

ЭЛИМИНИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

© 2016 Т.А. Корнеева, И.А. Светкина*

Ключевые слова: элиминирование, государственная корпорация, периметр консолидации, регламент, внутригрупповые расчеты.

Рассматриваются вопросы формирования показателей консолидированной отчетности государственной корпорации, особое внимание уделено процессу элиминирования как обязательному этапу при формировании консолидированной отчетности.

Консолидированный бюджет, а далее сформированная по фактической информации консолидированная отчетность исполняют роль информационной базы для принятия управленческих решений в экономических субъектах со сложной интегрированной структурой, объединяющих в своем составе несколько юридических лиц.

Консолидация финансовых отчетов - это процесс объединения и синхронизации показателей финансовых отчетов группы предприятий, входящих в государственную корпорацию, в целях представления заинтересованным пользователям целостной информации о фактическом финансовом состоянии и результатах работы госкорпорации¹.

Формирование консолидированного отчета представляет собой отдельный процесс, охватывающий определенные этапы. В их числе:

1) подготовка информационных запросов - определение объема требуемой информации, анализ минимально необходимой для трансформации отчетности совокупности данных, разработка форм информационных запросов;

2) получение от участника группы регламентированных бюджетов (прогнозный баланс, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств) и специальных отчетных форм, раскрывающих внутригрупповые обороты дочерних организаций;

3) проверка данных - определение контрольных точек сверки данных с привлечением различных служб организаций, входящих в консолидированную группу, контроль за правильностью заполнения форм запросов

путем проверки соответствия аналитических и синтетических показателей отчетов, оценка ее на внутреннюю непротиворечивость;

4) формирование актов сверки расчетов между организациями, входящими в круг консолидации показателей по внутригрупповым операциям, выявление и согласование разногласий по выявленным разницам;

5) последующая корректировка показателей бюджетов на суммы выявленных разниц, подлежащих исключению из консолидированного бюджета;

6) расчет нереализованной прибыли, приходящейся на остаток активов;

7) элиминирование внутригрупповых операций;

8) подготовка итогового варианта консолидированного отчета, очищенного от внутригрупповых операций, заключительный анализ сформированного консолидированного отчета, выявление и исправление ошибок².

Процесс элиминирования внутригрупповых операций государственной корпорации включает в себя 4 последовательных этапа (табл. 1).

Первый этап "Определение периметра консолидации" утверждает состав участников консолидированной группы, финансовые бюджеты и отчеты которых подлежат консолидации. Информация обо всех участниках госкорпорации представляется в специальном формате (табл. 2) с указанием долей взаимного участия.

На этапе подготовки информации в операционных бюджетах "встречные операции" планируются следующим образом.

* Корнеева Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор. E-mail: korneeva2004@bk.ru; Светкина Ирина Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент. - Самарский государственный экономический университет.

Таблица 1

Этапы элиминирования внутригрупповых оборотов госкорпорации

№ п/п	Этап	Результат этапа	Срок
1	Определение периметра консолидации	1. Перечень дочерних и зависимых обществ госкорпорации, входящих в единый периметр консолидации 2. Распоряжение об утверждении Перечня дочерних и зависимых обществ госкорпорации, входящих в периметр консолидации	
2	Сверка и свод внутригрупповых операций	Акты сверки, отчет о групповых оборотах, шахматная ведомость	
3	Элиминирование внутригрупповых оборотов	Расчеты	
4	Формирование показателей	Отчеты	

Данные по доходам и расходам планируются за период по блокам следующих статей:

- ◆ реализация товаров/работ/услуг (выручка от реализации <-> “оприходование” купленных товаров/работ/услуг (без транспортных расходов));
- ◆ аренда (доходы от аренды <-> расходы от аренды);
- ◆ проценты к получению по займам выданным <-> проценты к уплате;
- ◆ обороты по налогу на добавленную стоимость.

Данные по обязательствам планируются по состоянию на конец планового периода:

- ◆ займы (выдача займов <-> привлечение займов);
- ◆ финансовые вложения <-> доли в уставных капиталах;
- ◆ дебиторская задолженность <-> кредиторская задолженность;
- ◆ кредиторская задолженность <-> дебиторская задолженность.

Предусмотрено согласование плановых показателей по встречным операциям:

- ◆ “встречные” суммы должны быть согласованы между контрагентами;
- ◆ между предприятиями госкорпорации;
- ◆ между предприятиями (по операциям, составляющим более 10% от выручки);

◆ между госкорпорацией и организациями, не включенными в госкорпорации (аналогично).

