УДК 336.148

ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

PROBLEMS ANALYSIS CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

©Олисаева А. В.
канд. экон. наук
Северо–Осетинский государственный университет им. К. Л. Хетагурова
Владикавказ, Россия
alisa.olisaeva@mail.ru
©Olisaeva A.
Khetagurov North–Ossetian State University
Vladikavkaz, Russia
alisa.olisaeva@mail.ru
©Дзобелова В. Б.
канд. экон. наук
Северо–Осетинский государственный университет им. К. Л. Хетагурова
Владикавказ, Россия
dzobelova@mail.ru
©Dzobelova V.
Khetagurov North–Ossetian State University
Vladikavkaz, Russia
dzobelova@mail.ru
©Базрова А. О.
Северо–Осетинский государственный университет им. К. Л. Хетагурова
Владикавказ, Россия
bazrovaa@mail.ru
©Bazrova A.
Khetagurov North–Ossetian State University
Vladikavkaz, Russia
bazrovaa@mail.ru

Аннотация. В работе обосновывается основная цель реформирования бухгалтерского учета и отчетности в связи с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми многие компании начали составлять консолидированную финансовую отчетность. Определены основные цели, задачи, назначение, проблемы при формировании консолидированной финансовой отчетности.

Abstract. The article substantiates the principal objective of the reform of accounting and reporting in connection with the transition to International Financial Reporting Standards (IFRS), according to which many companies have started to prepare consolidated financial statements. The basic goals, objectives, purpose, problems in the formation of the consolidated financial statements.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, трансформация, элиминирование статей, анализ консолидированного баланса.

Keywords: the consolidated financial statements, transformation, elimination entries, the consolidated balance sheet analysis.

За последние годы в РФ произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета и отчетности, направленные на обеспечение формирования необходимой информации о финансовом положении, о финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов. Основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности стали Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми многие компании начали составлять консолидированную финансовую отчетность.

Консолидированная финансовая отчетность представляет собой объединение при помощи специальных учетных процедур отчетности двух и более предприятий, которые находятся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях, когда одно или несколько юридически самостоятельных предприятий находятся под контролем материнского общества, которое стоит над всеми членами группы.

Консолидированная отчетность выполняет только информационную функцию и предоставляется всем заинтересованным внешним пользователям. Данная отчетность служит одним из главных источников информации для принятия различных экономических решений этими пользователями.

Целью составления консолидированной отчетности является установление характера влияния на финансовое состояние организаций, а также возможность управления их деятельностью.

Основная задача в области консолидированной финансовой отчетности состоит в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения данной задачи необходимо обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с МСФО включает:

–баланс на отчетную дату;

–отчет о прибылях и убытках за отчетный период;

–отчет о движении денежных средств за отчетный период;

–учетную политику;

–пояснительную записку.

Составляется консолидированная финансовая отчетность в порядке, предусмотренном МСФО, головным обществом за каждый отчетный год наряду с бухгалтерской отчетностью головного общества как юридического лица. Возможно составление промежуточной консолидированной отчетности за полугодие, 9 месяцев или другие периоды.

Годовая консолидированная отчетность подлежит обязательному аудиту и публикации. Аудит консолидированной финансовой отчетности обязателен и проводится только аудиторскими компаниями.

Отчетность считается опубликованной, если она размещена в информационных системах общего пользования или в СМИ.

Публикация консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям [15].

В процессе анализа консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО, могут возникнуть некоторые проблемы:

–Одной из главных проблем, на мой взгляд, является то, что консолидированная финансовая отчетность представляет собой отчетность группы организаций как единое экономическое образование, поэтому с ее помощью невозможно осуществить анализ финансовой деятельности отдельной организации группы, а также оценить результат и степень участия каждой организации консолидированной группы в общем итоге;

–Поскольку МСФО издаются на английском языке, то возможны трудности с пониманием различных терминов, их переводом, отсутствием аналогов в российской учетной практике, что может осложнить аналитическую работу;

–Качество анализа консолидированной отчетности в значительной мере зависит от специалиста, который осуществляет анализ, его профессионального суждения, помогающего в принятии управленческих решений

–Консолидированная отчетность составляется в основном для акционеров и инвесторов компании, поэтому и ее анализ предназначен в основном для внешних пользователей;

–Данные консолидированной отчетности не используются для налогового анализа, поскольку при ее составлении вычитаются обороты по внутригрупповым операциям, приводя к уменьшению базы исчисления налогов;

–Консолидированная финансовая отчетность составляется на основе индивидуальной отчетности организаций, входящих в группу, без учета внутренней учетной информации, поэтому ее данные невозможно использовать для проведения управленческого анализа [4].

