**Содержание**

Введение 3

1 Состав и структура сводной отчетности в России 5

1.1 Понятие сводной отчетности, общие положения по составлению сводной (консолидированной) отчетности 5

1.2 Принципы формирования сводной (консолидированной) отчетности 7

2. Порядок формирования сводной (консолидированной) отчетности 12

2.1 Урегулирование расчетов между взаимосвязанными организациями и определение доли меньшинства в капитале дочернего общества 12

2.2 Подготовка показателей отчетности дочерних компаний к составлению консолидированной отчетности 15

2.3 Особенности формирования сводного бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках 17

3.Особенности составления сводной отчетности в России 22

3.1 Основные различия в составлении отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами 22

3.2 Проблема трансформации российской отчётности в соответствии с МСФО 25

Заключение 27

Список использованных источников 29

# Введение

Одним из перспективных направле­ний развития бизнеса в настоящее время является создание групп предприятий, связанных между со­бой экономически, но одновремен­но остающихся самостоятельными юридическими лицами, - концер­нов или холдинговых фирм, в кото­рых одна компания, называемая головной или материнской, контро­лирует одну или несколько других.

Благодаря созданию концернов и холдингов предприятия, в них входящие, получают возможность доступа к новым технологиям, рас­ширения сферы своей деятельнос­ти, развития деловых связей, при­влечения новых квалифицирован­ных работников, приобретения кредитов. Положительный момент заключается также в том, что обра­зование групп предприятий позво­ляет существенно укрепить инвес­тиционный потенциал такого хозяй­ственного объединения, повысить рентабельность и технологический уровень производства. Создание групп предприятий открывает ши­рокие возможности для проведения ряда групповых операций по эко­номии финансовых ресурсов, уменьшению налоговых потерь, ко­ординации финансовых и матери­альных потоков внутри группы.

Балансы отдельных предприя­тий не могут дать адекватной ин­формации для анализа функциони­рования группы предприятий - они могут быть использованы лишь при анализе отдельно взятого предпри­ятия. Для выявления результатов анализа состояния и деятельности таких объединений, как концерны и холдинги, необходима особая бух­галтерская отчетность - так назы­ваемая сводная бухгалтерская отчетность. Необходимо отметить то, что сводную бухгалтерскую отчетность нужно отличать от сводной отчетно­сти, которую составляли прежде союзные министерства. Министер­ская сводная отчетность составля­лась простым суммированием од­ноименных статей отчетности под­ведомственных предприятий, в ре­зультате чего формировался отчет треста, главного управления, свод­ный отчет министерства.

При таком методе обобщения большинство показателей сводной отчетности - показатели выпуска продукции, численности работаю­щих, фонда оплаты труда, затрат на производство, полученных прибы­лей и убытков, состояния основных и оборотных средств и многие дру­гие - получали сложением показа­телей отчетов предприятий. В ито­ге при суммировании одноименных статей без учета внутренних опера­ций появлялся двойной счет, завы­шалась стоимостная оценка хозяйственных средств, величина отчет­ной прибыли.

В отличие от сводной мини­стерской отчетности сводная бух­галтерская отчетность или, как мы ее называем, используя термин, принятый за рубежом, - консоли­дированная отчетность, подразу­мевает нечто другое. Исходным моментом тут является то, что с образованием концерна возникает новая самостоятельная экономи­ческая единица, в которой дочер­ние, зависимые и совместные (совместно контролируемые) пред­приятия занимают положение эко­номически не самостоятельных подразделений. Именно поэтому простого сложения статей баланса и отчета о финансовых результатах недостаточно для получения реаль­ной картины функционирования группы предприятий. Для этого требуется консолидированная от­четность, составленная с использо­ванием специальных методов, уст­раняющих общие статьи и двойной счет.

В России этот вид отчетности еще мало известен и правила ее составления пока не вполне отре­гулированы, несмотря на то, что требование составления сводной бухгалтерской отчетности включено в "Положение о бухгалтерском уче­те и отчетности" начиная с 1992 года. В последнее время были предприняты определенные попытки урегулирования бухгалтерского учета в этой области. Так, были из­даны "Указания о бухгалтерском учете отдельных операций", утвер­жденные приказом Минфина Рос­сии от 28 июля 1995 г. № 81, свя­занные с введением в действие первой части ГК РФ. В разделе 1 Указаний в общих чертах раскрыты порядок и правила консолидации отчетности зависимых и дочерних предприятий в отчетности мате­ринской компании. Позже порядок составления и предоставления сводной отчетности был установлен «Методическими рекомендациями по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности», утвержденными приказом МФ РФ от 30.12.96 №112 (ред. от 12.05.99). Но, во-первых, эти правила и рекомендации описаны в общем ви­де, а, во-вторых, они содержат се­рьезные недоработки и некоторые различия с международными стан­дартами бухгалтерского учета.

Поэтому проблема формирования сводной (консолидированной) отчетности в России является столь актуальной и на сегодняшний день.

Целью данной курсовой работы было рассмотреть существующий порядок составления сводной бухгалтерской отчетности.

Для достижения поставленной цели ставятся следующие задачи, определяющие внутреннюю структуру работы:

В первом разделе даётся характеристика сводной отчетности, перечень предприятий, которым надлежит ее составлять и общие положения по формированию такой бухгалтерской отчетности.

Во втором разделе рассматривается порядок формирования сводной (консолидированной) отчетности, начиная с подготовки показателей и заканчивая методикой составления сводного баланса и отчета о прибылях и убытках.

В третьем разделе произведен сравнительный анализ расхождений между российской системой бухгалтерского учета и МСФО.

Информационной основой исследования являются официальные источники, материалы публикуемые в периодической печати, законодательные и нормативные документы, регламентирующие данную проблему, учебные пособия.

# 1 Состав и структура сводной отчетности в России

## 1.1 Понятие сводной отчетности, общие положения по составлению сводной (консолидированной) отчетности

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. Иными словами, сводная бухгалтерская отчетность составляется по группе юридически и экономически взаимосвязанных организаций, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.

Сводная бухгалтерская отчетность Группы объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает в себя данные о зависимых обществах. Головная организация по отношению к дочерним обществам выступает как основное общество (товарищество), а по отношению к зависимым – как преобладающее (участвующее) общество. При этом и дочернее общество, и зависимое являются юридическими лицами.

