

УДК: 657.62

## СОСТАВЛЕНИЕ И АУДИТ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В БЕЛАРУСИ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Коротаев С.Л., д.э.н., профессор УО «Белорусский государственный экономический университет», директор ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск, Республика Беларусь

**Аннотация.** Цель исследования – выявление проблемных вопросов, связанных с составлением и аудитом консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов Беларуси. Анализируются нормативные правовые акты, регламентирующие вопросы составления и проведения аудита консолидированной отчетности, выявляются конкретные проблемы, сопровождающие эти процессы, определяются пути их решения.

**Ключевые слова:** консолидированная отчетность, составление отчетности, консолидационные корректировки, аудит отчетности.

### Составление консолидированной бухгалтерской отчетности

Порядок составления консолидированной отчетности организациями (кроме Национального банка, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов и бюджетных организаций) регламентируется в Беларуси национальным стандартом «Консолидированная бухгалтерская отчетность» (далее – стандарт № 46) [1], подготовленным с учетом норм и принципов Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) [2] и введенным в действие с 1 января 2015 года.

В соответствии со стандартом № 46 консолидированная отчетность – это бухгалтерская отчетность, составляемая по группе организаций как бухгалтерская отчетность единой организации. При этом под группой организаций понимаются: холдинг; хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества; унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Согласно п. 5 стандарта № 46 консолидированная отчетность должна составляться материнским предприятием по формам, устанавливаемым им самостоятельно. При этом необходимость составления консолидированной отчетности устанавливается либо самим материнским предприятием, либо вышестоящей для материнского предприятия организацией (если таковая имеется). Какой-либо ответственности за не составление консолидированной отчетности действующее законодательство не устанавливает.

В этой связи, несмотря на необходимость составления консолидированной отчетности в соответствии со стандартом № 46, подавляющим большинством субъектов хозяйствования, подпадающих под требования стандарта, консолидированная отчетность не составляется.

Следует отметить, что стандарт № 46 достаточно сложен для понимания. Он вводит такие нетрадиционные для национальной системы учета понятия, как «нереализованная прибыль (убыток)», «неконтролирующая доля», «гудвилл» и др. Порядок расчета названных показателей хотя частично и определен, однако он имеет настолько общий характер, что сформировать консолидированную отчетность без выпуска дополнительных разъяснений к этому порядку практически невозможно. По целому ряду показателей порядок консолидации не определен вообще. Прежде всего это касается консолидации показателей собственного капитала, в частности, уставного фонда дочерних предприятий, подлежащего при консолидации трансформации в иные составляющие собственного капитала и исключения из консолидированного баланса в размере финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия. Стандарт не оговаривает особенности составления консолидированной отчетности при ее первом составлении и в последующие отчетные периоды. Согласно стандарту продажа инвестиционных активов внутри группы предполагает корректировку на величину нереализованной прибыли (убытка) величины расходов по инвестиционной деятельности и остаточной стоимости инвестиционных активов на конец отчетного периода. Вместе с тем, стандарт не определяет, по каким статьям бухгалтерского баланса должна произойти корректировка расходов по инвестиционной деятельности с учетом того, что такого показателя в бухгалтерском балансе не имеется.