Выделяют способы перераспределения ресурсов (табл. 3), различающиеся:

- ◆ по направлению перераспределения денежных ресурсов;
- ◆ регулярности совершения операций;
- ◆ затратности для предприятий, участвующих в перераспределении ресурсов;
- ◆ временным параметрам передачи ресурсов.

Принципы консолидации финансовой информации представлены в табл. 4

Каждое предприятие, входящее в госкорпорацию, осуществляет бюджетирование и учет собственных операций и представляет информацию в форме бюджетов и отчетов об исполнении бюджетов.

В ходе второго этапа проводятся сверка и свод внутригрупповых оборотов³. Чтобы исключить данные операции, необходимо осуществить перекрестную и встречную проверки показателей внутригрупповых оборотов в бюджетах каждого предприятия, входящего в группу, в предложенной форме (табл. 5).

Сверка внутригрупповых операций является необходимой контрольной процедурой и проводится путем сопоставления бюджетов дочерних предприятий по следующим направлениям:

Таблица 2

Состав участников государственной корпорации, консолидирующих бюджеты на _____

Полное наименование организации - участницы консолидированной группы	Юридический адрес	Сфера деятельности	Доля вложений в уставный капитал, принадлежащая группе	Примечания

Таблица 3

Способы перераспределения ресурсов внутри госкорпорации

Показатель	Перераспределение	
	безвозвратное	возвратное
По направлению перераспределения		
От материнской компании к дочерней	Трансфертное ценообразование; вклад в имущество общества; безвозмездная передача	Заем; в ряде случаев трансфертное ценообразование
От дочерней компании к материнской	Дивиденды; трансфертное ценообразование; безвозмездная передача Безвозвратное перераспределение	Заем; в ряде случаев трансфертное ценообразование Возвратное перераспределение
Между дочерними компаниями	Трансфертное ценообразование	Заем; в ряде случаев трансфертное ценообразование
По регулярности совершения операций		
Разовые	Дивиденды; безвозмездная передача; вклад в имущество общества; трансфертное ценообразование	Заем; в ряде случаев трансфертное ценообразование
Регулярные	Трансфертное ценообразование	Трансфертное ценообразование; в ряде случаев заем

♦ реализация товаров, работ и услуг внутри группы, получение прочих доходов от внутригрупповых операций (бюджеты продаж и получения прочих доходов внутри группы), приобретение товаров, работ и услуг внутри группы и прочие расходы от внутригрупповых операций (бюджеты приобретений внутри группы);

♦ взаимная дебиторская и кредиторская задолженность организаций группы (бюджеты движения задолженности внутри группы - по отдельным видам задолженности, в том

числе по выданным и полученным займам, причем последние включаются в расчет без учета начисленных к уплате процентов);

♦ оплата денежными средствами внутри группы и поступления денежных средств внутри группы (бюджеты движения денежных средств внутри группы);

♦ начисленные к получению и к уплате дивиденды внутри группы (бюджеты инвестиций внутри группы и дивидендов);

♦ наличие инвестиций внутри группы в отчетности инвесторов и вклады организа-

Таблица 4

Принципы консолидации финансовой информации

Показатель	Компании в государственной корпорации			Прочие пакеты акций < 20%
	Материнская (корпоративный центр)	Дочерняя 50% и более	Ассоциированная 20% - 49%	
Способ бухгалтерской обработки	Полный учет	Метод консолидации по приобретению	Метод учета по доле-вому участию	Запись только операций
Внутригрупповые операции	Исключаются	Исключаются	Исключаются	Не исключаются
Воздействие на объем продаж группы	Все включается в продажи группы	Все включается в продажи группы	Отсутствует	Отсутствует
Воздействие на прибыль группы	Все прибыли	Все прибыли с корректировкой на долю меньшинства	Доля прибылей	Полученный дивиденд
Воздействие на баланс группы	Включаются все активы, обязательства и весь акционерный капитал	Включаются только активы и обязательства	Доля нераспределенных прибылей прибавляется к активам и резервам	Отсутствует
Доля меньшинства	Нет	Да, если менее 100%	Нет	Нет

Список внутренних оборотов предприятий группы, тыс. руб.

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Сумма внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота

ций группы в уставный капитал - по бюджетам внутренних контрагентов (бюджеты инвестиций внутри группы и дивидендов).

Таким образом, на этапе сверки и урегулирования внутригрупповых операций ответственному участнику (материнскому обществу) из каждого предприятия, входящего в круг консолидации, передаются и аккумулируются у него массивы бюджетных и отчетных данных.

