

УДК 657.22

Л. Г. СИДОРОВА

Белорусский государственный университет транспорта

## ОСОБЕННОСТИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Обосновывается экономическая целесообразность процесса консолидации, раскрывается значение консолидированной бухгалтерской отчетности, особенности ее формирования и назначения.

Одной из характеристик развития белорусской экономики последнего десятилетия является активизация процессов слияний и приобретений. Многие крупные компании в качестве основных направлений стратегического развития, а также повышения конкурентоспособности, рассматривают вертикальную и горизонтальную интеграцию, диверсификацию, которая заключается в образовании предприятиями совместно с другими рыночными структурами групп взаимосвязанных организаций: промышленных и финансово-промышленных групп, торгово-промышленных объединений, концернов, холдингов и т. п.

Значительно увеличилось количество компаний, организационная структура которых включает десятки предприятий, что позволяет концентрировать финансовые ресурсы, предполагая соединение ресурсов дочерних компаний в руках головной компании, позволяя тем самым проводить эффективную инвестиционную деятельность и оперативно решать текущие проблемы финансирования.

Управлять сложным, территориально разбросанным бизнесом, включающим множество видов деятельности, можно только при наличии отлаженного механизма сбора и обработки финансовой информации, необходимой для подготовки полномасштабного пакета консолидированной финансовой отчетности. Для составления консолидированной финансовой отчетности объединения предприятий *контроль* представляет собой решающее влияние на финансовую, хозяйственную и коммерческую политику предприятия с целью получения выгод от его деятельности. С юридической точки зрения объединение (группа) не является самостоятельным субъектом права – юридическим лицом. Любые действия проводятся через участников группы, являющихся юридическим самостоятельными лицами, обладающих

внутренним оборотом в результате осуществления хозяйственных операций друг другу внутри группы, имеющих единый координирующий центр.

К характерным признакам группы следует отнести следующие:

– владение определенным количеством голосующих акций акционерного общества или уставного капитала дочернего общества, созданного в форме общества с ограниченной ответственностью;

– возможность оказания влияния на деятельность общества на основании заключенного договора или в соответствии с положениями устава;

– право назначения и отзыва большей части правления и ревизионной комиссии;

– персональное участие в органах управления тем или иным обществом.

Восприятие группы как нового экономического образования предопределило следующие требования к консолидированной отчетности:

1) консолидированная отчетность должна иметь тот же состав, что и индивидуальная: баланс, отчет о совокупном доходе, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, примечаниях к финансовой отчетности;

2) в связи с тем, что организации – участники группы осуществляют помимо прочих и операции между собой, постатейного сложения их балансов и отчетов о финансовых результатах для составления консолидированной отчетности недостаточно. Подобные внутригрупповые операции должны быть полностью исключены (элиминированы) путем применения специальных процедур;

3) активы, обязательства, доходы и расходы предприятий группы включаются в консолидированную отчетность в 100%-ной величине независимо от доли участия материнской компании в том или ином предприятии. Неконтролируемая доля участия в активах, обязательствах и капитале рассматривается как принадлежащая группе, будучи собственником, а не заемным капиталом.

От «консолидированной» следует отличать «сводную» отчетность. *Сводная отчетность* составляется для экономических образований, в которых отсутствует участие или влияние одной организации на другую. Говоря иначе, сводная отчетность составляется для группы организаций, на 100 % принадлежащих одному собственнику. По этой причине сводная отчетность формируется путем арифметического суммирования одноименных статей отчетов соответствующих хозяйственных единиц. Подобным приемом, например, может воспользоваться вуз, организационно разделенный на ряд филиалов, или строительный трест, состоящий из отдельных хозяйственных единиц – строительно-монтажных управлений.

В рамках корпоративной группы между ее членами обычно возникают финансово-хозяйственные взаимоотношения, поэтому процедуры консолидации не сводятся к построчному суммированию соответствующих данных,

отраженных в формах годовой бухгалтерской отчетности, что отличает ее от сводной. Консолидированная и сводная отчетности абсолютно не совпадают друг с другом как по числу форм (сводная годовая бухгалтерская отчетность готовится в том же наборе форматов, что и обычная годовая отчетность, а консолидированная состоит из бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; аудиторского заключения; пояснительной записки), так и по содержанию статей.

*Консолидированная отчетность* представляет информацию об имущественном и финансовом положении группы на определенную дату, а также о ее финансовых результатах за определенный период. Подобная информация адресована как внешним, так и внутренним пользователям: существующим и потенциальным инвесторам и кредиторам, поставщикам, покупателям, государственным органам, владельцам, руководству группы, наблюдательным советам и прочим заинтересованным лицам.

