

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ О ГРУППЕ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ЦЕЛЯХ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Рассматривается современная форма предпринимательства – группа взаимосвязанных организаций. Предлагается перечень вопросов, подлежащих обязательному раскрытию для формирования полной и достоверной информации о группе взаимосвязанных организаций в целях анализа финансовых результатов ее деятельности.

Ключевые слова: группа взаимосвязанных предприятий, финансовые результаты деятельности, финансовая и нефинансовая информация, консолидированная отчетность.

В современной России широкое распространение получают новые формы ведения малого и среднего бизнеса, такие как группы организаций, являющиеся самостоятельными юридическими лицами, но связанные между собой экономически. Наличие данных взаимоотношений предполагает анализ группы взаимосвязанных и сотрудничающих предприятий в качестве единого экономического субъекта, о деятельности которого необходимо комплексное получение обобщенных материалов и информации, характеризующей его финансовые результаты деятельности и финансовое положение.

Для определения взаимоотношений между группами хозяйствующих субъектов, основанных на различных формах зависимости и контроля, в российском законодательстве используется понятие «взаимозависимые лица». Взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность [1, ст. 105.1].

Финансовый результат – главный критерий оценки деятельности любой компании: насколько привлекательны финансовые результаты, настолько стабильно текущее и перспективное финансовое положение фирмы.

Следовательно, одна из проблем, выдвинутых на передний план современной экономической жизнью – это объективная оценка финансовых результатов деятельности интегрированных объединений, которая позволяет осуществлять эффективное финансовое управление: планирование, контроль оборота денежных средств, минимизацию расходов, а также способствует эффективному использованию консолидированной прибыли группы взаимосвязанных организаций (ГВО).

Необходимым условием для объективного анализа финансовых результатов ГВО является полная, достоверная и актуальная информация о ней. Особенности формирования информационной базы для анализа финансовых результатов ГВО являются сложная структура объекта анализа, отсутствие официальной консолидированной

* © Хмельницкая О.Н., 2013

Хмельницкая Ольга Николаевна (my_dream88@mail.ru), кафедра бухгалтерского учета и аудита Псковского государственного университета, 180000, Российская Федерация, г. Псков, пл. Ленина, 1.

отчетности вследствие необязательности ее составления в соответствии с действующим законодательством и наличие большого количества источников информации.

В соответствии с «Положением по ведению бухучета и бухотчетности в РФ» (Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н), в случае наличия у организации зависимых и дочерних обществ, данная организация кроме собственного бухучета ведет сводную бухгалтерскую отчетность, которая включает показатели отчетов данных обществ [2, п. 91].

В настоящее время общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическими лицами устанавливает ФЗ от 27.07.2012 г. «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ (с изменениями от 21.11.2011 г.) [3]. Но положения данного ФЗ распространяются исключительно на страховые и кредитные и организации, а также на другие организации, ценные бумаги которых обращаются фондовых биржах. На сегодняшний день нормативного документа в России, который регламентирует порядок и правила составления полной консолидированной отчетности взаимозависимых организаций, нет.

В системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) имеется несколько стандартов, посвященных методологическим аспектам составления сводной отчетности.

Среди них МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях», МСФО (IFRS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» МСФО (IFRS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Однако основные понятия, раскрывающие финансовые и экономические взаимоотношения внутри группы, приведены в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [4]. Консолидированная финансовая отчетность согласно требованиям МСФО (IFRS) 10 представляет собой финансовую отчетность группы предприятий, в которой все активы, обязательства, доходы и расходы материнского и его дочерних предприятий представлены как показатели единого хозяйствующего субъекта.

Информация, применяемая для анализа финансовых результатов, не должна ограничиваться рамками только бухгалтерского учета, так как это ограничивает возможности анализа. Необходимые источники информации могут находиться как в самой организации, так и вне ее. По данной классификации информация подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

К внутренней информации можно отнести следующее:

— информация, содержащаяся в учредительных документах, определяет права различных групп собственников на активы и доходы организации, а также перечень разрешенных видов деятельности и т. д.;

— информация, содержащаяся в юридических документах, определяет права и обязанности сторон по договорам с поставщиками, покупателями, кредиторами, инвесторами и т. д.;

— информация, содержащаяся в учетной политике содержит правила оценки основных фондов и оборотных активов, а также отражения хозяйственных операций организации и т. д.;

— информация, содержащаяся в статистической отчетности, включает систему показателей, характеризующих результаты деятельности предприятия за определенные периоды, как в стоимостном, так и в натуральном выражении;

— данные аналитического учета дают развернутую информацию по каждому отдельному виду хозяйственных средств, их источников и процессов;

– прочая информация – информация о составе и структуре кадров организации, акты проверок, бизнес-планы и т. д.

