БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

УДК 336.02

Н. В. Генералова, С. Н. Карельская

ИСТОКИ И ЭВОЛЮЦИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

В статье представлены результаты исследования, проведенного с целью установления истоков консолидированной отчетности, а также эволюции данного вида отчетности в России. Консолидированная финансовая отчетность, при которой объединяются показатели материнской компании и дочерних компаний, т. е. отчетность группы, составляется в России с 1992 г. Исследуется практика формирования близкой к ней сводной отчетности советского периода истории России. Сделан вывод о том, что сводная отчетность трестов и объединений в нашей стране с 1936 г. с поправками на условия хозяйствования в плановой экономике являлась аналогом консолидированной отчетности зарубежных стран с рыночной экономикой. Кроме того, установлено, что методология «советской консолидации» берет начало в статистических обобщениях бухгалтерской отчетности, разработанных в дореволюционной России в конце XIX в. И. И. Кауфманом и П. В. Олем. Авторы статьи предполагают, что если бы не изменение политического курса России в 1917 г., наработки этих ученых стали бы основой отечественной консолидированной отчетности. С переходом к рыночной экономике (с 1992 г.) в России методология данного вида отчетности стала последовательно реформироваться с целью регламентации новых видов операций (покупки бизнеса, возможности частного участия в компаниях и проч.) в контексте мировых процессов распространения МСФО. Начиная с отчетности за 2012 г. в силу законодательного требования консолидированная отчетность общественно значимых компаний в России составляется по МСФО. Появление этого требования в России стало реализацией мировых тенденций развития финансовой отчетности в условиях глобализации экономики. Библиогр. 37 назв. Ил. 1. Табл. 3.

Ключевые слова: консолидация, сводная отчетность, МСФО, история бухгалтерского учета, макроотчетность, агрегирование, статистика, учет в России, консолидированная финансовая отчетность.

N. V. Generalova, S. N. Karelskaya

THE ORIGINS AND DEVELOPMENT OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN RUSSIA

This paper discusses the results of research conducted with the aim of establishing the time period when the practice of making consolidated financial statements for a group of companies first appeared in Russia as well as describing the evolution of this type of financial statements. The consolidated financial

Наталья Викторовна ГЕНЕРАЛОВА — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская набережная, 7–9; n.v.generalova@spbu.ru

Светлана Николаевна КАРЕЛЬСКАЯ — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская набережная, 7–9; s.karelskaya@spbu.ru

Natalia V. GENERALOVA — Candidate of Economics, Associate Professor, St. Petersburg State University, 7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; n.v.generalova@spbu.ru

Svetlana N. KARELSKAYA — Candidate of Economics, Senior Lecturer, St. Petersburg State University, 7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; s.karelskaya@spbu.ru

statements, — as the statement indicators of the parent company and affiliated companies, i.e. the group reporting unite, have been made in Russia since 1992. The article considers the practice of providing similar or summary reporting which developed during the Soviet period of Russian history in order to evaluate its effect on the formation of the consolidated financial statements of nowadays. Authors have come to a conclusion that Russian consolidated financial statements are likely to originate in the financial statements of trusts and the associations, whose history dates back to 1936. Later it was reviewed to include provisions for the planned economy of the USSR to keep up with the consolidated statements of foreign countries with market economy. In addition, it seems that the methodology of "the Soviet consolidation» originates in the statistical generalizations of the accounting statements developed in prerevolutionary Russia in the end of a XIX century by I. I. Kaufman and P. V. Ol'. If Russia had not changed its political course in 1917, the works by these scientists would have formed the basis of the domestic consolidated statements. With the transition to market economy (in 1992) in Russia, the methodology of the given kind of the reporting began to be reformed consistently for the purpose of regulating new kinds of operations (acquisitions, private capital participation in the companies, etc.) within the world system of IFRS. Starting with financial statements of 2012, in compliance with statutory requirements, consolidated financial reporting for public and major Russian companies has been prepared in accordance with the IFRS.Refs 37. Fig. 1. Tables 3.

Keywords: consolidation, summary reporting, IFRS, accounting history, macro-reporting, aggregation, statistics, accounting in Russia, consolidated financial statements.

