

УДК 657.375.6

doi: 10.26456/2219-1453/2021.2.217–226

## **ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Л.К. Мусипова**

ЧУ «Карагандинский университет Казпотребсоюза», Казахстан, г. Караганда

Помимо обычной финансовой отчетности некоторые предприятия Казахстана обязаны формировать и предоставлять консолидированную финансовую отчетность согласно требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Статья посвящена особенностям составления и представления консолидированной отчетности в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности 10 (IFRS) «Консолидированная финансовая отчетность». Целью исследования является рассмотреть понятие консолидированной отчетности, требования по ее составлению, порядок формирования и провести анализ потребности в составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности. Наряду с этим представлена практика полной консолидации на условном примере с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности, а также проблемы, с которыми сталкиваются представители бизнес-структур при формировании и представлении консолидированной финансовой отчетности. Научная новизна полученных результатов заключается в разработке приемов и методов составления и совершенствования консолидированной отчетности, которая позволит преодолеть сложности при формировании результатов деятельности за определенный отчетный период группы в целом.

**Ключевые слова:** *консолидированная отчетность, материнская компания, дочерняя компания, консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках, консолидированный отчет о движении денежных средств, гудвилл, интегрированная отчетность.*

С появлением нового международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» вошли в практику новые требования и принципы по подготовке консолидированной финансовой отчетности. Консолидированная финансовая отчетность нацелена отражать информацию о финансовом положении и финансовых результатах за определенный отчетный период консолидированной группы организаций как единого субъекта.

Консолидированная финансовая отчетность – это вид финансовой отчетности компании, которая имеет несколько подразделений или дочерних компаний. Компании часто могут свободно использовать слово “консолидированный” в финансовой отчетности для обозначения агрегированной отчетности всего своего бизнеса. Совет по стандартам

финансовой отчетности определяет консолидированную финансовую отчетность как отчетность организации, структурированную с участием материнской и дочерних компаний, то есть всей группы. Отчет демонстрирует область всех видов деятельности внутри предприятия, раскрывает деятельность компании для внешних и внутренних пользователей, способствует повышению их доверия, как к компании, так и к отдельным, входящим в нее организациям [1].

Частные компании имеют очень мало требований к финансовой отчетности, но публичные компании должны представлять свою финансовую отчетность в соответствии с обязательными и общепринятыми принципами бухгалтерского учета и финансовой отчетности Совета по стандартам финансовой отчетности (GAAP). Если компания отчитывается на международном уровне, она также должна работать в соответствии с руководящими принципами, изложенными в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) Совета по международным стандартам бухгалтерского учета.

В целом консолидация финансовой отчетности требует от компании интеграции и объединения всех ее функций финансового учета для создания консолидированной финансовой отчетности, отражающей результаты в стандартном отчете о финансовом положении (бухгалтерский баланс), отчете о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках) и отчете о движении денежных средств. Решение о представлении консолидированной финансовой отчетности дочерним компаниям обычно принимается на ежегодной основе и часто выбирается из-за налоговых или других преимуществ, которые возникают. Критерием подачи консолидированной финансовой отчетности материнской компании в дочернюю компанию служит размер ее собственности в дочерней компании. Как правило, 50 % или более владения в другой компании обычно определяет ее как дочернюю компанию и дает материнской компании возможность включить дочернюю компанию в консолидированную финансовую отчетность. В некоторых случаях владение менее чем 50 % может быть разрешено, если материнская компания показывает, что руководство дочерней компании в значительной степени согласовано с процессами принятия решений материнской компании.

Если компания имеет право собственности на дочерние компании, но не желает включать дочернюю компанию в комплексную консолидированную финансовую отчетность, то она обычно учитывает дочернюю собственность с использованием метода затрат или метода долевого участия.

Частные компании обычно принимают решение о создании консолидированной финансовой отчетности, включая дочерние компании, на ежегодной основе. Это ежегодное решение обычно зависит от налоговых преимуществ, которые компания может получить от подачи консолидированного или неконсолидированного отчета о прибылях и убытках за налоговый год.

Публичные компании обычно предпочитают создавать консолидированную или неконсолидированную финансовую отчетность на более длительный период времени. Если публичная компания желает перейти от консолидированной отчетности к неконсолидированной отчетности, ей требуется подача запроса на изменение. Переход от консолидированной к

неконсолидированной отчетности может также вызвать недоверие со стороны инвесторов или сложность у аудиторов, поэтому выбор подачи вида финансовой отчетности со стороны дочерней компании обычно является долгосрочным решением по бухгалтерскому учету. Однако существуют некоторые ситуации, когда изменение корпоративной структуры может потребовать изменения консолидированных финансовых показателей, таких как выделение или приобретение.

