***Содержание***

[Введение 3](#_Toc289621851)

[Глава 1. Особенности составления консолидированной отчетности в международной практике 6](#_Toc289621852)

[Глава 2. Определение и область применения консолидированной отчетности в современном российском законодательстве 11](#_Toc289621853)

[Глава 3. Состав, структура и принципы подготовки консолидированной отчетности 20](#_Toc289621854)

[Глава 4. Процедура консолидации отчетности на условном примере 31](#_Toc289621855)

[Заключение 38](#_Toc289621856)

[Список использованной литературы 40](#_Toc289621857)

Приложения

## *Введение*

**Актуальность.** Любые службы организации для выполнения своих функций нуждаются в информации, которую в системно обработанном виде можно получить в бухгалтерии. В современных условиях бухгалтерия становится частью информационной системы, функционирующей на качественно новом техническом уровне, частью управляющей системы организации.

«Бухгалтерская отчетность — это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, составляемая на основе данных бухгалтерского учета»[[1]](#footnote-1).

Бухгалтерская отчетность составляется на основании всех видов текущего учета — бухгалтерского, статистического и оперативного поэтому обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности организации. Она является завершающим этапом учетной работы. Под отчетностью в широком смысле подразумевается вся совокупность учетных записей, по которой можно проследить хозяйственную деятельность организации. В более узком смысле отчетность представляет собой систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым судят о финансовом состоянии организации и эффективности ее деятельности. Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности работы организации, а также для проведения экономического анализа в самой организации. Кроме того, отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной для последующего планирования.

На базе данных бухгалтерской отчетности определяют возможные варианты решения коммерческих, производственных и организационных вопросов: возможные объемы производства и реализации продукции, установление уровня цен на продукцию, возможные скидки с цены при условии досрочной оплаты продукции. Данные бухгалтерской отчетности используются не только управленческим персоналом, но и широким кругом внешних пользователей. Бухгалтерская отчетность в обязательном порядке должна быть представлена администрацией организации ее собственникам и государственным органам.

По степени обобщения данных отчетность подразделяется на первичную, сводную и консолидированную. Первичная отчетностьсоставляется по данным текущего учета организации. Сводная отчетностьсоставляется вышестоящими организациями, государственными комитетами по статистике по территориальному принципу и отраслям народного хозяйства путем обработки первичной отчетности организаций. Консолидированная отчетностьпредставляет собой объединенную отчетность двух и более юридически самостоятельных организаций, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

В российском законодательстве необоснованно уравнены различные по своему содержанию понятия сводной и консолидированной отчетности. Использование этих понятий в качестве синонимов некорректно, поскольку эти формы отчетности различаются не только по назначению, технике составления, кругу пользователей, но и концептуально. Разграничение данных понятий является чрезвычайно актуальной задачей на современном этапе развития бухгалтерского учета нашей страны.

**Предмет работы** – финансовая отчетность предприятия.

**Объект работы** - особенности составления консолидированной и сводной отчетности в российской практике.

**Цель работы.** Выявление сущности и роли консолидированной и сводной отчетности в современном российском законодательстве, а также особенностей их составления.

Для реализации этой цели в работе были поставлены следующие **задачи**:

-выявление особенностей составления консолидированной отчетности в международной практике;

- определение места и области применения консолидированной отчетности в современном российском законодательстве;

- характеристика состава, структуры и принципов подготовки консолидированной отчетности;

- анализ процедуры консолидации отчетности.

## *Глава 1. Особенности составления консолидированной отчетности в международной практике*

Понятие консолидированной отчетности возникло на рубеже XX в. в США. Потребность в консолидации финансовой отчетности связана с процессами концентрации и централизации капитала, создания дочерних и зависимых обществ, филиалов и обособленных подразделений[[2]](#footnote-2).

В системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) имеется несколько стандартов, посвященных методологическим аспектам составления сводной отчетности. Среди них МСФО 25 «Учет инвестиций», МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании», МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»[[3]](#footnote-3).

Основные понятия, раскрывающие финансовые и экономические взаимоотношения внутри группы, приведены в МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании». К ним относятся:

**- материнская компания** *(parent),* которая является таковой, если имеет одно или более дочерних предприятий;

**- дочернее предприятие** *(subsidiary),* которое является таковым, если находится под контролем материнской компании;

**- группа** *(group)* — материнская компания и дочерние предприятия;

**- контроль** *(control) —* способность проводить финансовую и коммерческую политику с целью получения выгоды;

- **консолидированная финансовая отчетность** *(Consolidated Financial Statement) —* финансовая отчетность группы, рассматриваемой как единая хозяйственная организация;

- **доля меньшинства *(****minority interest)* — доля чистых, или нетто, активов — результатов дочерней компании, которая не принадлежит прямо или косвенно материнской компании через ее дочернее предприятие.

Международный стандарт МСФО 27 применяется для составления и представления сводной финансовой отчетности группы предприятий, находящихся под контролем материнской компании, а также для учета дочерних компаний в отдельной финансовой отчетности материнской компании.

Консолидированная финансовая отчетность согласно требованиям международных нормативных документов представляет собой объединение финансовой отчетности двух и более юридически самостоятельных компаний, действующих совместно в экономическом и финансовом отношении[[4]](#footnote-4). Цель объединения заключается в получении информации о группе этих компаний как о едином экономическом образовании без учета формальной обособленности их как юридических лиц. Данная отчетность дает заинтересованным пользователям представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении группы компаний в целом.

Сводная финансовая отчетность дает возможность пользователям принимать обоснованные решения в отношении группы взаимосвязанных компаний[[5]](#footnote-5). Это обусловлено тем, что компания, которая контролирует другие компании, может совершать сделки, позволяющие исказить действительное финансовое положение и реальные финансовые результаты. Например, можно манипулировать доходами и расходами отдельных компаний посредством продажи друг другу активов или оказания услуг по завышенным или заниженным ценам, что может ввести в заблуждение заинтересованных пользователей, поскольку финансовая отчетность каждой компании в отдельности не позволяет выявить и устранить их влияние.