1. Введение

Значение консолидированной финансовой отчетности (а не индивидуальной) как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций значительно возросло в связи с глобализацией, процессом изменения структуры мирового хозяйства, охватившим практически все сферы общества: экономику, политику, культуру, религию и проч. Экономическая составляющая данного процесса может быть показана как процесс становления глобального хозяйственного миропорядка, характеризующегося следующими признаками, в соответствии с которыми осуществляется переустройство экономик разных стран: а) принципиально идентичный уровень общественного благосостояния во всех странах мира; б) идентичные условия хозяйственной деятельности, законодательной базы, банковской и налоговой систем, денежных единиц во всем мире; в) полное отсутствие каких-либо административных барьеров на пути движения факторов производства к месту их обработки и использования, а готовых товаров — к конечному потребителю; г) единый механизм управления экономическими процессами на уровне мирового хозяйства в целом [Фейгин, 2009, с. 15]. К настоящему времени основным результатом глобализации экономики стало стирание национальных границ между странами, возникновение переплетения и взаимозависимости национальных экономик, функционирование которых невозможно без межгосударственных структур, что предопределяет необходимость глобальной координации направлений совершенствования экономического регулирования, осуществляемое наднациональными (международными) институтами, т. е. институтами, созданными вне национальной юрисдикции, что отличает их от действующих непосредственно в государствах [Рязанов, 2012, с. 13–14, 30]. Одним из таких наднациональных институтов является Фонд Международных стандартов финансовой отчетности (Фонд МСФО), основанный в 1973 г. Данная организация разрабатывает «глобальные» правила формирования и представления консолидированной[1] финансовой отчетности — Междуна-

[1] МСФО применяют как к консолидированной, так и к индивидуальной отчетности. Однако в соответствии с МСФО (IFRS) 10, в случае наличия у отчитывающейся компании дочерних компа-

родные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Эти стандарты можно считать ключевым элементом информационной инфраструктуры глобальной экономики, обеспечивающим стандартизированную информацию о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

МСФО как система предписаний формирования финансовой отчетности получили распространение в последние годы и были взяты на вооружение в большинстве стран. Не стала исключением и Россия. В соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», начиная с отчетности за 2012 г. общественно значимым организациям вменено в обязанность составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Среди специалистов все более распространенным становится мнение, согласно которому процесс внедрения в российскую практику МСФО привел к появлению консолидированной отчетности. Авторы настоящей статьи считают, что это не в полной мере соответствует действительности. Цель настоящего исследования прежде всего заключалась в поиске истоков зарождения консолидированной финансовой отчетности в России. Был проведен анализ эволюции регулирования практики формирования отчетности, объединяющей несколько индивидуальных отчетностей по тому или иному основанию (*сводной* и *консолидированной*) и выделены этапы развития данного вида отчетности в России.

Методологической основой исследования послужили труды известных российских и иностранных ученых и историков в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности: А. М. Галагана, В. В. Ковалева, В. А. Маздорова, Я. В. Соколова, Ж. Ришара, Дж. Р. Эдвардса и др. Использовались такие научные методы, как анализ и синтез, выявление причинно-следственных связей, монографический метод, метод сравнения. Исторические материалы анализировались по методике, описанной и успешно применявшейся итальянским исследователем истории бухгалтерского учета Ф. Мелисом (F. Melis, 1914–1973), которая состояла в том, чтобы изучать практику бухгалтерии, наблюдая ее в ходе времен, и постепенно выяснять, каким образом бухгалтерские записи помогали хозяйствам удовлетворять различные потребности. В российских исторических исследованиях ее используют М. И. Кутер и М. М. Гурская [Кутер и др., 2010, с. 28–29]. Объектом настоящего исследования являлись опубликованные индивидуальные и объединенные по взаимосвязанным и невзаимосвязанным предприятиям бухгалтерские отчетности, нормативные акты, регулировавшие правила их составления, описания сводной статистической отчетности, сводной бухгалтерской отчетности, консолидированной финансовой отчетности, а также исследования в области истории экономики и статистики.

2. Консолидированная и сводная отчетность

Прежде чем перейти непосредственно к изложению результатов исследования, необходимо сделать уточнения по терминологии. Дело в том, что в зарубежной литературе используется термин «консолидированная финансовая отчетность» (*consolidated financial statement*s), который вошел в российскую практику в конце девяностых годов прошлого века в связи с реформированием учета в соответствии

ний формирование консолидированной финансовой отчетности, за редким исключением, обязательно. Таким образом, отчетность по МСФО — это практически всегда консолидированная отчетность.

с требованиями рыночной экономики и ориентацией на МСФО. В настоящее время под консолидированной отчетностью понимается финансовая отчетность *группы*, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств *материнского предприятия* и его *дочерних предприятий* представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности. Именно такое определение дано в МСФО (IFRS) 10. При этом *группа* — это материнское предприятие и его дочерние предприятия; отношения между материнской компанией и «дочками» строятся на основании наличия *контроля*. Техника консолидированной отчетности включает такие приемы, как: элиминирование внутригрупповых оборотов и остатков, исключение показателей капитала дочерних компаний, применение метода покупки на дату объединения бизнеса, признание неконтролирующей доли участия и гудвила, оценку по справедливой стоимости активов и обязательств дочерних компаний на дату приобретения и проч.