Потребность в составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности связана с потоками денежных средств, а также с формированием капитала предприятия, поскольку при появлении в составе группы дочерних компаний, данные показатели значительно меняются.

Представители бизнес-структур в Республике Казахстан составляют и представляют консолидированную финансовую отчетность на протяжении более десяти лет. Взаимоотношения между материнской и дочерними организациями регулируются в соответствии с МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и Законом Республики Казахстан №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 г. с изменениями и дополнениями [2].

Основные требования по составу и структуре консолидированной отчетности в Республике Казахстан установлены в законодательно-нормативных актах, которыми необходимо руководствоваться при составлении указанной отчетности. К ним относятся: Гражданский кодекс Республики Казахстан 27.12.1994 года с изменениями и дополнениями от 16.01.2021г. [3]; Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2021 г.) [4]. Также к этим требованиям относятся Закон «Об акционерных обществах» №415-II от 13.05.2003 с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2021г. [5]; Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Руководствоваться необходимо также Приказом Министра финансов Республики Казахстан №877 от 02.10.2018 г. «О внесении изменения в приказ Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 г. № 185 [6] «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета» и Методическими рекомендациями по применению международного стандарта финансовой отчетности.

Как правило, материнские компании используют систему бухгалтерского учета для подготовки как отдельной, так и консолидированной финансовой отчетности. Компании, решившие создать консолидированную финансовую отчетность с дочерними компаниями, требуют значительных инвестиций в инфраструктуру финансового учета в связи с интеграцией бухгалтерского учета, необходимой для подготовки окончательной консолидированной финансовой отчетности.

Предприятия, которые входят в состав или в группу являются самостоятельными предприятиями. Долю неконтролируемых акционеров и уровень контроля над своими дочерними организациями устанавливает головное предприятие. Вся их деятельность (деятельность всей группы) направлена на получение прибыли или экономической выгоды.

Существуют некоторые ключевые предварительные стандарты, которым должны следовать компании, использующие консолидированную дочернюю финансовую отчетность. Основной из них предусматривает, что материнская компания или любая из ее дочерних компаний не может передавать денежные средства, доходы, активы или обязательства между компаниями для несправедливого улучшения результатов или уменьшения задолженности по налогам. В зависимости от используемых нормативных документов по бухгалтерскому учету, стандарты могут отличаться по размеру собственности, необходимой для включения компании в консолидированную дочернюю финансовую отчетность.

Консолидированная финансовая отчетность демонстрирует совокупные отчетные результаты отдельных юридических лиц. Окончательная финансовая отчетность остается неизменной в отчете о финансовом положении, отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств. Каждое отдельное юридическое лицо имеет свои собственные процессы бухгалтерского учета и создает свою собственную финансовую отчетность. Эти отчеты затем объединяются материнской компанией в окончательные консолидированные отчеты о финансовом положении, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств. Так как головное предприятие и входящие в ее состав дочерние компании образуют один субъект, инвесторы, регулирующие органы и клиенты считают консолидированную финансовую отчетность полезной для оценки общего положения всей компании.

Руководство компании будет очень заинтересовано в том, чтобы дать инвесторам точную картину группы в консолидированной финансовой отчетности и обеспечить четкое выделение сильных сторон компании. Однако консолидированная финансовая отчетность не является основным инструментом для управления компанией, которое будет осуществляться с помощью актуальной информации из управленческой отчетности и отчетности об исключительных ситуациях; которая доводит до сведения руководства наиболее важные события и возникающие исключительные операции. Руководство будет использовать различные инструменты, такие как анализ коэффициентов, информация из системы калькуляции себестоимости и информационные системы отчетности, но данные, полученные с их помощью, будут основываться не на исторических данных в консолидированной финансовой отчетности за предыдущий отчетный год, а на управленческих счетах за последний месяц, неделю или даже день.

Рассмотрим использование метода полной консолидации на условном примере, учитывая все требования консолидации МСФО 10 (IFRS) «Консолидированная финансовая отчетность». Предприятие «А» для предприятия «Б» является головным предприятием. 2000 тыс. тенге из 5000 тыс. тенге в Уставном капитале находятся в разделе капитал предприятия «Б». Отчеты о финансовом положении предприятия А и предприятия В приведены в табл. 1 и 2 (см. ниже).