Следует отметить, что исключение из состава консолидированной отчетности нереализованной прибыли, образовавшейся внутри группы, требует детальной регламентации, поскольку на практике у субъектов хозяйствования по данному вопросу возникают серьезные проблемы. Одна из таких проблем – выделение из стоимости активов, состава доходов и расходов сумм прибыли (убытка), образовавшихся в результате совершения хозяйственных операций между организациями группы и находящихся внутри группы на конец отчетного периода. Некоторые специалисты в целях решения имеющейся проблемы предлагают указывать величину нереализованной прибыли в стоимости каждого наименования отгружаемых активов, прилагая к каждому отгрузочному или приемо-сдаточному документу самостоятельно разработанный первичный документ [3]. Вместе с тем, фактическая себестоимость готовой продукции, работ, услуг рассчитывается, как правило, по окончании отчетного месяца, в связи с чем выделить в отношении таких активов нереализованную прибыль на дату отгрузки активов не представляется возможным. В такой ситуации предлагается рассчитывать предварительную внутригрупповую себестоимость активов на дату их отгрузки, что предполагает вариантность расчетов. Очевидно, что при отсутствии законодательно установленных подходов субъекты хозяйствования должны оговаривать избранный ими вариант предварительной себестоимости и нереализованной прибыли в соответствующем локальном правовом акте. Соответствующий учет нереализованной прибыли, включенной в покупную стоимость реализованных внутри группы активов, должен вестись и покупателем этих активов, что предполагает обособленный учет нереализованной прибыли в составе стоимости приобретенных активов. С учетом того, что такие активы могут находиться на различных этапах их движения (склад, производство, готовая продукция и т.д.), выделение нереализованной прибыли на каждом последующем этапе существенно усложняется и в итоге возможно только расчетным путем. Полагаем, что порядок выделения нереализованной прибыли в стоимости приобретенных внутри группы активов на различных стадиях их переработки также должен оговариваться в локальном правовом акте. В противном случае к субъекту, составляющему консолидированную отчетность, и участникам такого процесса могут быть предъявлены серьезные претензии со стороны контрольных органов.

По отдельным дополнительным или скорректированным показателям, определяемым при суммировании показателей индивидуальной отчетности материнского предприятия и индивидуальной отчетности дочернего предприятия, не указывается об их отражении или не отражении в составе собственного капитала. Например, это касается сумм чистой прибыли (убытка), а также сумм прочей совокупной прибыли, приходящихся на неконтролирующую долю (п. 13 стандарта № 46).

В соответствии с национальным законодательством при реализации активов, по которым осуществлялась их переоценка с отнесением сумм переоценки в состав добавочного капитала, на сумму переоценки реализуемого актива должна уменьшаться величина добавочного капитала продавца и увеличиваться величина его нераспределенной прибыли [4, п. 30].

В случае, если реализация такого актива осуществляется внутри группы, что предполагает консолидационные корректировки по нереализованной прибыли, полагаем, что добавочный капитал предприятия-продавца должен быть восстановлен на сумму, перенесенную в состав его нераспределенной прибыли.

Необходимость корректировки расходов по инвестиционной деятельности и остаточной стоимости инвестиционных активов на конец отчетного периода по инвестиционным активам, реализованным внутри группы (абз. 5 п. 12 стандарта № 46), на сумму нереализованной прибыли обуславливает необходимость пересчета суммы амортизационных отчислений, отнесенных покупателем себе на затраты. Соответственно, корректировка затрат обуславливает необходимость корректировки в конечном итоге чистой и нераспределенной прибыли покупателя, а также возникновение отложенного налогового обязательства в связи с увеличением налоговой базы по налогу на прибыль. Как результат – дополнительные трудоемкие расчеты, требующие формализации и соответствующей подготовки специалистов.

В стандарте № 46 отсутствуют какие-либо разъяснения по формированию в отношении нереализованной прибыли, рассматриваемой в качестве временной разницы, отложенных налоговых активов и их отражению в консолидированной отчетности.

В целом по операциям, связанным с внутригрупповой реализацией и необходимостью исключения из отчетности нереализованной прибыли со всеми вытекающими из этого последствиями (корректировка стоимости актива, перерасчет сумм амортизации, расчет

отложенных активов и обязательств по возникающим временным разницам и т.д.), следует признать, что при значительном количестве таких операций вернуться в исходную позицию – как если бы такой реализации не было – при ручном варианте корректировок практически невозможно. Очевидно, что такая консолидационная корректировка возможна только с использованием ЭВМ, что, во-первых, обуславливает необходимость унификации процессов консолидации и, во-вторых, разработки соответствующих компьютерных программ. Без унификации процессов консолидации и компьютерных программ невозможно добиться адекватной оценки финансового состояния группы и оценки правильности проведенной консолидации. По нашему мнению, составление консолидированной отчетности должно быть не императивом, а объективно необходимым процессом, причем необходимым либо самому собственнику, либо потенциальному инвестору.