*Консолидированная бухгалтерская отчетность* представляет собой объединение отчетности двух и более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью, так как предприниматели нередко предпочитают вместо одной крупной корпорации создать несколько более мелких коммерческих организаций, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных. Благодаря этому предполагается получить определенную экономию по налоговому платежам. Кроме того, в связи с дроблением и ограничением юридической ответственности по финансовым обязательствам снижается степень риска в ведении бизнеса и достигается большая мобильность в освоении новых рынков сбыта продукции или услуг. Консолидированная бухгалтерская отчетность – это суммирование статей не просто баланса нескольких предприятий, а баланса участников системы и элиминирование общих статей, раскрывающих операции между участниками системы.

Формирование консолидированной отчетности возможно лишь при условии специальной обработки первичной бухгалтерской информации. Помимо общих принципов составления отчетности, необходимо соблюдение специфических требований, характерных именно для составления консолидированной отчетности. Являясь единообразными, эти принципы должны быть зафиксированы в особом разделе учетной политики как материнской компании, так и других обществ группы.

Консолидированная отчетность обладает дополнительными информационными и аналитическими возможностями в отличие от нескольких наборов отчетных форм участников, входящих в корпоративную группу. Бухгалтерскую отчетность корпоративной группы можно рассматривать как отчетность некоего условного хозяйствующего субъекта, в котором материнская и дочерние компании выступают в роли своеобразных подразделе-

ний, а потому все активы, капитал, обязательства, доходы и расходы этого условного субъекта необходимо отразить в развернутом виде [1, 3].

Таким образом, можно определить консолидированную финансовую отчетность как сводную бухгалтерскую отчетность или интегрированный совокупный баланс ассоциированной корпорации, состоящей из нескольких компаний, о финансовых результатах деятельности головной компании и дочерних предприятий. Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с концепцией контроля и концепцией единого экономического субъекта. Согласно концепции контроля в основе образования корпоративной группы лежит возможность одной компании (головной) контролировать другие компании (дочерние). При этом под контролем понимается возможность определять финансовую и хозяйственную политику дочерней компании с целью получения выгод от ее деятельности. В соответствии с концепцией единого экономического субъекта корпоративная структура рассматривается как единый субъект экономики, который обязан предоставить заинтересованным пользователям единую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, характеризующую результаты их совместной финансово-хозяйственной деятельности.

Исходя из вышеизложенного *цель консолидации* заключается в том, чтобы представить предприятия, входящие в корпоративную группу, в качестве единого экономического субъекта. Для такого представления показатели отчетности предприятий группы суммируются и подвергаются корректировкам, целью которых являются:

- достижение сопоставимости показателей отчетности компаний, входящих в корпоративную группу;
- исключение влияния на показатели консолидированной отчетности завершенных и незавершенных внутригрупповых операций;
- отражение в консолидированной финансовой отчетности результатов, возникших при покупке компании и вхождении ее в группу.

Необходимо отметить, что консолидация не является традиционным учетным процессом. Основой для формирования консолидированной финансовой отчетности является отчетность предприятий группы, а не информация о хозяйственных операциях. Вместо бухгалтерских записей в регистрах осуществляются корректировки исходных данных. Итогом консолидации является отчетность, характеризующая не конкретное предприятие, а группу в целом.

Процесс составления консолидированной отчетности может быть представлен как совокупность этапов (рисунок 1).

С развитием информационных технологий в бухгалтерском учете появилась возможность обработки большого количества оперативной учетной информации, что послужило основой для использования консолидированной финансовой отчетности в аналитических и управленческих целях. Круг

пользователей консолидированной финансовой отчетности расширился. В настоящее время большинство крупных групп компаний используют консолидированную отчетность в целях управления, поскольку информация, которую она представляет, является важной для целей управления группой.

