**Содержание**

[ВВЕДЕНИЕ 3](#_Toc242855615)

[I. ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ (СВОДНОЙ) ОТЧЕТНОСТИ 4](#_Toc242855616)

[1.1. Понятие и сущность консолидированной (сводной) отчетности 4](#_Toc242855617)

[1.2. Принципы подготовки консолидированной (сводной) отчетности 4](#_Toc242855618)

[II. ПРОЦЕДУРА ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ (СВОДНОЙ) ОТЧЕТНОСТИ 4](#_Toc242855619)

[2.1. Процедура составления сводной отчетности в отечественной практике 4](#_Toc242855620)

[2.2. Подготовка и представление консолидированной отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности 4](#_Toc242855621)

[III. ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕДУРЫ КОНСОЛИДИРОВАНИЯ 4](#_Toc242855622)

[IV. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ФОРМ СВОДНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ 4](#_Toc242855623)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 4](#_Toc242855624)

[СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 4](#_Toc242855625)

[ПРИЛОЖЕНИЕ 4](#_Toc242855626)

## ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе развития Российской Федерации одним из перспективных направлений совершенствования бизнеса является создание групп предприятий - концернов или холдинговых фирм, экономически связанных между собой, но одновременно остающихся самостоятельными юридическими лицами, в которых одна компания, называемая головной или материнской*,* контролирует деятельность одной 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. 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.

Актуальность данной темы заключается в том, что в России составление консолидированной отчетности еще мало распространено и правила ее ведения пока не в полной мере отрегулированы на законодательном уровне.

Целью написания курсовой работы является изучение особенностей консолидированной отчетности. Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть понятие и сущность консолидированной отчетности;

- изучить принципы подготовки и представления консолидированной отчетности;

- рассмотреть особенности составления отчетности.

## I. ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ (СВОДНОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

# 1.1. Понятие и сущность консолидированной (сводной) отчетности

Термин «финансовая отчетность» в настоящее время зачастую используется лишь при рассмотрении отчетности предприятия или организации, без углубления в их организационно - экономическую структуру.

Между тем современные крупные организации могут объединять в себе несколько предприятий с различной системой участия: под одним наименованием находится целая группа взаимосвязанных предприятий. Объединение компаний является, как правило, соединением самостоятельных предприятий в единую экономическую единицу в результате приобретения контроля одним предприятием над активами и производственной деятельностью другого предприятия. Нередким явлением является также слияние, или объединение, долей капитала. Обобщение коммерческих и финансовых результатов группы предприятий, рассматриваемых в качестве единой хозяйственной единицы, называют консолидацией.

При анализе деятельности групп предприятий их частные балансы не всегда могут дать комплексное представление об общих результатах деятельности, так как они являются ограниченными и утрачивают свои аналитические возможности. Возникает необходимость в принципиально иной информации, которая формируется в результате составления консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности. Консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение группы взаимосвязанных организаций.

Основная задача составления консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности - отражение фактической картины имущественного, финансового положения и результатов хозяйственной деятельности группы юридически самостоятельных предприятий, которые рассматриваются как одна экономическая общность.

Согласно пункту 1.3. Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях:

1. если головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
2. если головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом в соответствии с заключенным с ним договором;
3. если головная организация может другими способами определять решения, принимаемые дочерним обществом».

Некоторые вопросы, связанные с определением тех или иных понятий и терминов сводной отчетности находят свое отражение в российском законодательстве.

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.

Дочернее общество не отвечает по долгам основного общества (товарищества). Основное общество (товарищество), которое имеет право давать дочернему обществу обязательные для него указания, отвечает солидарно с дочерним обществом по сделкам, заключенным последним во исполнение таких указаний. В случае несостоятельности дочернего общества по вине основного общества (товарищества) последнее несет субсидиарную ответственность по его долгам. Российское определение дочернего общества, по существу, достаточно схоже с определением, данным в международных стандартах.

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.

Вместе с тем в России до сих пор нет четкой позиции в отношении того, как же следует именовать отчетность группы компаний, рассматриваемой в качестве единого хозяйствующего субъекта.

В Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности консолидированная отчетность названа сводной; в Концепции и проекте федерального закона «О консолидированной отчетности», - консолидированной.

Таким образом, отсутствие единой методологической основы приводит к тому, что на практике крупные российские компании все чаще используют понятие «сводная отчетность», в то время как термин «консолидированная отчетность» используется для обозначения отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Согласно приказу «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», в период с 2008 по 2010 гг. должен состояться обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признаваемым стандартам.

Таким образом, к 2010 году все предприятия, составляющие консолидированную отчетность, должны будут представлять ее в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Консолидированная (сводная) финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов. Главная задача в области консолидированной (сводной) финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Данная отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений этими пользователями. При составлении консолидированной отчетности ставится цель исключить влияние факторов, искажающих данные отчетности, на показатели деятельности группы в целом.

К числу потребителей информации консолидированной отчетности можно отнести: акционеров материнской компании и дочерних предприятий; внешних инвесторов; кредиторов; управляющий персонал группы; руководство и наблюдательный совет материнской компании и дочерних предприятий; государственные органы управления; покупателей; поставщиков; аналитиков и консультантов; деловые круги и общественность. Консолидированная финансовая отчетность адресована руководству и наблюдательным советам предприятий, входящих в корпоративную семью, учредителям, а также внешним потребителям информации, таким, как существующие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, государство. Для внешних пользователей она выступает в качестве дополнительной информации, которая устраняет ограниченность частных балансов.

Таким образом, консолидированная бухгалтерская отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более предприятий, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

Общая идея консолидации очень проста по своей сути. Имеется группа предприятий, взаимосвязанных в экономическом и финансовом плане, но являющихся самостоятельными юридическими лицами. Необходимо составить консолидированную отчетность, позволяющую получить представление о финансовом состоянии и результатах деятельности группы в целом. При этом каждое юридически самостоятельное предприятие, входящее в состав корпоративной группы, обязано вести собственный бухгалтерский учет и оформлять его результаты в виде собственной финансовой отчетности.