Если речь идет о собственнике, то возможно, а точнее – целесообразно, говорить об упрощенной форме консолидации показателей материнской и дочерних компаний, допускающей укрупненные расчеты и уход от ряда консолидационных корректировок, которые не имеют существенного влияния на оценку финансового состояния группы.

Если речь идет о потенциальном инвесторе, то необходимые условия консолидации должны, с нашей точки зрения, задаваться инвестором, который может принять решение о составлении консолидированной отчетности с учетом международных подходов.

В ряде случаев между нормами стандарта № 46 имеются существенные противоречия. Так, например, в соответствии с п. 12 стандарта в консолидированную отчетность не включаются, в частности, стоимость долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия и стоимость доли собственного капитала этого дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию. Вместе с тем, в соответствии с п. 13 стандарта, сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия должна включаться в консолидированную отчетность. То есть, в одном случае вся стоимость доли не включается в консолидированную отчетность, в другом – часть стоимости доли должна включаться в отчетность. Логично предположить, что в п. 12 стандарта речь идет о номинальной стоимости доли материнского предприятия в уставном фонде дочернего предприятия, соответствующей величине финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия, однако единая терминология, применяемая в п. 12 и п. 13 стандарта, обуславливает имеющееся противоречие.

Отдельные разъяснения Министерства финансов по применению стандарта, посвященные рассмотрению порядка составления консолидированной бухгалтерской отчетности, носят в целом общий характер, затрагивают наиболее простые аспекты консолидации, не дают конкретные ответы на целый ряд возникающих у субъектов хозяйствования вопросов.

Как результат, несмотря на то, что стандарт действует уже более 2 лет, консолидированная бухгалтерская отчетность в соответствии с этим стандартом, как уже отмечалось выше, практически не составляется. Как правило, в отношении субъектов хозяйствования, входящих в группу, головные организации ограничиваются составлением сводной отчетности, которая не соответствует подходам, применяемым при составлении консолидированной отчетности.

Если к составлению консолидированной отчетности привлекать сторонние организации, имеющие опыт составления такой отчетности с учетом норм и принципов МСФО, то затраты на консолидацию будут настолько существенны, что многие предприятия предпочитают не выполнять такие работы изначально, тем более что никаких экономических санкций за это они не несут.

В целом следует признать, что стандарт № 46, подготовленный в рамках мероприятий по гармонизации национальной системы учета и отчетности с нормами и принципами МСФО, является слишком общим, требующим существенных корректировок, дополнений и разъяснений.

Следует отметить, что обозначенные выше недостатки, имеющие место при составлении консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, не касаются банковской сферы, где вопросы составления консолидированной отчетности банковских групп и банковских холдингов

уже в течение многих лет регламентируются соответствующими нормативными правовыми актами [5, 6].

### **Аудит консолидированной бухгалтерской отчетности**

#### **А) Аудит отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством**

Организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность, подлежат ежегодному обязательному аудиту с учетом норм ст. 17 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-3 «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 56-3) [7]. Согласно названной статье Закона № 56-3 обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, проводится в отношении:

акционерных обществ, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах;

Национального банка Республики Беларусь;

банков, банковских групп, банковских холдингов;

бирж; страховых организаций, страховых брокеров;

резидентов Парка высоких технологий;

организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;

профессиональных участников рынка ценных бумаг;

иных организаций, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает в эквиваленте 5000000 евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года.

Как следует из редакции ст. 17 Закона № 56-3, определяющими условиями для проведения обязательного аудита консолидированной отчетности являются, во-первых, факт составления такой отчетности и, во-вторых, отнесение субъекта к тем организациям, в отношении которых этим Законом установлена необходимость проведения обязательного аудита годовой консолидированной отчетности.

В этой связи у субъектов хозяйствования, входящих в группу, в отношении которой может составляться консолидированная отчетность, имеется возможность не проводить аудит консолидированной отчетности в случае, если ими такая отчетность не будет составляться изначально.

