

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ:

сущность, техника составления и возможность применения в Республике Беларусь

Александр ЗАГОРСКИЙ,
аспирант БГЭУ

Развивая свой бизнес, выходя на новые рынки, осваивая новые виды продукции, предприятия Республики Беларусь все чаще применяют сложную форму организации своего бизнеса: открывают представительства, создают филиалы и приобретают дочерние компании. С другой стороны, Беларуси достались по наследству от БССР крупные объединения (такие как МТЗ, МАЗ), ассоциации, концерны, которые также имеют сложную структуру организации: головное, дочерние и зависимые предприятия.

Для эффективного управления предприятием, а тем более группой предприятий, нужна объективная финансовая информация, и, очевидно, что такая информация должна содержать особенности организационно-правовой формы построения бизнеса. К сожалению, необходимо отметить, что в Республике Беларусь практически отсутствуют как законодательство, так и практическая наработка в отношении составления отчетности сложно организованных предприятий. В настоящее время министерства, концерны составляют сводную (консолидированную) отчетность. Однако сущность такой консолидации заключается в механическом суммировании аналогичных показателей предприятий и организаций, входящих в состав министерств и концернов. С юридической точки зрения такой подход может быть оправдан, но возникает вопрос об экономической полезности представленной в таких консолидированных отчетах информации, а особенно о достоверности результатов финансово-экономической деятельности группы предприятий. К примеру, дочернее общество реализует своей головной организации продукцию на 100 рублей. Прибыль от реализации составила 10 рублей. Согласно законодательству данная операция трактуется как «реализация», и с суммы прибыли должен быть уплачен налог на прибыль. Если бы консолидированная отчетность составлялась методом простого суммирования (как это осуществляется на практике в Республике Беларусь), то прибыль группы увеличилась бы на эти 10 рублей, и с юридической точки зрения такой подход вполне понятен. Однако получение объективной информации о предприятии или группе предприятий не обязательно означает соответствие законам отдель-

ной страны, а тем более налоговому законодательству отдельной страны. Поэтому для получения объективной экономической информации о деятельности группы в целом подобная «реализация», где контрагентами являются члены группы, при консолидации не должна рассматриваться как реализация, она, по сути, представляет собой лишь перераспределение прибыли между предприятиями внутри группы. Вот почему весьма важным является изучение методики составления консолидированной финансовой отчетности, используемой в мировой практике.

Первые консолидированные бухгалтерские отчеты появились в США еще в начале века и получили широкое развитие. В Великобритании необходимость ведения единых счетов (чаще всего в форме консолидированной отчетности) была закреплена законодательно в 1947 г. и в настоящее время регулируется национальными стандартами. В континентальной Европе процесс внедрения консолидированной отчетности развивался медленнее, но в последнее время он начал набирать обороты. В России существует отдельный Закон «О порядке составления консолидированной отчетности», где, в частности, отмечается, что предприятия могут как альтернативно данному закону при составлении консолидированной отчетности использовать международные стандарты финансовой отчетности.

Особенность процесса консолидации заключается в том, что он не отражается в регистрах бухгалтерского учета ни одной из участвующих организаций, а сам расчет консолидации производится отдельно, вне обычных регистров бухгалтерского учета. Таким образом, цена фирмы, возникающая при объединении предприятий, появляется только в консолидированных отчетах, а не в отчетах отдельных организаций.

Если бы финансовые отчеты составлялись только для того, чтобы показать активы, обязательства и прибыль материнской компании, то это не раскрывало бы показатели и финансовое положение всех дочерних компаний. Например, без объединения прибылей материнская компания показывала бы в качестве дохода только дивиденды, полученные от своих дочерних компаний, хотя очевидно, что в случае полного владения дочерней компанией ее прибыль, по сути, является капиталом собственников материнского предприятия. Поэтому согласно стандарту 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние предприятия» целью

составления консолидированной отчетности является представление финансового состояния и результатов деятельности материнской компании и всех контролируемых ею предприятий в едином комплекте отчетности. Стандарт устанавливает, что каждая материнская компания должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой указаны данные по всем контролируемым ею предприятиям. Единственное исключение из этого правила составляет материнская компания, сама по себе являющаяся стопроцентным, или практически стопроцентным дочерним предприятием, которое может не включаться в консолидированную финансовую отчетность, если контроль над таким предприятием будет временным, так как оно было приобретено исключительно с целью последующей продажи в ближайшем будущем или (и) на его деятельность наложены жесткие долгосрочные ограничения, в значительной мере снижающие его способность переводить доходы материнской компании.