Сверку внутригрупповых расчетов необходимо подтверждать актами сверки взаимных расчетов. Как правило, в процессе финансово-хозяйственной деятельности между предприятиями группы возникают операции, связанные с реализацией товаров, работ, услуг и т.д.⁴ В этой связи при сверке взаимных расчетов, по нашему мнению, должен использоваться двусторонний отчет, который заполняется совместно поставщиком (продавцом) и заказчиком (покупателем) услуг, входящими в круг консолидации.

Форма такого отчета включает в себя два раздела: "Выручка" и "Закупки". Раздел "Выручка" заполняет предприятие - поставщик продукции (работ, услуг) по собственной выручке, которую получает по выставленным счетам от предприятия-заказчика. При этом в сумму выручки не включаются суммы, которые переадресованы, т.е. перевыставлены потребителю от третьих лиц, так как в этом случае продавец выступает посредником. Раздел "Закупки" заполняет предприятие-заказчик совместно с предприятием-поставщиком. В этом случае выделяются направления закупок: приобретение товарно-материальных ценностей, услуг производственного характера, приобретение основных средств, нематериальных активов, прочие расходы и т.д.

Таким образом, итог по графе "Итого закупки внутри группы" отчета о сверке данных должен быть равен сумме выручки продавца (сумма графы "Выручка от реализа-

ции продукции без НДС" и графы "Прочие доходы без НДС") и совпадать с данными бюджета. Кроме того, бюджет содержит данные по оборотам, относящимся к расчетам с третьими лицами, которые предоставляет организация-поставщик по "перевыставленным" счетам, и эти суммы не включаются в общую сумму выручки. В идеальном варианте сумма раздела "Выручка" поставщика должна соответствовать сумме раздела "Закупки" заказчика.

При сверке операций внутри группы могут выявиться расхождения. В случае их обнаружения по каждой позиции можно получить дополнительное бюджет-раскрытие, который показывает, из-за отчетности какого предприятия возникло данное расхождение. К примеру, одни и те же обороты представлены в бюджетах участников группы различными суммами или у одного из предприятий оборот указан как внутренний, а в отчетности другого этот факт не нашел отражения либо у поставщика и заказчика услуг суммы отнесены к разным отчетным периодам. Данные расхождения между суммой выручки и суммой закупок отражаются в отдельной графе "Разница между суммой выручки и суммой закупок".

Урегулирование внутригрупповых операций представляет собой принятие решения в пользу той или иной суммы по операции, которая считается обоснованной и верной. Для этого необходимо выяснить причины расхождений и либо исправить в исходном бюджете данные и провести сверку заново, либо внести корректировку данных в отчет о сверке данных для раскрытия соответствующих показателей. Второй вариант при большом количестве исходных бюджетов и сравнительно небольшом проценте расхождений представляется более предпочтительным. Для объяснения полученной разницы к акту сверки взаимных расчетов необходимо прикла-

дывать аналитическую таблицу, которую заполняют совместно продавец и покупатель с указанием возможных расхождений. При этом если выявленная разница относится к “перевыставленным” счетам, то она указывается по графе необъяснимых разниц. Кроме того, предлагаемые формы позволяют провести сверку соответствия сумм налога на добавленную стоимость (НДС) по внутригрупповым расчетам.

Качество проведения сверки внутригрупповых расчетов зависит от полноты и достоверности информационного обеспечения. Система показателей, представленных в консолидированных бюджетах, не дает полного представления о деятельности предприятий группы для принятия эффективных управленческих решений. В соответствии с МСФО (IFRS) 10 “Консолидированная финансовая отчетность” внутригрупповые операции и остатки по расчетам внутри круга консолидации исключаются из показателей, отражаемых в консолидированной отчетности, так как представляют собой операции между материнским и дочерними (зависимыми) обществами одной группы, являются перемещением ресурсов из одной организации данной группы в другую и не изменяют консолидированную сумму чистых активов группы⁵.

Таким образом, сверка внутригрупповых операций является необходимой контрольной процедурой, так как она позволяет полностью снять расхождения в расчетах между организациями группы (в противном случае отчетные формы будут заполняться некорректно), а также максимально устранить расхождения в данных о продажах и

покупках между участниками группы (чем лучше синхронизированы обороты, тем точнее будет определена нереализованная прибыль).

Выявленное сальдо внутригрупповых расчетов между организациями группы дает возможность выполнить корректировки внутригрупповых продаж и, следовательно, нереализованной прибыли, признанной в составе активов и отложенных налоговых активов. Корректировка внутригрупповых продаж выполняется на основании данных о внутригрупповых продажах (выручка и себестоимость), получаемых в виде отчетов из учетной системы каждой организации, входящей в круг консолидации, и не представляет, как правило, трудностей (табл. 6).