Данное обстоятельство как раз и ведет к тому, что организации, входящие в группу, ограничиваются составлением не консолидированной, а сводной отчетности.

Такой подход вполне объясним: во-первых, субъектам не надо разбираться с теми новшествами, которые обусловлены консолидацией (тем более, что эти новшества во многих случаях, как уже отмечалось выше, еще не отработаны и требуют дополнительных разъяснений), и, во-вторых, субъекты не несут дополнительные расходы, связанные с внешним аудитом консолидированной отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством.

В этой связи аудит консолидированной отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством, в Беларуси явление достаточно редкое и имеет место преимущественно в отношении крупных акционерных компаний с разветвленной сетью дочерних и зависимых хозяйственных обществ. Проводится такой аудит либо силами отдельных национальных компаний, либо силами международных аудиторских организаций, имеющих опыт составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и аудита такой отчетности.

#### **Б) Аудит отчетности, составленной в соответствии с МСФО**

В соответствии со ст. 17 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-3 [8], начиная с отчетности за 2016 год, общественно значимые организации обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

К общественно значимым организациям отнесены: открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

Как показывает практика, годовая консолидированная отчетность в соответствии с МСФО составляется и аудировается в Беларуси преимущественно силами международных аудиторских компаний, имеющих опыт выполнения таких работ. Национальные аудиторские компании, испытывающие дефицит специально подготовленных кадров, способных выполнить такие работы, консолидацией и аудитом отчетности, составленной в соответствии с МСФО, как правило, не занимаются. В силу того, что аудит отчетности, в т.ч. и консолидированной, требует высоких профессиональных навыков, стоимость таких работ существенно выше, чем стоимость работ по аудиту отчетности в соответствии с национальным законодательством.

Особое внимание следует обратить на то обстоятельство, что аудит отчетности, составленной в формате МСФО, освобождает от проведения аудита отчетности, составленной в соответствии с нормами национального законодательства (ст. 17 Закона № 56-3). В этой связи очевидно, что неподтвержденная национальная отчетность, трансформированная в формат МСФО, содержит в себе все риски, обусловленные не проведением аудита отчетности на предмет ее соответствия нормам национального законодательства. Соответственно, существенные риски содержит и отчетность, составленная в соответствии с МСФО на основе непроаудированной национальной отчетности.

Следует также отметить, что трансформационные корректировки национальной отчетности в формат МСФО национальным законодательством не регулируются, это, по сути, ноу-хау тех компаний, которые осуществляют трансформацию отчетности в формат МСФО. В этой связи никто не может гарантировать, что используемые корректировки учитывают все особенности и отличия национального учета от учета в соответствии с МСФО.

Как результат, после проведения аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, нет никакой гарантии, что выводы аудиторов о достоверности такой отчетности являются верными.

По нашему мнению, аудит консолидированной отчетности, составленной в формате МСФО, должны предвлекать следующие этапы:

- формирование индивидуальной отчетности организациями группы и ее аудит на предмет достоверности;
- составление консолидированной отчетности и проверка правильности консолидации (консолидационных корректировок) в соответствии с национальным законодательством;
- трансформация консолидированной отчетности в формат МСФО (если консолидация в соответствии с национальным законодательством отличается от консолидации в соответствии с МСФО).

И только после прохождения обозначенных этапов может быть проведен аудит консолидированной отчетности, с проверкой правильности трансформационных корректировок в формат МСФО. Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита представлена на рис. 1.

**Заключение.** Выполненный анализ показывает, что методология составления консолидированной отчетности в Беларуси требует серьезного совершенствования. Требуется определенной регламентации и ряд организационных моментов.