Отечественные бухгалтеры долгое время (вплоть до начала 1990-х годов) составляли не консолидированную, а *сводную бухгалтерскую отчетность*. Данный вид отчетности принципиально отличается от консолидированной тем, что представляет собой свод данных отчетностей организаций, относящихся к той или иной отрасли (министерству, ведомству). Такой вид отчетности является продуктом социалистической системы хозяйствования, своего рода «социалистическим» (или «советским») вариантом консолидированной отчетности. Сводная отчетность составлялась путем суммирования данных индивидуальных отчетностей компаний по аналогичным статьям без исключения результатов операций между ними. В отличие от консолидированной отчетности, охватывающей данные дочерних и материнской компаний, сводная отчетность включала показатели только дочерних компаний, если применять к советской отчетности терминологию современной консолидированной отчетности; при этом материнской компанией выступало государство, которое не включалось в сводную отчетность. Как следствие, сводная отчетность не является отчетностью группы в терминологии МСФО. Можно сказать, что сводная отчетность составлялась по принципу горизонтали, т. е. в сводную отчетность включались данные равноправных компаний, принадлежащих к той или иной отрасли (министерству, ведомству), при этом ни одна из таких компаний не контролировала все другие, т. е. не являлась материнской компанией для остальных. Консолидированная отчетность, напротив, формируется по вертикали, поскольку суть охвата такой отчетности состоит во включении данных всех подконтрольных (дочерних) компаний одной единственной компании — материнской; соответственно вершиной вертикали является материнская компания. В этом заключается принципиальное отличие рассматриваемых видов отчетности, и обусловлено оно тем, что консолидированная отчетность формируется в условиях слияния капиталов.

Осознавая существенные отличия методологии формирования консолидированной и сводной отчетности, отметим общее для них: они являются результатом объединения нескольких индивидуальных отчетностей компаний. Другими словами, и консолидированную, и сводную отчетность можно назвать *обобщенной отчетностью*. Сводная отчетность, формируемая, главным образом, в советский период истории нашей страны, рассматривалась в данной статье для того, чтобы определить степень ее влияния на консолидированную финансовую отчетность.

3. Появление и современные тенденции консолидированной финансовой отчетности

Консолидированная финансовая отчетность возникла сравнительно недавно. В работах по истории бухгалтерского учета называют первой отчетностью по группе компаний отчетность *Cotton Oil Trus* 1866 г. [Edwards, 1991, с. 115]. Методика ее составления отличалась от современной, поэтому по настоящему первой консолидированной отчетностью общепринято считать отчетность американской сталелитейной корпорации (*U. S. Steel Corporation*) за 1902 г. [Edwards, Webb, 1984, p. 34]. Авторами методики ее составления, основанной на концепции экономического единства взаимодействующих компаний, стали английский представитель аудиторской фирмы *Pricewaterhouse* в США А. Л. Дикинсон (A. L. Dickinson, 1859–1935) и главный бухгалтер сталелитейной корпорации В. Дж. Филберт (W. J. Filbert) [Edwards, 1991, p. 115]. Спустя пять лет такая отчетность вошла в практику Великобритании [Edwards, Webb, 1984, p. 38]. В других европейских странах к ней приступили позднее: в Голландии в 1926 г., в Германии в 1930-е годы, во Франции в 1983 г. [Малькова, 2003, с. 223].

По мнению Г. Мюллера, Х. Гернона и Г. Миика, основной причиной появления консолидированной финансовой отчетности стало формирование информационных запросов пользователей в отношении отчетных данных по группам компаний [Мюллер, Гернон, Миик, 2003, с. 70–71]. Определяющее значение для успешной реализации идей консолидации в XIX в. в США имели: 1) бурный процесс концентрации капитала, когда одни компании поглощались другими, и 2) формирование компаний холдингового типа, т. е. компаний, контролирующих полностью (100%) или частично (51% и более голосующих акций) одну или несколько других компаний. Ее распространению способствовали отсутствие каких-либо барьеров в применении новых методов учета и составления отчетности, осознание предпринимателями целесообразности процессов юридического дробления и экономического объединения различных видов бизнеса, одобрение идеи консолидации крупнейшими фондовыми биржами [Ковалев В., Ковалев Вит. В., 2013, с. 316].

Требование о формировании консолидированной отчетности на национальном уровне стало вводиться после Второй мировой войны. Впервые это было сделано в 1947 г. в Великобритании [Edwards, Webb, 1984, p. 31]. В период 1950-х — 1980-х годов требование к группам компаний формировать консолидированную финансовую отчетность было введено в большинстве европейских и в части азиатских стран. Одной из последних стран к этому процессу присоединилась Франция, которая только в 1985 г. включила это правило в свои регулятивы.