При консолидации необходимо пользоваться следующими правилами:

1. В консолидированную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы материнской и дочерних компаний.

2. Бухгалтерская отчетность материнской и дочерних компаний объединяется в консолидированную бухгалтерскую отчетность путем построчного суммирования соответствующих данных.

3. При составлении консолидированной бухгалтерской отчетности должна использоваться единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности материнской и дочерних компаний.

4. В консолидированную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность материнской и дочерних компаний, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

5. Если бухгалтерская отчетность какого-либо дочернего общества составлена на тот же отчетный период, что и консолидированная бухгалтерская отчетность, но на отчетную дату, отличную от отчетной даты консолидированной бухгалтерской отчетности, то такое дочернее общество составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность на ту же отчетную дату, что и отчетная дата консолидированной бухгалтерской отчетности.

6. Балансовая стоимость инвестиций материнской компании в дочерние и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащей материнской, исключаются.

7. Доля меньшинства в прибыли дочерних компаний используется для корректировки прибыли группы.

8. Доля меньшинства показывается отдельно от капитала и обязательств материнского предприятия.

9. Остатки по расчетам внутри группы, операции

внутри группы и нереализованная прибыль от внутригрупповых операций полностью исключаются из консолидированной отчетности.

Необходимо дать пояснение такому показателю, как доля меньшинства. Доля меньшинства представляет ту часть чистых доходов от основной деятельности и чистых активов дочернего предприятия, которые не присваиваются прямо или косвенно материнской компанией. Доля меньшинства определяется и представляется в консолидированном балансе отдельно от обязательств и акционерного капитала материнской компании. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:

а) суммы на дату приобретения, рассчитанной в соответствии со стандартом IAS 22 «Учет объединения компаний»;

б) доли меньшинства в движении акционерного капитала с момента приобретения.

Доля меньшинства в консолидированном отчете о прибылях и убытках отражает ту часть чистого дохода группы, которая причитается сторонним организациям.

Для наглядности рассмотрим процесс составления консолидированной отчетности на условном примере. Предположим, что существуют два предприятия: предприятие МП и предприятие ДП.

Балансы данных предприятий на 01.01.1999 г. имеют следующий вид.

Баланс предприятия МП на 01.01.1999 г.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	50000	Уставный фонд	100000
Запасы	70000	Фонды и резервы	100000
Дебиторская задолженность	30000	Прибыль	20000
Расчетный счет	100000	Краткосрочные обязательства	30000
Баланс	250000	Баланс	250000

Баланс предприятия ДП на 01.01.1999

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	40000	Уставный фонд	40000
Запасы	20000	Фонды и резервы	25000
Дебиторская задолженность	20000	Прибыль	5000
Расчетный счет	10000	Краткосрочные обязательства	20000
Баланс	90000	Баланс	90000

Известно, что 01.01.1999 г. предприятие МП приобрело 80-процентный пакет акций предприятия ДП за 80000 рублей.

После приобретения пакета акций в бухгалтерском учете предприятия МП будет отражена проводка:

Д-т Инвестиции 80000
К-т Расчетный счет 80000

После приобретения пакета акций баланс предприятия МП приобретает следующий вид.

ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА

Баланс предприятия МП после приобретения предприятия ДП

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	50000	Уставный фонд	100000
Инвестиции в дочерние общества	80000	Фонды и резервы	100000
Запасы	70000	Прибыль	20000
Дебиторская задолженность	30000	Краткосрочные обязательства	30000
Расчетный счет	20000		
Баланс	250000	Баланс	250000

На дату приобретения (01.01.1999) консолидированный баланс Группы примет следующий вид.

Консолидированный баланс Группы на 01.01.1999 г.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	90000	Уставный фонд	100000
Нематериальные активы (Разница между покупной и оценочной стоимостью)	24000	Фонды и резервы	100000
Запасы	90000	Прибыль	20000
Дебиторская задолженность	50000	Доля меньшинства	14000
Расчетный счет	30000	Краткосрочные обязательства	50000
Баланс	284000	Баланс	284000

Как можно заметить, показатели основных средств, запасов, денежных средств, обязательств перед третьими лицами (дебиторская и кредиторская задолженность) включаются в консолидированный баланс методом простого сложения по соответствующим показателям из балансов каждого предприятия. Но в консолидированном балансе появляются показатели «Нематериальные активы (Разница между покупной и оценочной стоимостью)» и «Доля меньшинства». Порядок расчета статей приведен ниже.