Статус дочернего или зависимого общества определяется в соответствии со статьями 105, 106 ГК РФ:

Согласно п.1 ст.105 ГК РФ хозяйственное общество признается дочерним, если другое ( основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается зависимым (согласно п.1 ст.106 ГК РФ), если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Порядок предоставления сводной (консолидированной) отчетности установлен Методическими рекомендациями по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом МФ РФ от 30.12.96 №112 (ред. от 12.05.99). Данные рекомендации разработаны в соответствии с п.91 Положения о ведении бухгалтерского учета и отчетности, утвержденного МФ РФ от 29.07.98 №34н, который гласит: «в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Министерством Финансов Российской Федерации».

Таким образом, можно сделать вывод, что бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация:

-обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

-определяет решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с договором, заключенным между головной организацией и дочерним обществом;

-имеет иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

В свою очередь, данные о зависимом обществе включаются в сводную отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Сводная ( консолидированная) отчетность не составляется, если:

* предполагается временный контроль, поскольку дочернее предприятие приобретено с целью продажи в ближайшем будущем;
* дочернее предприятие работает в условиях строгих ограничений, что существенно снижает возможность передачи фондов материнской компании;
* головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом;
* дочернее предприятие не является значительным для группы;
* несколько взятых вместе предприятий не занимают значительного места в группе;
* деятельность дочернего предприятия отличается от деятельности предприятий, входящих в группу (иначе нарушается концепция справедливой и достоверной оценки);
* высока стоимость и значительна задержка представления информации и документов, необходимых для консолидации.

В этих случаях стоимостная оценка участия головной организации в дочернем (зависимом) обществе может отражаться в консолидированной отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводной отчетности с указанием:

-полного наименования дочернего (зависимого) общества;

-места государственной регистрации и / или места ведения хозяйственной деятельности;

-величины уставного капитала и доли участия в нем головной организации;

-доли принадлежащих головной организации голосующих акций, если она отличается от доли участия;

-основных финансовых показателей деятельности дочернего общества.

Дочернее общество, выступающее как головная организация по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность (кроме случаев, когда оно зарегистрировано и / или ведет хозяйственную деятельность за пределами РФ), если:

-100% голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности;

-90% или более его голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.

Головная организация также может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее только зависимых обществ. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности головной организации.

 В Российском законодательстве понятие сводная и понятие консолидированная отчетность используются как синонимы, не смотря на то, что сводная отчетность составляется внутри одного юридического лица на основании отчетных данных его подразделений и филиалов, выделенных на отдельный баланс, но не являющихся самостоятельными юридическими ли­цами и при наличии дочерних и зависимых обществ. Кроме того, составление сводной годовой бухгалтерской отчетности осуществляется путем построчного суммирования соответствующих данных, отраженных в фор­мах годовой бухгалтерской отчетности организаций и унитарных предприятий.

Консолидированная же бухгалтерская отчетность имеет в отличие от сводной иную цель – показать прежде всего инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом. Основная потребность составления консолидирован­ных отчетов – элиминирование отдельных показателей предприятий, входящих в группу, с целью исключения повторного счета в итоговом (консолидированном) отчете группы.

Таким образом, сводная отчетность составляется в рамках одного собст­венника или для статистического обобщения, а консолидированная – несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу.

## 1.2 Принципы формирования сводной (консолидированной) отчетности

При формировании сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности Группы взаимосвязанных организаций большое значение имеет качество исходной информации, имеющейся в распоряжении для проведения процедур консолидации. Для составления достоверной сводной отчетности, отвечающей требованиям всех заинтересованных пользователей и в соответствии с международными стандартами исходная информация о финансовом положении и хозяйственной деятельности организаций, входящих в состав Группы, должна быть построена на определенных принципах и методах (отвечать оп­ределенным требованиям).

Принцип полноты: Все активы, обязательства, расходы будущих перио­дов, доходы будущих периодов консолидированной группы принимаются в пол­ном объеме, независимо от доли материнской компании. Доля меньшинства пока­зывается в балансе отдельной статьей под соответствующим заголовком.

Принцип собственного капитала: Поскольку материнская компания и до­черние предприятия рассматриваются как единая экономическая единица, собст­венный капитал определяется по балансовой стоимости акций консолидируемых предприятий, а также финансовых результатов деятельности этих предприятий и резервов.

Принцип справедливой и достоверной оценки: Консолидированная отчет­ность должна быть представлена в ясной и удобной для понимания форме и давать правдивую и достоверную картину активов, обязательств, финансового положе­ния, прибылей и убытков предприятий, входящих в группу и рассматриваемых как единое целое.

Принцип постоянства использования методов консолидации и оценки и принцип функционирующего предприятия: Методы консолидации должны приме­няться продолжительное время при условии, что предприятие является функцио­нирующим, т.е. не намеревается прекращать свою деятельность в обозримом бу­дущем. Отклонения допустимы в исключительных случаях, причем они должны быть раскрыты в приложениях к отчетности с соответствующим обоснованием. Этот принцип распространяется как на формы, так и на методы составления кон­солидированной отчетности.

Принцип существенности: Этот принцип предусматривает раскрытие та­ких статей, величина которых может повлиять на принятие или перемену решения о финансово-хозяйственной деятельности компании.

Единые методы оценки: Активы, пассивы, расходы будущих периодов, прибыли и затраты консолидированной компании должны быть учтены во всей полноте. Не имеет значения, как они представлены в текущем учете и отчетности предприятий, входящих в группу, поскольку материнская компания не налагает запрет и не осуществляет избирательные учетные подходы. Важно, чтобы при консолидации активы и пассивы материнской компании и дочерних предприятий были оценены по единой методологии, применяемой материнской компанией. Методы оценки по законодательству, которое соблюдает материнская компания, должны применяться при составлении консолидированной отчетности.

Единая дата составления: Консолидированная отчетность должна со­ставляться на дату баланса материнской компании. Показатели отчетности дочер­них предприятий также должны быть пересчитаны на дату консолидированной отчетности.

Большая часть рассмотренных выше принципов, на которых строится кон­солидированная отчетность, в соответствии с международными стандартами на­шла отражение и в российских нормативных документах, регулирующих состав­ление сводной бухгалтерской отчетности.

Порядок сбора и обработки показателей внутригрупповой отчетности организаций Группы, предоставляемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, приведен на рисунке 1.

В основе данного порядка лежат следующие правила:

-последовательное формирование информации в рамках единых форм специализированной внутригрупповой отчетности;

-постепенное обобщение показателей от уровня обособленных структурных подразделений до группы в целом;

-контроль достоверности и непротиворечивости отчетной информации на каждом этапе формирования или объединения показателей.

Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность Группы

Дополнительные данные о зависимых и неконсолидируемых обществах

### Процедуры консолидации

Агрегированные

данные

Головная компания

Дочерние общества

Подразделения (филиалы)

Рисунок 1. Порядок сбора и обработки информации при составлении сводной (консолидированной) отчетности.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ путем построчного суммирования соответствующих данных по правилам, установленным Методиче­скими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности головной организацией и дочерними обществами должна быть использована единая учетная политика в отношении оценки аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и рас­ходов и т. д.

Если учетная политика какого-либо дочернего общества отлична от исполь­зуемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, то до объединения та­кой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организа­ции она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для со­ставления сводной бухгалтерской отчетности.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчет­ность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Организация должна составлять сводную бухгалтерскую отчетность в объ­еме и порядке, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтер­ская отчетность организации» (ПБУ 4/96), по формам, разработанным головной организацией на основе типовых форм бухгалтерской отчетности. При этом:

• типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться данными, необходимыми пользователям сводной бухгалтерской отчетности;

• статьи (строки) типовых форм бухгалтерской отчетности, по которым у группы отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда со­ответствующие показатели имели место в периоде предшествующем отчетному;

• числовые показатели об отдельных активах, пассивах и хозяйственных операциях должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособ­ленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. Числовые пока­затели по отдельным видам активов, пассивов и хозяйственных операций не при­водятся в сводном бухгалтерском балансе или сводном отчете о финансовых ре­зультатах, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового положения группы или финансового резуль­тата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к сводному бух­галтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

Головная организация придерживается принятой формы сводного бухгал­терского баланса, сводного отчета о финансовых результатах и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Изменение избранных форм сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о финансовых результатах и пояснений к ним раскрывается в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах с указанием причин, вызвавших это изменение.

Достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации.

Объем и порядок, включая сроки представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации (в том числа дополнитель­ной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетно­сти), устанавливает головная организация.

До составления сводной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

В случае наличия у головной организации дочерних и зависимых обществ одновременно сводная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за меся­цем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом.

Данные о зависимом обществе включаются в сводную бухгалтерскую от­четность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества.

Наименование каждой составляющей сводной бухгалтерской отчетности должно содержать слово «сводный» и название группы.

Сводная бухгалтерская отчетность представляется учредителям (участни­кам) головной организации. Иным заинтересованным пользователям сводная бух­галтерская отчетность представляется в случаях, установленных законодательст­вом Российской Федерации, или по решению головной организации.

Головной организации целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не уста­новлено законодательством Российской Федерации или учредительными доку­ментами этой организации.

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации.

По решению участников группы сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной органи­зации.

Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы, утвержденный Постановлением Правитель­ства Российской Федерации от 9 января 1997 г. № 24, предусматривает ведение сводного (консолидированного) учета и составления баланса и других установ­ленных форм центральной компанией ФПГ, учрежденной всеми участниками до­говора о создании ФПГ или являющейся по отношению к этим участникам основ­ным обществом, уполномоченным на ведение дел ФПГ.

Сводная (консолидированная) статистическая отчетность ФПГ составляется и представляется в Государственный комитет Российской Федерации по стати­стике центральной компанией в установленном порядке.

Сводные (консолидированные) отчеты, бухгалтерская и статистическая от­четность отражают имущественное и финансовое положены ФПГ, а также резуль­таты ее инвестиционной деятельности.

# 2. Порядок формирования сводной (консолидированной) отчетности

## 2.1 Урегулирование расчетов между взаимосвязанными организациями и определение доли меньшинства в капитале дочернего общества

До составления сводной бухгалтерской отчетности следует урегулировать и выявить все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами. Однако отражение в учете конкретного юридического лица любых операций. В том числе в части расчетов с другими юридическими лицами, пусть и входящими в единую группу взаимосвязанных и взаимодействующих организаций, возможно лишь на основании первичных учетных документов, подтверждающих, например, фактическое поступление материальных ценностей, позволяющее отразить в учете возникновение кредиторской задолженности перед их продавцом.

Для списания числящейся в учете, но не подтверждаемой контрагентом дебиторской задолженности необходимо соблюдение ряда условий и истечение некоторого периода времени с момента ее возникновения. Поэтому урегулирование расхождений во внутригрупповых расчетах возможно лишь после объединения бухгалтерской отчетности всех организаций, входящих в Группу.

Пример:

В отчетном периоде организация «А», входящая в Группу, отгрузила организации «В», также входящей в Группу, материалы на общую сумму согласно выставленному счету (с учетом НДС) 1200 тыс. руб. В бухгалтерском балансе организации «А» по состоянию на отчетную дату отражена дебиторская задолженность организации «В», числящаяся в учете на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» по стр. 241 «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, подлежащая погашению в течении 12 месяцев после отчетной даты». В бухгалтерском балансе организации «В» отражены следующие показатели: по стр.621 «Кредиторская задолженность перед поставщиками и заказчиками, подлежащая погашению в течении 12 месяцев после отчетной даты» – 960 тыс. руб., по стр. 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» –800 тыс. руб., по стр. 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – 160 тыс. руб.

На практике очень часто величины внутригрупповой задолженности дебиторов и кредиторов не совпадают. Причины могут быть следующие:

-организация – покупатель получила материалы, но не имеет соответствующих документов от продавца, поэтому материалы либо учтены на забалансовых счетах (что не соответствует требованиям нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности), либо отражены в бухгалтерском учете и балансе как неотфактурованные, т.е. в оценке, которая может отличаться от стоимости по счету продавца;

-организация – покупатель получила материалы, но их количество, или номенклатура, или качество не соответствуют документации, в результате чего в учете и отчетности организации – покупателя они также отражены как неотфактурованные;

-организация – покупатель вообще не получила материалов (сопроводительные документы при этом могут либо отсутствовать, либо быть в наличии). При этом в последнем случае согласно требованиям нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, организация – покупатель должна была отразить материалы в пути.

На практике чаще встречается ситуация, когда внутригрупповая дебиторская задолженность превышает внутригрупповую кредиторскую задолженность. В этом случае для урегулирования расхождений в целях последующего исключения одинаковых сумм внутригрупповой задолженности из актива и пассива при составлении сводного бухгалтерского баланса Группы причины расхождений выясняются у организации – покупателя. После этого делаются соответствующие корректировки («поправки») в так называемом «агрегированном» (промежуточном) балансе, который представляет собой бухгалтерский баланс, составляемый путем суммирования показателей бухгалтерских балансов всех организаций, входящих в Группу (табл.1).