Т а б л и ц а 1

Отчет о финансовом положении предприятия «А» на 01.01.2020 г.

Активы			Капитал и обязательства		
№	Наименование статей	Сумма, т.т	№	Наименование статей	Сумма, т.т
1	Денежные средства и их эквиваленты	2000	1	Краткосрочные обязательства	6000
2	Краткосрочная дебиторская задолженность	2000	2	Обязательства по налогам	4000
3	Товары	2000	3	Паи и вклады	5000
4	Основные средства	10000	4	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	3000
5	Долгосрочные финансовые инвестиции	2000			
	Итого	18000		Итого	18000

Т а б л и ц а 2

Отчет о финансовом положении предприятия «Б» на 01.01.2020 г.

Актив			Капитал и обязательства		
№	Наименование статей	Сумма, т.т	№	Наименование статей	Сумма, т.т
1	Денежные средства на текущем банковском счете	2000	1	Краткосрочные обязательства	2000
2	Краткосрочная дебиторская задолженность	3000	2	Обязательства по налогам	1000
3	Основные средства	2000	3	Паи и вклады	4000
4	Долгосрочные финансовые инвестиции	0	4	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2000
5	Товары	2000			
	Итого	9000		Итого	9000

По методу полной консолидации предполагается следующее:

– Депозит предприятия «А» предприятию «Б» в размере 2,000 тыс. тенге исключен. На эту сумму исключаются денежные средства по статье «Долгосрочные финансовые инвестиции» в отчете о финансовом положении предприятия «А» и по статье «Денежные средства и их эквиваленты» и «Уставный капитал» в отчете о финансовом положении предприятия «Б», а по статье «Денежные средства на текущем банковском счете» денежные средства увеличиваются.

– Поставка товаров между предприятиями «А» и «Б» исключена в размере 2 000 тыс. тенге. Цена реализации предприятия «А» – 2 000 тыс. тенге; себестоимость реализации - 1 000 тыс. тенге; прибыль от продаж – 1 000 тенге; НДС с продаж. При условии, что это осуществляется без НДС, где: 1000 тыс. тенге вычтено из нераспределенной прибыли предприятия «А» как финансовый результат операции поставки. Предприятие «А» восстанавливает стоимость товаров по себестоимости на сумму 1000 тыс. тенге, а предприятие «Б» снижает стоимость товаров и кредиторскую

задолженность на 2000 тыс. тенге. В результате консолидированный отчет о финансовом положении двух предприятий выглядит следующим образом (табл. 3).

Т а б л и ц а 3

Консолидированный отчет о финансовом положении предприятий «А» и «Б»  
на 01.01.2020 г.

Актив			Пассив		
№	Наименование статей	Сумма, т.т	№	Наименование статей	Сумма, т.т
1	Денежные средства на текущем банковском счете	2000 + 2000+2000 - 2000 = 4000	1	Краткосрочные обязательства	6000 +2000 - 2000 = 6000
2	Краткосрочная дебиторская задолженность	2000 -2000 + 3000 = 3000	2	Обязательства по налогам	4000 + 1000 = 5000
3	Товары	2000 +1000 +2000 - 2000 = 3000	3	Паи и вклады	5000 + 4000 - 2000 = 7000
4	Основные средства	10000 +2000 =12000	4	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	3000 - 1000 +2000 =4000
5	Долгосрочные финансовые инвестиции	2000 - 2000 + 0 = 0			
	Итого	22000		Итого	22000

При составлении консолидированной финансовой отчетности предприятия часто сталкиваются с разными проблемами. Сложным моментом при формировании консолидированной финансовой отчетности является то, что многие аспекты по составлению консолидированной отчетности не до конца еще раскрыты. Основной проблемой в составлении данной формы отчетности является разновидность ведения бухгалтерского учета, методах оценки и критерий признания активов, обязательств и др., принятая политика управления на предприятии. Кроме того, не запрещается таким предприятиям, которые составляют и предоставляют консолидированную финансовую отчетность дополнительно для себя формировать интегрированную отчетность, которая отражает нефинансовую сторону предприятия. Данная форма отчетности в свою очередь способствует принимать решения в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе принимать управленческие решения. Наряду с этим, для консолидации финансовой отчетности группы не всегда достаточно используемые методы и приемы.