Существенные отличия в национальных правилах формирования и представления консолидированной отчетности обусловили необходимость ее наднационального регулирования. Так, Европейский союз принял в 1983 г. Седьмую директиву «Учет и консолидированная отчетность», которая гармонизировала представление консолидированной отчетности в странах Евросоюза. Большой вклад в регулирование формирования и представления консолидированной отчетности внес Фонд МСФО, который начиная с 1973 г. по настоящее время разрабатывает стандарты, основанные на обобщении практики, лучших разработках методологов учета и отчетности. С 1990-х годов в европейских странах начали принимать законы, допускающие при формировании консолидированной отчетности применение МСФО. На-

пример, в Германии такое правило было введено в действие в 1998 г. [Gee et al., 2010, p. 100–101]. В 2002 г. Постановлением Европейского парламента и совета введено требование для листинговых (зарегистрированных на бирже и публично торгующих своими ценными бумагами) компаний стран Европейского союза с 1 января 2005 г. составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО [Шеремет, Соловьева, 2009, с. 34]. В 2005 г. обязательное применение МСФО для составления консолидированной отчетности введено в Австрии, Бельгии, Болгарии, Великобритании, Венгрии, Германии, Греции, Дании, Ирландии, Испании, Италии, Кипре, Латвии, Литве, Нидерландах, Польше, Португалии, Румынии, Словении, Финляндии, Франции, Чехии, Швеции и Эстонии, в 2010 г. — в Бразилии и Японии, в 2012 г. — в Аргентине, Мексике и России [IFRS application around the world].

Таким образом, в большинстве европейских стран с 2005 г. требуется применять международные стандарты для формирования этого вида отчетности как минимум в отношении публичных компаний. К этому итогу страны пришли разными путями: на основе одномоментной в 2005 г. замены национальных стандартов МСФО в части формирования указанной отчетности или перехода на МСФО в два этапа: 1) смешенное применение стандартов, когда компаниям позволяется самостоятельно определять, по каким стандартам (национальным, международным или американским) составлять консолидированную финансовую отчетность и 2) введение требования об обязательном формировании отчетности по МСФО с 2005 г. Стратегии одномоментной замены национальных стандартов МСФО придерживались в Сингапуре, постепенного перехода — в Германии [Соколова, 2006, с. 52–53]. Россия в период новейшей истории ее развития последовала примеру Германии, с единственным исключением: обязанность применения МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности для большинства общественно значимых компаний (кредитных, страховых, компаний, чьи ценные бумаги котируются на бирже, и проч.) введена в действие для отчетности 2012 г.

4. Новейшая история консолидированной финансовой отчетности в России (1992 г. по настоящее время)

В новейшей истории консолидированной финансовой отчетности в России можно выделить три этапа развития: 1) национальный (1992–1999 гг.), 2) смешанный (1999–2011 гг.) и 3) международный (2012 г. — настоящее время) [Генералова, Карельская, 2014, с. 16].

Национальный этап начался в 1992 г., когда в действие было введено требование составления сводной отчетности по российским регулятивам. Эта отчетность была близка по содержанию консолидированной отчетности. Но правила ее составления, прописанные в нормативных документах, были изложены очень кратко и часто противоречиво. Лишь начиная с отчетности за 1995 г. российские компании обязали в случае наличия дочерних компаний и зависимых обществ составлять консолидированную финансовую отчетность, ошибочно названную в нормативных документах того времени сводной бухгалтерской отчетностью, но по сути таковой не являющейся. Ключевым нормативным документом, предписывающим технику формирования консолидированной отчетности, по праву считается Приказ Минфина РФ № 112 от 30.12.1996 «О Методических рекомендациях по составлению

и представлению сводной бухгалтерской отчетности» [1996], который действовал почти 20 лет без фундаментальных изменений. Анализ данного документа позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на общее сходство предписанной техники консолидации с международными требованиями, отечественные положения имели ряд принципиальных отличий. Так, подход к учету на дату приобретения контроля кардинальным образом разнился с подходами, изложенными в МСФО.

В начале 1990-х годов в стране проводилась реформа бухгалтерского учета и отчетности в связи с отказом от плановой экономики и переходом к рыночным отношениям, не стала исключением и отчетность по взаимосвязанным предприятиям. Бухгалтерский учет советского периода характеризовался следующими отличительными чертами: государственное регулирование учета в стране на основе принятия нормативных документов, обязательных к применению; полная стандартизация и унификация учетных процедур и документов; единая система бухгалтерской отчетности. Основная цель бухгалтерского учета заключалась в обеспечении сохранности и рационального использования государственной собственности. Несмотря на неоспоримые достоинства советской системы учета, она не отвечала новым задачам, предъявляемым обществом к учетным данным в условиях рыночной экономики. Стержнем реформы бухгалтерского учета на правительственном уровне были определены МСФО. Толчком к началу реформы послужил семинар по проблемам учета на совместных предприятиях, проводившийся Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в июне 1989 г. в Москве, на котором были выявлены основные несоответствия российской и международной практики учета, намечены пути адаптации и интеграции системы учета России в международную систему. Однако официальным началом процесса реформирования учета следует считать Постановление ВС РФ от 23 октября 1992 г. № 3708-1 «О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики», где предусматривался переход на МСФО к 2000 г. [1992]. Однако в 1998 г. план адаптации правил учета к современным условиям хозяйствования был пересмотрен, и Россия приняла политику «взвешенного и постепенного» применения МСФО. Такой подход заключается в сохранении национальной системы учета и отчетности, базирующейся на МСФО, и введении требования о представлении консолидированной отчетности непосредственно по МСФО для публичных компаний. К этому времени уже были приняты основные нормативные документы, регулирующие практику учета, в основе которых были заложены ключевые принципы МСФО.