К внешней информации относятся:

– информация, характеризующая общее экономическое состояние страны (состояние отраслей экономики, рынков труда и капитала, курсы валют), позволяет в ходе проведения анализа спрогнозировать возможное влияние условий внешней экономической среды на результаты деятельности организации;

– информация, характеризующая политическую ситуацию страны (налоговая политика, правила лицензирования и т. д.);

– информация об основных контрагентах и конкурентах способствует рациональному и обоснованному принятию управленческих решений в области текущей и перспективной деятельности организации.

Однако невозможно провести качественный и достоверный анализ финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта без раскрытия основных положений и особенностей его деятельности. А в случае, когда объектом анализа выступает целая группа организаций, значимость такой информации вырастает во много раз. С целью характеристики деятельности ГВО и установления степени взаимосвязи организаций внутри группы необходимо раскрыть информацию по следующим направлениям: организационная структура группы с описанием деятельности ее участников, обзор рынков присутствия группы.

В качестве объекта анализа рассмотрим группу компаний под условным названием «Группа», состоящую из четырех участников: ООО «Реалайв», ООО «Чайный дом», ООО «ТоргСнаб» и ООО «Опторг». Все организации расположены в одном регионе. Информация, отраженная в табл. 1, позволяет получить представление о составе ГВО и осуществляемых ею видах деятельности. Эти сведения позволяют понять, насколько диверсифицирована деятельность группы. Таблица позволяет также получить представление об имущественных связях между участниками группы и ее собственниках.

Таблица 1

Структура группы взаимосвязанных организаций «Группа»

Участник группы	Вид деятельности	Место нахождения
ООО «Реалайв»	Сдача в аренду производственных и торговых площадей	г. Псков
ООО «Чайный дом»	Производство кондитерской продукции	г. Псков
ООО «ТоргСнаб»	Снабжение производственного предприятия сырьем	г. Псков
ООО «Опторг»	Оптовая продажа кондитерских изделий	г. Псков

Другой характеристикой структуры ГВО является схема товарно-денежных потоков. Понимание того, как организовано движение товаров и денег внутри группы, позволяет оценить возможные «центры затрат» и «центры прибыли» группы. На рисунке представлена схема формирования центров затрат в ГВО «Группа».

Особенностью анализируемой группы организаций является юридическая независимость фирм-участников группы. Формально взаимосвязь прослеживается только через контрагентские отношения внутри группы. Рассмотрим подробнее движение товаров и услуг внутри ГВО «Группа». Головной организацией, являющейся собственником всего недвижимого имущества ГВО и генерирующей прибыль, является ООО «Реалайв», которое сдает в аренду всем участникам группы

Таблица 2

Агрегированный отчет о прибылях и убытках ГВО «Группа», тыс. руб.

Показатель	Период по годам	
	2010	2011
Выручка (нетто)	90788	120478
Себестоимость	(77617)	(102389)
Валовая прибыль	13171	18089
Коммерческие расходы	(11145)	(16509)
Управленческие расходы	—	—
Прибыль (убыток) от продаж	2026	1580
Прочие доходы	—	—
Прочие расходы	(510)	(712)
Прибыль (убыток) до налогообложения	1516	868
Налог	(92)	(139)
Чистая прибыль (убыток)	1424	729

Таблица 3

Агрегированный бухгалтерский баланс ГВО «Группа», тыс. руб.

Показатель	Период по годам	
	2010	2011
АКТИВ		
1. Внеоборотные активы		
Основные средства	9962	9889
Всего внеоборотные активы	9962	9889
2. Оборотные активы		
Запасы	7190	5720
НДС по приобретенным ценностям	53	45
Дебиторская задолженность (менее 12 мес.)	12558	11304
в т.ч. покупатели	11868	9159
Денежные средства	977	1108
Всего оборотные активы	20778	18177
БАЛАНС	30740	28066
ПАССИВ		
3. Капитал и резервы		
Уставный капитал	60	60
Нераспределенная прибыль	1349	2013
Всего капитал и резервы	1409	2073
4. Долгосрочные обязательства		
Кредиты и займы	1186	956
Всего долгосрочные обязательства	1186	956
5. Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	28145	25037
в т.ч. поставщики и подрядчики	22645	19252
Всего краткосрочные обязательства	28145	25037
БАЛАНС	30740	28066