Для внешних пользователей консолидированная финансовая отчетность выступает в качестве дополнительной информации, которая устраняет ограниченность частных балансов. Для материнской компании консолидированная отчетность служит своеобразным «дополнением» к своей отчетности.

В процессе анализа следует также учитывать, что статьи, которые отражают взаимные внутрифирменные операции, могут быть элиминированы.

Статьи, подлежащие элиминированию — это такие статьи, которые исключаются из консолидированной отчетности в связи с тем, что они приводят к повторному счету и искажению финансовой характеристики деятельности группы.

При составлении консолидированной отчетности подлежат элиминированию следующие расчеты:

–задолженность по еще не внесенным в уставный капитал вкладам;

–авансы полученные или выданные;

–расходы и доходы будущих периодов;

–займы компаний, входящих в группу.

Если суммы дебиторской задолженности одной компании полностью соответствуют суммам кредиторской задолженности другой компании, входящей в группу, то они будут взаимно элиминироваться.

Что касается различий между российскими и международными стандартами отчетности, то необходимо отметить следующее. Ключевой особенностью отчетности, которая составляется по международным стандартам, является то, что она ориентирована на широкий круг пользователей, в том числе инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков, общественность, государственные органы и др.

А в России отчетность ориентирована в основном на фискальные органы, для которых главное в отчетности — правильный расчет и отражение налоговых платежей и страховых взносов. Именно поэтому отчетность, составленная по международным стандартам, является более надежной основой для прогнозирования будущего финансового состояния компании: она обеспечивает более качественный анализ, поскольку более достоверно отражает реальное состояние бизнеса.

Важным моментом при анализе отчетности является то, что МСФО менее жестко определяют свои требования к отчетности, чем российские. Составление отчетности по международным стандартам базируется на принципе уместности, который предполагает выражение профессионального суждения бухгалтера и приводит к тому, что отчетность, которая составляется по международным стандартам, в большей степени отражает прогнозные возможности отчетности. Составление отчетности по российским стандартам основывается на принципе достоверности, в соответствии с которым отчетность должна

давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, об его изменениях, а также о финансовых результатах деятельности [3].

Существует два варианта, согласно которым российские компании составляют консолидированную отчетность по МСФО. Первый вариант заключается в том, что сначала составляются отчетности по МСФО для каждой компании группы. А затем данные этих отчетностей суммируются и корректируются для получения консолидированной отчетности.

Согласно второму варианту сначала суммируются показатели российских отчетностей всех компаний. Далее составляется одна общая консолидированная отчетность. Выбор того или иного варианта зависит от различных кадровых и технических возможностей компаний холдинга.

В принципе, оба варианта должны давать похожие результаты. Первый вариант, как правило, долгий и дорогостоящий процесс. Но тем не менее, при таком подходе появляется возможность анализировать не только консолидированную отчетность группы, но и отчетности каждой компании, потому что они подготовлены по МСФО.

Второй вариант проще, поскольку трансформация одной отчетности занимает намного меньше времени, чем трансформация нескольких маленьких. Процесс получения адекватной информации от дочерних обществ усложняется также и за счет того, что некоторые из них могут иметь большое количество структурных подразделений, которые расположены в разных регионах. Поэтому при отсутствии единой системы информации, которая позволяет получать необходимые данные в единообразной форме из каждого структурного подразделения самого низкого уровня, процедура составления консолидированной отчетности сильно усложняется. Также необходима корректировка показателей отчетности дочерней фирмы при расхождении ее учетной политики с учетной политикой, которая применяется при составлении сводной отчетности [2].

В Гражданском кодексе РФ даны основные понятия, которые могут быть положены в основу консолидации отчетности: введено понятие дочерних и зависимых хозяйственных обществ. В Федеральных законах, которые регламентируют создание и функционирование обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ, определен порядок взаимодействия материнских и дочерних компаний, зависимых обществ. Но стоит отметить, что бухгалтерская и аналитическая сторона этих отношений отработана до сих пор недостаточно.