В конце 1990-х годов отдельные компании начали в инициативном порядке применять МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности. Например, ОАО «Газпром»[2] и ОАО «РАО ЕЭС»[3] составляют консолидированную финансовую отчетность по МСФО с 1998 г. Добровольное представление отчетности по МСФО российскими компаниями обусловлено тем, что с установлением рыночных отношений возникла необходимость привлечения капитала через рыночные механизмы, в том числе и главным образом за счет привлечения инвестиций на международных рынках капитала. Это определило необходимость изменения нормативного регулирования правил формирования отчетности.

[2] По данным официального сайта [ОАО «Газпром»…].
[3] По данным официального сайта [РАО ЕЭС России…].

В 1999 г. в России начался *смешанный этап* регулирования консолидированной финансовой отчетности. Российским компаниям впервые было разрешено выбирать учетные стандарты для формирования и представления консолидированной отчетности (национальные или МСФО); данное правило распространялось начиная с отчетности за 1999 г. Таким образом, отчетность по группе компаний могла формироваться как по национальным, так и по международным учетным стандартам.

В 2005 г. крупнейшие российские биржи — ФБ ММВБ и ФБ РТС ввели требование о представлении финансовой отчетности по МСФО или по Общепринятым принципам бухгалтерского учета США (ОПБУ США) для включения компаний в котировальный список акций и облигаций класса «А» первого и второго уровней.

В 2012 г. начался *международный этап*, на котором большинство российских общественно значимых компаний обязали составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО (с отчетности за 2012 г.). Данное требование закреплено в Федеральном законе № 208-ФЗ от 27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчетности» [2010]. Вступление этого закона в силу привело на практике к укреплению тенденции роста числа российских компаний, составляющих финансовую отчетность по МСФО. При этом на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом МСФО и признанные в порядке, установленном с учетом требований российского законодательства.

Ниже приведены ключевые моменты по регулированию российской консолидированной финансовой отчетности:

— четко определен вопрос методологии формирования консолидированной финансовой отчетности: это методология МСФО (с учетом их признания на территории РФ);
— урегулированы «формальные» аспекты: определены срок (не позднее 120 дней по окончании отчетного года), адресаты, язык и периодичность представления (пока обязательна только годовая отчетность); зафиксирована необходимость обязательного аудита годовой отчетности; установлен надзорный орган (Центробанк России); описан порядок публикации данного вида отчетности (срок — не позднее 30 дней после даты представления);
— требование о формировании консолидированной финансовой отчетности по МСФО не является тотальным, оно практически распространяется на «общественно значимые компании» — кредитные организации; страховые организации; на эмитентов ценных бумаг (чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам путем включения в котировальный список; на эмитентов «внесписочных» ценных бумаг в случаях, предусмотренных законодательством о рынке ценных бумаг); на управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; на клиринговые организации; на федеральные государственные унитарные предприятия и на открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации, а также еще на ряд компаний;
— на законодательном уровне «исправлен» вопрос терминологии для обозначения консолидированной финансовой отчетности.

Таким образом, российские общественно значимые организации начиная с 2012 г. формируют консолидированную финансовую отчетность по МСФО, но с отдельными ограничениями, следующими из других российских нормативных актов, регулирующих правила формирования финансовой отчетности. Эти ограничения несколько сужают действие МСФО, но в целом не влияют на признание составленной компаниями консолидированной отчетности, соответствующей МСФО. Как следствие, можно признать, что в 2012 г. в России состоялся переход к составлению отчетности по МСФО. Это согласуется с мировыми тенденциями регулирования консолидированной отчетности.

Далее на рис. 1 представлена динамика формирования консолидированной финансовой отчетности по МСФО российскими компаниями за период 2005–2013 гг., составленная по данным рейтинга крупнейших российских компаний по объему реализации продукции «Эксперт-400»[4] [Рейтинг крупнейших компаний по объему продаж]. В этот рейтинг включаются 400 российских компаний практически из всех основных сфер экономики по признаку объема выручки[5]. Соотношение общего объема годовой выручки компаний, включенных в рейтинг 2013 г. (45 299 млрд руб.), и ВВП РФ за 2012 г. (62 218 млрд руб.) составило 72,8%[6].