Порядок расчета «Разницы между покупной и оценочной стоимостью»

Показатель	Расчет	Сумма
Стоимость инвестиций	80000	80000
Приобретенная доля в уставном фонде	40000x80%	32000
Приобретенная доля фондов и резервов	25000x80%	20000
Приобретенная доля текущей прибыли	5000x80%	4000
Цена предприятия		24000

Порядок расчета «Доли меньшинства»

Показатель	Расчет	Сумма
Уставный фонд ДП	40000x20%	8000
Фонды и резервы ДП	25000x20%	5000
Текущая прибыль ДП	5000x20%	1000
Итого доля меньшинства		14000

По истечении одного года после консолидации (на 01.01.2000) имеется следующая информация о деятельности МП и ДП.

Отчет о прибылях и убытках МП за 1999 г.

Показатель	Сумма
Выручка	350000
Себестоимость реализации продукции	150000
Прибыль от основной деятельности	200000
Доход от инвестиций	17000
Налог на прибыль (25%)	50000
Дивиденды объявленные	90000
Нераспределенная прибыль	77000

К отчету о прибылях и убытках имеется пояснение, в котором указано на то, что была получена выручка от реализации ДП в размере 100000 рублей. Доход от инвестиций получен полностью от ДП.

Баланс предприятия МП на 01.01.2000 г.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	50000	Уставный фонд	100000
Инвестиции в дочерние предприятия	80000	Фонды и резервы	100000
Запасы	20000	Прибыль	97000
Дебиторская задолженность	30000	Краткосрочные обязательства	30000
Расчеты с дочерними предприятиями	100000		
Расчетный счет	47000		
Баланс	327000	Баланс	327000

О предприятии ДП имеется такая информация за 1999 г.

Отчет о прибылях и убытках ДП за 1999 г.

Показатель	Сумма
Выручка	100000
Себестоимость реализации продукции	50000
Прибыль от основной деятельности	50000
Налог на прибыль (25%)	12500
Дивиденды объявленные	25000
Нераспределенная прибыль	12500

Известно, что были приобретены запасы на 100000 рублей от МП и половина этих приобретенных запасов реализована.

Баланс предприятия ДП на 01.01.2000 г.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	40000	Уставный фонд	40000
Запасы	70000	Фонды и резервы	25000
Дебиторская задолженность	20000	Прибыль	17500
Расчетный счет	72500	Краткосрочные обязательства	20000
		Расчеты с материнской компанией	100000
Баланс	202500	Баланс	202500

На основании имеющихся отчетов о прибылях и убытках можно приступить к процессу консолидации. Сам процесс составления консолидированного отчета о прибылях и убытках целесообразно производить в таблице (табл.1).

ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА

Таблица 1

Расчет показателей консолидированного отчета о прибылях и убытках

Показатель	МП	ДП	Корректировка		Консолида- ция	Расчет
			добавляется	вычитается		
Выручка	350000	100000	50000	100000	400000	350000+100000+50000-100000
Себестоимость реализации продукции	150000	50000	21500	43000	178500	150000+50000+21500-43000
Прибыль от основной деятельности	200000	50000	28500	57000	221500	200000+50000+28500-57000
Прибыль от инвестиций	17000	0		17000	0	17000-17000
Налог на прибыль (25%)	50000	12500			62500	50000+12500
Прибыль после налога	167000	37500			159000	221500-62500
Доля меньшинства	Нет	Нет			7500	37500x20%
Амортизация разницы между покупной и оценочной стоимостью	Нет	Нет			4800	24000x20%
Дивиденды объявленные	90000	25000	3000	20000	98000	90000+25000+3000-20000
Нераспределенная прибыль	77000	12500	Рассчитывается		48700	159000-7500-4800-98000

Таблица 2

Расчет показателей консолидированного баланса

Показатель	МП	ДП	Корректировка		Консолида- ция	Расчет
			добавляется	вычитается		
Основные средства	50000	40000			90000	50000+40000
Инвестиции	80000	0		80000	0	80000-80000
Нематериальные активы (Разница между покупной и оценочной стоимостью)	Нет	Нет			19200	24000-4800
Запасы	20000	70000		28500	61500	20000+70000-28500
Дебиторская задолженность	30000	20000			50000	30000+20000
Расчеты с дочерним предприятием	100000	0		100000	0	100000-100000
Расчетный счет	47000	72500			119500	47000+72500
АКТИВ	327000	202500			340200	
Уставный фонд	100000	40000		40000	100000	100000-40000
Фонды и резервы	100000	25000		25000	100000	100000-25000
Прибыль	97000	12500	Из отчета о прибылях		68700	20000+48700
Доля меньшинства	Нет	Нет			21500	14000+7500
Краткосрочные обязательства	30000	20000			50000	30000+20000
Расчеты с материнским предприятием	0	100000		100000		100000-100000
ПАССИВ	327000	202500			340200	

После проведения соответствующих расчетов Отчет о прибылях и убытках группы примет следующий вид.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках Группы за 1999 г.