# 1.2. Принципы подготовки консолидированной (сводной) 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 исходная информация о финансовом положении и хозяйственной деятельности организаций, входящих в состав группы, должна быть построена на определенных принципах (отвечать определенным требованиям).

1. Принцип полноты. Сводная (консолидированная) отчетность формируется на основе собственной бухгалтерской отчетности по каждой организации. То есть чтобы составить сводную отчетность, нужно воспользоваться отчетностью всех организаций из рассматриваемой группы. Все активы, обязательства, расходы будущих периодов, доходы будущих периодов консолидированной группы принимаются в полном объеме.

2. 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. Кроме отчетности по каждой организации нужны данные бухгалтерского учета о хозяйственных операциях, совершенных между взаимосвязанными организациями. Имеется в виду информация:

– о выручке от реализации товаров, работ и услуг другим компаниям рассматриваемой группы;

– о стоимости товаров, работ и услуг (в том числе списанных в производство или реализованных), приобретенных у других компаний рассматриваемой группы;

– о прибыли и убытках, возникающих в результате операций между взаимосвязанными организациями;

– о взаимной задолженности между организациями группы;

– о финансовых вложениях во взаимосвязанные организации;

– о долях в уставном капитале, принадлежащих взаимосвязанным организациям;

– о выданных и полученных займах, в которых заимодавец и займополучатель – взаимосвязанные организации;

– о дивидендах, выплаченных другим участникам группы.

3. 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.

4. 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.

5. Принцип существенности. Этот принцип предусматривает раскрытие таких статей, величина которых может повлиять на принятие или перемену решения о финансово-хозяйственной деятельности компании. Кроме того, очень важно проверить информацию о хозяйственных операциях между взаимозависимыми организациями. Во-первых, следует проверить акты сверок расчетов между организациями. Суммы дебиторской и кредиторской задолженностей должны совпадать. Во-вторых, нужно провести инвентаризацию расчетов на предмет соответствия показателей, связанных с взаимной реализацией товаров и услуг. То есть при реализации товаров и услуг в одной организации товарно-материальные ценности и услуги должны быть оприходованы в другой организации в соответствующих суммах. В-третьих, необходимо сопоставить данные о финансовых вложениях одних организаций и долях в уставном капитале других организаций. Эти данные могут не совпадать, если акции или доли приобретались по цене выше номинала. В этом случае рассчитывается разница между суммой приобретения и номиналом долей или акций и результат отражается в сводной отчетности. Этот показатель будет именоваться «Деловая репутация организаций».

6. 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. Обязательно должна проводиться унификация данных бухгалтерского учета взаимосвязанных организаций. Принципы учетной политики в группе компаний должны быть едиными. Иначе кропотливой работы по унификации отчетных данных не избежать. Как известно, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения (УСН), не обязана вести бухгалтерский учет в полном объеме. Но если ее показатели нужны для составления сводной отчетности, такая организация должна вести полноценный бухучет с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

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. Показатели отчетности должны быть выражены в одних и тех же единицах измерения – в миллионах или тысячах рублей. Сама же сводная отчетность чаще всего составляется в миллионах или миллиардах рублей с одним десятичным знаком. Если у группы компаний небольшие обороты, сводную отчетность можно формировать в тысячах рублей.

7. Единая дата составления. При формировании консолидированной отчетности используются данные за один и тот же период и на одну и ту же дату. Консолидированная отчетность должна составляться на дату баланса материнской компании. Показатели отчетности дочерних предприятий также должны быть пересчитаны на дату консолидированной отчетности. Другое дело, когда организация вошла в группу компаний после начала отчетного периода. Допустим, головная организация купила контрольный пакет акций дочерней. Тогда используются данные за отчетный период начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация вошла в рассматриваемую группу.

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.

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.

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.

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.

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.

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

#

## II. ПРОЦЕДУРА ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ (СВОДНОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

# 2.1. Процедура составления сводной отчетности в отечественной практике

Сводная бухгалтерская отчетность в РФ составляется по формам, разработанным головной организацией, исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) на основе типовых форм бухгалтерской отчетности. При этом:

– типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным 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 иных фактах хозяйственной деятельности 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 об отдельных видах активов, пассивов и хозяйственных операций не приводятся в сводном бухгалтерском балансе или сводном отчете о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен 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 прибылях и убытках.

Основные принципы формирования отчетности для группы компаний изложены в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 (ред. от 12.05.99).

Головная организация должна придерживаться принятой формы сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Изменение избранных форм и пояснений к ним должно раскрываться в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках с указанием причин, вызвавших это изменение.

За достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной бухгалтерской отчетности полную ответственность несет руководитель головной организации. Головная организация также устанавливает объем и порядок, включая сроки, представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетности). По решению участников группы предприятий сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

При составлении сводной 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 другая учетная политика, то до объединения такой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организации в сводную бухгалтерскую отчетность 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. Если бухгалтерская отчетность какого-либо дочернего общества составлена за тот же отчетный, но на отчетную дату, отличную от отчетной даты сводной бухгалтерской отчетности, то такое дочернее общество должно составить промежуточную бухгалтерскую отчетность на ту же отчетную дату, что и отчетная дата сводной бухгалтерской отчетности.

При невозможности составления промежуточной бухгалтерской отчетности дочернего общества в сводную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной на иную отчетную дату, при условии, что расхождение между отчетной датой сводной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает трех месяцев.

