

ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Федоров К.В., Федорова Е.И.

ФГБОУ ВПО «Чувашский государственный университет им И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия (428015, Чебоксары, Московский проспект, 15), e-mail: konstantin-fv@bk.ru

Отражены основополагающие элементы, благодаря которым возник и развивался институт консолидированной финансовой отчетности в России, так и в других странах. Подчеркнуто, что в результате консолидации отчетности формируют единую финансовую отчетность, характеризующую результаты совместной деятельности группы компаний как некоего условного единого хозяйствующего субъекта. Дана оценка значения консолидированной отчетности для внешних и внутренних пользователей и прежде всего для акционеров и инвесторов. Отмечено, что с развитием и распространением МСФО подготовка консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО стала общепринятой мировой практикой. В работе раскрывается процесс формирования основных элементов инфраструктуры применения МСФО в России, значение и сфера действия ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Одновременно подчеркнуто, что применение МСФО зависит не только от наличия инфраструктуры, но и качества самих международных стандартов, поэтому экспертизе их применимости на территории РФ должно уделяться должное внимание.

Ключевые слова: консолидированная отчетность, возникновение, развитие, пользователи, сфера применения, нормативное регулирование.

HISTORY OF OCCURRENCE AND DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF CONSOLIDATED REPORTING IN RUSSIA

Fedorov K.V., Fedorova E.I.

FSEI HPE «Chuvash state University named after I.N. Ulyanov», Cheboksary, Russia (428015, Cheboksary, Moskovsky Prospekt, 15), e-mail: konstantin-fv@bk.ru

Specifies fundamental elements by which arose and developed the Institute of consolidated financial statements in Russia and in other countries. Emphasized that as a result of consolidation form a unified financial reports, describing the results of the joint activity of the group companies as a generalized single economic entity. The estimation of the values of the consolidated financial statements for external and internal users and first of all for shareholders and investors. It is noted that with the development and spread of IFRS preparation of consolidated financial statements in accordance with IFRS was accepted world practice. In the work reveals the process of formation of basic elements of an infrastructure of IFRS application in Russia, the meaning and scope of the Federal law «On consolidated financial reporting». At the same time emphasized that the application of IFRS depends not only on the availability of infrastructure, but also the quality of the international standards, so the examination of their application on the territory of the Russian Federation should be given due attention.

Keywords: consolidated statements, the emergence, development, user, scope, legal regulation.

Первой официально опубликованной консолидированной бухгалтерской отчетностью считается отчетность за 1902 г. шести американских компаний как единого хозяйственного образования, не являющегося юридическим лицом. При этом использовалась техника консолидации, основанная на применении концепции экономического единства взаимосвязанных компаний. В начале XX в. практика составления консолидированной отчетности в США получила широкое распространение.

В европейских странах и Японии возникновение и развитие холдингов происходило весьма медленно, поэтому консолидированная отчетность стала составляться позже. Так, практика составления консолидированной отчетности стала широко использоваться в

Японии только во второй половине 80-х гг. XX в. с ориентацией на англо-американскую модель.

В России потребность в составлении консолидированной отчетности возникла вместе с процессом создания холдингов, концернов и других крупных корпораций, что было связано с перестройкой экономики, приватизацией государственных предприятий, становлением и развитием рыночных отношений. Предприниматели зачастую предпочитают вместо одной крупной организации создать несколько относительно мелких, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных организаций с целью снижения степени риска в ведении бизнеса, экономии на налогах, получения дополнительных выгод. Создавались данные корпорации путем дробления крупных организаций или слияния, объединения нескольких юридически самостоятельных организаций. В 1996 г. Минфином России были утверждены «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» (приказ от 30.12.1996 г. № 112).

Можно выделить следующие основополагающие элементы, благодаря которым возник и развивался институт консолидированной финансовой отчетности во всех странах:

- высокая распространенность крупных частных корпораций;
- наличие развитого финансового рынка.

Несомненным является то, что возникновение консолидированной финансовой отчетности было обусловлено не только развитием бизнеса, его укрупнением, выходом на мировой рынок, но и запросами инвесторов о финансовых результатах совместной деятельности новых холдинговых компаний, в которые они начали вкладывать деньги. Им необходима была объективная информация для определения направлений дальнейшего инвестирования капитала, а также анализа рисков, связанных с финансовыми вложениями.

Появление вычислительной техники, компьютеров, автоматизированных систем управления и учета способствовало дальнейшему развитию и распространению консолидированной отчетности, так как автоматизация процесса консолидации отчетности позволяет снизить затраты, повысить оперативность формирования отчетности.

Как известно, консолидированная отчетность составляется головным (материнским) обществом группы компаний. При этом группой взаимосвязанных организаций признается группа из двух и более компаний, где одна компания является материнской, а другие – дочерними. Материнская организация контролирует все остальные дочерние организации, прямо или косвенно (через третье лицо) оказывая существенное влияние на решения, принимаемые данными организациями.