При составлении сводной финансовой отчетности показатели индивидуальной отчетности материнской компании и дочерних компаний объединяются построчно посредством суммирования аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. При этом для формирования финансовой информации о группе как о едином целом необходимо[[6]](#footnote-6):

— исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в капитал каждой дочерней компании либо в соответствующие части капитала каждой дочерней компании, принадлежащие материнской компании;

— скорректировать прибыль группы исходя из суммы чистой прибыли дочерних обществ, причитающейся материнской компании, т.е. за минусом суммы чистой прибыли, приходящейся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно;

— отразить в сводном балансе группы отдельно от обязательств и капитала материнской компании долю в чистых активах сведенных дочерних компаний, не принадлежащую прямо или косвенно материнской компании (долю меньшинства);

— исключить любую задолженность по расчетам внутри группы; операции, совершенные внутри группы; нереализованную прибыль и нереализованные убытки от таких операций, за исключением случаев, когда затраты не могут быть возмещены.

При составлении сводной финансовой отчетности должно обеспечиваться соблюдение ряда условий, относящихся к объединяемой финансовой отчетности материнской и дочерних компаний[[7]](#footnote-7).

*Первое условие* состоит в том, что для объединения должна использоваться финансовая отчетность материнской компании и дочерних компаний, составленная на одну и ту же отчетную дату. Если составление отчетности специально на одну дату представляется нецелесообразным из-за отсутствия существенных операций или других событий между соответствующими датами, тогда при составлении сводной финансовой отчетности допускается использовать финансовую отчетность группы компаний, составленную на разные даты, но при условии, что промежуток между отчетными датами не превышает трех месяцев.

*Второе условие* заключается в использовании единой учетной политики для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях. Это означает, что при включении в сводную финансовую отчетность показателей деятельности дочерней компании сформированных с использованием учетной политики, отличной от принятой для составления сводной отчетности, финансовая отчетность дочерней компании должна быть соответствующе скорректирована.

Если по каким-то причинам использование единой учетной политики при составлении сводной финансовой отчетности признается нецелесообразным или невыполнимым, то это обстоятельство должно раскрываться с указанием пропорциональных долей статей сводной финансовой отчетности, к которым применялась разная учетная политика.

*Третье условие* касается отражения в сводной финансовой отчетности показателей дочерних компаний, приобретенных или отчужденных в отчетном периоде. В соответствии с МСФО 22 «Объединение компаний» результаты операций дочерней компании включаются в сводную отчетность, начиная с момента приобретения дочернего общества. Результаты деятельности отчужденной дочерней компании включаются в сводный отчет о прибылях и убытках до даты отчуждения, т.е. даты утраты материнской компанией контроля над дочерней компанией. При этом в сводном отчете о прибылях и убытках в качестве результата от отчуждения дочерней компании признается разница между поступлением в результате отчуждения компании и балансовой стоимостью ее активов за вычетом обязательств на дату отчуждения.

В сводной финансовой отчетности важное значение имеют показатели доли меньшинства. Под ней понимается часть чистых активов и часть финансового результата (чистой или нераспределенной прибыли) дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно. В сводном бухгалтерском балансе доля меньшинства в чистых активах дочерних компаний показывается отдельно от обязательств и капитала материнской компании. При этом доля меньшинства в чистых активах состоит из суммы на дату первоначального объединения и доли меньшинства в изменениях (приросте) капитала компании. Доля меньшинства в чистых активах на дату объединения рассчитывается в соответствии с МСФО 22. Доля меньшинства в прибыли группы также показывается отдельно в сводном отчете о прибылях и убытках.

Для правильного понимания сводной финансовой отчетности в ней требуется сообщать следующую информацию[[8]](#footnote-8):

— перечень дочерних компаний, данные которых имеют существенное значение для сводной финансовой отчетности группы, с указанием названия, страны регистрации или нахождения, доли участия или процента голосующих акций, принадлежащих материнской компании;

— причины, по которым дочерняя компания не включается в сводную отчетность;

— характер взаимоотношений между материнской компанией и дочерними компаниями, в которых материнская компания не владеет прямо или косвенно более чем половиной голосующих акций;

— названия компаний, в которых материнской компании принадлежит прямо или косвенно более половины голосующих акций, но которые не являются дочерними из-за отсутствия контроля над ними;

— влияние приобретения и отчуждения дочерних компаний на финансовое положение группы на отчетную дату, результаты ее деятельности за отчетный период и соответствующие суммы за предшествующий период.

Рассмотрев основные требования к составлению сводной отчетности в соответствии с требованиями МСФО, можно сделать вывод о важности информации, содержащейся в сводной отчетности, для обеспечения эффективного вложения и более точной оценки ресурсов капитала у отечественных и иностранных инвесторов[[9]](#footnote-9).

## *Глава 2. Определение и область применения консолидированной отчетности в современном российском законодательстве*

С начала 90-х годов XX в. в российском бухгалтерском учете произошли значительные перемены. Организациям разрешили составлять и представлять сводную финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), которые направлены на обеспечение прозрачности и отражение реальной экономической ситуации и позволяют пользователям отчетности принимать правильные решения. Активное развитие рыночных отношений в России, создание предприятий с участием иностранного капитала, появление разнообразных форм коммерческих, производственных и финансовых связей между компаниями потребовали представления информации об их деятельности в форме консолидированной отчетности. С целью привлечения иностранного капитала и повышения имиджа уже в 2000 г. 400 организаций в России формировали финансовую отчетность в соответствии с МСФО. К 2005 г. устанавливается требование к организациям, ценные бумаги которых обращаются на организованном рынке ценных бумаг, составлять сводную отчетность в соответствии с МСФО[[10]](#footnote-10).

В российской практике требования к составлению сводной бухгалтерской отчетности установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н. В данном нормативном документе отмечается, что в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета она составляет также сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов дочерних и зависимых обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

В соответствии со ст. 105 ГК РФ *дочерним* признается хозяйственное общество, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с заключенным с ним договором имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

В соответствии со ст. 106 ГК РФ *зависимым* признается хозяйственное общество, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Порядок составления сводной бухгалтерской отчетности установлен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112. Данный порядок уточнен приказом Минфина России от 12 мая 1999 г. № Збн «О внесении изменений и дополнений в Методические рекомендации по составлению и представлению сводной отчетности, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. № 112». Эти нормативные документы не противоречат требованиям МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании».

Принятие нормативных документов, регулирующих формирование показателей консолидированной отчетности,— важный этап ее развития в России. Российские правила применяются в первую очередь к бухгалтерской отчетности отдельной организации. Это определяется тем, что группы взаимосвязанных организаций существуют у нас относительно недавно. Поэтому правила составления сводной отчетности недостаточно проработаны.