Таблица 1-Расчет поправок в промежуточном балансе

Бухгалтерский баланс

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № строки | Агрегированный показатель | Поправка | Результат |
| 211 | 800 | 200 | 1000 |
| 220 | 160 | 40 | 200 |
| 241 | 1200 |  | 1200 |
| 621 | (960) | (240) | (1200) |

При этом отражение поправок при составлении сводной отчетности чаще всего бывает обоснованным и не искажает реального финансового положения Группы, поскольку на момент составления сводной отчетности подобные записи обычно уже сделаны в бухгалтерском учете организации «В» в связи с поступлением документов или материалов. Урегулированные таким образом величины дебиторской и кредиторской задолженности легко исключаются (элиминируются) при составлении сводного баланса.

Если же по каким – либо причинам урегулирование внутригрупповой задолженности невозможно, то величину выявленных расхождений целесообразно отнести при исключении внутригрупповой задолженности в уменьшение полученной Группой за отчетный период прибыли через внереализационные расходы (по аналогии со списанием долгов, нереальных к взысканию) (табл. 2).

Следует заметить, что в бухгалтерском учете ни одной из организаций. Входящих в Группу, соответствующие записи не делаются.

Таблица 2 –Пример поправки в промежуточном бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № строки | Агрегированный показатель | Поправка | Результат  |
| 241 | 1200 | (1200) | 0 |
| 470 | (100000) | 240 | (99760) |
| Или |
| 475 | 500 | 240 | 740 |
| 621 | (960) | 960 | 0 |
| Отчет о прибылях и убытках |
| 130 | (300) | (240) | (540) |

Если доля головной организации в уставном капитале дочернего общества составляет более 50 % но менее 100%, то пи составлении сводной бухгалтерской отчетности их показатели бухгалтерской отчетности, оставшиеся после первоначального исключения некоторых данных, суммируются, но при этом выделяется доля меньшинства в капитале дочернего общества и в финансовых результатах дочернего общества.

Доля меньшинства в капитале дочернего общества определяется по формуле 1:

ДМК = К \* ДМУК : 100% (1)

Где ДМК - доля меньшинства в капитале дочернего общества;

К - капитал дочернего общества;

ДМУК – доля других организаций в уставном капитале дочернего общества.

Доля меньшинства в капитале дочернего общества показывается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей «Доля меньшинства» (за итогом раздела III «Капиталы и резервы») Составляющие капитала Группы отражаются в разделе III сводного бухгалтерского баланса за вычетом доли меньшинства.

Доля в финансовых результатах дочернего общества определяется по формуле 2:

ДМРФ = НП (НУ) \* ДМУК : 100% (2)

Где, ДМРФ - доля меньшинства в финансовых результатах дочернего общества;

НП (НУ) – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) дочернего общества.

В сводном отчете о прибылях и убытках данный показатель показывается справочно отдельной статьей «Доля меньшинства» по вписываемой строке, а доходы и расходы, формирующие финансовый результат Группы, отражаются за минусом доли меньшинства.

Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества больше показателя доле меньшинства в капитале этого общества на отчетную дату, то на разность между ними уменьшается величина резервного капитала, а при его недостаточности – добавочного, а затем уставного капитала дочернего общества, включаемых в сводную бухгалтерскую отчетность.

Включение данных о зависимых общества в сводную бухгалтерскую отчетность осуществляется посредством отражения в ней двух расчетных показателей:

-показатель, отражающий стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, показывается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей "Долгосрочные финансовые вложения" в величине, рассчитываемой следующим образом: фактические затраты, произведенные организацией при осуществлении (покупке и др.) инвестиций, плюс/минус доля головной организации в прибылях/убытках зависимого общества за период с момента осуществления инвестиций;

-показатель, отражающий долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, рассчитывается исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли принадлежащей головной организации уставного капитала в его общей величине).

Доля головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период отражается в сводном отчете о прибылях и убытках отдельной статьей "Капитализированный доход (убыток)" после группы статей по внереализованным доходам и расходам и включается в финансовый результат деятельности Группы.

## 2.2 Подготовка показателей отчетности дочерних компаний к составлению консолидированной отчетности

Общим требованием, предъяв­ляемым к годовому консолидиро­ванному бух­галтерскому отчету, яв­ляется условие, что имущественное и финансовое положе­ние, а также уровень доходов должны быть представлены таким образом, что­бы группа предприятий выглядела как единое целое.

Проблема заключается в том, что балансы материнской и дочер­ней компа­ний могут быть составле­ны на различные даты и в различ­ной валюте, отличаться по структу­ре, составу, содержанию и оценке статей. Международными стандарта­ми предусмотрено, что в таком случае в несколько этапов при по­мощи составления промежуточных балан­сов необходимо подготовить отчетность компаний группы к со­ставлению консо­лидированной от­четности, перейдя на единые тре­бования к отчетности, применяе­мые материнской компанией.

В ходе подготовки отчетности у дочерней компании может возник­нуть не­обходимость внести изме­нения:

* в структуру баланса;
* в состав и содержание статей баланса;
* в оценку статей баланса;
* в пересчет статей баланса из одной валюты в другую.

Первым этапом подготовки к консолидированному отчету явля­ется пере­группировка статей ба­ланса. Необходимости в ней обыч­но не возникает, если до­черние компании находятся в одной стране с материнской, так как тогда они, как правило, применяют единые методы составления отчетности. Однако зарубежные дочерние ком­пании, составляющие отчетность в соответствии с национальными требованиями, вынуждены пере­группировывать свои балансы в со­ответствии с требованиями мате­ринской компании.

Затем необходимо пересмот­реть содержание статей баланса на их соответ­ствие принятым в мате­ринской компании методам бухгал­терского учета. Необхо­димо обра­тить внимание на стоимостную оценку составляющих баланс ста­тей и при необходимости произве­сти корректировки. Изменения тут могут быть необ­ходимыми как для зарубежных дочерних компаний, так и для отечественных, если при­меняемая ими учетная политика от­личается от политики материнской компа­нии.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется и представляется в миллионах или миллиардах рублей с одним десятичным знаком.

Головной организации предоставлено право регулирования вопросов бухгалтерской отчетности организаций, входящих в Группу, путем утверждения собственных форм внутригрупповой бухгалтерской отчетности и правил ее составления.

Если дочернее общество, расположенное за пределами Российской Федерации, не может составить бухгалтерскую отчетность на ту же дату, что и вся Группа, то допускается включение в состав сводной отчетности показателей бухгалтерской отчетности составленной на иную дату, при условии, что расхождение между отчетными датами дочернего общества и Группы не превышает трех месяцев.