Таким образом, приведенный отчет аккумулирует данные о доходах и расходах по внутригрупповым продажам и прочим внутригрупповым операциям (включая выплату дивидендов), которые подлежат исключению из консолидированного бюджета и соответствующего отчета в разрезе сегментов деятельности и организаций круга консолидации. Форма отчета о внутригрупповых операциях, подлежащих элиминированию, необходима при формировании информации для составления консолидированного бюджета доходов и расходов, так как в этом случае требуется знать вклад каждого участника группы в консолидированный финансовый результат (табл. 7).

Внутригрупповые обороты выверяются на основании предоставленных актов сверок, заносятся ручными корректировками с признаками, по каким обществам или остаткам и оборотам. Сумма корректировки по внутри-

Таблица 6

Форма аналитического отчета для корректировки внутригрупповых продаж

№ п/п	Наименование доходов/расходов	Контрагент	Доходы			Расходы		
			Участник группы	внутри группы	на сторону	Участник группы	внутри группы	на сторону
1								
2								
3								
4								
5								
	Итого							

Свод оборотов, остатков и выверка расхождений внутригрупповых оборотов

Наименование участника группы	шифр	Участник 1	Участник 2	Участник 3	Участник 4	Итого
Участник 1			-	-	-	-
Участник 2		-		-	-	-
Участник 3		-	-		-	-
Участник 4		-	-	-		-
Итого		-	-	-	-	-

групповым оборотам формируется в таблицах. Существуют три вида корректировки по внутригрупповым оборотам:

- ◆ инвестиции и капитал;
- ◆ дебиторы и кредиторы (в том числе кредиты и займы);
- ◆ закупки и продажи.

Такой подход позволяет выделить внутригрупповые обороты таким образом, чтобы исключить внутригрупповые обороты компании (обороты между юридическими лицами холдинга) для корректного отражения выручки и себестоимости.

Третий этап - элиминирование внутригрупповых оборотов. Для элиминирования внутригрупповых оборотов каждое предприятие вместе с бюджетами должно представлять список внутренних оборотов, в который включается информация обо всех операциях внутри группы, например таких, как:

- ◆ движение денежных средств, выдача или получение займов, процентов, дивидендов внутри группы;
- ◆ списание закупленных по внутреннему обороту запасов в производство;
- ◆ реализация готовой продукции, изготовленной с использованием активов, приобретенных у внутреннего контрагента;
- ◆ постановка на учет и начисление амортизации на внеоборотные активы, закупленные внутри группы;
- ◆ продажа и покупка внутри группы и полученная при этом прибыль.

Указанные сведения необходимы, поскольку на конец бюджетного периода в стоимости остатка запасов и основных средств, закупленных по внутреннему обороту, может находиться доля прибыли внутреннего оборота предприятия-продавца, которую необходимо исключить. В соответствии с концепцией единой компании группа приобрела активы и владеет ими.

Данные отчетов о корректировке внутригрупповых продаж должны соответствовать данным прогнозного баланса. Поэтому при любом уменьшении операционной прибыли, а следовательно, и чистой прибыли в бюджете доходов и расходов необходимо на равную сумму уменьшить показатель нераспределенной прибыли (собственного капитала) в пассиве баланса. Уменьшение же пассива баланса соответственно должно сопровождаться таким же уменьшением актива баланса. При этом корректировка баланса зависит от метода учета приобретенной продукции у потребителя, а в последующем - и от использования этой продукции, являющейся предметом сделки между организациями консолидированной группы. Корректировке также подлежит показатель "Доходы от участия в других организациях", полученный в результате суммирования бюджетных данных. Его следует уменьшить на сумму дивидендов, выплаченных дочерними обществами материнскому обществу и друг другу, а также скорректировать с учетом данных, полученных после консолидации показателей бюджета доходов и расходов за предыдущий период.

Для отдельного предприятия, входящего в госкорпорацию, прибыль от продаж продукции внутри группы ничем не отличается от прочей заработанной прибыли. Такая прибыль на общих основаниях входит в налоговую базу и формирует налоговое обязательство по налогу на прибыль каждой организации. При составлении консолидированного бюджета данное налоговое обязательство учитывается (или, если налоговое обязательство будет погашено в бюджетном периоде, учитываются операции по его погашению в общей сумме обязательств группы), в то время как прибыль, приведшая к его возникновению, - нет.