В Методических рекомендациях сводная бухгалтерская отчетность определяется как система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, сформированная в соответствии с установленными правилами[[11]](#footnote-11).

Группой взаимосвязанных организаций называется объединение взаимосвязанных, юридически самостоятельных организаций (хозяйственных товариществ и обществ), образованных в соответствии с заключенным между ними договором либо иным образом, при котором головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые ее дочерними и зависимыми обществами. Она представляет собой единое целое, а в основе отношений внутри группы лежат не производственные или коммерческие связи, а участие головной организации в уставных капиталах дочерних и зависимых обществ и возможность осуществления контроля их деятельности.

Однако в нормативных документах, на наш взгляд, необоснованно уравнены различные по своему содержанию понятия сводной и консолидированной отчетности.

В настоящее время сводные отчеты составляются в следующих случаях[[12]](#footnote-12).

1. При формировании сводной отчетности федеральными министерствами и ведомствами и другими органами исполнительной власти в соответствии с Порядком составления и представления сводной годовой бухгалтерской отчетности федеральными министерствами и ведомствами и другими федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации.

2. При составлении отчетности внутри одного юридического лица на основании отчетных данных его подразделений и филиалов, выделенных на отдельный баланс, но не являющихся самостоятельными юридическими лицами.

3. При наличии у головной организации дочерних и зависимых обществ.

Первый и второй виды отчетности составлялись в нашей стране и при социалистической экономике. Они позволяли органам исполнительной государственной власти и управления, а также крупным хозяйственным организациям оценить деятельность подчиненных им организаций и подразделений и сформировать обоснованные планы развития на перспективу.

**Сводная отчетность** министерств и ведомств включала в себя:

— текущую сводную статистическую отчетность;

— периодическую сводную бухгалтерскую отчетность;

— сводную годовую бухгалтерскую отчетность.

По первым двум основаниям сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения. Она, как правило, составляется двумя методами: фабрично-заводским; отраслевым.

Согласно фабрично-заводскому методу отчеты объединений должны составляться путем арифметической сводки отчетов производственных объединений и предприятий в них входящих; отчеты министерств — путем арифметической сводки показателей отчетов средних звеньев управления и предприятий, подчиненных министерству.

Отраслевой метод применяется в отраслях промышленности, вырабатывающих однородную продукцию.

Большинство показателей сводной отчетности, например, показатели выпуска продукции, численности персонала и фондов заработной платы, затрат на производство, прибылей и убытков и др., получали суммированием показателей сводимых отчетов. Отдельные показатели такой отчетности получали путем вычисления средних и относительных величин как по сводным данным, так и по данным отчетов организаций. В настоящее время этот вид сводной отчетности претерпел некоторые изменения. В частности, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено, что федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по подведомственным им унитарным предприятиям. Также отдельную сводную отчетность они составляют по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли). Порядок составления и представления сводной годовой бухгалтерской отчетности федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти определен приказом Минфина России от 15 января 1997 г. № 3. В соответствии с утвержденным порядком министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти составляют данную бухгалтерскую отчетность по организациям, по которым на них возложены координация и регулирование деятельности.

Рекомендуется сводный годовой бухгалтерский отчет министерствами и ведомствами составлять и представлять по основной деятельности:

— предприятий промышленности;

— строительных, монтажных, ремонтно-строительных, буровых, проектных и изыскательских организаций;

— геологических организаций и топографо-геодезических предприятий (экспедиций);

— научных организаций;

— предприятий по материально-техническому снабжению и сбыту;

— предприятий торговли и общественного питания;

— предприятий по производству сельскохозяйственной продукции;

— вычислительных центров и других предприятий, оказывающих информационно-вычислительные услуги;

— предприятий транспорта;

— предприятий по ремонту и содержанию автомобильных дорог;

— предприятий жилищно-коммунального хозяйства;

— внешнеэкономических предприятий.

Сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти составляется путем суммирования соответствующих показателей первичной отчетности подведомственных им организаций[[13]](#footnote-13). Она представляется Министерству финансов Российской Федерации, Министерству экономики Российской Федерации и Государственному комитету Российской Федерации по статистике. Кроме того, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной приказом Минфина России от 30 декабря 1999 г. № 107н, федеральные органы исполнительной власти, являющиеся главными распорядителями средств федерального бюджета, представляют отчетность об исполнении смет доходов и расходов учреждений, находящихся в их ведении. При этом также производится суммирование показателей подведомственных организаций. Главные распорядители представляют сводную месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность об исполнении смет доходов и расходов учреждений, находящихся в их ведении, Министерству финансов Российской Федерации и органам, исполняющим бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты, в установленные сроки. Характерными особенностями сводной бухгалтерской отчетности, составляемой федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти, являются следующие:

— собственником всех организаций, включаемых в сводный отчет, за исключением акционерных обществ, выступает государство в лице соответствующего органа исполнительной власти;

— как правило, все включаемые в отчет организации относятся к одной отрасли;

— основным потребителем информации такой отчетности выступает государство в лице статистических и финансовых органов;

— сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти является частью действующей системы государственного финансового контроля и планирования.

**Сводная (консолидированная) финансовая отчетность** составляется головной организацией при наличии у нее дочерних и зависимых обществ. Сводная (консолидированная) отчетность составляется лишь при наличии единого контроля над активами и операциями всех предприятий, входящих в группу. Под контролем здесь надо понимать возможность оказания решающего влияния на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, возникающую вследствие распоряжения контрольным пакетом его акций, либо наличия договора или иного основания, дающего право назначать большую половину руководства предприятия и влиять на принимаемые им решения. Кроме того, контроль должен быть реальным. В частности, под контролем в группе необходимо понимать управление головным предприятием финансово-хозяйственной деятельностью дочернего предприятия с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности. Такой тип контроля можно определить как контроль-управление.

Таким образом, наличие материнско-дочерних отношений между двумя организациями не всегда влечет за собой возникновение группы, поскольку контроль-управление может отсутствовать. Например, головное предприятие может приобрести крупный пакет акций дочернего с целью его дальнейшей продажи или получения дивидендов. Кроме того, подобная ситуация возникает в случае нахождения дочернего предприятия за рубежом, в стране, где существуют законодательные ограничения, например, на перевод за рубеж прибыли, вывоз продукции предприятия и др. В этих случаях сводный отчет составляться не должен. Выделяют четыре вида случаев, когда сводная отчетность не составляется[[14]](#footnote-14).

