

УДК 658.15:657.1

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С РСБУ И МСФО

Попова Ю.А.

*Ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет
промышленных технологий и дизайна»
г. Санкт-Петербург, Россия*

Аннотация

В данной научной работе раскрывается актуальность вопроса необходимости представления заинтересованным пользователям прозрачной и достоверной информации о положении групп компаний и результатах их финансово-экономической деятельности. Анализируются уровни нормативного регулирования консолидированной отчетности согласно законодательству РФ. Приводится перечень организаций, которые в обязательном порядке применяют 208-ФЗ «О консолидированной отчетности». Раскрываются основные отличия российских стандартов от международных.

Ключевые слова: группа компаний, материнская организация, финансовое положение, консолидированная отчетность, отчетный период, аудит, инвестор.

REGULATORY FRAMEWORK FOR THE PREPARATION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH RAS AND IFRS

Popova J.A.

*Assistant of the department of accounting and audit
FSBEI HE «Saint Petersburg State University
of Industrial Technologies and Design»
St. Petersburg, Russia*

Annotation

This research paper reveals the relevance of the issue of the need to provide interested users with transparent and reliable information about the position of groups of companies and the results of their financial and economic activities. The levels of regulatory regulation of consolidated financial statements in accordance with the legislation of the Russian Federation are analyzed. The list of organizations that are required to apply Federal Law "On Consolidated Financial Statements" is provided. The main differences between Russian and international standards are revealed.

Keywords: group of companies, parent company, financial position, consolidated financial statements, reporting period, audit, investor.

В современной российской практике становится все более распространенным процесс создания сложных организационных систем в виде групп компаний, которые состоят из материнской и дочерних структур. Вместе с тем, отчетность каждой компании, входящей в группу, не дает представление о системе в целом. Принимая же во внимание тот факт, что крупные группы компаний оказывают значительное влияние на развитие экономики страны, особый интерес к их деятельности появляется у компетентных контролирующих и государственных органов. Исходя из этого, подобные сложные организационные системы составляют консолидированную финансовую отчетность, которая более достоверно и понятно отражает состояние компаний за текущий период, позволяет сравнить актуальные показатели с аналогичными предыдущих периодов, определить факторы, влияющие на изменение финансового положения. Вместе с тем, анализ консолидированной отчетности, помогает сформировать мнение об эффективности использования финансовых ресурсов, качестве капитала и главное, дает понять, является ли деятельность группы компаний прибыльной или убыточной [1].

Наряду с этим, консолидированная отчетность, составленная по международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО), имеет значимость в связи с выходом российских компаний на международный рынок. Всё вышесказанное обуславливает актуальность рассматриваемой тематики.

В российской практике ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с различными нормативными документами, которые имеют разный статус – либо они обязательны к применению, либо носят рекомендательный характер. От знания законов, содержания нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет, зависит достоверность бухгалтерской отчетности и, как следствие, успех организации. Данный факт

раскрывает необходимость рассмотрения современного состояния и перспектив развития в области нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

В Российской Федерации существует несколько уровней нормативного регулирования, которые непосредственно связаны с консолидированной отчетностью. Представим нормативное регулирование в виде таблицы 1.

Таблица 1 – Нормативное регулирование консолидированной отчетности [6]

| Уровень нормативного регулирования | Нормативно-правовой акт | Дата утверждения и номер | Краткое содержание |
|------------------------------------|--|---|--|
| 1 уровень | Гражданский кодекс Часть 1 Часть 2 Часть 3 Часть 4 | - 30.11.1994 № 51-ФЗ - 26.01.1996 № 14-ФЗ - 26.11.2001 №146-ФЗ - 18.12.2006 № 230-ФЗ | Регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной или иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участником правоотношений. |
| | Налоговый кодекс Часть 1 Часть 2 | - 31.07.1998 № 146-ФЗ - 05.08.2000 № 117-ФЗ | Устанавливает принципы налогообложения и уплаты сборов в целях исчисления налогов и перечисления налогов в бюджеты. |
| 2 уровень | Федеральный закон «О бухгалтерском учете» | 06.12.2011 № 402-ФЗ | Устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создает правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. |
| | Федеральный закон «О консолидированной отчетности» | 27.07.2010 № 208-ФЗ | Устанавливает требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности организации. |
| 3 уровень | Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), установленные приказами Министерства финансов РФ | МСФО (IFRS) 10 (Введен в действие Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) | Определяют принципы представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций. |

| | |
|-----------|--|
| 4 уровень | Методические рекомендации и указания, комментарии, инструкции, письма Министерства финансов Российской Федерации и других ведомств |
|-----------|--|

Составление и представление консолидированной отчетности в РФ осуществляется на основании Федерального закона (далее – ФЗ) от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», устанавливающего общие требования к порядку составления, представления и раскрытия консолидированной финансовой отчетности юридическими лицами (организациями), образованными в соответствии с требованиями законодательства РФ [8]. Согласно данному закону, консолидированная отчетность — это систематизированная информация, которая отражает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая, в свою очередь, вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями в соответствии с МСФО определяется как группа [5].