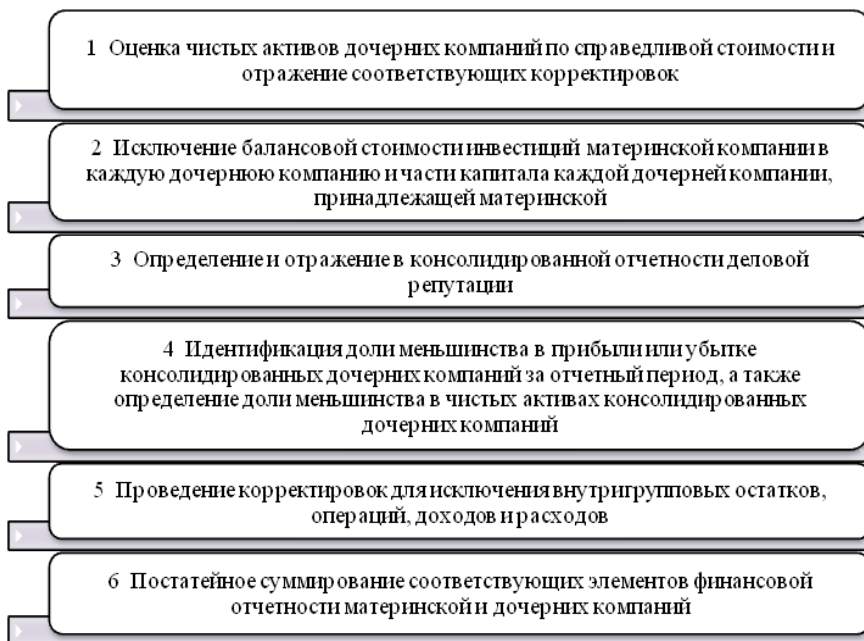


Рисунок 1 – Этапы консолидации отчетности

При составлении консолидированной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяется построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой компании, выполняются определенные корректировки.

Так, из консолидированного баланса группы исключается:

- стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию;
- капитал каждой дочерней компании на момент приобретения контроля над ней;
- взаимные финансовые вложения компаний группы;
- показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между компаниями группы;

– прибыли и убытки от внутригрупповых операций, включенные в балансовую стоимость имущества (основных средств, производственных запасов и др.);

– дивиденды, выплачиваемые предприятиями группы друг другу.

В консолидированном балансе отражается гудвилл, рассчитанный при получении контроля, а также доля меньшинства. Доля меньшинства в консолидированном балансе состоит из суммы, рассчитанной на дату приобретения контроля, и доли меньшинства в изменениях капитала компании, произошедших с даты приобретения контроля.

В *консолидированный отчет о прибылях и убытках группы* не включаются:

– выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между компаниями группы и затраты, приходящиеся на эту реализацию;

– любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между компаниями группы.

В консолидированном отчете о прибылях и убытках отражается доля меньшинства, которая составляет часть прибыли дочерней компании за отчетный период, приходящуюся на долю миноритарных акционеров.

Таким образом, большинство корректировок, которые осуществляются при составлении консолидированной финансовой отчетности, направлено на элиминирование отдельных статей отчетности компаний группы. Основные принципы формирования консолидированной финансовой отчетности совпадают с принципами формирования бухгалтерской отчетности [1].

При составлении консолидированной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ.

Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована учетная политика, отличная от используемой для составления консолидированной бухгалтерской отчетности, то до объединения такой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организации других дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности.

Консолидированной финансовой отчетности свойственны некоторые особенности, в частности, она имеет информационную и аналитическую направленность и не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия; в ней показываются только операции с внешними контрагентами, а любые внутригрупповые операции исключаются; прибыль одной дочерней компании может покрывать убытки другой, в результате чего скрывается неплатежеспособность одного из предприятий. Таким образом, консолидированная финансовая отчетность позволяет представить реаль-

ную картину хозяйственной деятельности единой экономической единицы и дать основы для принятия правильных управленческих решений.

Необходимость в составлении консолидированной отчетности обусловлена запросами ее потребителей, и в первую очередь к ним можно отнести акционеров. Кроме того, регулярное представление пакета консолидированной финансовой отчетности компании является обязательным требованием, предъявляемым не только кредиторам и инвесторам, но и партнерам по бизнесу.

Сущность консолидированной финансовой отчетности и цель ее формирования позволяют выделить основные *отличительные особенности*:

- консолидированная финансовая отчетность составляется по группе компаний, состоящей из материнской компании и дочерних компаний, при этом дочерние компании находятся под прямым или косвенным контролем материнской компании, контроль материнской компании над дочерними осуществляется в форме управления их финансово-хозяйственной деятельностью и с целью получения экономической выгоды;

- консолидированная финансовая отчетность характеризует имущественное и финансовое положение группы как единого хозяйственного целого, в связи с чем основной особенностью методики составления консолидированного отчета наряду с суммированием показателей является элиминирование показателей внутригрупповых расчетов, а также исключение внутригрупповой реализации и прибыли от операций между компаниями группы;

- в консолидированной финансовой отчетности выделяется доля активов и капитала группы, не принадлежащая головному предприятию, т.е. доля владельцев предприятий группы, находящихся в меньшинстве;

- основной целью консолидированной финансовой отчетности является представление инвесторам (реальным и потенциальным), а также другим заинтересованным лицам результатов финансово-хозяйственной деятельности группы компаний.