**I. Отсутствие контроля**

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

— доля голосующих акций (доля в уставном капитале) дочернего общества или зависимого общества приобретена на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;

— головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

**II. Несоответствие требованиям существенности и рациональности.**

Данные о дочернем обществе, а также данные о зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

— данные о дочернем (зависимом) обществе не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы (величина уставного капитала дочернего общества не превышает 3% величины капитала группы, а в сумме с капиталом других дочерних обществ, участие в которых отражается в сводной бухгалтерской отчетности в общем порядке, установленном для отражения финансовых вложений,— 10%);

— включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности (например, в силу чрезвычайных ситуаций). Данное обстоятельство должно быть подтверждено независимым аудитором.

**III. Подконтрольность головного предприятия другой организации.**

Дочернее общество, которое в свою очередь выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность (кроме случаев, когда она зарегистрирована и (или) ведет хозяйственную деятельность за пределами Российской Федерации), если:

— 100% ее голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности;

— 90 или более процентов ее голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.

**IV. Различная деятельность.**

Стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющемся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество. Сводная отчетность не составляется в случае наличия у головной организации только зависимых обществ.

Во всех этих случаях стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в сводной бухгалтерской отчетности в сумме фактических затрат, отраженных в бухгалтерском балансе головной организации. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках. Консолидированная финансовая отчетность используется[[15]](#footnote-15):

— при котировке акций обществ, входящих в группу;

— для оценки эффективности экономических взаимосвязей хозяйственных обществ группы;

— при принятии решений о контроле основного общества за деятельностью группы, с целью получения выгоды от использования контролируемого имущества группы.

Следовательно, данная отчетность дает заинтересованным пользователям представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении группы компаний в целом, поэтому имеет явно выраженную аналитическую направленность.

Вместе с тем показатели консолидированной отчетности не используются при расчете налогов, распределении прибыли и определении сумм дивидендов к выплате.

Основными пользователями консолидированной отчетности являются:

— совет директоров (наблюдательный совет) и исполнительный орган (дирекция, правление) головной организации;

— учредители (участники) головной организации;

— совет директоров (наблюдательный совет) и исполнительный орган (дирекция, правление) дочерних и зависимых обществ.

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

Консолидированная финансовая отчетность дает возможность пользователям принимать обоснованные решения в отношении группы взаимосвязанных компаний. Это обусловлено тем, что компания, которая контролирует другие компании, может совершать сделки, позволяющие исказить действительное финансовое положение и реальные финансовые результаты группы. Например, можно манипулировать доходами и расходами отдельных компаний посредством продажи друг другу активов или оказания услуг по завышенным или заниженным ценам. Такие операции могут ввести в заблуждение внешних пользователей, поскольку финансовая отчетность каждой компании в отдельности не позволяет выявить и оценить влияние внутригрупповых операций.

## *Глава 3. Состав, структура и принципы подготовки консолидированной отчетности*

В международной практике состав консолидированной отчетности в разных странах различен. Так, в США компании публикуют консолидированный баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках и консолидированный отчет о движении денежных средств, но не публикуют отчетность материнской компании[[16]](#footnote-16).

В соответствии с 4-й и 7-й директивами ЕС в западноевропейских странах консолидированная отчетность включает консолидированные баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств, примечания, заключение аудитора, хотя в странах могут быть сохранены национальные особенности по объему и структуре консолидированной отчетности.

Примерная структура консолидированного баланса европейской компании на практике выглядит следующим образом.

**БАЛАНС**

*Активы*

**А. Активы длительного пользования.**

I.Нематериальные активы.

1. Концессии, промышленные и аналогичные права, лицензии, включенные в эти права и активы.

2. Цена фирмы (гудвилл).

3. Прочие нематериальные активы.

II. Материальные активы.

1. Земля, права на землю, здания, включая постройки на участках, принадлежащих третьим лицам.

2. Технологическое оборудование и машины.

3. Прочее оборудование, производственное и офисное.

4. Платежи по счетам и незавершенное строительство.

III. Финансовые активы.

1. Акции в родственных компаниях.

2. Займы, предоставленные родственным компаниям.

3. Вклады в уставный капитал других компаний. Займы, предоставленные компаниям, в уставный капитал которых осуществлены вложения.

4. Долгосрочные вложения.

5. Другие займы.

**В. Текущие активы.**

I. Запасы.

1. Производственные запасы.

2. Сырье и покупные изделия.

3. Незавершенное производство.

4. Готовая продукция и товары для реализации.

5. Платежи.

II. Счета к получению, другие активы.

1. Торговые дебиторы.

2. Задолженность родственных компаний.

3. Задолженность компаний, в уставный капитал которых сделаны вклады.

4. Прочие активы.

III. Ценные бумаги.

1. Акции в родственных компаниях.

2. Прочие акции.

3. Другие ценные бумаги.

IV. Чеки, деньги в кассе, остатки на счетах в банке, переводы.

**С. Расходы будущих периодов.**

*Собственный капитал и обязательства*

**А. Собственный капитал.**

**I.** Уставный капитал.

II. Резервный капитал.

III. Резервы, образованные за счет валового дохода.

1. Резервы, образованные в соответствии с законодательством.

2. Резерв для выкупа акций.

3. Резервы, создаваемые в соответствии с учредительными документами.

4. Другие резервы, образованные за счет валового дохода.

IV. Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки) прошлых лет.

V. Чистая прибыль (убыток) текущего года.

**B.** **Начисления.**

1. Начисления в пенсионный фонд и другие аналогичные обязательства.

2. Задолженность по налогам.

3. Прочая задолженность.

**C.** **Обязательства.**

1. Займы.

2. Задолженность банкам.

3. Авансы полученные.

4. Задолженность поставщикам.

5. Векселя выданные.

6. Задолженность родственным компаниям.

7. Задолженность компаниям, в уставный капитал которых сделаны вклады.

8. Задолженность по социальному страхованию и другим аналогичным платежам.

