

УДК 657

ИНСТИТУТ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ГЕНЕЗИС СТАНОВЛЕНИЯ, ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Евдокимович А.А., УО «Белорусский государственный экономический университета», г. Минск, Республика Беларусь

***Аннотация.** В статье на рассмотрены парадигма и генезис становления института консолидированной отчетности в исторической ретроспективе, проведен сравнительных анализ существующих регуляторов этой нестандартной и специфической учетной и отчетной процедуры агрегирования информации.*

***Ключевые слова:** отчетность, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности.*

Введение. В последние годы можно наблюдать динамику конъюнктуры рынка образовательных услуг. В настоящее время глобализация является основным вектором мирового развития как каждой страны в целом, так и отдельно взятой компании, вовлеченной в международные экономические связи. В этой связи естественным образом сформировывалось транснациональное экономическое пространство, в рамках которого география и специализация производства, обмен технологиями и информацией, размещение производственных сил, отраслевая структура, концентрация капитала и венчурных фондов, инициализация стартапов идентифицируются с учетом мировой конъюнктуры рынка и приобрела планетарные масштабы.

В данных условиях глобализации мировой экономики, развитием и расширением транснациональных связей, белорусские компании выходят на международные рынки капитала, естественным образом происходит реструктуризация бизнеса, возникают принципиально новые или агрегируются уже функционирующие компании, которые при своей имущественной и юридической обособленности, образуют единые бизнес-структуры в виде групп компаний или холдингов. Это позволяет усилить позиции на рынке, дает дополнительные опции на сбыт продукта, конкурентные преимущества и определенную монополизацию рынка, а также делает возможным привлечение дополнительного капитала или объединение капиталов.

Соответственно с целью удовлетворения запросов пользователей отчетности данных компаний конгломератов возникает необходимость предоставления нового среза информации, которая формируется не традиционно по данным бухгалтерского учета, а финализируется посредством агрегирования, сегментирования информации, а также проведения дополнительных транзакционных учетных процедур на уровне отчетов компаний, входящих в периметр консолидируемых компаний согласно теории единого экономического предприятия.

Это обусловило появление новой системы учета и отчетности, перед которой стоит задача в полной мере теоретически, методологически и методически обеспечить пользователей отчетности консолидированных групп компаний транспарантной информацией о ее финансовом положении, результатах деятельности, аккумулировании денежных средств, с последующим полномасштабным анализом с целью виденья всей группы целиком.

В этой связи рассмотрим концепцию и генезис становления института консолидированной финансовой отчетности, а также его парадигму.

Основная часть. Датой появления впервой консолидированной финансовой отчетности принято считать 1903 год. В статье А.М. Грибановского «Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось» произведена периодизация появления и закрепления консолидированной финансовой отчетности в различных странах (таблица 1) [1].

Данные таблица свидетельствуют о том, что лишь в двадцатом веке закрепились практика составления консолидированной финансовой отчетности. При этом страной, в которой впервые составили этот тип отчетности явились США. Причиной тому послужила промышленная революция, которая впоследствии стала катализатором изменения законодательства, что сделало возможным создание холдинговых корпораций, которым предоставлялось право владеть акциями других компаний. Поэтому именно в конце XIX века были созданы первые корпорации с

образованием материнских и дочерних компаний, а также так называемые «внучки» и были предприняты первые попытки составления консолидированной отчетности.

Таблица 1. – Зарождение консолидированной отчетности

Страна	Время появления консолидированной финансовой отчетности	Период закрепления практики составления консолидированной отчетности
США	Конец XIX в.	1920-е гг.
Великобритания	1920-е гг.	1940-е гг.
Голландия	1920-е гг.	1940-е гг.
Германия	1930-е гг.	1960-е гг.
Франция	1940-е гг.	1970-е гг.
Япония	1970-е гг.	1980-е гг.

Примечание – источник [1].

Однако, как отмечалось ранее, годом составления первой консолидированной отчетности принято считать 1903 год. 12 марта 1903 года американская компания U.S. Steel опубликовала по состоянию на 31 декабря 1902 года свою первую консолидированную отчетность, которая была подтверждена аудиторским заключением компании Price Waterhouse & Co, в котором указывалась, что «отчетность была проверена и найдена корректной». В этом же году журнал «Американский ученый» назвал эту отчетность «самой полной и обстоятельной отчетностью, когда-либо выпускаемой большими американскими компаниями» [1].

