

**ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ**

Шогенцукова З.Х.

к.э.н., доцент,

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Мисрокова А.О.

*магистрант 2 года обучения, направления 38.04.01 Экономика
программа «Учет, анализ и аудит»*

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Беева (Маршенкулова) Ж.М.

*магистрант 1 года обучения, направления 38.04.01 Экономика
программа «Учет, анализ и аудит»*

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Аннотация

Статья посвящена исследованию законодательных основ формирования консолидированной финансовой отчетности в теории и практике бухгалтерского учета России. В статье проведена систематизация нормативно-правовых документов, регламентирующих составление и представление консолидированной финансовой отчетности в системе российского законодательства, а также положений международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), которые начиная с 2011 года стали частью системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Исследование положений МСФО особенно актуально в условиях реформирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), консолидированная отчетность, материнская компания, дочерние предприятия, группа компаний.

**THE LEGISLATIVE BASIS FOR THE PREPARATION OF
CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN RUSSIA**

Shogentsukova Z. Kh.

Ph. D., associate Professor,

Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Microkova A.O.

undergraduate 1 year students, directions 38.04.01 Economy program " Accounting, analysis and audit»

Kabardino-Balkar state University.After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Beeva (Marshenkulova) J. M.

undergraduate 1 year students, directions 38.04.01 Economy program " Accounting, analysis and audit»

Kabardino-Balkar state University.After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Annotation

Article is devoted to a research of legislative bases of formation of the consolidated financial statements in the theory and practice of accounting of Russia. In article it is carried out systematization of the standard and legal documents regulating drawing up and submission of the consolidated financial statements in the system of the Russian legislation and also provisions of the International Financial Reporting Standards (IFRS) which since 2011 became a part of system of standard regulation of accounting. The research of provisions of IFRS is especially relevant in the conditions of reforming of the Russian system of accounting and the reporting according to IFRS.

Keywords: financial statements, international financial reporting standards (IFRS), consolidated statements, parent company, subsidiaries, group of companies.

Начиная с 1992 года в системе бухгалтерского учета Российской Федерации, осуществляется процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Началом процесса реформирования российской системы бухгалтерского учета на законодательном уровне стало принятие постановления Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Одним из итогов данного процесса стало применение в учетной практике России такого механизма

формирования информации о деятельности группы компаний, как консолидированная финансовая отчетность.

В настоящее время в системе бухгалтерского учета России при рассмотрении понятия финансовая отчетность в соответствии с МСФО, чаще всего речь идет о «консолидированной финансовой отчетности», подготовленной в соответствии с МСФО. Если при формировании индивидуальной финансовой отчетности по нормам российского законодательства у предприятий еще имеется свобода выбора применения норм МСФО, то при формировании консолидированной финансовой отчетности (далее КФО), этой свободы нет. В этих условиях необходимо внести ряд уточнений в части законодательных основ, регламентирующих процесс формирования консолидированной финансовой отчетности.

Законодательные основы формирования консолидированной финансовой отчетности в России включают, с одной стороны, нормативно-правовые документы, регламентирующие составление и представление отчетности группы компаний, с другой - стандарты формата МСФО, раскрывающие положения международных стандартов по составлению консолидированной финансовой отчетности, которые с 2011 года стали частью системы нормативных документов, регламентирующих бухгалтерский учет в России. Изучение нормативно-правовых документов в области регулирования норм, формирования КФО, дает возможность систематизировать и определить приоритет не только самих документов при составлении консолидированной финансовой отчетности, но и проследить тенденции изменений их содержания по регулированию норм формирования КФО.

На начальных этапах процесса реформирования ряд российских компаний, по своему желанию формировали консолидированную отчетность, «без предписаний» нормами российского законодательства, например, в соответствии с данными официальных сайтов компаний: ОАО «Газпром» [3] и «ЕЭС России» [4] уже с 1998 года формируют консолидированную

отчетность, а «норма о необходимости» формирования такой отчетности в российском законодательстве появилась только в 2010 году.

Систематизация содержания нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета позволяют выделить два понятия: «сводная бухгалтерская отчетность» и «консолидированная финансовая отчетность». В экономической литературе выделяются различные подходы к их трактовке: одна группа авторов рассматриваются их как синонимы; другая группа ученых их разграничиваются. По нашему мнению, эти понятия необходимо разграничить, поскольку «сводная отчетность» на практике - это механическое обобщение информации, чаще всего используемое в отношении организации государственного сектора, министерств или ведомств, структурных подразделений одного юридического лица. В то время как «консолидация» подразумевает сводку показателей отчетности ряда юридически самостоятельных лиц, входящих в группу компаний, с применением специальных процедур консолидации, которые обусловлены экономическими и финансовыми взаимоотношениями, сложившимися между участниками группы компаний.