**D. Доходы будущих периодов.**

Наряду с перечисленными статьями в консолидированном *балансе* может появиться статья «Доля меньшинства», которая характеризует долю сторонних акционеров в уставном капитале и прибыли группы.

Представим группировку доходов и расходов в так называемой операционной форме консолидированного отчета о прибылях и убытках европейской компании.

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО ОПЕРАЦИЯМ**

1. Реализация.

2. Себестоимость реализованной продукции.

3. Валовая прибыль от реализации.

4. Расходы, связанные с реализацией.

5. Общеадминистративные расходы.

6. Прочие доходы от операций.

7. Прочие операционные расходы.

8. Прибыль от долевого участия, в том числе в родственных компаниях.

9. Прибыль от других инвестиций и долгосрочных займов, в том числе инвестиций в родственные компании.

10. Проценты полученные и аналогичная прибыль, в том числе от родственных компаний.

11. Амортизация финансовых активов и инвестиций, учитываемых в составе текущих активов.

12. Проценты уплаченные и аналогичные расходы, в том числе от родственных компаний.

13. Результаты от обычной деятельности.

14. Экстраординарная прибыль.

15. Экстраординарные расходы.

16. Экстраординарные результаты.

17. Налог на прибыль.

18. Чистая прибыль (убыток) текущего года.

При составлении консолидированной отчетности в соответствии с международными стандартами должны соблюдаться следующие принципы (требования)[[17]](#footnote-17):

*- принцип полноты.* Все активы, обязательства, расходы и доходы консолидированной группы принимаются в полном объеме независимо от доли материнской компании. Доля меньшинства показывается в балансе отдельной статьей;

*- принцип собственного капитала.* Собственный капитал определяется по балансовой стоимости акций консолидируемых предприятий, а также финансовых результатов деятельности этих предприятий;

*- принцип справедливой и достоверной оценки.* Консолидированная отчетность должна быть представлена в ясной и удобной форме. Она должна 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, оценены по единой методике, применяемой материнской компанией;

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

Состав сводной (консолидированной) отчетности в России регламентируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». При этом общие правила составления сводной бухгалтерской отчетности определены Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разрабатываемым головной организацией. При этом типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности. Числовые показатели отдельных активов, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если пользователь отчетности не способен оценить финансовое положение и финансовые результаты деятельности группы взаимосвязанных организаций. Несущественные показатели в сводной отчетности не приводятся.

Головная организация, осуществляющая составление сводной бухгалтерской отчетности, с учетом данных по своим дочерним (зависимым) обществам, устанавливает объем, сроки и порядок представления информации и формы отчетности, представляемой им дочерними и зависимыми обществами, и требования к ней. При этом учитываются требования, выдвигаемые учредителями для целей формирования сводной информации по группе. Дочерние и зависимые общества обязаны учитывать эти требования при разработке форм бухгалтерской отчетности.

Состав сводной бухгалтерской отчетности для российских организаций определен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности и включает следующие нормативные документы[[18]](#footnote-18):

— сводный бухгалтерский баланс;

— сводный отчет о прибылях и убытках;

— пояснения к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

Сводная отчетность должна включать также данные, необходимые для формирования полного и достоверного представления о финансовом положении организации. 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 сводной отчетности раскрывается в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках с указанием причин, вызвавших это изменение.

В российской практике при разработке материнской компанией самостоятельно форм сводной отчетности должны соблюдаться общие требования:

1) сводная отчетность составляется головным обществом группы;

2) сводная отчетность составляется при соблюдении принципа единства учетной политики основного и дочернего обществ;

3) показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с 1-го 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;

4) в сводную 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;

5) сводная отчетность отражает финансово-экономические отношения взаимосвязанных организаций группы только с третьими лицами.

Таким образом, процедура консолидации охватывает:

— консолидацию капитала;

— консолидацию статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями;

— консолидацию финансовых результатов (прибыли или убытков) от внутригрупповой реализации продукции (работ, услуг), а также взаимных объемов реализации продукции (работ, услуг) между основным и дочерними обществами и соответствующих затрат;

— суммы дивидендов основного и дочерних обществ.

В сводной отчетности выделяется доля меньшинства, если вложения основного общества в дочернее менее 100% уставного капитала. Под ней понимается часть чистых активов и часть финансового результата (чистой или нераспределенной прибыли) дочерней компании, приходящаяся надолго, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно. В сводном бухгалтерском балансе доля меньшинства в чистых активах дочерних компаний показывается отдельно от обязательств и капитала материнской компании. При этом доля меньшинства в чистых активах состоит из суммы на дату первоначального объединения и доли меньшинства в изменениях (приросте) капитала компании.

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной статьей «Доля меньшинства» за итогом раздела «Капитал и резервы», а составляющие капитала группы — за минусом доли меньшинства. В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для составления сводного отчета о прибылях и убытках определяется 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 (доли не принадлежащего голосу ной организации уставного капитала в его общей величине).

В сводном отчете о прибылях и убытках доля меньшинства показывается отдельной статьей по вписываемой строке 165. Доходы и расходы, формирующие финансовый результат деятельности группы показываются в сводном отчете о финансовых результатах — за минусом доли меньшинства. Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества за отчетный период больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества на отчетную дату, то на сумму исчисленной разницы между этими показателями в сводном балансе подлежит уменьшению величина резервного капитала, а при его недостаточности — добавочного и затем уставного капитала дочернего общества[[19]](#footnote-19).

Показатели зависимого общества не консолидируются с показателями преобладающего общества, а отражаются в сводной отчетности путем включения в нее двух расчетных показателей:

1) показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, он дается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей «Долгосрочные финансовые вложения» и рассчитывается 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;

2) показателя, отражающего долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, он 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 принадлежащего 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 раздела «Внереализационные доходы и расходы» и включается в финансовый результат деятельности группы. Если величина показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, равна или больше величины показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, уменьшенного на величину показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, то следует

показатель, отражающий стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, и показатель, отражающий долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, не включать в сводную бухгалтерскую отчетность.

Если баланс дочернего или зависимого общества составлен в иностранной валюте, то он пересчитывается в российскую валюту по установленным правилам:

— пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, последнему по времени котировки в отчетном периоде;

— пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте. Пересчет может производиться с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;

— курсовые разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно в пояснительной записке к сводной отчетности.