Указанная выше консолидированная отчетность агрегировала показатели деятельности шести компаний, входящих в группу. Ее создателями выступили представитель аудиторской компании Price Waterhouse & Co А. Дикинсон и главный бухгалтер непосредственно самой компании U.S. Steel В.Филберт. Именно они разработали технику, посредством которой стало возможным агрегировать показатели всех компаний используя концепцию экономического единства взаимодействующих компаний [2].

Рассматривая генезис становления института консолидированной финансовой отчетности в Европе, следует отметить, что по причине наличия юридических и бюрократических барьеров процесс ее появления и окончательного практического закрепления шел с запозданием. Первой страной, которая опубликовала отчет по группе взаимосвязанных компаний стала Великобритания в лице компании Nobel Industries Ltd (1922 год). И только в 1939 году Лондонская фондовая биржа санкционировала концепцию консолидации и закрепила ее как одно из требований к отчетности компаний, зарегистрированных на бирже.

Голландия выступила первой страной в континентальной Европе, которая приняла идею консолидации. В 1926 году консолидированный отчет был подготовлен фирмой Mueller & Co. Вслед за Голландией консолидацию как форму отчетности стали составлять Германия (1960 г.) и Франция (1985 г.), и к 1980-м гг. практика ее формирования закрепилась в Европе.

В азиатских странах данный процесс происходил значительно медленнее, так в Японии только в 1977 году Министерством финансов утвердили «Положение о консолидированной финансовой отчетности» [1].

В диссертационном исследовании С.В. Модерова «Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения» на основании работы С.Н. Карельской «Бухгалтерские балансы российских компаний XIX – XX вв.», констатируется, что упоминание о первой консолидированной (сводной) отчетности в России было в начале двадцатого века. Это касалось банков различных губерний, которые выделяли информационные рубрики для правления, агентств, отделений и всего Северного банка. В СССР впервые об консолидированной финансовой отчетности упомянуто в классификации балансов Н. А. Блатова в 1930 году [3].

Объективная потребность составлять консолидированную финансовую отчетность в Республике Беларусь возникла в связи с становлением суверенного государства и перехода на рыночные условия хозяйствования. В процессе перестройки экономики и появления частного рынка создавались холдинги и корпорации по следующим векторам: разделения крупных государственных предприятий на более мелкие, непосредственно связанные между собой, в самостоятельные юридические лица; объединение юридически сепаратных организаций в одно более крупное; создание оригинальных групп взаимосвязанных компаний непосредственно или опосредованно связанных друг с другом.

На законодательном уровне система регулирования консолидированной финансовой отчетности в Республике Беларусь закреплена в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная финансовая отчетность», который утвержден постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 года № 46. Указанное постановление вступило в силу с 1 января 2015 года.

С развитием рыночной экономики Республика Беларусь сделала значительные шаги на законодательном уровне по сближению отечественной методологии и методики ведения бухгалтерского учета и составления отчетности с требованиями и рекомендациями международных стандартов финансовой отчетности, принятые международным сообществом бухгалтеров. Отправной точкой становления МСФО в Республике Беларусь можно считать 1998 год, который связан с принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 года № 694 «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь».

Однако лишь с 1 января 2017 года международные стандарты финансовой отчетности закреплены на законодательном уровне как технические нормативно-правовые акты (Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального Банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 года № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»). Данное постановление вводит МСФО в качестве технических нормативно-правовых актов на основании части первой пункта 1 статьи 17 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года № 57–3 «О бухгалтерском учете и отчетности».

Такое положение дел в первую очередь свидетельствует о том, что аспекты составления консолидированной финансовой отчетности в Республике Беларусь приближены к международной практике и опираются на уже существующий опыт и сформированные современные взгляды в международном сообществе на протяжении двадцатого века.

В этой связи целесообразным является проанализировать международные подходы к составлению консолидированной отчетности и произвести критическую оценку их корреляции.

Рассматривая аспекты регулирования методики и методологии составления консолидированной финансовой отчетности в США необходимо сделать акцент на Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) (Общепринятые принципы бухгалтерского учета), которые являются золотым стандартом бухгалтерского учета, действующем на территории Соединенных Штатов Америки. Центральными проponentами их разработки и внедрения является Совет по стандартам финансового учета (FASB); Совет по бухгалтерским принципам (APB); Комитет по бухгалтерским процедурам (CAP); Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA); Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC); Американская бухгалтерская ассоциация (AAA).

Указанная система стандартизации правил, принципов и процедур бухгалтерского учета является достаточно сложной и разветвленной структурой стандартов, расположенной в жесткой иерархической последовательности, состоит из 4 уровней и содержит в себе более 2000 документов, ввиду разработки большим количеством органов на протяжении более 40 лет.