Организациями, которые применяют 208-ФЗ в обязательном порядке, являются:

- кредитные и страховые (за исключением работающих в сфере обязательного медицинского страхования);
- негосударственные пенсионные фонды и их управляющие компании;
- управляющие компании инвестиционных и паевых инвестиционных фондов;
- клиринговые, которые выполняют посреднические функции между сторонами договорившись о проведении каких-либо операций;
- федеральные государственные унитарные предприятия, по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации;
- акционерные общества, где акциями владеет РФ через уполномоченные органы и установленных перечнем утвержденным Правительством РФ;
- другие организации, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам путем их включения в котировальный список, за

исключением специализированных обществ и ипотечных агентов;

– организации, для которых предусмотрена консолидированная отчетность в соответствии с иными федеральными законами;

– иные, не указанные ранее, организации, имеющие в своих учредительных документах положения об обязательствах, связанных с консолидированной отчетностью [8].

Основная идея 208-ФЗ состоит в том, что консолидированная отчетность должна составляться в соответствии с действующими на территории РФ МСФО, их разъяснениями, а также наравне с бухгалтерской финансовой отчетностью организации, формируемой в соответствии с Федеральным законом № 402 "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011. Это означает, что организации по результатам своей деятельности должны формировать несколько комплектов бухгалтерской финансовой отчетности – как индивидуальную, так и консолидированную [2].

Отчетный период для консолидированной отчетности – календарный год (с 1 января по 31 декабря включительно). Организации, для которых данный федеральный закон не является обязательными к применению и головные организации банковских холдингов, могут устанавливать даты начала и окончания отчетного периода по своему усмотрению, но, при условии, что его продолжительность будет совпадать с продолжительностью календарного года.

Все организации представляют годовую и промежуточную отчетность участникам (акционерам, учредителям) или собственникам имущества организации в порядке, установленном учредительными документами.

Первый отчетный период для составления годовой консолидированной отчетности – период с даты государственной регистрации по 31 января, если отчетный период организации установлен с 1 января по 31 декабря. В свою очередь, первым периодом составления промежуточной консолидированной отчетности является период с даты государственной регистрации по отчетную дату периода [7].

Годовая консолидированная отчетность подлежит обязательному аудиту. Промежуточная за первое полугодие подлежит аудиту или проводимой аудиторской организацией проверке. Результат проведения аудита (аудиторское заключение или иной предусмотренный документ) представляется пользователям вместе с отчетностью.

Законом подразумевается обязательное раскрытие консолидированной отчетности вместе с аудиторским заключением или иным установленным документом в течение 30 дней после истечения срока представления отчетности [10]. Это может быть сделано путем размещения такой отчетности в сети Интернет или путем опубликования в средствах массовой информации, при этом она должна быть доступна всем заинтересованным пользователям. Организация может размещать такую отчетность на своем сайте или же предоставлять ссылку на страницу, где размещена такая отчетность.

Если консолидированная отчетность содержит информацию, составляющую государственную тайну, представляются только части, не содержащей таких сведений [8].

Сообразно этому в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», устанавливаются правила формирования отчетности данного вида.

Под консолидированной финансовой отчетностью, согласно МСФО (IFRS) 10, понимается такая отчетность группы, где активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представлены как показатели одного целого экономического субъекта [5].

Исходя из этого, консолидированная отчетность составляется при наличии у материнской организации контроля над дочерними. При этом она может контролировать как одну, так и несколько дочерних организаций.

Формирует и представляет консолидированную отчетность материнская организация. Инвестору необходимо определить осуществляет ли он контроль

над объектом инвестиций, и, если он убежден, что это так, то выступает в роли материнской организации. Если же контроль над объектом инвестиций принадлежит нескольким инвесторам, каждый из них отражает свою долю участия согласно соответствующим МСФО, в связи с тем, что управление осуществляется совместно.

Объект инвестиций контролируется инвестором только в том случае, когда одновременно выполняются следующие три пункта:

- обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- инвестор, участвуя в объекте инвестиций, подвергается риску, изменения доходов от такого участия или обладает правами на получение таких доходов;
- полномочия инвестора в отношении объекта могут быть использованы для влияния на величину доходов инвестора [4].