Сводные учетные регистры не ведутся. Все операции по составлению сводной отчетности выполняются расчетным путем в процессе ее формирования и в учетных регистрах организаций группы не отражаются.

В пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках раскрываются следующие данные[[20]](#footnote-20):

— перечень дочерних обществ (полное наименование); место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности; доля участия головной организации в дочернем обществе; доля принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;

— стоимостная оценка влияния на финансовое положение группы, оказанного приобретением и выбытием дочерних и зависимых обществ на отчетную дату, и на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период;

— перечень зависимых обществ с указанием полного наименования; места государственной регистрации и (или) места ведения хозяйственной деятельности, а также величины уставного капитала, доли участия головной организации в зависимом обществе, доли принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия.

В составе пояснительной записки приводится также стоимостная оценка влияния на финансовое положение группы приобретения или выбытия дочерних или зависимых обществ на отчетную дату и на финансовые показатели группы за отчетный период. В пояснительной записке головная организация делает расшифровку своих вложений в разрезе каждого зависимого общества (в разделе о финансовых вложениях): данные о наименовании зависимого общества, его юридическом адресе, величине уставного капитала, доле головной организации в общей сумме вклада, а также изложение намерений о дальнейшем участии.

Пояснительная записка к сводной отчетности содержит также объяснения тех случаев, когда показатели дочерних и зависимых обществ отражаются в сводной бухгалтерской отчетности непосредственно как финансовые вложения, к которым не применяются рассмотренные принципы и правила консолидации.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется и представляется на русском языке в миллионах рублей или в миллиардах рублей с одним десятичным знаком. При этом наименование каждой составляющей сводной бухгалтерской отчетности должно содержать слово «сводный» и название группы. 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[[21]](#footnote-21).

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации либо бухгалтером — специалистом, ведущим бухгалтерский учет. Составление сводной отчетности — один из наиболее сложных участков бухгалтерского учета, так как при формировании ее показателей необходимо соблюдение ряда нормативно установленных правил.

## *Глава 4. Процедура консолидации отчетности на условном примере*

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), устанавливает головная организация. До составления сводной бухгалтерской отчетности выверяют и регулируют все взаиморасчеты и финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами[[22]](#footnote-22).

Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется путем построчного суммирования аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. При этом для формирования финансовой информации о группе как о едином целом необходимо[[23]](#footnote-23):

— исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и соответствующие части капитала каждой дочерней компании, принадлежащие материнской компании;

— скорректировать прибыль группы исходя из суммы чистой прибыли сведенных дочерних обществ, причитающейся материнской компании, т.е. за минусом суммы чистой прибыли, приходящейся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно;

— отразить в сводном балансе группы отдельно от обязательств и капитала материнской компании долю в чистых активах сведенных дочерних компаний, не принадлежащую прямо или косвенно материнской компании;

— исключить любую задолженность по расчетам внутри группы; операции, совершенные внутри группы; нереализованную прибыль и нереализованные убытки от таких операций, за исключением случаев, когда затраты не могут быть возмещены.

Из сводного баланса исключаются статьи, отражающие финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации. В случае, когда сумма финансовых вложений головного общества не совпадает со стоимостью акций (пая), отраженной в балансе у дочернего общества, возникает положительная или отрицательная разница, которая отражается в сводном балансе отдельной статьей «Деловая репутация». Если номинальная стоимость акций дочернего общества ниже балансовой оценки финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация» показывается в группе статей «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса.

Если номинальная стоимость акций дочернего общества превышает балансовую оценку финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация» показывается между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства» сводного бухгалтерского баланса.

Если головная организация владеет менее 100% голосующих акций дочернего общества, то в сводном бухгалтерском балансе отражается показатель доли меньшинства. Он характеризует источник средств группы и отражает величину капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства в сводном бухгалтерском балансе определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве. За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела IV «Капитал и резервы» сводного бухгалтерского баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

Из сводной отчетности исключаются показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами.

Из сводной отчетности исключаются 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.

Из сводного отчета о прибылях и убытках исключается 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.

Исключаются также любые иные доходы, расходы, прибыли и убытки, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации.

Рассмотрим порядок составления такой отчетности группами взаимосвязанных организаций (холдингами, корпорациями, концернами, ассоциациями и др.) на условном практическом примере[[24]](#footnote-24).

Перед началом составления сводной отчетности головное предприятие должно получить от всех предприятий группы данные:

— о финансовых вложениях предприятий группы в уставный капитал других организаций;

— о номинальной стоимости акций (долей капитала) предприятий группы;

— о полученном предприятиями группы эмиссионном доходе;

— об остатках кредиторской и дебиторской задолженности предприятий группы друг другу;

— о кредитах и ссудах, выданных предприятиями группы друг другу;

— о начисленных и выплаченных дивидендах предприятиям группы;

— о внутригрупповых доходах и прибыли;

— о приобретенных у предприятий группы основных средствах;

— о приобретенных у предприятий группы и еще не списанных материалах, товарах, готовой продукции.

Для составления сводного отчета используем следующие данные (Приложение 1). Баланс головной организации представлен в приложении 2, отчет о прибылях и убытках головной организации — в приложении 3, баланс дочернего общества — в приложении 4, отчет о прибылях и убытках дочернего общества — в приложении 5, промежуточный сводный баланс группы—в приложение 6.

На первом этапе составления сводного баланса необходимо построчно суммировать данные бухгалтерских балансов головной организации и дочернего общества, получив промежуточный сводный баланс.

Поскольку головная организация «Траст» владеет акциями акционерного общества «Маяк» (75% обыкновенных акций) и с момента регистрации и начала деятельности последнего не обладает 100% в капитале дочернего общества, на следующем этапе необходимо исчислить долю меньшинства в уставном капитале дочернего общества. В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату (90 000 тыс. руб.) и доли участия головной организации в его общей величине (75%). Таким образом, доля меньшинства в нашем случае составит следующие величины.

В уставном капитале: 0,25 х 40 000 =10 000 (тыс. руб.).

В добавочном капитале: 0,25 х 40 000 = 10 000 (тыс. руб.).

В резервном капитале: 0,25 х 5000 = 1250 (тыс. руб.).

В нераспределенной прибыли: 0,25 х 5000 - 1250 (тыс. руб.).

Итого 22 500 (тыс. руб.).