Заключительный момент - пе­ресчет статей балансов консолиди­руемых зару­бежных предприятий в валюту материнской компании.

Пересчет показателей бухгалтерского баланса зарубежного дочернего общества, составленного в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации - рубли – для включения в сводную отчетность Группы производится по курсу ЦБ РФ, последнему по времени котировки в отчетном периоде, а пересчет величины доходов и расходов, формирующих отчет о прибылях и убытках дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средневзвешенного курса за отчетный период. Разницы, возникающие в результате такого пересчета, следует отражать в составе добавочного капитала и в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности Группы.

## 2.3 Особенности формирования сводного бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Баланс традиционно самая важная часть информации и бухгалтерской отчетности. Отсюда можно почерпнуть информацию о деятельности предприятия, посмотреть, сколько у него долгов и кто должен ему. Кроме того, какие средства использует в своей работе организация – собственные или заемные и куда их вкладывает. Другими словами, правильно составленный баланс поможет избежать проблем с налоговой инспекцией, привлечь потенциальных инвесторов.

Чтобы правильно составить отчетность, бухгалтеру нужно учитывать все изменения в законодательстве. Так, с 1 января 2002 года вступили в силу 2 Положения по бухгалтерскому учету. ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов» было утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001г.№44н. А ПБУ 15/01 «учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» утвердил приказ Минфина России от 2 августа 2001г №60н.

Кроме того, были изменены и ранее действующие Положения по бухгалтерскому учету. Так, Минфин России приказом от 18 мая 2002г. внес изменения и дополнения в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г.№26н.

Ещё с 1 января 2003 года действует Положение по бухгалтерскому учету «Информация о прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), которое утверждено приказом Минфина России от 2 июля 2002г. №66н.

С 1 января 2003 года вступило в силу новое Положение по бухгалтерскому учету « Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Оно было утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 года №114. Им должны руководствоваться все российские предприятия, которые являются плательщиками налога на прибыль.

Данное ПБУ поменяло привычное представление о том , как начислять налог на прибыль в бухгалтерском учете. Ведь общее правило, заключающееся в том, что налог, рассчитанный в налоговой декларации, нужно отразит по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», теперь не действует. ПБУ заставляет идти другим путем: начислять налог с прибыли или убытка, отраженного на бухгалтерских счетах, а потом многочисленными корректировками доводить его до той суммы, которая отражена в декларации по налогу на прибыль.

Согласно этого ПБУ в бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы отражаются в составе внеоборотных активов по строке 150 «Прочие внеоборотные активы», а отложенные налоговые обязательства – в составе долгосрочных обязательств по строке 520 «Прочие долгосрочные обязательства».

При этом пункт 19 ПБУ 18/02 разрешает отражать в балансе сальдированную, то есть свернутую, сумму отложенных активов и обязательств.

Годовой баланс за 2003 год, согласно приказу Минфина №67н, необходимо будет сдать по новым формам отчетности. Эти документы составлены с учетом ПБУ 18/02. В новой форме бухгалтерского баланса, то там для отложенных налоговых активов предусмотрена специальная строка 145, а для отложенных обязательств – строка 515. Кроме того баланс стал менее подробным. Так , например, строки, где показывают стоимость основных средств и нематериальных активов, расшифровывать не нужно. Будут указываться только общие суммы. То же касается доходных вложений в материальные ценности, дебиторской задолженности, денежных средств и т.д.

Особо следует упомянуть раздел III баланса «Капиталы и резервы» - во-первых, добавилась строка «Собственные акции, выкупленные у акционеров». Во- вторых, исчезла строка 440 «Фонд социальной сферы» и строка 450 «Целевые финансирования и поступления».

Кроме того, в третьем разделе больше не придется отделять прибыль отчетного года от тех доходов, которые получены в предыдущие периоды. То же касается и убытка. В новом балансе предусмотрена лишь одна строка «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

ПБУ 18/02 является аналогом одного из стандартов МСФО. А российский бухгалтерский учет как раз и реформируется для того, чтобы приблизить его к западным стандартам.

Помимо вышеуказанных нововведений необходимо ещё учитывать то, что с 1 января 2002 года организациями помимо бухгалтерского необходимо ещё вести и налоговый учет. Делать их это обязывает глава 25 Налогового кодекса РФ. Между налоговым учетом и бухгалтерским существует множество расхождений. Но важно не забывать, что показатели баланса и отчета о прибылях и убытках формируются исходя из правил, установленных положениями по бухгалтерскому учету, а не нормами Налогового кодекса РФ.

Все изменения в действующем законодательстве необходимо учитывать и при составлении сводного баланса. Но, конечно, есть существенные отличия консолидированного бухгалтерского баланса от баланса конкретного предприятия.

Так, в соответствии с Методическими рекомендациями в сводный бухгалтерский баланс не включаются:

-финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и, соответственно, уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации.

Поскольку возможны взаимные вложения дочерних обществ в уставные капиталы друг друга, а также вложения, произведенные дочерними обществами в уставный капитал головной организации, то соответствующие показатели также исключаются при составлении сводного бухгалтерского баланса;

-показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами.

Подробно порядок урегулирования и исключения таких показателей был рассмотрен нами в предыдущем пункте;

-прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами.

Прибыль, полученная от операций внутри Группы, отражается в бухгалтерской отчетности каждой организации входящей в Группу, вместе с прибылью, полученной от операций с другими контрагентами. Однако с точки зрения Группы, когда отдельные общества рассматриваются как несамостоятельные подразделения, прибыль может быть получена только от реализации вне Группы. Поэтому прибыль, полученная от операций внутри Группы, исключается при объединении показателей отчетности организаций Группы в сводную отчетность в размере нереализованного (невыявленного), с точки зрения Группы, «Промежуточного» результата. Эта нереализованная прибыль отражается у входящей в Группу организации – продавца, а у входящей в Группу организации – покупателя отражается завышенная стоимостная оценка приобретенных активов, что является некорректным. Поэтому при составлении сводной бухгалтерской отчетности необходимо в полной сумме исключить результаты от неосуществленных, с точки зрения Группы, операций.