Для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, пересчитываются в валюту Российской Федерации - рубли следующим образом:

1) пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производится по курсу Центрального банка Российской Федерации;

2) пересчет стоимости активов и пассивов производится по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде;

3) пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов;

4) разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводный бухгалтерский баланс не включаются:

1) финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ;

2) показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

3) прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

4) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, либо другим дочерним обществам, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводный отчет о прибылях и убытках не включается:

1) 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;

2) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводном отчете о прибылях и убытках отражаются лишь дивиденды подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

3) любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации;

4) финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности Группы, когда головная организация имеет пятьдесят и ниже процентов голосующих акций в акционером обществе или пятьдесят и ниже процентов уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. В этом случае финансовый результат деятельности дочернего общества в части доходов и расходов для включения в сводный отчет о прибылях и убытках 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.

# 2.2. Подготовка и представление консолидированной отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

Для инвесторов и акционеров более показательной является консолидированная финансовая отчетность, составленная по группе предприятий, исходя из Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Поэтому в большинстве случаев компании готовят документы в той форме, которая понятна инвесторам. Можно выделить несколько стандартов, которые имеют отношение к процедуре формирования единой финансовой отчетности:

– МСФО 22 - Объединение компаний;

– МСФО 27 - Консолидированная и отдельная финансовая отчетность.

Процесс составления консолидированной отчетности регламентируется МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Консолидация представляет собой объединение аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов балансов и отчетов о прибылях и убытках материнской компании и ее дочерних обществ, но существует ряд правил, которые необходимо соблюдать.

Перед составлением отчетности необходимо идентифицировать группу предприятий. МСФО 27 определяет дочернюю компанию, когда материнская компания владеет прямо или косвенно более чем половиной акций. Контроль существует даже тогда, когда материнская компания владеет не более чем половиной голосующих акций, но обладает возможностью:

– управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;

– определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;

– назначать или смещать большинство членов Совета директоров;

– иметь большинство голосов на заседании Совета директоров.

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.

Исходя из содержания МСФО 27, можно выделить следующие этапы составления консолидированной отчетности группы:

– формирование оборотно-сальдовой ведомости по счетам каждой компании;

– классификация и проверка статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в соответствии с требованиями стандартов. При этой процедуре уточняется экономическое содержание хозяйственных операций и их отражение в отчетности;

– объединение данных отчетности головного и дочерних компаний, которые используются при подготовке консолидированной финансовой отчетности;

– исключение внутригрупповых оборотов (отражают дебиторскую и кредиторскую задолженность между материнской и дочерними компаниями, а также между дочерними компаниями);

– исключение дивидендов, выплачиваемых дочерними обществами головной компании либо другим дочерним обществам. В консолидированной (сводной) отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

– исключение финансовых вложений головной компании в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно их собственных капиталов;

– расчеты и корректировки, относящиеся к сводной величине нераспределенной прибыли компаний.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности головной организацией должны быть проведены определенные процедуры. В первую очередь необходимо определить состав анализируемой группы. Затем необходимо унифицировать учетную политику группы. Зачастую учетная политика в дочерних обществах различна в части способов оценки материально-производственных запасов, политике формирования резервов, расчете амортизационных отчислений по основным средствам. Применение организациями одной группы различных учетных политик может приводить к искажению консолидированной отчетности. Единая учетная политика разрабатывается головной компанией группы. Идеальный вариант – внедрение единой политики в рамках группы заранее. Но для дочерних компаний это не всегда возможно. Чтобы привести данные в соответствие с единой учетной политикой холдинга, нужно произвести корректировки в отчетности. Кроме унификации учетной политики необходимо также единообразие в классификации статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Затем составляется отчетность каждой компании, входящей в группу, в соответствии с МСФО путем суммирования данных всех компаний, и внесения последующих корректировок.

Существует второй способ консолидации: отчетность компаний группы, составленная по российским стандартам, вначале консолидируется и после этого результат трансформируется согласно международным стандартам. Этот способ наименее затратный, но и менее информативный.

После выполнения всех перечисленных операций необходимо исключить внутригрупповые обороты. Исключается нераспределенная прибыль, полученная компаниями группы, так как группа рассматривается как единое юридическое лицо. Необходимо произвести сверку дебиторской и кредиторской задолженностей компаний. В процессе исключения внутригрупповых оборотов следует обратить внимание на переводы денежных средств, которые на дату составления отчетности находились в пути.

В консолидированную бухгалтерскую отчетность не включаются отчеты предприятий, в принципе входящих в сферу консолидации, но не представляющих интереса для объединения к ним относятся:

– компании, контроль над которыми можно считать временным. Например, контрольный пакет акций дочернего общества приобретается и находится в собственности материнского общества исключительно с целью его последующей продажи в недалеком будущем;

– дочерние общества, действующие в условиях долгосрочных непреодолимых ограничений, которые лишают их возможности (или существенным образом снижают ее) переводить денежные средства на счет материнского общества. Например, из-за валютных ограничений на зарубежных филиалах, «блокирования» банковских счетов;

– дочерние компании, хозяйственная деятельность которых резко отличается от характера деятельности основной материнской компании, например, банк и промышленное акционерное общество, торговое и страховое общества.

Таким образом, перед началом консолидации у бухгалтера должны быть все формы финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, подготовленных на одну и ту же отчетную дату на основе единой учетной политики. Согласно МСФО 27, максимально допустимая разница в сроках составления отчетности равна 3 месяцам. В случае, когда финансовая отчетность дочерней компании составлена на другую отчетную дату, необходимо произвести корректировки для учета возникших в этой связи существенных расхождений. Операции внутри группы должны полностью исключаться, остатки по расчетам внутри группы должны быть выверены и исключены. При приобретении или продаже компании должна быть подготовлена финансовая отчетность по состоянию на дату приобретения (продажи).