В сводном бухгалтерском балансе доля меньшинства отражается одноименной отдельной статьей за итогом раздела III «Капитал и резервы».

Далее из соответствующих строк промежуточного баланса исключается сумма финансовых вложений головной организации в дочернее общество, отраженная у головной организации по счету 58 (стр. 141 бухгалтерского баланса) (30 000 тыс. руб.), и сумма стоимости соответствующей доли в уставном капитале, отраженная у дочернего общества по счету 80 (стр. 410 баланса) (30 000 тыс. руб.). После проведения операции по строке 140 сводного *баланса,* будет поставлен прочерк (30 000 тыс. руб. - 30 000 тыс. руб.), а по строке 410 — сумма 80 000 тыс. руб. (120 000 тыс. руб. - 30 000 тыс. руб. - 10 000 тыс. руб.) (доля меньшинства).

Из сводного баланса исключаются:

— показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами. В нашем примере из строки 240 актива сводного баланса исключаются: дебиторская задолженность дочернего общества головной организации — 10 000 тыс. руб. и дебиторская задолженность дочернему обществу — 2000 тыс. руб. Из строки 620 пассива сводного баланса исключаются: кредиторская задолженность головной организации дочернему обществу — 2000 тыс. руб. и кредиторская задолженность дочернего общества головной организации 10 000 тыс. руб. В случае, если в составе группы имеется несколько дочерних обществ, из сводного баланса исключаются также показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между дочерними обществами;

— показатели, отражающие выданный головной организацией дочернему обществу краткосрочный кредит. Сумма выданного кредита (5000 тыс. руб.) исключается из строки 250 актива и соответственно из строки 610 пассива сводного баланса;

— из строки 470 — дивиденды (500 тыс. руб.), полученные головной организацией от дочернего общества, вместе с тем в эту же строку включаются дивиденды (500 тыс. руб), выплаченные дочерним обществом головной организации;

— из строки 4 70 — прибыль от реализации материалов дочернего общества головной организации, приходящаяся на не списанные на производство материалы, отраженные в балансе головной организации, равная 2000 тыс. руб. Данная прибыль называется нереализованной и исключается из строки 470 сводного баланса в доле, принадлежащей группе: 2000 тыс. руб. х 0,75 = = 1500 тыс. руб. Далее рассчитывается нереализованная прибыль в запасах, приходящаяся на долю меньшинства: 2000 тыс. руб. х 0,25 = 500 тыс. руб. Доля меньшинства уменьшается на соответствующую часть нереализованной прибыли в запасах: 22 500 тыс. руб. - 500 тыс. руб. = 22 000 тыс. руб. Откорректированная сумма отражается по отдельной статье пассива сводного баланса «Доля меньшинства».

Сводный баланс группы «Траст» приведен в приложение 7.

**Составление сводного отчета о прибылях и убытках[[25]](#footnote-25).** Первым этапом составления сводного отчета о прибылях и убытках является построчное суммирование данных отчетов о прибылях и убытках головной организации и ее дочернего общества, в результате чего получаем так называемый промежуточный сводный отчет о прибылях и убытках (Приложение 8).

Поскольку головная организация не обладает 100% в капитале дочернего общества, на следующем этапе необходимо исчислить долю меньшинства в прибыли дочернего общества. В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для составления сводного отчета о прибылях и убытках определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве. В рассматриваемом примере показатель доли меньшинства в прибыли дочернего общества равен 1250 тыс. руб. [5000 - (5000 х 75%)]. В сводном отчете о прибылях и убытках и сводном балансе доля меньшинства показывается по отдельной статье «Доля меньшинства», а показатель нераспределенной прибыли уменьшается на эту же сумму. Здесь необходимо заметить, что Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности содержат положение об отражении «доходов и расходов, формирующих финансовый результат деятельности группы, — за минусом доли меньшинства», однако если отражать в сводном отчете о прибылях и убытках доходы и расходы в соответствии с этим положением, данный отчет не будет увязываться и отвечать методике составления сводного баланса, поэтому, по мнению авторов, отражать таким образом доходы и расходы группы необходимо лишь в случае пропорционального сведения отчетности. В случае, если дочернее общество получило за отчетный период убыток, в сводном отчете о прибылях и убытках выделяется показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества. В случае, если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества, то на сумму исчисленной разницы между этими показателями подлежит уменьшению величина резервного капитала, а при его недостаточности — добавочного и затем уставного капитала дочернего общества, включаемых в сводную бухгалтерскую отчетность.

Далее из соответствующих строк промежуточного сводного отчета о прибылях и убытках исключаются:

— из строки 080 сводного отчета о прибылях и убытках — дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества (500 тыс. руб.), одновременно эта же сумма исключается из строки 150 отчета;

— из сводного отчета о прибылях и убытках — выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной

организацией и дочерним обществом. Для этого из строки 010 исключаем 8000 тыс. руб.;

— из сводного отчета о прибылях и убытках — стоимость продукции, реализованной дочерним обществом головному в части продукции, списанной дочерним обществом на себестоимость реализованной им продукции в текущем периоде. В рассматриваемом примере стоимость списанных в истекшем периоде дочерним обществом материалов, проданных головной организации, равна 6000 тыс. руб. Данная сумма подлежит исключению из строки 020 сводного отчета. Кроме этого, в балансе головной организации отражены материалы на сумму 8000 тыс. руб., приобретенные им у головного общества и не списанные на себестоимость реализованной продукции в текущем периоде. Сумма выручки от реализации, приходящаяся на данные материалы, была исключена из сводного отчета (в составе 8000 тыс. руб.).

Нереализованная прибыль от продажи материалов головной организации на сумму 8000 тыс. руб., отраженная в отчете о прибылях и убытках дочернего общества, составила 2000 тыс. руб. Часть нереализованной прибыли, относящаяся к доле меньшинства (500 тыс. руб.), исключена из сводного баланса. Следовательно, на сумму нереализованной прибыли меньшинства (500 тыс. руб.) должна быть уменьшена себестоимость проданных материалов, отраженная в сводном отчете о прибылях и убытках головной организации по строке 020. После выполнения всех перечисленных операций пересчитываем показатели, отраженные по строкам 029,050,140,160, 190 сводного отчета о прибылях и убытках[[26]](#footnote-26).

Сводный отчет о прибылях и убытках группы «Траст» приведен в приложении 9.