Консолидированная отчетность – финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого экономического субъекта. Она призвана предоставить внешним и внутренним пользователям единую финансовую отчетность, характеризующую результаты совместной деятельности группы компаний как некоего условного единого хозяйствующего субъекта. Следовательно, консолидированная отчетность характеризует деятельность не конкретной организации, а корпоративной группы в целом, как единой компании, не заменяя индивидуальную финансовую отчетность отдельных ее участников.

Цель составления консолидированной отчетности – предоставление акционерам (участникам), Совету директоров и исполнительным органам, внешним инвесторам, профессиональным участникам рынка ценных бумаг, кредиторам, аналитикам и консультантам и другим пользователям объективной информации об имущественном и финансовом положении, движении денежных средств, а также финансовых результатах деятельности группы взаимосвязанных организаций. Традиционно считается, что основными пользователями консолидированной финансовой отчетности являются владельцы и инвесторы, имеющие потребность и навыки использования информации отчетности компании при принятии экономических решений. Наличие широкого круга заинтересованных пользователей является важнейшей предпосылкой дальнейшего развития учета и консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированная отчетность предоставляет дополнительную информацию и возможности для всех групп заинтересованных пользователей для принятия грамотных управленческих решений в соответствии с требованиями рыночной экономики. Она дает возможность акционерам, руководству материнской компании осуществлять краткое и долгосрочное планирование, принимать решения в масштабах всей группы. Она используется при котировке акций обществ, входящих в группу, для оценки эффективности деятельности участников группы, в процессе контроля со стороны материнского общества за деятельностью группы с целью получения финансовой выгоды от использования активов дочерних организаций, при одновременном соблюдении их интересов.

С развитием и распространением МСФО подготовка консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО стала общепринятой мировой практикой. Согласно МСФО все предприятия, имеющие дочерние компании, обязаны составлять консолидированную отчетность.

В нашей национальной практике требования к составлению консолидированной отчетности установлены «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (приказ Минфина России от 29.06.1998 г. № 34н). В данном нормативном документе отмечается, что в случае наличия у организации дочерних и

зависимых обществ помимо отдельной (индивидуальной) бухгалтерской отчетности она составляет также сводную бухгалтерскую отчетность, которая включает показатели отчетности дочерних и зависимых обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами. Состав сводной отчетности соответствует составу индивидуальной отчетности организаций и регламентируется ПБУ 4/1999 «Бухгалтерская отчетность организации». Единые правила формирования консолидированной отчетности определены были «Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» № 112. Приказом Минфина России от 12.05.1999 г. № 36н, названные Методические рекомендации были дополнены п. 8, согласно которому сводная финансовая отчетность может быть составлена также на основе МСФО, разработанных Комитетом по МСФО, при условии, что будет обеспечена достоверность данных отчетности.

В 2002 г. Седьмой Директивой ЕС было установлено, что все компании – члены Евросоюза, чьи акции котируются на биржах Европы, обязаны начиная с 2005 г. готовить консолидированную отчетность по МСФО. Государства – члены Евросоюза могут также разрешать или обязывать применять МСФО при формировании консолидированной и (или) индивидуальной финансовой отчетности обществ, акции которых не котируются на рынке ценных бумаг. По российскому законодательству ОАО, акции которых котируются на российских и иностранных фондовых биржах, должны формировать консолидированную финансовую отчетность по МСФО начиная с этой же даты (с 1 января 2005 г.).

Банком России в 2002 г. было утверждено «Положение о консолидированной отчетности» № 191-П от 30.07.2002 г., а в 2004 г. – «Положение о порядке составления головной кредитной организацией банковской/консолидированной группы консолидированной отчетности» № 246-П от 05.01.2004 г. Кредитные организации начали формировать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО начиная с 2004 г. и уже имеют определенный опыт по трансформации отчетности по МСФО.

В «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», одобренной приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180, нашло отражение, что крупнейшие компании (нефтяной, газовой, электроэнергетической, металлургической, автомобилестроительной, химической промышленности, банковского сектора) используют при подготовке консолидированной отчетности МСФО или иные признаваемые на мировом уровне стандарты, но, несмотря на определенные успехи, имеются еще серьезные проблемы. Концепцией были определены основные направления (этапы) дальнейшего развития консолидированной отчетности на 2004–2010 гг., в частности, формирование основных элементов инфраструктуры применения МСФО в России.

Важным этапом в развитии консолидированной финансовой отчетности в России является введение в действие Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [5]. Закон определил категории российских организаций, которые обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. К ним относятся: кредитные организации; страховые организации; организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах путем их включения в котировальный список (в новой редакции). При этом обязанность составлять бухгалтерскую отчетность по российским стандартам в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» остается [6]. Применению подлежит официальный текст МСФО и Разъяснений к ним на русском языке.