В случае, если у инвестора имеются права, с помощью которых он может управлять значимой деятельностью объекта инвестиций, то на основании них он обладает соответствующими полномочиями в отношении обозначенного объекта. Самый распространенный пример – владение правом голоса на основании долевых инструментов – акций, которые могут быть оценены. В других случаях выявить наличие полномочий бывает затруднительно и необходимо рассматривать совокупность различных факторов.

В случае если у двух и более инвесторов имеются существенные права, то полномочиями в отношении объекта инвестиций обладает тот, который управляет деятельностью, оказывающую наибольшее влияние на доходы объекта инвестиций.

Инвестор подвергается риску изменения доходов, если изменение таких доходов связано с показателями деятельности объекта. Доходы инвестора могут быть положительными, отрицательными или положительными и отрицательными одновременно. Объект инвестирования может быть под контролем только у одного инвестора, но при этом несколько сторон могут

принимать участие в доходах объекта инвестиций.

Материнская организация осуществляет консолидацию с момента получения контроля над объектом инвестиций.

В случае утраты инвестиций материнская организация:

– при составлении консолидированной отчетности больше не признает активы и обязательства бывшей дочерней организации;

– оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю компанию признает по справедливой стоимости, отражает сумму таких инвестиций и иные положенные суммы от бывшей дочерней компании;

– признает прибыль или убыток, появившийся при утрате контроля [9].

Материнская организация может определить себя как инвестиционную в соответствии с МСФО (IFRS) 10 и руководством по его применению. В этом случае она исключается из перечня организаций, представляющих консолидированную отчетность [5].

Необходимо отметить, что круг компаний, которые согласно МСФО обязаны составлять консолидированную отчетность по международным стандартам, значительно расширяется. Так, в частности, планируется включить в число таких организаций, помимо кредитных и страховых, управляющие компании инвестиционных фондов.

Исходя из всего вышесказанного, становится возможно определить основные отличия российских стандартов от международных:

– различные подходы к определению налоговой базы;

– различие планов счетов – в МСФО отсутствует единый план счетов, а в российских стандартах применяется один план счетов для всех компаний;

– в МСФО краткосрочные финансовые инвестиции и банковские овердрафты могут быть включены в состав операционной деятельности;

– согласно международным стандартам, организация может представлять денежные потоки прямым или косвенным методом, в российских предусмотрен

только прямой метод;

– различные подходы к учету активов (в российских стандартах не учитывается степень ликвидности активов);

– согласно МСФО, организация может сама устанавливать отчетный период;

– основанием для отражения данных в российском учете служит первичная документация, а в МСФО – профессиональное суждение;

– в МСФО отчет о финансовых результатах содержит большее число показателей [3].

Подводя итог, необходимо отметить, что несмотря на рекомендательный характер и трудности консолидации отчетности по международным стандартам для большинства российских компаний в современных экономических условиях особую актуальность приобретает вопрос формирования своей совокупной финансовой отчетности и в соответствии с российскими стандартами, и в соответствии с МСФО. Подготовка отчетных документов на основании международных стандартов позволит, например, привлечь иностранных инвесторов, что способно оказать положительное влияние на развитие компании.

Библиографический список:

1. Буракова, А. В. Принципы и методы консолидирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО / А.В. Буракова // Символ науки. - 2016. - № 3-1 (15). – С. 41-45.

2. Котляр, Е.В., Пушкарева, Е. М. (2019). Консолидация финансовой отчетности по РСБУ и МСФО / Е.В. Котляр, Е.М. Пушкарева // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2019. - № 3. - С. 59-61.

3. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. В.Г. Гетьмана. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Изд-во "Финансы и статистика", 2018. — 624 с.

4. Международные стандарты финансовой отчетности: справочное руководство / под ред. Л. В. Горбатовой. - М.: Волтерс Купер, 2016. - 544 с.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016)

6. Пласкова, Н. С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО / Н.С. Пласкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2018. — 269 с.

7. Титова, С. Н. На пути к консолидированной отчетности по МСФО в России / С. Н. Титова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. - 2018. - № 2. – С. 12-25.

8. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 31. – ст. 4177. (ред. от 28.11.2018)

9. Филин, В.В. Переход на МСФО: реальная ситуация / В.В. Филин // Аудиторские ведомости. - 2019. - № 4. - С. 48-52.

10. Чая, В.Т. Концептуальные проблемы адаптации МСФО в России / В.Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. - 2018. - № 1. - С. 32-41.

Оригинальность 95%