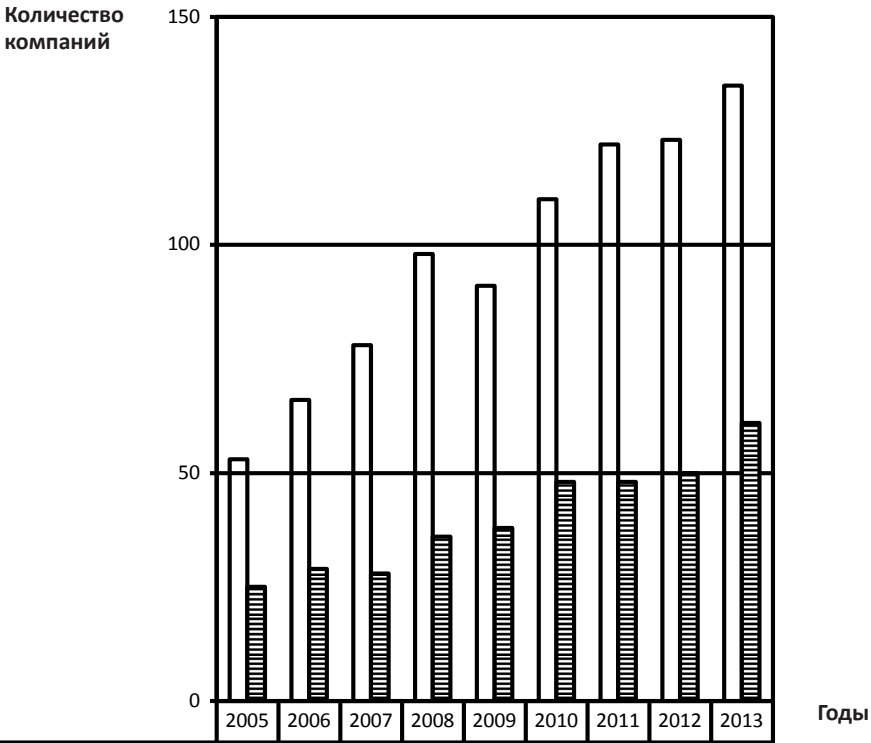
Как видно на рис. 1, в период с 2005 по 2013 г. количество крупнейших российских компаний, применяющих МСФО, ежегодно увеличивается в среднем на 12%. Исключение составили 2007 и 2009 гг. В 2007 г. произошло сокращение на одну компанию в списке из ста крупнейших компаний рейтинга «Эксперт–400», что обусловлено перемещением отдельных предприятий по рейтингу при осуществлении их ранжирования по объему реализации продукции. В 2009 г. в списке из 400 компаний на 7 сократилось количество отчитывающихся по МСФО организаций, что можно объяснить влиянием экономического кризиса. Динамика применения МСФО по первой сотне компаний и по всей исследуемой совокупности компаний (400 компаний) практически совпадает (так, увеличение в 2013 г. по сравнению с 2005 г. составило 2,44 раза и 2,55 раза). В то же время доля компаний, составляющих отчетность по МСФО по всей совокупности (2005 г. — 13,25%, 2013 г. — 33,75%), почти в 2 раза ниже, чем аналогичный показатель для лидеров российской экономики — первой сотни компаний рейтинга (2005 г. — 25%, 2013 г. — 61%). Это может служить подтверждением правильности курса Правительства РФ на введение МСФО не для всех компаний, а лишь для общественно значимых.

---

[4] Рейтинг крупнейших компаний по объему продаж «Эксперт-400» составляется Рейтинговым агентством «Эксперт РА» по методике, одобренной *PricewaterhouseCoopers*.

[5] Место компании в рейтинге «Эксперт-400» определяется путем их ранжирования по объему реализации продукции (работ, услуг) за год, предшествующий составлению рейтинга: например, в рейтинге 2013 г. учтен объем выручки за 2012 г. Сбор данных о компаниях рейтинговым агентством осуществлялся в три этапа: 1. На основе рейтингов прошлых лет, статистической отчетности за год, оперативной статистической отчетности, сообщений в средствах массовой информации формируется список компаний — потенциальных участников рейтинга. После предварительного отбора в нем остается около 600 компаний. 2. Проводится опрос компаний — кандидатов в рейтинг. Запрашиваются основные показатели деятельности за два года. 3. Пробелы в собранной информации восполняются за счет данных Росстата и корпоративных сайтов в Интернете. Для подготовки рейтинга использовалась информация Федеральной службы государственной статистики и Федеральной налоговой службы, представленная в «Системе профессионального анализа рынков и компаний» (СПАРК) агентства «Интерфакс».

[6] Выручка компаний в рейтинге-2013 взята из отчетности за 2012 г., ВВП РФ в текущих ценах взят за 2012 г.