Величина промежуточного результата определяется как разница между отраженной в балансе того или иного общества стоимостью приобретения актива и стоимостью, по которой это имущество оценивается с точки зрения Группы. На величину этого промежуточного результата уменьшается (промежуточная прибыль) или увеличивается (промежуточный убыток) актив в сводном балансе. Основной проблемой пи этом становится выявление из всех активов, включаемых в сводный баланс на отчетную дату, тех, которые полностью или частично приобретены в результате внутригрупповых операций, и корректировка их стоимости;

-дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в Группу;

-части активов и пассивов дочерних обществ, не относящиеся к деятельности Группы, когда организация имеет 50% и ниже голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. Доля активов и пассивов дочернего общества в этом случае для включения в сводную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

Для получения реальной картины финансового положения совокупности взаимосвязанных организаций как единого целого возможно (а иногда и необходимо) также осуществление некоторых переклассификаций между различными статьями сводного баланса, которые не оказывают влияния на его итог, но меняют соотношения итоговых показателей его разделов, отдельных статей и т.п., что может привести к несколько иным результатам при проведении анализа финансового положения Группы.

 В сводной бухгалтерской отчетности может возникнуть особы показатель - «Деловая репутация дочернего общества». Для его расчета следует сопоставить балансовую оценку произведенных инвестиций у головной организации с соответствующей частью всего собственного капитала дочернего общества (или величиной его чистых активов) в момент инвестирования, так как за время своего существования (с момента создания до момента приобретения нынешними участниками) общество вело хозяйственную деятельность и выявляло ее финансовые результаты. Кроме того, в балансе дочернего общества может быть отражен полученный эмиссионный доход, который в обязательном порядке необходимо рассматривать при определении величины деловой репутации дочернего общества. При этом превышение соответствующей инвестиции, отраженной в отчетности головной организации, над величиной собственного капитала дочернего общества отражается в сводном балансе в составе показателя «Нематериальные активы». При обратной ситуации выявленная отрицательная деловая репутация дочернего общества отражается в сводном балансе между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства».

Теперь что касается отчета о прибылях и убытках. В его новой форме у строк нет кодов. Как и баланс, отчет стал меньше. В нем не нужно будет расписывать, от какой деятельности получена выручка. Не придется детализировать и себестоимость проданных товаров. Кроме того, внереализационные и операционные доходы (расходы) приводятся в одном разделе. В отчет, как и в баланс, добавили строки, где бухгалтер должен отразить отложенные налоговые активы и налоговые обязательства. А постоянные налоговые обязательства (активы) показываются только справочно. В новой форме не нашлось места для чрезвычайных доходов и расходов.

При составлении сводного отчета о прибылях и убытках согласно Методическим рекомендациям в него не включаются следующие показатели:

-выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию;

-дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам.

При этом следует учитывать, что выплачиваемые дивиденды не отражаются у источника выплаты в отчете о прибылях и убытках, а начисляются непосредственно в уменьшение прибыли прошлых лет (или других специально предусмотренных источников средств). Поэтому корректировке подлежат доходы от участия в других организациях. В сводном отчете о прибылях и убытках отражаются лишь дивиденды, полученные от организаций не входящих в Группу;

-любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между организациями, входящими в Группу.

Это означает, что перечень процедур консолидирования внутригрупповых доходов и расходов не является конечным и предоставляет возможность головной организации на практике осуществлять также другие операции при составлении сводного отчета о прибылях и убытках;

-финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности Группы. когда головная организация имеет 50% и меньше голосующих акций в акционерном обществе (уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью). При этом финансовый результат деятельности дочернего общества для включения в сводный отчет о прибылях и убытках определяется исходя из доли голосующих акций акционерного общества, принадлежащей головной организации.

Для проведения всех перечисленных процедур необходимо иметь более развернутую информацию, чем содержится в образцах форм годовой бухгалтерской отчетности. Поэтому организации, составляющие сводную бухгалтерскую отчетность Группы, самостоятельно разрабатывают систему дополнительных показателей, представляемых вместе с бухгалтерской отчетностью каждой организацией, входящей в Группу, методику их контроля и анализа, а также процедуры консолидации, выполняемые с совокупностью бухгалтерских отчетностей организации Группы, с учетом ее индивидуальных особенностей.

# 3.Особенности составления сводной отчетности в России

## 3.1 Основные различия в составлении отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами

Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

Например, одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции чаще всего правило учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции. Примером, когда форма превалирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для списания основных средств, что не дает оснований для их списания несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не существуют по указанной балансовой стоимости.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций.

Российский отчет о прибылях и убытках также имеет свои особенности. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации. Требование наличия надлежащей документации часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Основополагающий принцип МСФО, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции. Различие в сроках учета операций, в отношении которых не имеется достаточной документации в соответствии с российской системой учета, приводит к многочисленным расхождениям между МСФО и российской системой учета в отчете о прибылях и убытках.

Одно из существенных различий в подходе к отчёту о прибылях и убытках в России и международной практике было устранено в ходе реформы. Как известно, до недавнего времени за момент реализации продукции можно было принимать момент оплаты продукции или момент её отгрузки, и подавляющее большинство предприятий использовали первый, так называемый “кассовый” метод учёта. С 1 января 1996 г. в бухгалтерском учёте момент реализации продукции определяется, как правило, только по моменту отгрузки, как в западной практике. Однако для целей налогообложения можно использовать оба варианта определения момента реализации.

Налог на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках формата МСФО после расчета прибыли и убытков от всей хозяйственной деятельности. Это положение совпадает с требованиями новой формы российского отчета о финансовых результатах и их использовании, за исключением того, что многие расходы, учитываемые при расчете финансового результата до налогообложения в соответствии с МСФО, рассматриваются в российской системе учета как использование прибыли. На использование прибыли относятся расходы, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль в соответствии с требованиями российской системы учета.

Кроме того, необходимо отметить: в пункте 1.3 Указаний к приказу Минфина России от 28 июля 1995г. №81 предусмотрено, что каждая организация, имеющая дочерние и зависимые предприятия, должна составлять сводную годовую бух­галтерскую отчетность. Это требо­вание соответствует МСФО. Различие заключается лишь в том, что со­гласно МСФО консолидированная от­четность включает показатели дея­тельности не только дочерних и за­висимых, но и совместных пред­приятий.