Для начала суммируются данные по одинаковым статьям финансовой отчетности дочерней организации и материнской организации, далее определяются способы и виды приобретения, к ним относятся:

- через оплату денежными средствами 100 % дочерней компании;
- при консолидации в отчете о финансовом положении головного предприятия инвестиции в дочернюю компанию взаимно исключаются со

статьей акционерный капитал дочернего предприятия, а все остальные активы и обязательства подлежат консолидации;

– путем обмена с появлением гудвилла.

Гудвилл – является ценой фирмы или по-другому это деловая репутация фирмы. По завершении очередного отчетного периода необходимо протестировать гудвилл на предмет обесценения согласно требованиям МСФО 38 «Нематериальные активы».

– приобретение с возникновением доли неконтролируемых акционеров. Доля неконтролируемых акционеров – это часть чистых активов дочерней организации, которая не контролируется материнской организацией. В консолидированном отчете о финансовом положении, в отчете о финансовых результатах долю неконтролируемых акционеров необходимо отражать отдельно от обязательств и акционерного капитала. В отчете о финансовых результатах доля неконтролируемых акционеров представляет долю в чистом финансовом результате (прибыль либо убыток) дочерней организации, которая приходится на других акционеров не представляющих участников группы.

Основные требования по процедуре консолидации финансовой отчетности:

1) консолидация проводится с момента приобретения инвестором контроля над объектом инвестиции и завершается с момента, когда инвестор не имеет контроль над объектом инвестиции.

2) При консолидации финансовой отчетности группы предприятие должна применять единые правила для схожих операций и событий или скорректировать их для достижения соответствия.

Консолидированная финансовая отчетность показывает, к чему движется группа компаний. Это дает четкое представление существующим и потенциальным инвесторам о компании, и её состоянии в будущем. Но консолидированная финансовая отчетность не всегда помогает, пока вы не возьмете подробный подход. Необходимо проверить указанные примечания в консолидированной финансовой отчетности, чтобы изучить операцию и понять, почему операция была зарегистрирована. Это поможет понять о компании точно.

Какова практика составления консолидированной финансовой отчетности в других странах? К примеру, рассмотрим требования к содержанию консолидированной отчетности в США. Несомненно, американский опыт финансового и управленческого учета актуален и необходим. Это необходимо как частным компаниям, так и всему бухгалтерскому сообществу, которые хотят найти партнера за рубежом. Первым необходимо получить финансовые ресурсы в виде займов, либо контрактов. Для всего общества важно, чтобы эта практика могла быть использована в процессе изменения и адаптации казахстанской отчетности к современным экономическим условиям.

Консолидация отчетности остается распространенной концепцией в американской системе. В первую очередь это связано с упором на систему учета и отчетности. Для американских акционеров и инвесторов важны не только данные о частном предприятии. В диверсифицированной экономике

бесполезно составлять отчет по одной изолированной бизнес-единице, если деловые отношения не ограничиваются одним юридическим лицом.

В случае транснациональных корпораций, которые имеют много филиалов за границей и активно используют внутрифирменное трансфертное ценообразование в своей деятельности, отчетность только перед материнской компанией может ввести в заблуждение тех, кто использует эту отчетность. То же самое и с чисто американскими холдингами и конгломератами.

Поскольку проблема консолидации настолько важна, Соединенные Штаты пока не выработали единого подхода к ее решению. В настоящее время концентрация всех дочерних и зависимых обществ с долей более 50 % в уставном капитале не требуется.

В общей схеме:

а) при составлении консолидированного отчета о финансовом положении складываются активы и кредиторская задолженность консолидированных предприятий. Вносятся поправки к вычету долей неконтролируемых акционеров. Общая сумма кредиторской задолженности сводится к взаимной кредиторской задолженности консолидированных предприятий. Соответственно, разница между скорректированными собственными активами системы консолидированных предприятий и кредиторской задолженностью.

б) при составлении отчета о финансовых результатах вычитаются все существенные операции между консолидированными предприятиями за отчетный период и их финансовые результаты. Дивидендный доход материнской фирмы по акциям ее дочерней компании подлежит вычету. Регулировка также в интересах доли неконтролируемых акционеров, но такая корректировка считается спорной в отношении нераспределенной прибыли.

с) при составлении отчета о движении денежных средств вычитаются все существенные движения активов и обязательств между отчетными периодами.

В Казахстане не всегда возможно применить американский опыт. Многие различия, в том числе отсутствие информации инвестиционного характера, являются законными. Высокий уровень государственного регулирования в области бухгалтерского учета имеет основу в виде высокого уровня государственного регулирования во всех сферах жизни в стране.