## III. ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕДУРЫ КОНСОЛИДИРОВАНИЯ

При составлении консолидированной отчетности данные отчетности материнской компании и дочерних предприятий объединяют поэтапно. В этих целях сначала постатейно суммируют статьи отчетности компаний группы, а затем исключают взаимные инвестиции и операции. В общем виде это можно представить следующим образом:

– затраты по инвестициям инвестора заменяются собственным капиталом инвестируемых предприятий;

– остатки непогашенной задолженности по внутрифирменным операциям, таким, как внутрифирменные продажи, расходы, займы, дивиденды, элиминируются (устраняются) полностью;

– чистая прибыль, принадлежащая сторонним акционерам дочернего предприятия (доля меньшинства), указывается отдельно от прибыли, принадлежащей материнской компании.

Основные составляющие процесса консолидирования дочерних и совместных компаний – составление консолидированного баланса и консолидированного отчета о финансовых результатах.

При составлении консолидированного баланса особое значение имеет порядок объединения долговых обязательств. С правовой точки зрения группа предприятий не может иметь долговых обязательств или задолженности по отношению к самой себе. Поэтому кредиты и прочие долговые обязательства, отчисления в резервный фонд и задолженность между предприятиями, входящими в группу, должны исключаться. Это касается, прежде всего, следующих статей баланса: задолженности по взносам в уставный капитал; расчетов по коммерческим операциям; кредитов, выданных предприятиям группы; долгосрочных финансовых вложений; векселей; прочей задолженности; краткосрочных финансовых вложений.

Можно выделить этапы консолидирования баланса в зависимости от наличия или отсутствия взаимных операций:

– первичная консолидация (при составлении впервые консолидированной отчетности ранее независимых предприятий);

– последующая консолидация (при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ранее и уже осуществляющей взаимные операции).

В зависимости от характера сделки при инвестировании и установлении контроля выделяют два метода составления первичной консолидированной отчет­ности: метод покупки (приобретения) и метод слияния (поглощения). Эти методы различаются процедурно и оказывают большое влияние на совокупные финансо­вые результаты, представляемые в консолидированной отчетности.

Метод приобретения путем покупки имеет свои сложности: прежде всего, согласно этому методу необходимо проведение дорогостоящей переоценки, а также требуется наличие у инвестора свободных денежных ресурсов. Альтернативой ему выступает все шире применяемый метод слияния инвестора с инвестируемой компанией, в соответствии с которым требуется незначительная величина денежных средств и осуществляется обмен акций инвестора на акции инвестируемой компании. При этом удается избежать уплаты налогов, а ак­ционеры не лишаются прав собственности, поскольку взамен прежних акций по­лучают новые. При слиянии права могут приобретаться не только материнской компанией, но и компанией, не входящей в группу, или перераспределяться между несколькими компаниями.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках составляется аналогично консолидированному балансу, т.е. суммированием счетов прибылей и убытков из отчетностей предприятий, входящих в группу, и исключения доходов и расходов, возникших в результате операций внутри группы, так как концерн не может реа­лизовывать прибыли и убытки от операций внутри себя самого. В его консолиди­рованный отчет о прибылях и убытках включаются лишь финансовые результаты, полученные от операций с третьими лицами, не входящими в состав концерна. Это достигается пересчетом корреспондирующих затрат и результатов и (или) пе­регруппировки их в составе счета прибылей и убытков. Следует отметить, что ис­ключаются не только выручка от реализации продукции, но и прочие доходы от продаж и оказания услуг.

Процесс консолидирования счета прибылей и убытков включает:

– консолидирование внутренних оборотов по реализации между предприятиями группы,

– консолидирование прочих доходов и расходов,

– консолидирование переводов прибылей или убытков внутри группы.

При составлении консолидированного отчета о прибылях и убытках может возникнуть ситуация, когда предприятия группы используют разные методы учета затрат – метод полных затрат или метод прямых затрат. Поэтому в ходе подго­товки консолидированной отчетности необходимо составлять все отчеты о при­былях и убытках отдельных предприятий группы по одному из этих двух методов. Так как это всегда связано со значительными затратами, всем предприятиям концерна рекомендуется с самого начала придерживаться одного метода учета затрат для составления консолидированного отчета о прибылях и убытках.

Включение в консолидированную отчетность результатов деятельности зависимых компаний отличается от консолидирования дочерних и совместных ком­паний. При консолидации отчетности компаний, входящих в группу, в последую­щие периоды их деятельности возникают дополнительные трудности, связанные с необходимостью устранения статей, отражающих взаимные внутрифирменные операции, во избежание повторного счета и искусственного завышения величины капитала и финансовых результатов. Статьи, подлежащие элиминированию, – это статьи, которые исключаются из консолидированной отчетности, поскольку приводят к повторному счету и искажению финансовой характеристики деятельности группы.

Концепция группы предполагает особое отношение к операциям между компаниями, входящими в группу. Внутрифирменные операции схожи с операциями между отделениями (отделами) внутри компании. Такие операции совер­шаются при торговых сделках и расчетах по ним, выдаче кредитов, получении ди­видендов. Все подобные операции должны быть элиминированы при подготовке консолидированных баланса и отчета о прибылях и убытках. Должны быть эли­минированы и внутрифирменные остатки по расчетам.

Подлежат элиминированию следующие расчеты: задолженность по еще не внесенным в уставный капитал вкладам; авансы полученные или выданные; займы компаниям, входящим в группу; взаимная дебиторская и кредиторская задолженность компаний группы; другие активы и ценные бумаги; расходы и доходы будущих периодов; начисления; непредвиденные операции.

Если суммы дебиторской задолженности одной компании полностью соответствуют суммам кредиторской задолженности другой компании, входящей в группу, то они просто опускаются.

Доля меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних предприятий должна быть определена и отдельно представлена в сводном балансе. В прибылях (убытках) дочерних предприятий за отчетный период доля меньшинства должна быть определена и отдельно представлена в отчете о прибылях и убыт­ках. Этот показатель используется для корректировки финансового результата (прибыли или убытка) группы для определения чистой прибыли, причитающейся материнской компании.