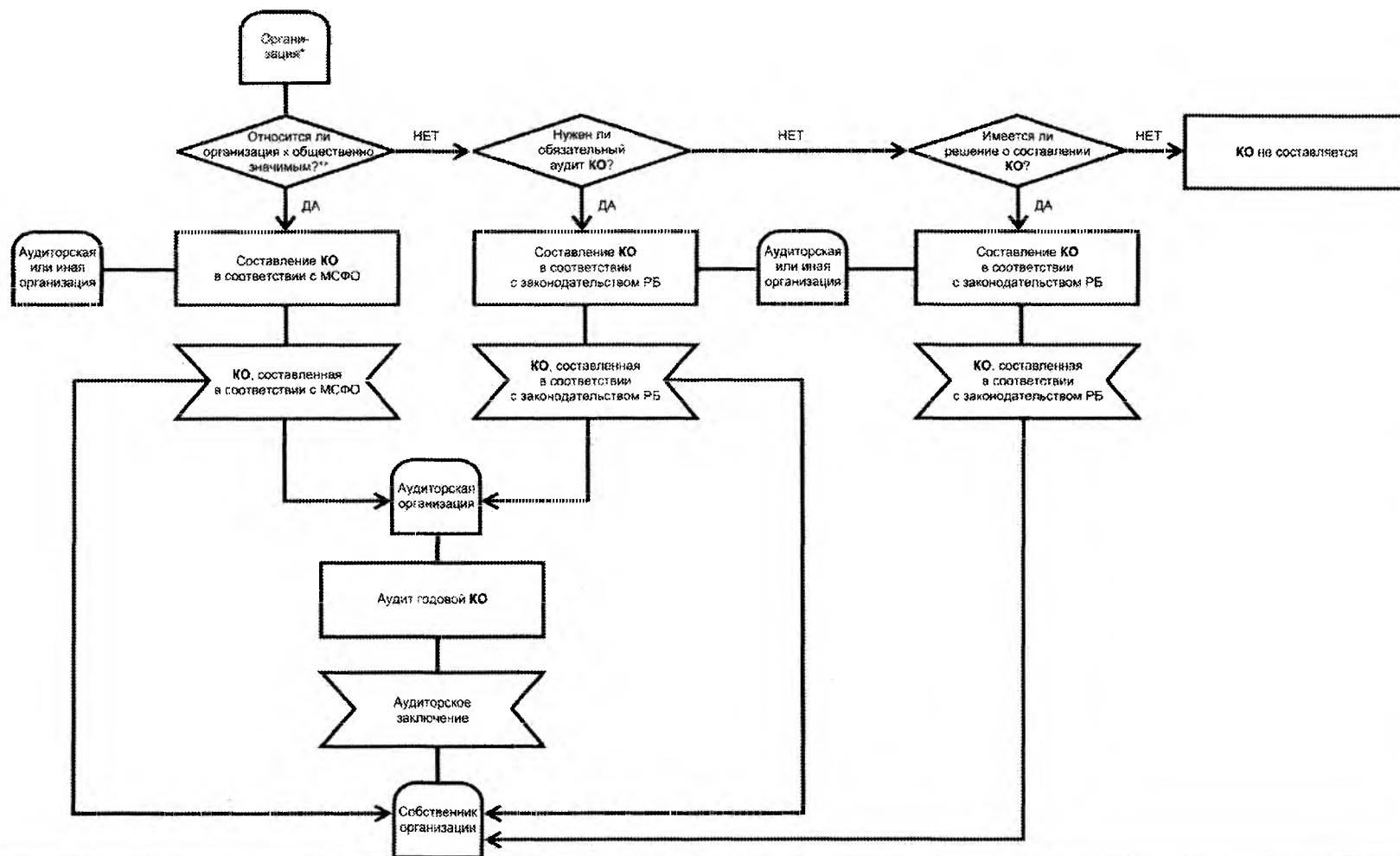
В перспективе, в целях упорядочения работ, связанных с консолидацией отчетности и ее аудитом, следует, по нашему мнению, реализовать следующие мероприятия:

- доработать стандарт № 46 с тем, чтобы он позволял субъектам хозяйствования самостоятельно осуществлять консолидацию отчетности организаций, входящих в группу.