## *Заключение*

В результате рыночных преобразований в Российской Федерации прежняя система бухгалтерского учета не смогла полностью отразить новые финансово-хозяйственные операции организаций. Потребовались перемены в законодательстве, уточнение концептуальных основ и методологии бухгалтерского учета и отчетности. До недавнего времени составление консолидированной отчетности в Российской Федерации регулировалось приказом Минфина в России «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса Российской Федерации» от 28 июля 1995 г. № 81 и Порядком ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 9 января 1997 г. № 24. Оба документа давали лишь начальную информацию о консолидации отчетности. В первом речь шла об отношениях между головной (материнской) компанией и зависимым (дочерним) предприятием. Во втором предусматривалось составление консолидированной отчетности центральной (головной) компанией, учрежденной всеми участниками договора о создании ФПГ и уполномоченной на ведение дел ФПГ. Кроме указанных документов Минфином России был принят приказ «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30 декабря 1996 г. № 112, отменивший приказ от 28 июля 1995 г. № 81. В приказе Минфина России № 112 конкретизируются положения приказа № 81, дается более точное определение сводной отчетности и определяются случаи, в которых она составляется. Введение в действие этого документа важный этап в развитии консолидированной отчетности в России. Однако в документе необоснованно уравнены различные по своему содержанию понятия сводной и консолидированной отчетности. Использование этих понятий в качестве синонимов некорректно, поскольку эти формы отчетности различаются не только по назначению, технике составления, кругу пользователей, но и концептуально. В настоящее время сводная годовая бухгалтерская отчетность составляется по унитарным предприятиям и по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли). Составление сводной годовой бухгалтерской отчетности осуществляется путем построчного суммирования соответствующих данных, отраженных в формах годовой бухгалтерской отчетности организаций и унитарных предприятий. Кроме того, 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. Консолидированная 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.

## *Список использованной литературы*

1. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— 256 с.
2. Камышанов П.И., Камышанов АЛ. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составление и анализ. М.: Омега-Л, 2008.
3. Маренков H.JI., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: Учебное пособие. М.: Эдиториал УРСС, 2006.
4. Матвеев А. А., Суйц В. П. Консолидированная отчетность. Методика и практика. – М.: ФБК-Пресс, 2007. - 176 с. - (Библиотека журнала "Финансовые и бухгалтерские консультации")
5. Морозова Ж. А. Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Бератор-Пресс, 2005.
6. Николаева О.Е., Шишкова ТВ. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. М.: Эдиториал УРСС, 2006.
7. Новодворский В Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 2008.
8. О порядке ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы (Постановление Правительства РФ от 9 января 1997г. № 24) // Российская газета. 1997. 21 января. №13. С.6; Собр. законодательства РФ.1997. № 3. Ст. 388.
9. Палий В. Ф. Бухгалтерская отчетность: особенности. - М.: Бератор-пресс, 2009.
10. Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И. Применение международных финансовых стандартов отчетности в России. - СПб.: Питер, 2006.
11. Пучкова С.И., Новодворский В.Д. Консолидированная отчетность: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кондракова. – М., 2005. - 224 с. – (Академия бухгалтера и менеджера)
12. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие для вузов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Экзамен, 2007.
13. Самойлов И.В. Годовая бухгалтерская отчетность. Практическое руководство. - М.: Налоговый вестник, 2003.
14. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Консолидированная бухгалтерская отчетность: Учебное пособие для вузов. – М., 2006. – 110 с.
15. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. - 2004. - № 1-3.
16. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб.: Питер, 2003.
17. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. - Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2007. – (Экономика и управление)

1. Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России № 67н от 22 июля 2003 г. [↑](#footnote-ref-1)
2. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 213-217 [↑](#footnote-ref-2)
3. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб.: Питер, 2003. – С. 56-58 [↑](#footnote-ref-3)
4. Матвеев А.А., Суйц В.П. Консолидированная отчетность. Методика и практика. – М.: ФБК-Пресс, 2001. С.76 [↑](#footnote-ref-4)
5. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 214 [↑](#footnote-ref-5)
6. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб.: Питер, 2003. – С. 56-58 [↑](#footnote-ref-6)
7. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Консолидированная бухгалтерская отчетность: Учебное пособие для вузов. – М., 2000. – с.5-7 [↑](#footnote-ref-7)
8. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб.: Питер, 2003. – С. 56-58 [↑](#footnote-ref-8)
9. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 215 [↑](#footnote-ref-9)
10. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 217-225 [↑](#footnote-ref-10)
11. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Консолидированная бухгалтерская отчетность: Учебное пособие для вузов. – М., 2000. – с.11-15 [↑](#footnote-ref-11)
12. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— С. 220 [↑](#footnote-ref-12)
13. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Консолидированная бухгалтерская отчет-ность: Учебное пособие для вузов. – М., 2000. – с. 45-46 [↑](#footnote-ref-13)
14. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности орга-низации: Учеб¬ное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— с.220-225 [↑](#footnote-ref-14)
15. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности орга-низации: Учеб¬ное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— 256 с. [↑](#footnote-ref-15)
16. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 225-235 [↑](#footnote-ref-16)
17. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— с.230-233 [↑](#footnote-ref-17)
18. Камышанов П.И., Камышанов АЛ. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составление и анализ. М.: Омега-Л, 2003. – С. 80 [↑](#footnote-ref-18)
19. Камышанов П.И., Камышанов АЛ. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составле¬ние и анализ. М.: Омега-Л, 2003. – С. 83-85 [↑](#footnote-ref-19)
20. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— с.233-235

    Камышанов П.И., Камышанов АЛ. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составление и анализ. М.: Омега-Л, 2003. Ковалев В.В. Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития//Бухгалтерский учет. 2003. № 9. [↑](#footnote-ref-20)
21. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие.— М.: КНОРУС, 2005.— с.233-235 [↑](#footnote-ref-21)
22. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 235-252 [↑](#footnote-ref-22)
23. Пучкова С.И., Новодворский В.Д. Консолидированная отчетность: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кондракова. – М., 2002. - 224 с. – (Академия бухгалтера и менеджера) – С. 155-161 [↑](#footnote-ref-23)
24. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 235-252 [↑](#footnote-ref-24)
25. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 235-252 [↑](#footnote-ref-25)
26. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2005. — С. 235-252 [↑](#footnote-ref-26)