- выручка ООО «Реалайв» от продаж ООО «Опторг» в 2010 г. и 2011 г. составила соответственно 56 тыс. и 98 тыс. руб.;
- в 2010 г. ООО «ТоргСнаб» реализовало продукции обществу с ограниченной ответственностью «Опторг» на сумму 24202 тыс. руб., в 2011 г. – 27370 тыс. руб.;
- ООО «Чайный дом» в 2010 г. оказало услуг по переработке давальческого сырья ООО «ТоргСнаб» на сумму 14704 тыс. руб., а в 2011 г. на сумму 15733 руб.;

- дебиторская задолженность ООО «Чайный дом» от ООО «ТоргСнаб» составила по состоянию на 31 декабря 2010 г. и 31 декабря 2011 г. соответственно 422 тыс. и 227 тыс. руб.;
- кредиторская задолженность ООО «ТоргСнаб» перед ООО «Опторг» составила по состоянию на 31 декабря 2010 г. и 31 декабря 2011 г. соответственно 4002 тыс. и 3020 тыс. руб.;
- дебиторская задолженность ООО «Реалайв» по состоянию на 31 декабря 2010 г. и 31 декабря 2011 г. составила соответственно 128 тыс. и 174 тыс. руб., в т. ч.: ООО «Чайный дом» в 2010 г. – 90 тыс. руб., 2011 г. – 128 тыс. руб.; ООО «ТоргСнаб» в 2010 г. – 28 тыс. руб., 2011 г. – 30 тыс. руб.; ООО «Опторг» в 2010 г. – 10 тыс. руб., 2011 г. – 16 тыс. руб.

Таблица 4

Консолидированный отчет о прибылях и убытках ООО «Реалайв», тыс. руб.

Показатель	Период по годам	
	2010	2011
Выручка (нетто)	51126	76345
Себестоимость	(37955)	(58256)
Валовая прибыль	13171	18089
Коммерческие расходы	(11145)	(16509)
Управленческие расходы	—	—
Прибыль (убыток) от продаж	2026	1580
Прочие доходы	—	—
Прочие расходы	(510)	(712)
Прибыль (убыток) до налогообложения	1516	868
Единый налог при применении УСН*	(92)	(139)
Чистая прибыль (убыток)	1424	729

Таблица 5

Консолидированный бухгалтерский баланс ООО «Реалайв», тыс. руб.

Показатель	Период по годам	
	2010	2011
АКТИВ		
1. Внеоборотные активы		
Основные средства	9962	9889
Всего внеоборотные активы	9962	9889
2. Оборотные активы		
Запасы	7190	5720
НДС по приобретенным ценностям	53	45
Дебиторская задолженность (менее 12 мес.)	8006	7883
в т.ч. покупатели	7316	5738
Денежные средства	962	1093
Всего оборотные активы	16211	14741
БАЛАНС	26173	24630
ПАССИВ		
3. Капитал и резервы		
Уставный капитал	45	45
Нераспределенная прибыль	1349	2013
Всего капитал и резервы	1394	2058
4. Долгосрочные обязательства		
Кредиты и займы	1186	956
Всего долгосрочные обязательства	1186	956
5. Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	23593	21616
в т. ч. поставщики и подрядчики	18093	15831
Всего краткосрочные обязательства	23593	21616
БАЛАНС	26173	24630

Далее путем вычитания из статей агрегированной отчетности соответствующих внутригрупповых оборотов и расчетов получаем консолидированную отчетность группы, консолидированная отчетность ГВО «Группа» представлена в табл. 4 и 5.

В дальнейшем на основании данных сформированной консолидированной отчетности можно проводить анализ финансовых результатов ГВО как единого хозяйствующего субъекта [5]. Однако не следует оставлять без внимания и индивидуальную отчетность каждой из организаций, входящих в группу, так как в процессе анализа финансовых результатов деятельности ГВО показатели индивидуальной и консолидированной отчетности сравниваются.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс. Ч. I (ФЗ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ). Ст. 105.1
2. Приказ Минфина России № 126н от 14 сентября 2012 года «О применении методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. № 112.
3. ФЗ от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Ст. 8. П. 2.
4. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».
5. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределения прибыли. СПб.: Питер, 2005.

*O.N. Hmel'nitskaya**

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE DISCLOSURE OF INFORMATION ABOUT A GROUP OF RELATED ORGANIZATIONS IN ORDER TO ANALYZE FINANCIAL RESULTS

A modern form of business - a group of related organizations is considered. A list of questions to be mandatory disclosed in order to create complete and accurate information about a group of related organizations in order to analyze the results of its activity is suggested.

Key words: group of interdependent companies, financial performances of activity, financial and non-financial information, consolidated book-keeping.

* *Hmel'nitskaya Olga Nikolaevna* (my_dream88@mail.ru), the Dept. of Accounting and Auditing, Pskov State University, Pskov, 180000, Russian Federation.