Любые внутрикорпоративные сделки должны быть идентифицированы и в процессе

консолидации исключены из бюджета. В консолидированный отчет доходов и расходов не включаются:

1) выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) между материнским обществом и дочерними обществами, между дочерними обществами одной организации, а также затраты, приходящиеся на эту реализацию;

2) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами материнскому обществу либо другим дочерним обществам, а также выплачиваемые материнским обществом дочерним обществам;

3) любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между материнским обществом и дочерними обществами, а также между дочерними обществами.

Четвертый этап - формирование показателей. Отражение общей суммы финансового результата каждого предприятия, входящего в госкорпорацию, с обязательным выделением результатов от внутригрупповых операций и от операций с внешними контрагентами.

Наиболее типичными примерами внутригрупповых операций, которые должны быть исключены при составлении консолидированного отчета доходов и расходов, являются следующие:

1) выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) дочерним предприятиям;

2) себестоимость продукции (товаров, работ, услуг), реализованной дочерним предприятиям;

3) уплаченные или полученные проценты по займам, соответственно полученным от дочерних предприятий или предоставленным им;

4) арендная плата или другие доходы, полученные от предоставления услуг дочерним предприятиям;

5) арендная плата или другие расходы на услуги, предоставленные дочерними предприятиями;

6) дивиденды (выплаченные, полученные).

При подготовке консолидированного отчета доходов и расходов необходимо учитывать следующие ситуации:

♦ на конец отчетного года предприятие группы реализовало продукцию (работы, услуги) другому обществу этой же группы, а последнее затем полностью реализовало данную продукцию потребителям вне группы (третьим лицам);

♦ на конец отчетного года предприятие группы реализовало продукцию (работы, услуги) другому обществу этой же группы, а последнее не продало (полностью или частично) данную продукцию потребителям - третьим лицам.

В первом случае при консолидации финансовых результатов прибыль (убытки) предприятий группы суммируются. В то же время в консолидированный бюджет доходов и расходов не включается выручка от реализации продукции (работ, услуг), отражающая внутригрупповой оборот, а также не входят соответствующие затраты.

Проблема консолидации отчетов усложняется, если продукция, составляющая внутригрупповой оборот, в отчетном году останется нерезализованной (или будет реализована частично)⁶. Если рассматривать группу в целом, то такая продукция не является реализованной, она отражается в виде запа-

Таблица 8

Консолидация данных о доходах и расходах

Показатель	Доходы от продаж			Расходы			Финансовый результат		
	всего	внутри группы	на сторону	всего	внутри группы	на сторону	всего	внутри группы	на сторону
Показатели материнской организации с учетом внутригрупповых продаж									
Показатели дочерней организации с учетом внутригрупповых продаж									
Сводные показатели по консолидированной группе									
Консолидированные данные									

сов в расчетном балансе предприятия группы, а прибыль, полученная одним из предприятий при реализации продукции другому, является нереализованной прибылью группы.

На основе данных, которые содержатся в бюджетах доходов и расходов каждой организации, входящей в круг консолидации, формируются бюджетные формы, содержащие информацию об общем финансовом результате консолидированной группы. Данная форма сочетает в себе сводные и консолидированные бюджетные данные с выделением данных по внутригрупповым операциям. В общем виде отчет может быть представлен в форме таблицы (табл. 8).

При составлении консолидированного бюджета доходов и расходов нереализованная прибыль исключается из итоговой величины прибыли (убытков) отчетного периода группы.

При составлении консолидированного расчетного баланса группы в пассиве на величину нереализованной прибыли уменьшается нераспределенная прибыль или убыток на конец бюджетного периода (полученные по общему правилу путем суммирования ана-

логичных показателей группы); в активе на величину нереализованной прибыли уменьшается стоимость запасов (предварительно полученная путем суммирования аналогичных статей балансов обществ группы).

¹ О консолидированной финансовой отчетности : федер. закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ.

² См.: Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 “Консолидированная финансовая отчетность” : прил. 4 к Приказу М-ва финансов РФ от 18.07.2012 № 106н; *Кочетова Е.А.* Как исключить внутригрупповые операции // МСФО на практике. 2010. № 4; *Корнеева Т.А., Степанов А.С.* Проблемные аспекты внедрения процессного подхода в управление промышленными предприятиями // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. Вып. 113. С. 30-35.

³ *Морозова Е.С., Светкина И.А.* Внутренний контроль экономического субъекта в системе учета : учеб. пособие. Самара : Офорт, 2015. 108 с.

⁴ Там же.

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 “Консолидированная финансовая отчетность” ...

⁶ *Кутер М.И., Климова Ю.В.* Двойственная консолидация // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19. С. 23-26.

Поступила в редакцию 28.06.2016 г.