Доля меньшинства при этом в сводном балансе определяется расчетным путем исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации акций в их общем количестве. Величина капитала дочернего общества определяется как итог раздела III «Капитал и резервы» его бухгалтерского баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

В сводном балансе показатель доли меньшинства отражается за итогом раздела III баланса. В сводном отчете о прибылях и убытках доля меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации; эта доля определяется расчетно, исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве.

В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства показывается отдельной статьей по вписываемой строке; доходы и расходы также выделяются отдельной статьей. Доходы и расходы группы в сводном отчете приводятся за минусом соответствующих доходов и расходов меньшинства.

Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества, то на сумму разницы уменьшается величина резервного капитала (при его недостаточности — добавочного, затем уставного) дочернего общества, включаемого в сводную бухгалтерскую отчетность.

Таким образом, процедура консолидации охватывает такие расчеты, как: консолидация капитала; консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями; консолидация прочих взаимных доходов и расходов внутри группы; суммы дивидендов основного и дочерних обществ.

## IV. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ФОРМ СВОДНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Традиционно самой важной частью информации в бухгалтерской отчетности является баланс. 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.

Раздел I посвящен внеоборотным активам. По строке 110 указывается сумма остатков нематериальных активов на начало и конец отчетного периода соответственно. Чтобы определить эту величину, нужно просуммировать остатки нематериальных активов по всем организациям, используя данные бухгалтерских балансов.

В сводном бухгалтерском балансе появится дополнительный нематериальный актив. Это «деловая репутация организаций», которую мы рассчитали на этапе подготовки к формированию отчетности. Сумма «деловой репутации» также войдет в сумму, отражаемую по строке 110. Следует заметить, что «деловая репутация» возникает, если акции или доли в уставном капитале организаций покупаются у третьих лиц. Если же они приобретаются непосредственно у дочерней или зависимой организации, то при превышении цены над номиналом возникает эмиссионный доход. Он исключается из сводного баланса как взаимная прибыль.

Расчет остатков по основным средствам, незавершенному строительству и доходным вложениям в материальные ценности несложный. Показатели суммируются по всем организациям. Правда, если одна из организаций строительная, а ее инвестор – другая организация из рассматриваемой группы, в строку 130 «Незавершенное строительство» сводного баланса включается сумма незавершенного производства строительной организации, касающаяся строительства у «родственного» инвестора.

В строке 140 отражаются долгосрочные финансовые вложения. Просуммируем их по всем организациям и вычтем вложения в организации из рассматриваемой группы.

Отложенные налоговые и прочие внеоборотные активы по строкам 145 и 150 соответственно рассчитываются путем сложения показателей по всем организациям.

Подводим итог по разделу I. Получаем величину, характеризующую внеоборотные активы по всем взаимосвязанным организациям.

В разделе II отражаются оборотные активы. В строке 210 «Запасы» суммируются остатки по товарно-материальным ценностям по всем организациям. Если какие-либо из оставшихся товаров или материалов приобретены у «родственных» организаций, из стоимости остатков исключается сумма прибыли по взаимным продажам, приходящаяся на остаток товаров и материалов. Их стоимость можно определить точно. Сложнее с затратами, учтенными в незавершенном производстве.

Стоимость материалов, купленных у «родственных» организаций и переданных в производство, но не вошедших в готовую продукцию или не реализованных, определяется только расчетным путем. Для этого используются самостоятельно разработанные организациями формулы, основанные на нормах расхода сырья и материалов для производимой продукции.

Особого внимания заслуживает расчет суммы «взаимной» прибыли, приходящейся на товарно-материальные ценности, готовую продукцию и незавершенное производство. При известной общей сумме взаимной реализации, а также сумме прибыли от этой сделки (по данным организации-продавца). Сумму «взаимной» прибыли в остатках запасов можно рассчитать по формуле:

.

«Взаимную» прибыль в остатках нужно вычесть из суммы запасов.

НДС по приобретенным ценностям, числящийся на счете 19, складывается по всем организациям.

Дебиторскую задолженность со сроками больше или менее года по строкам 230 и 240 суммируются по всем организациям и вычитаются из нее взаимозадолженности, то есть долги организаций из группы.

В строке 260 указываются краткосрочные финансовые вложения. Эти показатели по всем организациям складываются, а займы, предоставленные «родственным» организациям, исключаются.

Денежные средства и прочие оборотные активы суммируются. В строках 290 и 300 подводятся итоги по разделу II и по всем активам соответственно.

В разделе III сначала заполняются показатели в пассиве баланса. По строке 410 отражаются общие уставные капиталы, из которых исключаются доли, принадлежащие организациям рассматриваемой группы. Добавочный и резервный капитал по строкам 420 и 430 суммируется. Затем рассчитывается показатель строки 470. Прибыли или убытки (с минусом) суммируются и вычитаются прибыли или прибавляются убытки от операций между «родственными» организациями. В строке 490 рассчитывается итог по разделу.

«Доля меньшинства» рассчитывается, если одна из рассматриваемых организаций головная. Долей меньшинства будет сумма долей в уставных капиталах прочих организаций, не принадлежащих головной. Кроме того, можно рассчитать долю меньшинства в прибыли по формуле:

.

Разделы IV и V посвящены долгосрочным и краткосрочным обязательствам. Величины долгосрочных и краткосрочных займов и кредитов складываются в строках 510 и 610 соответственно. Вычитаются займы, выданные организациями из рассматриваемой группы. Так же нужно поступить с кредиторскими задолженностями из строки 620, то есть вычесть их из общей суммы взаимозадолженности. Аналогично рассчитывается задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов в строке 630, уменьшая эту величину на задолженность перед «родственными» учредителями и участниками.