Обязательными к соблюдению являются документы уровня А, несоблюдение которых свидетельствует о недостоверности подготовленных финансовых отчетов. Их составляющими являются:

1. Положение концепций финансового учета (CON);
2. Положение стандартов финансового учета (FAS);
3. Интерпретации Совета по стандартам финансового учета (FIN);
4. Заключение Совета по бухгалтерским принципам (APB);

5. Бюллетени бухгалтерских исследований (ARB).

Концепция и принципы, по которым составляется консолидированная финансовая отчетность по стандартам GAAP, закреплены в документах приведенной выше иерархии A (FAS, FIN), а сами процедуры составления отражены в Accounting standards Codification (ASC) (Кодификация стандартов бухгалтерского учета) в разделе 800 и соответствующих подразделах [8]. Для наглядности информация представлена в таблице 2, русскоязычный перевод является авторским, так как в специализированной литературе стандартам US GAAP в нашей стране уделено незначительное внимание и отсутствуют официальные переводы.

Таблица 2 – Система регулирования консолидированной финансовой отчетности GAAP

Topic / Codification Topic	Раздел / Подраздел
1. Topic 800: Broad transactions:	1. Раздел 800: Крупные сделки:
1.1 Codification Topic 810: Consolidation	1.1 Подраздел 810: Консолидация
1.2 Codification Topic 810: Non-controlling Interests	1.2 Подраздел 810: Неконтролирующая доля
1.3 Codification Topic 810: Consolidation of Variable Interest Entities	1.3 Подраздел 810: Консолидация компаний с переменной долей участия

Примечание – собственная разработка на основе [8].

Из таблицы видно, что регламентирование консолидированной отчетности в системе US GAAP закреплено в Кодификации стандартов бухгалтерского учета (ASC) 810 под общим разделом 800 «Крупные сделки».

Компании, чьи акции котируются на биржах Европы обязаны составлять отчетность согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Разработчиком данной системы стандартизации с 1973 по 2001 год являлась международная профессиональная неправительственная организация Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee (IASC)), который выпускал Международные стандарты бухгалтерского учета (International Accounting Standards (IAS)). С 2001 года в рамках реорганизации КМСФО был реформирован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) с по настоящее время выпускает Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards (IFRS)). Помимо этого, выпускаются Интерпретации Международного комитета по интерпретации финансовой отчетности (IFRIC) и постоянного комитета по интерпретациям (SIC). В настоящее время актуальными являются 26 стандартов IAS и 17 IFRS.

Регулирование методики и методологии составления и представления консолидированной финансовой отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности, осуществляется согласно следующим стандартам:

1. IAS 28 – Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия (Investments in Associates and Joint Ventures);
2. IFRS 3 – Объединения бизнеса (Business Combinations);
3. IFRS 10 – Консолидированная финансовая отчетность (Consolidated Financial Statements);
4. IFRS 11 – Совместная деятельность (Joint Arrangements);
5. IFRS 12 – Раскрытие информации об участии в других предприятиях (Disclosure of Interests in Other Entities).

Указанные две системы, GAAP и IAS/IFRS, разрабатываются и применяются в современном международном сообществе параллельно. В 2002 году согласно Норволкскому соглашению был принят меморандум о конвергенции МСФО и US GAAP, которой был приостановлен ввиду большого количества противников со стороны крупных американских корпораций. Но следует отметить, что указанные системы развиваются по пути все большей корреляции. В этой связи на основании проведенного критического компаративного анализа МСФО и US GAAP касательно

основных аспектов составления консолидированной финансовой отчетности в таблице 3 приведем их существенные отличия (таблица 3).

Таблица 3. – Существенные отличия по основным аспектам составления консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО и US GAAP

Индикатор	МСФО	US GAAP
<p>Модель консолидации (определение контроля)</p>	<p><i>Единая модель</i> консолидации, при которой <i>контроль</i> определяется следующим образом: инвестор обладает <i>контролем</i> над объектом инвестиций, если инвестор подвергается <i>рискам</i>, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих <i>полномочий</i> в отношении объекта инвестиций. Фактический контроль и потенциальные права голоса также учитываются.</p>	<p>Две модели консолидации: модель <i>переменного долевого участия</i> и модель <i>права</i> при голосовании. Сначала компании оценивают по модели с переменным долевым участием (<i>контроль</i> определяются как возможность и получение <i>выгод</i>), а затем, если она не подпадает под критерии этого контроля, ее оценивают по модели права при голосовании (<i>контроль</i> – существующие <i>права</i> инвестора). Потенциальные права голоса и фактический контроль не применяется.</p>
<p>Дата приобретения</p>	<p>Дата перехода контроля над приобретаемой компанией</p>	<p>Дата приобретения может отличаться от даты получения контроля над приобретаемой компанией в случае если продавец и покупатель сами определяет эту дату при выполнении определенных условий</p>
<p>Различные отчетные даты материнской и дочерних компаний</p>	<p>Консолидированная отчетность подготавливается на единую дату. Если финансовые периоды материнской и дочерних компаний отличаются, то дочерняя компания для целей консолидации подготавливает дополнительную отчетность на ту же дату, что материнская компания. Однако есть опция не предоставлять дополнительную отчетность, в случае если промежуток между отчетными датами менее 3х месяцев и не произошли существенные события за этот период</p>	<p>Допустимым является трехмесячный промежуток между отчетными датами материнской и дочерних компаний. в случае если в этот период произошли значительные события их необходимо отразить.</p>