Международные стандарты (а также стандарты отдельных стран) проводят разделение между дочер­ними, совместно контролируемыми и зависимыми обществами. Это деление обусловлено различной степенью контроля, или влияния материнской компании на то или иное предприятие. Контроль для целей составления консолидиро­ванной отчетности может быть ре­шающим, совместным и значитель­ным. Прежде всего, следует выде­лить дочерние предприятия, на ко­торые согласно МСФО материнская компания оказывает решающее влияние, т.е. имеет возможность непосредственно или опосредо­ванно обеспечивать принятие тех или иных решений. Обычно такая степень контроля достигается, если головное предприятие имеет более 50% голосующих акций или устав­ного капитала дочернего предприя­тия. Это условие предусмотрено как международными, так и рос­сийскими правилами. Однако сле­дует указать на важную недоработ­ку российских нормативных доку­ментов: они не предусматривают того, что при определении доли материнской компании в том или ином предприятии принадлежащая непосредственно ей доля акций или уставного капитала должна складываться с акциями и долями, принадлежащими другим дочерним компаниям этой материнской ком­пании.

Может возникнуть ситуация, когда материнская компания имеет менее половины голосов, но пол­ностью контролирует дочернее предприятие в соответствии с по­ложением его устава на основе заключенного с ним договора о ру­ководящей роли материнской ком­пании, на основе договора с дру­гими пайщиками и акционерами и т.п. С точки зрения консолидирова­ния, полностью контролируемое, т.е. дочернее, предприятие можно рассматривать как принадлежащее концерну, как его составную часть. Поэтому данные отчетности дочер­них предприятий при составлении консолидированной отчетности ис­пользуются в их полной сумме.

Таким образом, между российскими и международными стандартами существует очень большое количество различий как принципиальных, так и менее значительных. Чтобы оценить масштаб подобных расхождений необходимо сравнить 2 комплекта консолидированной отчётности за 1998 г., подготовленные РАО “Газпромом”. Один из них был составлен в соответствии с российским законодательством, а другой – в соответствии с МСФО. Выяснилось, что расхождение в показателе чистой прибыли составило более 100 млрд. рублей – 42,49 млрд. рублей чистого убытка по российским правилам бухучёта и 147,22 млрд. по МСФО. Расхождение в определении резервов (за исключением резерва по сомнительным долгам) составило 45,4 млрд. рублей, а в отношении резерва по сомнительным долгам – 20,6 млрд. рублей. Сумма, которая по российским правилам относится на капитал, а в соответствии с МСФО является расходами, достигает 29,5 млрд. рублей. Величина дохода по денежным статьям, который не признаётся в соответствии с российским бухучётом и признаётся в соответствии с МСФО, составляет 62,9 млрд. рублей. Есть и другие не менее существенные расхождения.

Поэтому на данном этапе реформирования системы бухгалтерского учёта должно стать последовательное сглаживание несоответствий, что будет способствовать более успешному продвижению российских компаний на рынки капитала. При этом, говоря о реформировании необходимо подчеркнуть, что автоматическое, без каких-либо изменений, принятие МСФО невозможно. Ведь, по сути, международные стандарты – это компромисс между ведущими системами учёта в мире.

Хотелось бы отметить, что Группа может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина России, в случае, если одновременно соблюдаются следующие условия:

-сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе МСФО;

-Группа обеспечивает достоверность сводной бухгалтерской отчетности;

-пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от российских правил бухгалтерского учета.

## 3.2 Проблема трансформации российской отчётности в соответствии с МСФО

Трансформация финансовой отчётности в соответствии с требованиями МСФО становится всё более актуальной. Однако следует отметить, что единой методики трансформации отчётности не существует. По мнению специалистов, отчётность в соответствии с МСФО можно получить 3 путями: методом трансформации отчётности, методом трансляции проводок и методом параллельного учёта.

Первые два метода самые простые, однако, они могут давать погрешность от 10% до 50%. Как правило, в их основе лежит построение специальных трансформационных таблиц. Например, при составлении консолидированной отчётности РАО “ЕЭС России” за 1998 г. было разработано 28 таких таблиц. Выделяется пять основных трансформационных таблиц:

сводная таблица рублёвых корректирующих (трансформационных, исправительных) проводок

сводная таблица валютных корректирующих проводок

сводная таблица трансформации баланса

сводная таблица корректирующих проводок по перегруппировке статей отчёта о прибылях и убытках

сводная таблица трансформации отчёта о прибылях и убытках

Все таблицы взаимосвязаны и позволяют в итоге получить трансформированный отчёт о прибылях и убытках и баланс. К недостаткам такой методики, помимо возможных ошибок, следует отнести то, что информацию, подготовленную по МСФО можно получить только в конце периода, причём после завершения основного процесса трансформации приходится вносить корректировки.

Параллельный учёт (иначе он называется методом двойного ведения бухгалтерского учёта) ведётся с помощью специального программного обеспечения. Для ведения параллельного учёта система использует два плана счетов: российский и международный. При настройке типовых операций записываются как российские, так и международные шаблоны проводок. Введённые операции автоматически разносятся по различным модулям, что даёт максимальную детализацию информации. В то же время необходимо учитывать ряд особенностей при автоматизированной трансформации бухгалтерской отчётности.

различная степень детализации российского и международного планов счетов

различные методы и нормы амортизации основных средств и МБП (согласно МСФО МБП могут полностью относиться на расходы в момент приобретения, а по российским стандартам – амортизироваться при передаче в эксплуатацию)

особенности при документарном признании задолженности и денежных средств (например, согласно российским стандартам счета денежных средств обновляются на основе банковской выписки, а по МСФО – на основе платёжных поручений)

настройка операций при ведении учёта в двух валютах

Поскольку перечень различий между российским учётом и МСФО, связанных с трансформацией бухгалтерской отчётности, остаётся всё ещё значительным, данная проблема требует особого внимания со стороны широко круга бухгалтеров и консультантов.

# Заключение

В процессе работы над темой: «Особенности составления сводной (консолидированной) отчетности в России» были рассмотрены следующие вопросы:

-понятие сводной и консолидированной отчетности; определение хозяйствующих обществ, которыми должна составляться сводная (консолидированная) отчетность; принципы на которых строится достоверная сводная отчетность;

-проблема подготовки показателей отчетности дочерних компаний к составлению сводной отчетности; методика урегулирования расчетов между взаимосвязанными организациями Группы, во избежание двойного отражения в сводном балансе; определение доли меньшинства в капитале дочернего общества и в финансовых результатах дочернего общества; некоторые особенности формирования бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;

-основные различия в составлении отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами; проблема трансформация финансовой отчётности в соответствии с требованиями МСФО.

В результате работы можно сделать вывод:

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. Иными словами, сводная бухгалтерская отчетность составляется по группе юридически и экономически взаимосвязанных организаций, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.