	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Количество компаний, применяющих МСФО, из списка 400 крупнейших	53	66	78	98	91	110	122	123	135
Количество компаний, применяющих МСФО, из списка 100 крупнейших	25	29	28	36	38	48	48	50	61

Рис. 1. Динамика применения МСФО крупнейшими (по объему выручки) российскими компаниями.

Рассчитано по: [Рейтинг крупнейших компаний…].

Устойчивый рост числа компаний, составляющих отчетность по МСФО, установился в 2010 г. В 2011 г. количество таких компаний превысило 30% от общего перечня, включенного в рейтинг «Эксперт-400». В списке первых 100 крупнейших компаний к тому времени МСФО применяли уже почти 50%. В последние несколько лет в связи с появлением возможности использования на биржах США финансовой отчетности по МСФО, а также с введением в Европейском союзе требования о представлении консолидированной отчетности по МСФО, список российских компаний, применяющих МСФО, стал пополняться за счет тех, кто отказался от ОПБУ США в пользу МСФО. Это сделали такие компании, как ОАО «Пивоваренная компания “Балтика”» в 2005 г., концерн «Калина», Магнитогорский металлургический комбинат — Объединенная компания «Русал», «Полиметалл» — с 2011 г.

Показательным моментом является то, что, хотя по данным рейтинга за 2013 г. применение МСФО увеличилось по сравнению с данными 2012 г. (135 против

123 компаний из 400 компаний и 61 против 50 из 100 компаний), о «бурном всплеске» использования стандартов крупными компаниями с 2012 г. речи не идет. Из рис. 1 видно, что законодательное требование о формировании отчетности по МСФО начиная с 2012 г. не привело к существенному увеличению компаний, применяющих эти стандарты как методологическую основу. Таким образом, можно заключить, что введение законодательного требования скорее придало легитимность консолидированной финансовой отчетности по МСФО крупнейших российских компаний, в силу того что фактически они уже составляли ее и до того.

При построении табл. 1 использованы данные рис. 1, в ней раскрываются сведения о принадлежности крупнейших российских компаний из рейтинга «Эксперт-400», применяющих МСФО, к отраслям экономики. В табл. 1 включены 9 отраслей экономики, в которых осуществляет свою деятельность наибольшее количество компаний, составляющих отчетность по МСФО.

Таблица 1. **Принадлежность к отраслям экономики крупнейших компаний, применяющих МСФО, по объему реализации продукции**

Показатели \ Годы	2005*	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Количество компаний, составляющих отчетность по МСФО, из крупнейших компаний в рейтинге «Эксперт-400», всего	53	66	78	98	91	110	112	123	135
В том числе по отраслям:									
— банки	22	24	26	30	27	30	29	26	28
— машиностроение	5	6	5	6	8	7	8	9	11
— нефтяная промышленность	2	3	3	3	3	3	4	4	9
— розничная торговля	6	7	4	8	4	7	10	8	9
— страхование	0	0	0	2	3	4	4	4	8
— транспорт	4	7	9	8	6	7	8	10	10
— химическая и нефтехимическая промышленность	2	2	5	3	5	7	10	10	10
— черная металлургия	4	3	4	7	6	5	7	7	7
— электроэнергетика	1	2	4	5	12	13	15	16	12
Прочие (более 5 компаний в отрасли)	7	12	18	26	17	27	17	29	31

Рассчитано по: [Рейтинг крупнейших…].

* Примечание. К сожалению, до 2005 г. рейтинговое агентство не включало в таблицы рейтинга данные о стандартах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, используемых компаниями для составления финансовой отчетности.

Наиболее стабильным, занимающим первое место, является банковский сектор, что характерно практически для всех стран. Так, большая часть крупнейших российских компаний, формирующих отчетность по МСФО (более 41% в 2005 г. и почти 20% в 2013 г.), являются кредитными организациями, для которых это предписано Банком России, однако их доля в общем количестве компаний начиная с 2009 г. постоянно снижается. Второе место по количеству компаний (9%) принадлежало

в 2013 г. электроэнергетике, но, следует отметить, что по сравнению с 2012 г. их доля снизилась на 4%; третье место — машиностроению: доля компаний этой отрасли, составляющих отчетность по МСФО, 8%, что на 1% выше, чем годом ранее. Положительным качественным индикатором отраслевого среза динамики применения МСФО в крупнейших компаниях является увеличение (более чем в 4,4 раза, с 7 до 31 компании, за период 2005–2013 гг.) по «прочим» отраслям, что свидетельствует о «всеобъемлющем охвате» распространения МСФО в России.

В декабре 2014 г. на официальном сайте Минфина России был опубликован Доклад о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг., в котором впервые были приведены официальные данные о количестве компаний, составляющих консолидированную отчетность в силу законодательного требования [Доклад…, 2014]. В сокращенном виде данная информация приведена в табл. 2.