Прочие показатели по строкам 515, 520, 640, 650 и 660 суммируются по всем организациям. В строках 590, 690 и **7**00 подводится итог. Сверяются величины по строкам 300 и 700 (актив и пассив). Если они равны, значит, все заполнено верно. Сводный баланс сошелся.

Рассмотрим процесс заполнения сводного баланса на следующем примере:ООО «Кварта» владеет 60% акций ЗАО «Квинта». Составим сводный баланс по этим организациям за 2008 год. (Приложение А, Б, В)

Вначале сверим данные о хозяйственных операциях между ООО «Кварта» и ЗАО «Квинта». Все сходится, кроме финансовых вложений у ООО «Кварта» и данных о доле в уставном капитале ЗАО «Квинта». Финансовые вложения ООО «Кварта» превышают долю в уставном капитале. Значит, акции приобретены по цене выше номинала. Рассчитаем показатель деловой репутации ЗАО «Квинта». Он составит 100 000 руб. (280 000 руб. – 180 000 руб.). Добавим эту сумму в сводном балансе к нематериальным активам (строка 110). На 280 000 руб. уменьшим показатель строки 140 и на 180 000 руб. – показатель строки 410.

Далее вычтем долю «взаимной» прибыли из показателей остатков товарно-материальных ценностей.

На балансе ООО «Кварта» числится остаток товаров, приобретенных у ЗАО «Квинта», на сумму 3 644 720 руб. (22 345 200 руб. – 18 700 480 руб.). Известны прибыль от реализации, полученная ЗАО «Квинта», – 3 686 958 руб. и сумма реализации – 24 579 720 руб. Рассчитаем долю прибыли, умножим ее на остаток товаров и получим сумму прибыли в остатках – 546 708 руб. (3 644 720 руб. х 3 686 958 руб. : 24 579 720 руб.). Вычтем полученный результат из показателя остатка товаров (строка 213).

Аналогичная ситуация с материалами, приобретенными ЗАО «Квинта» у ООО «Кварта». Исключим из стоимости остатков материалов, числящихся на балансе ООО «Квинта», сумму «взаимной» прибыли, полученную ООО «Кварта» при их реализации, – 223 502 руб. [(14 279 915 руб. – 12 378 100 руб.) х (1 980 250 руб. : 16 850 300 руб.)]. Вычтем эту сумму из остатка по строке 211.

На те же показатели (546 708 руб. и 223 502 руб.) уменьшим нераспределенную прибыль по строке 470 сводного баланса.

Взаимные краткосрочные дебиторские и кредиторские задолженности вычтем из строк 240 и 620 соответственно. Краткосрочные финансовые вложения (строка 250) и краткосрочные займы и кредиты (строка 610) уменьшим на сумму остатка по займу, выданному ООО «Кварта» для ЗАО «Квинта».

Остальные показатели по организациям просуммируем. Подсчитаем баланс. Все сходится. Следовательно, сводный баланс составлен верно. Порядок расчета данных о взаимозависимых операциях следует описать в пояснительной записке.

Дополнительно рассчитаем долю меньшинства в уставном капитале и в прибыли. Доля меньшинства – это доля в уставном капитале ЗАО «Квинта», не принадлежащая ООО «Кварта». Она равна 120 000 руб. (300 000 руб. – 180 000 руб.). Доля меньшинства в прибыли составляет 22 000 000 руб. (120 000 руб. : 300 000 руб. х 55 000 000 руб.). Принципы расчета доли меньшинства также изложим в пояснительной записке.

Составлять отчет о прибылях и убытках (форму № 2) по группе компаний несколько проще. Общие принципы те же, что и при формировании сводного баланса: суммируются показатели по всем организациям и вычитаются те, которые относятся к операциям между взаимосвязанными фирмами.

В новой форме отчета о прибылях и убытках (форма № 2) у строк нет кодов. 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 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.

Следует помнить, что сводную отчетность, как и всю бухгалтерскую отчетность, можно проверить. Чистая прибыль, рассчитанная после налогообложения в отчете о прибылях и убытках, должна соответствовать нераспределенной прибыли или убыткам из сводного баланса, отраженным по строке 470 (на конец отчетного периода).

Для целей управленческого учета можно заполнить и другие формы бухгалтерской отчетности: отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4) и приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5). Правила те же: вычитаем общие доходы и расходы, взаимозадолженности и вложения в «родственные» организации. При этом об особенностях формирования показателей перечисленных форм обязательно нужно сказать в пояснительной записке. Иначе информативность отчетов снижается.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью.

Консолидированной (сводной) отчетности присущи некоторые особенности:

– отчетность не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия. Ее целью является получение общего представления о результатах деятельности корпоративной семьи;

– результаты сделок между предприятиями группы не включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность. В ней показывают только активы и обязательства, доходы и расходы от операций с внешними контрагентами. Любые внутригрупповые финансово-хозяйственные операции идентифицируются и исключаются в процессе консолидации. Консолидация не является простым суммированием одноименных статей финансовой отчетности компаний группы;

– отчеты группы содержат сводную информацию о результатах деятельности и финансовом положении каждой компании, входящей в объединение. Это значит, что прибыль одной дочерней компании может «скрывать» убытки другой, а прочное финансовое положение одной дочерней компании может «скрывать» потенциальную неплатежеспособность другой;

– если группа состоит из компаний, работающих в различных видах бизнеса, то консолидированная отчетность по данной группе может не раскрывать отдельных важных деталей, когда отсутствует дополнительная информация о каждом сегменте деятельности группы.