Длительное время понятие «сводная отчетность» замещала понятие «консолидированной финансовой отчетности» в системе нормативно-правовых документов РФ в области бухгалтерского учета. Начиная с 1991 года, с периода перехода России от административно-командной экономики к рыночному формату экономических отношений, до 2004 года в законодательстве РФ, речь шла только о формировании сводной бухгалтерской отчетности. Уточнение в отношении терминологии в системе нормативно-правовых документов, в области бухгалтерского учета, при формировании консолидированной финансовой отчетности, было внесено в 2004 г.

С утверждением в 1995 году приказа министерства финансов РФ «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» от 26.12.1994 г. № 170, впервые в нормативно-правовом документе, появилось положение (п.

31): «в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами...» [5]. В развитие данного положения в 1996 году приказом МФ РФ были утверждены «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» № 112, документ регламентировавший порядок составления сводной бухгалтерской отчетности; он применялся на практике до 2015 года в отношении составления и консолидированной финансовой отчетности. Методические рекомендации раскрывали порядок составления и представления сводной отчетности; правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность и т.д.

После официального начала процесса реформирования бухгалтерского учета, был принят приказ МФ РФ № 36н от 12.05.1999 г., который внес изменения в Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Согласно п. 8 приказа МФ РФ № 36н от 12.05.1999 г., российские предприятия, осуществляющие свою деятельность как «группа компаний», получили возможность формировать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с положениями МСФО, в случае, «если одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;

- Группой должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;

- пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки,

отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету МФ РФ» [6].

Впервые российские предприятия могли на добровольной основе выбирать базис регламентации, при формировании консолидированной финансовой отчетности, между правилами законодательных актов РФ и положениями МСФО. Как справедливо отмечают Генералова Н.В. и Карельская С.Н. «в РФ впервые было разрешено, но при этом не вменено в обязательность, применять МСФО на прямую» [1].

Лишь с принятием «Концепции развития бухгалтерского учета в РФ на среднесрочную перспективу» (далее Концепция), документ, который определял, как будет развиваться бухгалтерский учет в период с 2004 по 2010 гг., внес уточнение в терминологию, и понятие «консолидированная финансовая отчетность» вошло в обиход теории и практики бухгалтеров на уровне законодательства. По мнению директора Департамента регулирования государственного контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета Минфина РФ Л.З. Шнейдман: «наиболее важным в концепции является то, что консолидированная финансовая отчетность будет составляться по МСФО, а отчетность индивидуальных лиц – по национальным стандартам, в основу которых положены международные стандарты» [9]. Кроме того, концепция внесла корректировку в общий подход в процессе реформирования бухгалтерского учета, если до его принятия основной идеей было «переход на МСФО», то после стали применять более рациональный постепенный и адаптированный подход к применению и внедрению МСФО в российской практике. В отношении формирования консолидированной отчетности было разграничено понятие индивидуальной финансовой отчетности, формируемой по нормам российского законодательства в области бухгалтерского учета, и консолидированной отчетности, составляемой по нормам МСФО, отдельными категориями хозяйствующих субъектов.

В соответствии с Концепцией, «консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы, хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля» [2], т.е. внесено уточнение в терминологию и дан ответ на вопрос, кто готовит данный вид финансовой отчетности. Кроме того, разграничены понятия индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности, как разные виды отчетности, формируемые различными субъектами, для различных групп компании и отдельных фирм. В концепции впервые была обозначена необходимость придания «законодательного признания» МСФО, чтобы они приобрели определенную юридическую силу, для более четкой определенности применения положений МСФО при формировании консолидированной финансовой отчетности российскими компаниями. Именно в Концепции было регламентировано, что «консолидированной финансовой отчетности, подготовленной по МСФО, должен быть придан статус одного из видов официальной отчетности» [2].

В рамках процесса реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО, вопросам формирования консолидированной финансовой отчетности были посвящены отдельные исследования. Итогом длительных обсуждений среди научной среды и законодателей, стало принятие в 2010 году федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ. В статье 1 п.2 федерального закона дано следующее определение: «консолидированная финансовая отчетность – это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения, которая вместе с другими организациями и иностранными организациями в соответствии с МСФО, определяется как группа»[8]. Данное положение закона заложило начало законодательных основ и придания правового статуса МСФО в системе нормативно-правового регулирования России. Но фактическое подтверждение правового статуса МСФО в системе

законодательства РФ в области бухгалтерского учета было осуществлено в 2011 году, путем принятия ряда нормативно-правовых актов, разъяснявшим процедуру внедрения МСФО в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности России.