Продолжение таблицы 3

Индикатор	МСФО	US GAAP
Требование единой учетной политики	Материнская и дочерние компании обязаны иметь единую учетную политику	Данное требование отсутствует
Оценка неконтролирующей доли (НКД)	Компоненты НКД могут оцениваться по справедливой стоимости, включая гудвилл или по приходящейся на НКД части справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов, исключая гудвилл	НКД оценивается по справедливой стоимости, включая гудвилл
Представление НКД	Отражается в разделе собственного капитала, но отдельно от собственного капитала материнской компании	НКД отражается вне собственного капитала, а между обязательствами и собственным капиталом
Признание и отражение отрицательного гудвилла	Учитывается как доход будущих периодов	Распределятся, чтобы пропорционально снизить стоимости большинства приобретенных нефинансовых активов. Оставшийся отрицательный гудвилл признается экстраординарным доходом того периода

Примечание – собственная разработка.

Проведенный анализ свидетельствует о том, что существуют принципиальные различия при расчете и отражении показателей релевантных для консолидированной финансовой отчетности.

Заключение. В заключительной части статьи приведем следующие выводы:

1. Парадигмой, ключевой идеей, лежащей в основе построения института консолидированной финансовой отчетности является удовлетворение интересов инвесторов в качественной и достоверной информации крупных частных корпораций, которые стали образовываться в начале двадцатого века.

2. Именно юридическая возможность создания корпорации и развитый финансовый рынок является тем фундаментом, который поспособствовал зарождению и развитию новой формы отчетности, составленной по отличным бухгалтерским процедурам, а катализатором ее дальнейшего развития несомненно послужило развитие информационных технологий.

3. Первой страной, которая предприняла попытки сформировать консолидированную финансовую отчетность явились США. Как было упомянуто ранее это поспособствовали развитый финансовый рынок и относительное отсутствие бюрократических препятствий. В Европе этот процесс развивался более медленно.

4. В настоящее время существуют две системы регулирования процесса составления и представления консолидированной финансовой отчетности, признанные на международной арене. К ним относятся Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) (Общепринятые принципы бухгалтерского учета) и International Financial Reporting Standards (IFRS) (Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)). Эти две системы регуляторов развиваются параллельно, но все же по пути все большей корреляции.

5. Анализ указанных двух систем стандартизации показал, что по основным аспектам расчета показателей, составления и представления консолидированной финансовой отчетности существуют различные подходы и точки зрения. Также следует отметить, что существует

различная трактовка и терминология касательно тех или иных показателей, что затрудняет их понимание.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Грибановский, А.М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось / А.М. Грибановский // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2010. – № 2. – С. 57–61.
2. Ковалев, В.В., Ковалев, Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учебное пособие. М.: Проспект, 2006. С. 56.
3. https://disser.spbu.ru/disser2/disser/Moderov_sovmestimaya_otchetnost_.pd
4. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального Банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 года № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности».
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 года № 694 «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь».
6. 6. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального Банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 года № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности».
7. Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 года № 57–3 «О бухгалтерском учете и отчетности».
8. <http://cpaclass.com/gaap-accounting-standards/codification-800/asc-codification-800-index.htm>

INSTITUTE OF CONSOLIDATED FINANCIAL REPORTING: GENESIS OF FORMATION, THEORETICAL ASPECTS OF REGULATION IN INTERNATIONAL PRACTICE AND THE REPUBLIC OF BELARUS

Evdokimovich A.A., Belarus State Economic University, Director of auditing company «AuditConsult», Minsk, Belarus

Abstract. *The article considers the paradigm and the genesis of the establishment of the consolidated reporting institute in historical retrospect, comparative analysis of existing regulators of this non-standard and specific accounting and reporting procedure of information aggregation.*

Keywords: *reporting, accounting, International Financial Reporting Standards.*