Сформулированные особенности консолидированной отчетности позволяют полно раскрыть ее роль в деятельности группы:

– предоставить обобщающую информацию в целом по группе для внешних и внутренних пользователей;

– дать более реальную картину хозяйственных операций и финансового положения единой экономической единицы, но не заменять отдельные финансовые отчеты;

– дать основу для принятия управленческих решений;

– выполнять контролирующую функцию для головной компании;

– оказывать влияние на финансирование и финансовое планирование деятельности группы.

Основные составляющие процесса консолидирования дочерних и совместных компаний – составление консолидированного баланса и консолидированного отчета о финансовых результатах. При составлении консолидированного баланса происходит консолидирование капиталов и обязательств (т.е. дебиторской, кредиторской задолженности и резервов) и исключение «промежуточных» результатов. Составление консолидированного счета прибылей и убытков достигается консолидированием доходов и расходов.

При составлении консолидированной отчетности следует элиминировать займы, дебиторскую, кредиторскую задолженность и начисления, поскольку еди­ная хозяйственная единица не может иметь дебиторской или кредиторской задол­женности сама себе.

Составление консолидированной отчетности, таким образом, преследует несколько целей:

– унифицирование и облегчение процедуры составления обобщающей отчетности для объединений предприятий;

– стимулирование развития и практического использования передовых методик учета и составления отчетности;

– обеспечение возможности и механизма контроля деятельности крупных корпоративных групп со стороны правительственных органов.

Проблема учетного отражения процессов консолидации и результатов деятельности групп консолидированных предприятий сравнительно нова и недостаточно исследована не только для России, но она является наиболее сложной и не до конца разработанной для стран с развитой рыночной экономикой.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996г. №129-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» Утверждено приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180

3. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности». Утверждено приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996г. №112

4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н

5. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000). Утверждено приказом Минфина от 13 января 2000 г. №5н

6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина от 27 января 2000 г. №11н

7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н

1. Волович М.А. Готовим бухгалтерскую отчетность/ М.А. Волович// Бухгалтерский учет. – 2007. – №.4.
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации// Консультант Плюс: Высшая школа – Весна 2009.
3. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности/ Л.В. Донцова. – М.: Дело и сервис, 2007.
4. Ковалев, В.В. Анализ финансовой отчетности/ В.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2008.
5. Ковалев, С.Г. Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах/ С.Г. Ковалев, Т.Н. Малькова. – М.: Финансы и статистика, 2006.
6. Кутер, М.И. Бухгалтерская финансовая отчетность/ М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, 2007.
7. Международные стандарты финансовой отчетности: российская практика применения / С. А. Умрихин, Ю. В. Ильина. – М. :ГроссМедиа : РОСБУХ, 2007.
8. Мизиковский, Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерского учета в России/ Е.А. Мизиковский, Т.Ю.Дружиловская. – М.: Бухгалтерский учет, 2006.
9. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности/ В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2007.
10. Российская Федерация. Приказ. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу// Российская Бизнес-газета. – 2004.
11. Российская Федерация. Приказ. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»// Консультант Плюс: Высшая школа – Весна 2009.
12. Российская Федерация. Приказ. О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» // Консультант Плюс: Высшая школа – Весна 2009.
13. Савенкова, Н. Аудит консолидированной финансовой отчетности/ Н. Савенкова// Аудит и налогообложение. – 2006. - №.3.
14. Смирнова, И.А. Международные стандарты финансовой отчетности/ И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2006.
15. Терехова, В.А. Международные национальные стандарты учета и финансовой отчетности/ В.А. Терехова. – СПб.: Питер, 2007.
16. Чая В.Т. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО/ В.Т. Чая. – М.: Финансы и статистика, 2007.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

**Приложение А**

Данные бухгалтерской отчетности ООО «Кварта» и ЗАО «Квинта» за 2008 год.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Строка баланса** | **На начало отчетного периода (из сводного баланса за 2007 год), млн. руб.** | **На конец отчетного периода** |
| **ООО «Кварта», млн. руб.** | **ЗАО «Квинта», млн. руб.** |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* |
| **I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |
| Нематериальные активы | 110 | 35,8 | 5,2 | 31,3 |
| Основные средства | 120 | 246,7 | 189,6 | 174,5 |
| Незавершенное строительство | 130 | 2,1 | — | 4,8 |
| Доходные вложения в материальные ценности | 135 | 15,2 | 7,5 | 10,1 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | 5,6 | 4,7 | 2,5 |
| Отложенные налоговые активы | 145 | 0,1 | — | — |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | — | — | — |
| **ИТОГО по разделу I** | **190** | **305,5** | **207,0** | **223,2** |
| **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |
| Запасы, в том числе | 210 | 5,5 | 6,7 | 1,7 |
| сырье и материалы | 211 | 1,8 | 1,3 | 0,5 |
| затраты в незавершенном производстве | 212 | 0,1 | — | — |
| готовая продукция и товары для перепродажи | 213 | 3,6 | 5,4 | 1,2 |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 220 | 5,8 | 3,2 | 4,1 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 8,5 | 5,7 | 2,8 |
| Дебиторская задолженность (платежи ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | 6,2 | 1,3 | 4,2 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | 1,1 | 5,3 | — |
| Денежные средства | 260 | 12,2 | 5,4 | 1,3 |
| Прочие оборотные активы | 270 | — | — | — |
| **ИТОГО по разделу II** | **290** | **39,3** | **27,6** | **14,1** |
| **БАЛАНС** | **300** | **344,8** | **234,6** | **237,3** |
| **III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ** |
| Уставный капитал | 410 | 0,8 | 0,5 | 0,3 |
| Добавочный капитал | 420 | 1,2 | 0,7 | 0,7 |
| Резервный капитал | 430 | 1,6 | 1,4 | 0,8 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 470 | 165,1 | 16,1 | 55,0 |
| **ИТОГО по разделу III** | **490** | **168,7** | **18,7** | **56,8** |
| **IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** |
| Займы и кредиты | 510 | 1,1 | 1,6 | — |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | 0,3 | 0,4 | 0,1 |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | — | — | — |
| **ИТОГО по разделу IV** | **590** | **1,4** | **2,0** | **0,1** |
| **V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** |
| Займы и кредиты | 610 | 21,5 | 10,3 | 15,1 |
| Кредиторская задолженность | 620 | 125,8 | 184,3 | 154,9 |
| Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов | 630 | — | — | — |
| Доходы будущих периодов | 640 | 12,3 | 17,8 | 8,6 |
| Резервы предстоящих расходов | 650 | 15,1 | 1,5 | 1,8 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | — | — | — |
| **ИТОГО по разделу V** | **690** | **174,7** | **213,9** | **180,4** |
| **БАЛАНС** | **700** | **344,8** | **234,6** | **237,3** |