При формировании достоверной сводной (консолидированной) отчетности исходная информация должна быть построена на определенных принципах: принцип полноты; принцип собственного капитала; принцип справедливой и достоверной оценки; принцип постоянства использования методов консолидации и оценки и принцип функционирующего предприятия; принцип существенности; единые методы оценки; единая дата составления.

Большая часть рассмотренных принципов, на которых строится кон­солидированная отчетность, в соответствии с международными стандартами на­шла отражение и в российских нормативных документах, регулирующих состав­ление сводной бухгалтерской отчетности.

До составления сводной бухгалтерской отчетности следует урегулировать и выявить все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами. На основании первичных документов делаются соответствующие корректировки («поправки») в так называемом «агрегированном» (промежуточном) балансе, который представляет собой бухгалтерский баланс, составляемый путем суммирования показателей бухгалтерских балансов всех организаций, входящих в Группу. Кроме того, в сводном бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства в показателях дочерних обществ.

Для проведения всех перечисленных процедур необходимо иметь более развернутую информацию, чем содержится в образцах форм годовой бухгалтерской отчетности. Поэтому организации, составляющие сводную бухгалтерскую отчетность Группы, самостоятельно разрабатывают систему дополнительных показателей, представляемых вместе с бухгалтерской отчетностью каждой организацией, входящей в Группу, методику их контроля и анализа, а также процедуры консолидации, выполняемые с совокупностью бухгалтерских отчетностей организации Группы, с учетом ее индивидуальных особенностей.

При сопоставлении сводной бухгалтерской отчетности составленной по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина России и сводной отчетности составленной на основе МСФО можно увидеть, что данные отчетности, составленной по российским правилам, существенно отличается от финансовой информации, подготовленной в соответствии с МСФО.

В основе такихотличий - разное понимание ряда основополагающих элементов консолидации бухгалтерской отчетности. Это касается, в первую очередь, адресной направленности отчетности, объяснения достоверности, трактовки активов/имущества, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке сводной отчетности.

Так, в российских нормативных документах недостаточно освещены многие моменты, касающиеся формирования консолидированной отчетности, процесса подготовки исходных данных, методики элиминирования определенных сумм. В данных вопросах российским бухгалтерам приходится опираться на соответствующие международные правила.

 Но использование международных стандартов в России должно заключаться, прежде всего, в активном применении их при создании концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, что должно обеспечить общую сопоставимость бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями. А при разработке национальных стандартов необходимо принять МСФО в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия признанной в мире практики, что ни в коем случае не должно вести к игнорированию специфики рыночных отношений в России.

# Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1,2.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1,2.
3. Федеральный закон РФ ''О бухгалтерском учёте'' от 21 ноября 1996 г. № 129 ФЗ.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению от 31 октября 2000 г. № 94н . Утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации.
5. Постановление правительства РФ от 6 марта 1998 года №283 Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.
6. Приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. N 112 "О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности" (с изменениями от 12 мая 1999 г.)
7. Приказ Минфина РФ от 26.12.94 N 170 "Положении о бухгалтерском учете и отчетности в российской федерации"
8. Приказ Минфина РФ от 28.07.94 N 100 "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия"
9. Приказ Минфина РФ от 08.02.96 N 10 "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96)"
10. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. Ростов-на-Дону: изд. МарТ,2002.
11. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации Бухгалтерский учет, 2001.
12. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности.// бухгалтерский учет,№2 январь 2001.
13. Богатырев Е.И. Составление сводной отчетности: подготовка информации. - Бухгалтерский учет, 2002, № 3,4.
14. Богатырев Е.И. Составление сводной отчетности: обеспечение качества исходной информации - Бухгалтерский учет, 2002, №6.
15. Патров В. В. Как составить сводную отчетность. – Бухгалтерский учет, 2001, № 3.
16. Пучкова С. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 272 с.
17. Пучкова С. И., Новодворский В. Д. Консолидированная отчетность: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 224 с.
18. «Нормативные акты» для бухгалтера журнал в издательстве «Бератор-Пресс» Москва, 2003г.
19. Журнал «Досье бухгалтера», Москва «Инфра-М» 2003г.
20. Экономико правовой документ АКТИ «Экономика и жизнь» Москва 2002г.
21. «Финансы» ежемесячный теоретический и научно практический журнал, Москва, 2003г.

**Аннотация на курсовую работу**

Целью курсовой работы по теме «Особенности составления сводной (консолидированной) отчетности в России» является изучение существующего порядка составления сводной бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

В курсовой работе излагаются особенности составления сводной (консолидированной) отчетности, характеризуется такие вопросы, как:

В первом разделе - понятие сводной и консолидированной отчетности; определение хозяйствующих обществ, которыми должна составляться сводная (консолидированная) отчетность, подробный перечень подобных предприятий; общие положения по формированию такой бухгалтерской отчетности принципы на которых строится достоверная сводная отчетность;

Во втором разделе - проблема подготовки показателей отчетности дочерних компаний к составлению сводной отчетности; методика урегулирования расчетов между взаимосвязанными организациями Группы, во избежание двойного отражения в сводном балансе; определение доли меньшинства в капитале дочернего общества и в финансовых результатах дочернего общества; некоторые особенности формирования бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;

В третьем разделе - основные различия в составлении отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами; сравнительный анализ расхождений между российской системой бухгалтерского учета и МСФО; проблема трансформация финансовой отчётности в соответствии с требованиями МСФО.

Работа изложена на 27 листах, содержит введение, три главы, заключение, список использованной литературы и приложения. Кроме того, данная курсовая работа включает в себя 1 рисунок, 2 таблицы.

Информационной основой исследования являются официальные источники, законодательные и нормативные документы, регламентирующие данную проблему, такие как Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья, со всеми изменениями и дополнениями), Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая, со всеми изменениями и дополнениями), Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ (с изменениями и дополнениями) «О бухгалтерском учете» и другие; материалы публикуемые в периодической печати, например статьи Патрова В.В. «Как составить сводную отчетность», Богатырёва Е.И. «Составление сводной отчетности: подготовка информации», кроме того, учебные пособия таких известных российских авторов как Бакаев А.С., Астахов В.П. и других.

Дата\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Подпись\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Задание на курсовую работу**

ГК РФ, НК РФ, «Методические рекомендации по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности» утвержденные приказом Минфина РФ от 30.12.96г. №112 (в редакции от 12.05.99 года),

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 года №114

2.

Рисунок 1. Порядок сбора и обработки информации при составлении сводной (консолидированной) отчетности.

Таблица 1. Расчет поправок в промежуточном балансе.

Таблица 2. Пример поправки в промежуточном бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.