Показатель	Сумма
Выручка	400000
Себестоимость реализации продукции	178500
Прибыль от основной деятельности	221500
Налог на прибыль (25%)	62500
Доля меньшинства	7500
Амортизация разницы между покупкой и оценочной стоимостью	4800
Дивиденды к выплате	98000
Нераспределенная прибыль	48700

Необходимо дать пояснения для отдельных показателей, отраженных в расчете. Из показателя «Выручка» сначала необходимо вычесть 100000 рублей (объем реализации предприятия МП предприятию ДП), а затем добавить сюда 50000 рублей (т.к. известно, что половина запасов, приобретенных ДП у МП, была реализована третьим лицам). Соответствующие корректировки необходимо произвести и в отношении показателя «Себестоимость реализации продукции». Величина, которая не включается в консолидированный отчет о прибылях и убытках, определяется таким образом:

1) определяется доля выручки, полученной от дочерней компании, в общей величине полученной выручки (100000/350000). Она равна 0,28571428;

2) затем определяется соответствующая доля затрат, приходящихся на продукцию, поставленную дочернему предприятию (150000x0,28571428). В абсолютном выражении она равна 43000 рублей.

В связи с тем что половина продукции, полученной в результате внутригрупповых операций, была реализована третьим лицам, то в консолидированные данные будет затем включено 21500 рублей по статье «Себестоимость реализации продукции» (43000x50%). Показатель «Прибыль от основной деятельности» должен быть скорректирован на величину прибыли, полученной от внутригрупповых операций. Сначала из консолидированных данных вычитаем 47000 рублей (100000-43000). После этого в консолидированный отчет включается 28500 рублей (47000x50%). Величину нереализованной прибыли группы (28500 рублей) необходимо запомнить, поскольку в дальнейшем она должна быть исключена из стоимости запасов консолидированного баланса.

Величина «Прибыли от инвестиций» в консолидированном балансе будет равна нулю, поскольку 17000 рублей — это дивиденды, полученные МП от ДП, и при консолидации они не учитываются.

Величина налога на прибыль в консолидированном отчете определяется простым суммированием соответствующих сумм материнской и дочерней компаний, так как процесс консолидации не влечет за собой изменения налога на прибыль.

В консолидированном отчете о прибылях появляются такие статьи, как «Доля меньшинства» и «Амортизация разницы между покупной и оценочной стоимостью». «Доля меньшинства» рассчитывается исходя из прибыли после налогообложения ДП (37500 рублей) и процента акций, не принадлежащих материнскому предприятию (20%). В нашем примере она составит 7500 рублей (37500x20%). Необходимо отметить, что расчет доли меньшинства от 159000 рублей (прибыли после налогообложения консолидированного отчета) ошибочен. Показатель «Амортизация разницы между покупной и оценочной стоимостью» рассчитан в соответствии с требованиями стандарта IAS 22 и устанавливаемого им срока амортизации цены приобретения в 5 лет. В нашем случае сумма по этому показателю составит 4800 рублей (24000x20%).

Статья «Дивиденды объявленные» для целей консолидации должна быть скорректирована на величину дивидендов, объявленных дочерним предприятием, и приходящихся на долю материнского предприятия. В нашем примере эта сумма составляет 20000 рублей (25000x80%). Расчет производится исходя из величины общей суммы объявленных дивидендов (25000 рублей) и доли МП в уставном капитале ДП (80%). Однако, как можно заметить, величина дивидендов, объявленных ДП, составляет 20000 рублей, а величина дохода от инвестиций МП — только 17000 рублей. Такая разница объясняется тем, что налог на доходы в размере 15% выплачивается у источника выплат дивидендов, т.е. МП получило сумму уже за вычетом налога. Налог на доходы, приходящийся на долю МП, составляет 3000 рублей (20000x15%). Фактически это означает, что 3000 рублей — это сумма дивидендов, объявленных дочерним предприятием, однако причитающихся не материнскому предприятию, а государству (т.е. объявленных в пользу третьего лица). Поэтому при консолидации величина налога на доходы (от дивидендов), приходящаяся на долю МП, не будет вычтена, чтобы не завышать нераспределенную прибыль Группы. Для того чтобы избежать ситуации, когда прибыль предприятия фактически второй раз облагается налогом (один раз налогом на прибыль, а второй раз налогом на доходы при выплате дивидендов), или уменьшить величину налога на прибыль и доходы, целесообразно располагать материнское и дочерние предприятия в различных налоговых юрисдикциях. Что касается Республики Беларусь, то при выполнении определенных условий не облагаются налогом на доходы дивиденды, выплачиваемые в Австрию, Швецию, Великобританию, Нидерланды, Финляндию. При определенных условиях и в соответствии с двусторонними соглашениями могут применяться ставки налога на доход при налогообложении дивидендов 5% и 10%. Такой порядок применяется в соответствии с разъяснениями «О налогообложении дивидендов в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения», утвержденными приказом ГНК от 08.06.1999 N138.