**Приложение Б**

Данные о хозяйственных операциях между ООО «Кварта» и ЗАО «Квинта» за 2008 год .

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатели** | **Сумма, руб.** |
| **ООО «Кварта»** |
| Выручка от реализации продукции для ЗАО «Квинта» | 16 850 300 |
| Оприходовано товаров, полученных от ЗАО «Квинта» | 22 345 200 |
| НДС по товарам, полученным от ЗАО «Квинта» | 2 234 520 |
| Финансовые вложения в акции ЗАО «Квинта» | 280 000 |
| Краткосрочный заем, выданный ЗАО «Квинта» | 385 700 |
| Дебиторская задолженность ЗАО «Квинта» (срок 3 месяца) | 465 400 |
| Кредиторская задолженность перед ЗАО «Квинта» (срок 6 месяцев) | 836 500 |
| Прибыль от реализации продукции ЗАО «Квинта» | 1 980 250 |
| Списана себестоимость товаров, приобретенных у ЗАО «Квинта» | 18 700 480 |
| **ЗАО «Квинта»** |
| Выручка от реализации товаров для ООО «Кварта» | 24 579 720 |
| Оприходовано материалов, полученных от ООО «Кварта» | 14 279 915 |
| НДС по материалам, полученным от ООО «Кварта» | 2 570 385 |
| Доля ООО «Кварта» в уставном капитале | 180 000 |
| Краткосрочный заем, полученный ООО «Кварта» | 385 700 |
| Дебиторская задолженность ООО «Кварта» (срок 6 месяцев) | 836 500 |
| Кредиторская задолженность перед ООО «Кварта» (срок 3 месяца) | 465 400 |
| Прибыль от реализации товаров ООО «Кварта» | 3 686 958 |
| Списано в производство материалов, приобретенных у ООО «Кварта» | 12 378 100 |

 **Приложение В**

Сводный баланс по организациям ООО «Кварта» и ЗАО «Квинта» за 2008 год.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Строка баланса** | **На начало отчетного периода, млн. руб.** | **На конец отчетного периода, млн. руб.** |
| *1* | *2* | *3* | *4* |
| Нематериальные активы | 110 | 35,8 | 36,6(5,2 + 31,3 + 0,1) |
| Основные средства | 120 | 246,7 | 364,1(189,6 + 174,5) |
| Незавершенное строительство | 130 | 2,1 | 4,8 |
| Доходные вложения в материальные ценности | 135 | 15,2 | 17,6(7,5 + 10,1) |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | 5,6 | 6,9(4,7 + 2,5 – 0,3) |
| Отложенные налоговые активы | 145 | 0,1 | — |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | — | — |
| **ИТОГО по разделу I** | **190** | **305,5** | **430,0** |
| Запасы, в том числе | 210 | 5,5 | 7,7 |
| сырье и материалы | 211 | 1,8 | 1,6(1,3 + 0,5 – 0,2) |
| затраты в незавершенном производстве | 212 | 0,1 | — |
| готовая продукция и товары для перепродажи | 213 | 3,6 | 6,1(5,4 + 1,2 – 0,5) |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 220 | 5,8 | 7,3(3,2 + 4,1) |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 8,5 | 8,5(5,7 + 2,8) |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | 6,2 | 4,2(1,3 + 4,2–0,5 – 0,8) |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | 1,1 | 4,9(5,3 – 0,4) |
| Денежные средства | 260 | 12,2 | 6,7(5,4 + 1,3) |
| Прочие оборотные активы | 270 | — | — |
| **ИТОГО по разделу II** | **290** | **39,3** | **39,3** |
| **БАЛАНС** | **300** | **344,8** | **469,3** |
| Уставный капитал | 410 | 0,8 | 0,6(0,5 + 0,3 – 0,2) |
| Добавочный капитал | 420 | 1,2 | 1,4(0,7 + 0,7) |
| Резервный капитал | 430 | 1,6 | 2,2(1,4 + 0,8) |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 470 | 165,1 | 70,4(16,1+55,0–0,2–0,5) |
| **ИТОГО по разделу III** | **490** | **168,7** | **74,6** |
| Доля меньшинства в уставном капиталеДоля меньшинства в прибыли |  |  | 0,122,0 |
| Займы и кредиты | 510 | 1,1 | 1,6 |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | 0,3 | 0,5(0,4 + 0,1) |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | — | — |
| **ИТОГО по разделу IV** | **590** | **1,4** | **2,1** |
| Займы и кредиты | 610 | 21,5 | 25,0(10,3 + 15,1 – 0,4) |
| Кредиторская задолженность | 620 | 125,8 | 337,9(184,3+154,9–0,5–0,8) |
| Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов | 630 | — | — |
| Доходы будущих периодов | 640 | 12,3 | 26,4(17,8 + 8,6) |
| Резервы предстоящих расходов | 650 | 15,1 | 3,3(1,5 + 1,8) |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | — | — |
| **ИТОГО по разделу V** | **690** | **174,7** | **392,6** |
| **БАЛАНС** | **700** | **344,8** | **469,3** |