Головные (материнские) компании, которые попадают в сферу действия закона, составляют, представляют и публикуют отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории РФ, то есть с отчетности за 2012 г., включая сравнительную информацию как минимум за один отчетный период. Остальные организации могут представлять консолидированную отчетность по МСФО в соответствии со своими учредительными документами либо соответствующими федеральными законами (например, «О клиринге и клиринговой деятельности») со дня официального опубликования МСФО и Разъяснений к ним [1].

Организациям, которые ранее уже составляли консолидированную финансовую отчетность, но по иным, отличным от МСФО, нормам (ГАПП США), предоставляется переходный период. Начиная с отчетности за 2015 г., они должны перейти на МСФО. Закон № 208-ФЗ предоставляет аналогичную отсрочку также организациям, разместившим на фондовом рынке долговые ценные бумаги (облигации).

Годом признания, введения в действие и официального опубликования МСФО в России является 2011 г. В 2011 г. постановлением Правительства Российской Федерации № 107 было утверждено «Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [3]. В этом же году был издан приказ Минфина России № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» [4] и состоялось официальное опубликование МСФО и Разъяснений к ним в журнале «Бухгалтерский учет». Следует учитывать, что данные стандарты и разъяснения должны применяться с учетом изменений, внесенных по согласованию с ФСФР России и ЦБ России приказом Минфина РФ от 18 июля 2012 г. № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных

стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». Связано это было с тем, что в мае 2011 г. Совет по МСФО выпустил три новых стандарта финансовой отчетности и внес изменения в два прежних с целью сближения стандартов US GAAP и МСФО, а также унификации требований по подготовке индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности. В связи с этим прекратил свое действие ряд Разъяснений к международным стандартам. Одновременно Минфин России скорректировал тексты многих ранее принятых стандартов. Новые стандарты действует с 1 января 2013 г.

Таким образом, при составлении консолидированной отчетности отечественные организации должны руководствоваться с 1 января 2013 г. следующими стандартами: МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях», МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» и другими.

Применение МСФО при составлении консолидированной отчетности зависит не только от наличия инфраструктуры применения международных стандартов, наличия квалифицированных кадров, современных информационных технологий, но и от качества самих стандартов. Поэтому предусмотренная законодательными актами предварительная тщательная экспертиза применимости каждого документа международных стандартов на территории РФ имеет чрезвычайное значение. Не должно иметь место простое копирование международных стандартов.

Переход на МСФО требует времени для отработки новых методов и процедур сбора и обработки информации, а также приобретения определенных навыков использования информации, подготовленной по МСФО. Страховые организации – новички в данном списке. ФСФР России направила информационное письмо от 21 марта 2013 г. № 13-ДП-12/9549 «Методические рекомендации по составлению страховыми организациями консолидированной финансовой отчетности за 2012 г. в соответствии с МСФО». Предусмотрены поправки в Закон Российской Федерации «Об организации страхового дела в Российской Федерации», целью которых является оказание помощи, создание почвы для применения страховщиками МСФО при формировании консолидированной отчетности.

С 1 января 2013 г. Приказом Минфина России от 14.09.2012 г. № 126н отменяется применение организациями (за исключениями организаций, перечисленных п. 8 ст. 2 закона № 208-ФЗ) Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной

бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1996 г. № 112, которые полностью утрачивают силу с 1 января 2016 г.

В Плане Минфина России на 2012–2015 гг. предусмотрено дальнейшее расширение сферы применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности». Принятие данного закона, перевод на русский язык, признание, официальное опубликование и введение в действие МСФО на территории Российской Федерации имеют большое значение в обеспечении гарантированного доступа все большего числа заинтересованных пользователей к качественной, прозрачной, полезной и сопоставимой информации о деятельности взаимосвязанных компаний как едином хозяйствующем субъекте. Сфера применения МСФО при составлении индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности с каждым годом расширяется, повышается доверие к финансовой отчетности компаний, что важно, в частности, для привлечения иностранных инвестиций.

Список литературы

1. Борзунова О. А. Комментарий к Федеральному закону от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». – М.: Юстицинформ, 2011. – 48 с.
2. Панферова Л.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – Чебоксары, 2012. – С.101-108.
3. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 (с изм. и доп. от 27 января 2012 г., 30 января, 26 августа 2013 г.) «Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 10. – Ст. 1385.
4. Приказ Минфин России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. – 2011. – № 278 (5654). – 09 декабря. – С. 16.
5. Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ (с изм. и доп. от 21 ноября 2011 г., 29 декабря 2012 г., 23 июля 2013 г.) «О консолидированной финансовой отчетности» // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 31. – Ст. 4177.
6. Федеральный закон РФ от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст.7344.

Рецензенты:

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института (филиала) АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации», г. Чебоксары.

Цапулина Ф.Х., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита ФБГОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И. Н. Ульянова», г. Чебоксары.