В мировой практике используется классическая консолидированная отчетность, которая формируется путём применения специального метода полной консолидации и предоставляющая информацию о группе компаний, основанных на материнско–дочерних отношениях. Кроме материнско–дочерних отношений предприятия взаимодействуют на основании соглашения, в котором оговариваются условия ведения совместного бизнеса, т. е. экономической деятельности под общим контролем. Данные взаимосвязи строятся на основании совместной деятельности, результаты которой отражаются в отчетности посредством применения пропорциональной консолидации.

В крупных международных корпорациях периметры консолидации по своему содержанию достаточно сложные. Это вызвано образованием различных групп компаний, которые включают в себя предприятия разных отраслей, взаимосвязанных друг с другом. Состав консолидируемой группы может находиться в состоянии непрерывных динамических изменений и изменяться в течение всего отчетного периода. И при анализе консолидированной отчетности таких групп могут возникнуть проблемы.

Помимо этого, отношения внутри группы не всегда бывают прозрачны, особенно в российских условиях. Крупным российским предприятиям может оказаться невыгодно показывать все свои компании специального назначения – офшоры, «карманные» банки, пенсионные фонды и т. п., как этого требуют МСФО. В этом случае анализ отчетности групп теряет смысл [10]. И в этой ситуации особую роль будут играть независимые аудиторы, которым придется контролировать наличие всех таких компаний и не давать им

положительных заключений, если они не включены в консолидированную финансовую отчетность.

Работа по анализу консолидированной отчетности должна удовлетворять всем требованиям различных пользователей.

Отчетность отдельно взятых предприятий не может дать адекватной информации для анализа функционирования группы предприятий в целом. Для оценки результатов деятельности группы и определения её финансового состояния необходимо проведение анализа и расчет коэффициентов по данным консолидированной отчетности. Для оценки внешними пользователями финансовых результатов и финансового состояния группы, в пояснениях и дополнениях к формам отчетности специально используется интерпретация финансовых коэффициентов. Для получения точного представления о динамике финансового состояния отдельного предприятия и определенной группы в целом необходимо выделить рациональный состав этих коэффициентов.

Повышение эффективности хозяйствования группы в большей степени зависит от обоснованности, своевременности, а также целесообразности принимаемых управленческих решений. При реализации данной задачи важная роль отводится также анализу консолидированной финансовой отчетности группы. По его результатам вырабатываются тактика и стратегия развития предприятия, обосновываются планы, и принимаются управленческие решения, осуществляется контроль их выполнения, и выявляются различные резервы улучшения финансового состояния группы.

При анализе баланса необходимо:

–пояснить, какой вид консолидации использовался;

–выявить, на какой основе произошло объединение предприятий в группу;

–показать взаимосвязь и взаимодействие членов группы [9].

Анализ консолидированного баланса проводится вместе с анализом баланса материнской и дочерних компаний, поскольку одним из направлений анализа является определение структуры капитала и имущества в обществе.

При анализе отчета о прибылях и убытках следует, прежде всего, определить долю дочерних обществ в финансовых результатах группы. Для этого рассчитывается доля меньшинства в прибылях или убытках дочерних компаний, а затем вычисляется чистая прибыль, которая причитается материнской компании.

При выборе методов и порядка анализа следует, прежде всего, учитывать особенности консолидированной финансовой отчетности, которые связаны с тем, что проведение анализа осуществляется ни по данным одного предприятия, а по группе компаний, которые осуществляют всевозможные виды деятельности и имеют различные структуры капитала и порядок финансирования [6].

Принятие закона о консолидированной отчетности и признание МСФО на территории Российской Федерации является важным шагом на пути развития отчетности как процесса сбора и представления пользователям отчетности своевременной и достоверной информации о деятельности организации. Установленные законом требования ставят трудную, но выполнимую при грамотном планировании и организации задачу составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО [1].

Список литературы:

1. Аркаути В. В. Перспективы и практика применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в России региональными российскими компаниями. Владикавказ, 2015.

2. Астахов В. П. Бухгалтерский финансовый учет. М: ИКЦ «Март», 2014, С. 230–242.