В Республике Беларусь формирование консолидированной отчетности является обязательным для участников финансово-промышленных групп (ФПГ). Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «Об утверждении порядка ведения сводного (консолидированного) учета, баланса и отчетности в части деятельности финансово-промышленной группы» предусматривается, что ведение сводной (консолидированной) отчетности осуществляется центральной компанией по установленным для юридических лиц формам.

Анализ правил формирования консолидированной финансовой отчетности, установленных МСФО и отечественными стандартами учета показывает существенные различия порядка формирования консолидированной отчетности. Основу различий составляют методы оценки, используемые для расчета показателей отчетности. В МСФО основополагающей является справедливая

стоимость, определяемая как «сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами». Справедливая стоимость предполагает наличие активного рынка, образцами которого являются дилерский рынок, фондовая биржа. В нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет в Республике Беларусь, определение и оценка активов и обязательств по справедливой стоимости не предусматривается.

Следует отметить и использование различных методов расчета при определении гудвилла (деловой репутации) и доли меньшинства и их отражении в консолидированной отчетности.

Кроме того, одним из существенных недостатков отечественной законодательной базы по формированию консолидированной отчетности является отсутствие урегулирования порядка формирования промежуточной консолидированной отчетности.

В связи с вышеизложенным разработка четкого и обоснованного порядка формирования консолидированной отчетности, в том числе ФПГ на основании достижений мировой практики и принципов, изложенных в МСФО, является одной из актуальных задач современного отечественного бухгалтерского учета. Бесспорно, отечественные организации могут использовать МСФО при формировании консолидированной отчетности, однако это целесообразно осуществлять не всем. Организациям, работающим на внутреннем рынке, необходима методика формирования бухгалтерской отчетности, наиболее адекватно отражающая факты хозяйственной деятельности, осуществляемые при объединении организаций, основанная на современных методах оценки элементов отчетности.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: утв. 12.07.2013 г.

2 Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 26 февраля 2003 г. № 255 «Об утверждении порядка ведения сводного (консолидированного) учета, баланса и отчетности в части деятельности финансово-промышленной группы» (с изм. и доп., утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 мая 2011 г. № 626 /Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь, 2011. – № 60, 5/33808)).

3 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (с изм. на 13 июля 2015 года) [Электронный ресурс] : Нац. интернет-портал Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 25.04.2016.

4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность" (с изменениями на 19 мая 2015 года) [Электронный ресурс] : нац. Интернет-портал Респ. Беларусь / Нац. центр финансовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа: 25.04.2016.



5 Об утверждении национального стандарта финансовой отчетности 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (НСФО 27) : постановление Совета директоров Национального банка Респ. Беларусь от 27.12.2007 № 408.: текст по состоянию на 18 янв. 2016 г. – Минск : Дикта, 2016. – 18 с.

*L. SIDOROVA*

*Belarusian State University of Transport*

## **FEATURES OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS**

Substantiates the economic feasibility of the consolidation process, disclosed the value of the consolidated financial statements, particularly its form and function.

Получено 15.10.2016

---

---

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг  
(проблемы повышения эффективности).  
Вып. 9. Гомель, 2016**

---

УДК 656.224.003

*С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент*

*Белорусский государственный университет транспорта*

## **МЕТОДИКА КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ ОТ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

Рассмотрена методика и организация контроля доходов от пассажирских перевозок железной дороги. Статья является продолжением серии статей о теории и методике контроля в системе железнодорожного транспорта (выпуски № 5 и № 6)

Структура и методика работы локальной экономической системы является отражением особенности технологии выпуска продукции, оказания услуг, выполнения работ хозяйствующего субъекта. На железнодорожном транспорте конечным продуктом деятельности является перевозка, а общий производственный процесс перевозки делится на части – технологические процессы, которыми являются отдельные виды работ или их совокупности, представляющие собой заранее спланированные движущие операции или операции по ремонту и содержанию технических средств. Одни из этих процессов осуществляются одновременно, другие – последовательно, но результатом их взаимодействия является транспортная услуга. Технологический