Показатель «Нераспределенная прибыль» в консолидированном отчете о прибылях и убытках рассчиты-

ваются исходя из соответствующих показателей консолидированного отчета о прибылях и убытках.

При составлении консолидированного баланса нужно иметь в виду, что:

- показатель «Инвестиции» в консолидированный баланс не включается, так как все инвестиции производились в дочернее предприятие;
- «Расчеты с дочерними предприятиями» и «Расчеты с материнскими предприятиями» взаимно исключаются;
- из показателя «Запасы» исключается величина нереализованной прибыли Группы (28500 рублей);
- показатель «Уставный фонд» и «Фонды и резервы» Группы — это «Уставный фонд» и «Фонды и резервы» только материнского предприятия;
- «Нематериальные активы (разница между покупной и оценочной стоимостью)» на 01.01.2000 г. уменьшается на величину «Амортизации разницы между покупной и оценочной стоимостью» из консолидированного отчета о прибылях и убытках;
- «Доля меньшинства» на 01.01.2000 г. состоит из доли меньшинства на 01.01.1999 г. (см. баланс Группы на 01.01.1999 г.) и доли меньшинства за отчетный период (см. консолидированный отчет о прибылях и убытках за 1999 г.);
- аналогичным образом рассчитывается показатель «Прибыль», где 20000 рублей — прибыль группы на 01.01.1999 г., а 48700 рублей — прибыль группы за 1999 г.

Все остальные показатели рассчитываются простым сложением (табл.2).

После всех расчетов консолидированный баланс будет выглядеть следующим образом.

**Консолидированный баланс Группы
на 01.01.2000 г.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	90000	Уставный фонд	100000
Нематериальные активы (Разница между покупной и оценочной стоимостью)	19200	Фонды и резервы	100000
Запасы	61500	Прибыль	68700
Дебиторская задолженность	50000	Доля меньшинства	21500
Расчетный счет	119500	Краткосрочные обязательства	50000
Баланс	340200	Баланс	340200

Формирование и становление сложной структуры организации бизнеса в виде холдингов, концернов, ассоциаций, образование финансово-промышленных групп, наличие тенденций к объединенному ведению промышленной и финансовой деятельности ставят новые требования перед качеством финансовой отчетности о деятельности данных структур. Очевидно одно — оценка результатов деятельности сложных структурных образований, основанная на юридической независимости входящих в подобные объединения предприятий и организаций, не может быть объективной. Как неверно оценивать реальные прибыли собственников головных организаций на основании только полученных дивидендов. Поэтому для получения объективной, надежной информации об организации со сложной структурой и составляя консолидированную отчетность. Преимуществами перед традиционной отчетностью можно считать то, что для ее составления нет каких-либо законодательных барьеров, что позволяет выделять особо важные моменты для пользователей. Нельзя путать консолидированную и сводную отчетность. Процесс консолидации — это не процесс простого суммирования данных отдельных дочерних предприятий и материнской компании это достаточно сложный и трудоемкий процесс.

Информация

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 10.05.2001 N675 «О внесении дополнения в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 24 апреля 2000 г. N561» (НРПА РБ от 17.05.2001 N5/5933, 2001 N48) в исключительных случаях Министерству финансов Республики Беларусь по обоснованным запросам республиканских органов государственного управления и организаций, финансируемых из республиканского бюджета, предоставлено право принимать решения об изменении установленных норм возмещения расходов по найму жилья для выезжающих в служебные командировки за границу работников указанных организаций в пределах средств, предусмотренных сметами на эти цели.

Решение об изменении норм возмещения расходов по найму жилья должно быть принято до выезда работника в командировку.