3. Баканов М. И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика. 2015. 536 с.

4. Бахтурина Ю. И., Дедова Т. В. Бухгалтерский финансовый учет. М.: Инфра–М, 2013, С. 357–371.
5. Бдайциева Л. Ж. Бухгалтерский учет. М.: Юрайт. 2013.
6. Белов А. А., Белов А. Н. Бухгалтерский учет. М.: Эксмо, 2013.
7. Войтоловский Н. В. Учет деятельности бухгалтерской направленности определяется характером, осуществляемым со стороны носимого действия непосредственно // Экономический анализ. 2013. №2. С. 35–44.
8. Гетьман В. Г. Бухгалтерский финансовый учет. М.: Дашков и К. 2014.
9. Ефимова О. В. Финансовый анализ. М.: Бух. учет, 2014.
9. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет в организациях. М.: Финансы и статистика. 2013. С. 98–102.
10. Литовченко В. П. Управленческий анализ. М.: Дашков и К. 2014. 216 с.
11. Миславская Н. А. Бухгалтерский учет. М.: Дело. 2013.
12. Муравицкая Н. К., Лукьяненко Г. И. Бухгалтерский учет. М: Кнорус, 2014. С. 128–131.
13. Полисюк Г. Б. Анализ финансового результата деятельности ОАО «Партнер–проект» // Экономический анализ. 2014. №21. С. 17–23.
14. Протасов В. Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы): производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг. М.: Финансы и статистика, 2014. 234 с.
15. Тумасян Р. З. Бухгалтерский учет, М.: ОМЕГА–Л, 2013. С. 128–130.

References:

1. Arkauti V. V. Perspektivy i praktika primeneniya mezhdunarodnykh standartov finansovoi otchetnosti (MSFO) v Rossii regional'nymi rossiiskimi kompaniyami. Vladikavkaz, 2015.
2. Astakhov V. P. Bukhgalterskii finansovyi uchet. Moscow, IKTs “Mart”, 2014, pp. 230–242.
3. Bakanov M. I., Sheremet A. D. Teoriya ekonomicheskogo analiza. Moscow, Finansy i statistika. 2015. 536 p.
4. Bakhturina Yu. I., Dedova T. V. Bukhgalterskii finansovyi uchet. Moscow, Infra–M, 2013, pp. 357–371.
5. Bdaitsieva L. Zh. Bukhgalterskii uchet. Moscow, Yurait, 2013, pp. 431–439.
6. Belov A. A., Belov A. N. Bukhgalterskii uchet. Moscow, Eksmo, 2013. pp. 253–258.
7. Voitolovskii N. V. Uchet deyatel'nosti bukhgalterskoi napravlennosti opredelyaetsya kharakterom osushchestvlyaemym so storony nosimogo deistviya neposredstvenno. Ekonomicheskii analiz, 2013, no. 2, pp. 35–44.
8. Getman V. G. Bukhgalterskii finansovyi uchet. Moscow, Dashkov i K. 2014, pp.160–171.
9. Efimova O. V. Finansovyi analiz. Moscow, Bukh.uchet, 2014, pp. 274–276.
9. Kozlova E. P. Bukhgalterskii uchet v organizatsiyakh. Moscow, Finansy i statistika, 2013, pp. 98–102.
10. Litovchenko V. P. Upravlencheskii analiz. Moscow, Dashkov i K, 2014, 216 p.
11. Mislavskaya N. A. Bukhgalterskii uchet. Moscow, Delo, 2013.
12. Muravitskaya N. K., Lukyanenko G. I.. Bukhgalterskii uchet. Moscow, Knorus, 2014, pp. 128–131.
13. Polisyuk G. B. Analiz finansovogo rezul'tata deyatel'nosti “Partner–proekt”. Ekonomicheskii analiz, 2014, no. 21. pp. 17–23.
14. Protasov V. F. Analiz deyatel'nosti predpriyatiya (firmy): proizvodstvo, ekonomika, finansy, investitsii, marketing. Moscow, Finansy i statistika, 2014, 234 p.
15. Tumasyan R. Z. Bukhgalterskii uchet, Moscow, OMEGA–L, 2013, pp. 128–130.

Работа поступила в редакцию *Принята к публикации*
21.04.2016 г. *24.04.2016 г.*