По всем параметрам Казахстан ближе к странам Европы и Латинской Америки, чем к США. При разработке системы учета Казахстану было бы лучше использовать опыт более близких по законодательству и экономической системе стран, чем пытаться выращивать скоропортящееся растение при отсутствии конкретных условий для его развития в Казахстане.

Таким образом, изучена и рассмотрена процедура формирования и представления консолидированной финансовой отчетности, кроме того, приведены основные моменты, относящиеся к данному вопросу. Сам процесс консолидации показателей предприятия является трудоёмким и сложным, и здесь важно не допускать ошибки, которые впоследствии могут исказить информацию группы в целом.

## Список литературы

1. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» <https://online.zakon.kz/>
2. Закон Республики Казахстан №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 года с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2021г.
3. Гражданский кодекс Республики Казахстан 27.12.1994 года с изменениями и дополнениями от 16.01.2021г.
4. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2021 г.) <https://online.zakon.kz/>
5. Закон «Об акционерных обществах» №415-II от 13.05.2013 с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2021г. <https://online.zakon.kz/>
6. Приказ Министра финансов Республики Казахстан №877 от 02.10.2018 года «О внесении изменения в приказ Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 года № 185 . <https://online.zakon.kz/>

МУСИПОВА Лэйля Камаровна – магистр учета и аудита, старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», ЧУ «Карагандинский университет Казпотребсоюза» (г. Караганда), e-mail: mlk75@mail.ru, ORCID ID: 0000-0001-6445-5061, SPIN-код: 4254-9289

## PROCEDURES FOR PREPARATION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

**L.K. Musipova**

PI «Karaganda University Kazpotrebyoz»

Along with the standard financial reports, some enterprises in Kazakhstan are required to form and submit consolidated financial reports in accordance with the requirements of international financial reporting standards. The article is devoted to the peculiarities of creating and presenting consolidated financial reports in accordance with International Financial Reporting Standard 10 (IFRS) “Consolidated Financial Reporting”. The aim of the study is to examine the concept of consolidated financial statements, the requirements for its formation, and the analysis of the need for the preparation and presentation of consolidated financial statements. In addition, the practice of full consolidation was studied and presented on the example of all the consolidation requirements of IFRS 10 (IFRS) “Consolidated Financial Reporting”, as well as various issues business structures deal with during the process of formation and presentation of consolidated financial statements. The scientific novelty of the results obtained is the development of techniques and methods for the preparation and improvement of consolidated reporting, which makes it possible to overcome the complexity of the formation of performance results for a certain reporting period of the group as a whole.

**Keywords:** *consolidated reporting, parent company, subsidiary, consolidated balance sheet, consolidated income statement, consolidated statement of cash flows, goodwill, integrated reporting*

*About the author:*

MUSIPOVA Ljjejla Kamarovna – Master of Accounting, Senior Lecturer of the Department of «Accounting and audit», PI «Karaganda University Kazpotreboysouz», e-mail: mlk75@mail.ru, ORCID ID: 0000-0001-6445-5061, SPIN-код: 4254-9289

## **References**

1. MSFO (IFRS) 10 «Konsolidirovannaja finansovaja otchetnost'» <https://online.zakon.kz/>
2. Zakon Respubliki Kazahstan №234-III «O buhgalterskom uchete i finansovoj otchetnosti» ot 28.02.2007 goda s izmenenijami i dopolnenijami po sostojaniju na 02.01.2021g.
3. Grazhdanskij kodeks Respubliki Kazahstan 27.12.1994 goda s izmenenijami i dopolnenijami ot 16.01.2021g.
4. Kodeks Respubliki Kazahstan ot 25 dekabnja 2017 goda № 120-VI «O nalogah i drugih objazatel'nyh platezhah v bjudzhet (Nalogovyj kodeks)» (s izmenenijami i dopolnenijami po sostojaniju na 01.01.2021 g.) <https://online.zakon.kz/>
5. Zakon «Ob akcionernyh obshhestvah» №415-II ot 13.05.2013 s izmenenijami i dopolnenijami po sostojaniju na 02.01.2021g. <https://online.zakon.kz/>
6. Prikaz Ministra finansov Respubliki Kazahstan №877 ot 02.10.2018 goda «O vnesenii izmenenija v prikaz Ministra finansov Respubliki Kazahstan ot 23 maja 2007 goda № 185 . <https://online.zakon.kz/>