По аналогии с банковской сферой представляется целесообразным разработать и утвердить Инструкцию по составлению консолидированной отчетности холдингов, материнского предприятия и его дочерних организаций, которая бы детальным образом раскрывала порядок расчета показателей консолидированной отчетности, их корректировки;

- в Инструкции по составлению консолидированной отчетности предлагается, в частности, определить, что:

а) в консолидированной отчетности показывается уставный капитал только материнского предприятия, поскольку часть уставного капитала дочернего предприятия, сформированного материнским предприятием, нивелируется при исключении из отчетности финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, а оставшаяся часть рассматривается как часть собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию;



\* - холдинг; хозяйственное общество (ХО) и его дочерние унитарные предприятия (УП), дочерние и зависимые общества; УП и его дочерние УП.  
 \*\* - ОАО – учредитель УП и (или) основное ХО по отношению к дочерним ХО, банки, страховые организации.

**Рис. 1. Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита**

б) при консолидации из консолидированной отчетности исключаются финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и эквивалентная ей по величине часть собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию (а не стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, как это определено в стандарте № 46);

в) корректировка доходов и расходов по инвестиционной деятельности на сумму нереализованной прибыли, осуществляемая при продаже инвестиционного актива в рамках группы организаций, по которой составляется консолидированная отчетность, в консолидированном бухгалтерском балансе должна производиться по показателям чистой и нераспределенной прибыли;

- разработать и утвердить в качестве приложения к Инструкции по составлению консолидированной отчетности таблицу консолидационных корректировок соответствующих показателей финансовой отчетности, что будет способствовать упорядочению (унификации) процессов консолидации, повышению достоверности консолидированной отчетности.

В таблице консолидационных корректировок предусмотреть особенности формирования показателей консолидированной отчетности при ее первом составлении, а также в последующие отчетные периоды;

- установить, что до разработки и утверждения Инструкции по консолидированной отчетности субъекты хозяйствования могут руководствоваться локальными правовыми актами, определяющими конкретный порядок расчета и документального сопровождения соответствующих показателей для осуществления консолидационных корректировок как продавцами, так и покупателями внутригрупповых активов;

- в случае, если консолидированная отчетность составляется в интересах собственника, разрешить формирование такой отчетности по упрощенной процедуре (если только не проведение соответствующих консолидационных корректировок не влияет на оценку финансового состояния организаций группы);

- отменить норму ст. 17 Закона № 56-3, согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2016 г., № 46.
2. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». – Режим доступа: [http://minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/Prilozhenie\\_%E2%84%96\\_4\\_-\\_RU\\_GVT\\_IFRS\\_10\\_May\\_2011.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/Prilozhenie_%E2%84%96_4_-_RU_GVT_IFRS_10_May_2011.pdf). - Дата доступа: 16.05.2017 г.
3. Эскина, Н. Составление консолидированной отчетности: первые шаги/Главная книга.by. – 2015. - № 4. – С. 14-21.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.04.2012 г., № 26.
5. Инструкция по составлению консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности банковских групп, банковских холдингов: утв. постановлением Правления Национального банка Респ. Беларусь от 09.11.2011 г. № 511 (в ред. от 08.09.2015 г. № 540).
6. Национальный стандарт финансовой отчетности 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (НСФО 27): утв. постановлением Правления Национального банка Респ. Беларусь от 27.12.2007 г. № 408 (в ред. от 20.11.2012 г. № 592).
7. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-3.
8. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-3.

#### **PREPARATION AND AUDIT CONSOLIDATED REPORTING IN BELARUS: STATE, PROBLEMS, PROSPECTS**

**Korotayev S. L., Doctor of Economics, Professor of the Belarus State Economic University, Director of auditing company «AuditConsult», Minsk, Belarus**

**Abstract.** *The aim of the study was to identify problematic issues associated with the preparation and audit of consolidated accounting (financial) statements of economic entities of Belarus. The author analyzes the normative legal acts, regulating the issues of preparing and auditing consolidated financial statements, identifies the specific problems that accompany these processes, are determined by their solutions.*

**Keywords:** *consolidated reporting, reporting, consolidation adjustments, audit reporting.*