Правовой статус МСФО регламентирован и статьей 3 п. 1 ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» где отмечено, что «консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО» [8]. Кроме того, согласно статье 3 п. 3 ФЗ было закреплено, что «на территории РФ применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом МСФО и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства РФ Правительством РФ по согласованию с ЦБ РФ» [8]. Данное положение появилось раньше фактического процесса принятия в 2011 году нормативно-правовых актов, закрепивших «официальный статус МСФО» в системе законодательства РФ.

Таким образом, путем систематизации документов, регламентирующих формирование консолидированной финансовой отчетности в РФ можно выделить две группы нормативно-правовых актов:

1. Законодательные и нормативно-правовые акты, принятые в рамках теории и практики нормотворчества РФ, с учетом и обусловленные национальными и внутренними потребностями страны, например: Гражданский кодекс РФ; ФЗ «О бухгалтерском учете»; ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и прочие положения по бухгалтерскому учету регламентирующих процесс составления консолидированной финансовой отчетности;

2. Нормативно-правовые акты, принятые на территории РФ, в результате реализации процесса реформирования бухгалтерского учета РФ в соответствии с МСФО, например: МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»; МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»; МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»; МСФО (IAS) 28 «Инвестиции

в ассоциированные компании»; МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и т.д.

Важность применения МСФО и их положений в области формирования консолидированной финансовой отчетности, в части законодательных основ находит свое отражение и в статье 3 п. 1.4 ФЗ «О бухгалтерском учете»: «международный стандарт» - стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта [7]. Начиная с 2011 года, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) стали частью системы нормативного регулирования финансовой отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия, фирмы [10].

В настоящее время однозначным выводом является то, что при формировании консолидированной финансовой отчетности, и определении законодательных основ недостаточно отталкиваться только от положений первой группы законодательных и нормативно-правовых актов. Нормы международных стандартов финансовой отчетности в части составления консолидированной отчетности являются существенной частью норм законодательства, и их учет является необходимым при осуществлении процедур консолидации. Роль МСФО в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета определяется Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения на территории РФ», где раскрывается процедура и порядок «официального» признания действия МСФО на территории РФ; положение, закрепленное ранее еще ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Но в тоже время документы первой группы накладывают и ряд ограничений на применение документов второй группы, т.е. МСФО, при

формировании консолидированной финансовой отчетности. В частности в ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно статье 13 п. 12 внесено уточнение что «правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии» с федеральным законом [7]. Кроме того, в рамках российской практики отчетность российских организаций должна быть «представлена в валюте РФ, т.е. в российских рублях» - что является нормой документов первой группы. В рамках МСФО такого положения нет, и положения об обязательности применения «валюты РФ» в международных стандартах также не прописано.

Многие российские компании сегодня «планируют» или уже формируют отчетности по МСФО. Для организаций, которые еще не приняли решения о применении МСФО, помимо сложности данного решения возникает и другая проблема. Фирмы оказываются в сложной ситуации, когда необходимо параллельно вести учет в соответствии с нормами российского законодательства с одной стороны, и составлением «понятной и доступной информации» в соответствии с международными стандартами с другой. Нормы ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации регламентируются государством, а значит «дискуссий» по вопросу их соблюдения не возникает.

Исследование законодательных основ формирования КФО, позволяет говорить о сочетании двух групп нормативно-правовых документах: как национальных норм законодательства (ГК РФ, и иных законодательных актов) принятых в РФ и стандартов, разработанных на международном уровне Комитетом по МСФО, «признанных на территории РФ», как часть системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета.

Библиографический список:

1. Генералова Н.В., Карельская С.Н. Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России. //Международный бухгалтерский учет. – 29 (323) – 2014. – с. 13-28

2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом МФ РФ от 01.07.2004 № 180)
3. Официальный сайт ОАО «Газпром». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gazprom.ru/investors/reports/1998/>
4. Официальный сайт «ЕЭС России». [Электронный ресурс]. URL: http://www.rae-ees.ru/ru/investor/finans/show/cgi?fin_ot/htm
5. Приказ МФ РФ «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» от 26.12.1994 г. № 170.
6. Приказ МФ РФ «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30.12.1996 г. №112
7. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/legislation/>
8. Федеральный закон РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 №208-ФЗ. [Электронный ресурс]. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: URL: http://minfin.ru/ru/search/?q_4=Федеральный+закон+о+консолидированной+отчетности&source_id_4=6
9. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам. //Бухгалтерский учет. – 2001. - № 12 – с. 59-64
10. Шогенцукова З.Х., Афаунова Ж.Ч., Шогенова М.М. Трансформация финансовой отчетности как способ (метод) формирования отчетности в формате МСФО //Фундаментальные исследования. – 2015. – № 11-3. – С. 629-633;URL: <https://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39474>