Таблица 2. **Исполнение Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг.**

Показатели	Кредитные организации		Страховые организации		Эмитенты (кроме кредитных и страховых организаций)		Всего	
	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.
Количество организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО по состоянию на 31 декабря	956	923	457	419	91	86	1504	1428
Количество организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность по МСФО	952	879	432	409	83	59	1467	1347

Составлено по: [Доклад…, 2014, с. 5].

Несовпадение количества компаний «обязанных составлять» и «представивших» отчетность по группе компаний обусловлена, главным образом, отзывом лицензий у кредитных и страховых компаний. Разница между количественными показателями, представленными в табл. 1 и 2, объясняется тем, что в табл. 1 включены компании, формирующие консолидированную отчетность по МСФО и вошедшие в рейтинг «Эксперт-400», в то время как в табл. 2 приведены все компании, обязанные формировать консолидированную отчетность.

На практике число российских компаний, формирующих консолидированную финансовую отчетность, превышает количество, указанное в табл. 2 (т. е. 1347 за 2013 г.), поскольку в этот расчет не вошли:

— компании, применяющие ОПБУ США, которые по законодательству могут не переходить на МСФО до 2015 г.;
— компании, формирующие консолидированную финансовую отчетность в инициативном порядке, без соответствующих требований законодательства (это, как правило, средние компании реального сектора, составляющие консолидированную отчетность по требованию инвестора или кредитора, для иностранной материнской компании или по другим причинам).

Подводя итоги анализа, можно говорить об устойчивом росте количества российских компаний, формирующих консолидированную финансовую отчетность за 2005–2013 гг. Это итог развития консолидированной финансовой отчетности в стране в период новейшей истории, в который законодатели постепенно отказывались от практики, сложившейся в советское время, наполняя ее современными правилами, заимствованными из международной практики, и в первую очередь из МСФО. Данное утверждение справедливо не только для практики составления консолидированной отчетности, но и для всей практики бухгалтерского учета. Описанный этап для страны начался в 1992 г., когда в России уже существовала сложившаяся практика составления свободной отчетности, которая обобщала данные по взаимосвязанным предприятиям по принципу контроля. Она появилась в первой половине XX в., но в 1990-е годы под воздействием изменения экономических отношений в стране стала постепенно вытесняться.

5. Причины и условия появления сводной отчетности в России

В советский период в России сложились условия аналогичные, с определенными оговорками, тем, которые в конце XIX в. привели в США к появлению консолидированной отчетности. Начиная с первых лет формирования административно-командной системы в нашей стране проводилась национализация предприятий, состоящая в передаче хозяйствующих субъектов из частной собственности в государственную, что можно считать процессом, сходным с концентрацией капитала. Г. Горелик на основе изучения структуры управления и контроля имуществом в советский период признает применявшийся государственными органами в то время способ хозяйствования аналогом монокорпорации [Gorelik, 1974, p. 17].

В отношении развития отчетности по взаимосвязанным предприятиям ключевым моментом стало обстоятельство, связанное с тем, что на базе национализированных предприятий создавались тресты и объединения, т. е. хозяйственные группы, имеющие структуру, сходную с компанией холдингового типа или корпоративной группой. Необходимость осуществления управления созданными объединениями обусловила формирование информационных запросов со стороны государственных органов и администрации, отвечающей за эффективное использование государственного имущества, аналогичных запросам американских участников частных предприятий, входящих в группу компаний. Это, в свою очередь, привело к появлению отчетности, сходной по содержанию с консолидированной отчетностью американских корпоративных групп.

Описанные условия сложились в начале 1920-х годов, когда правительство приступило к трестированию крупной национализированной промышленности, т. е. к созданию трестов. В тресты объединялись предприятия одной отрасли, наиболее крупные, с лучшим техническим оборудованием и удобно расположенные для объединения. К концу 1922 г. было организованно 42 треста, к середине 1923 г. их насчитывалось уже 478 [Голотник и др., 2000, с. 131; Маздоров, 1972, с. 71–72]. Каждый трест состоял из нескольких предприятий и возглавлялся правлением. Для осуществления хозяйственного управления описанной структурой требовалась отчетная информация, обобщающая данные по операциям треста и всем предприятиям, входящим в его состав. Для ее формирования создавались бухгалтерии треста, функции

которых состояли в ведении учета операций правления, проверке бухгалтерской отчетности предприятий, входящих в состав треста, и составлении на ее основе сводной отчетности [Маздоров, 1972, с. 68]. Таким образом, сводная отчетность трестов, составляемая в описанный период, по целям и задачам соответствовала современной консолидированной отчетности — представление необходимых для принятия управленческих решений отчетных данных по группе предприятий.

Правила составления отчетности предприятий, входящих в тресты, регламентировались нормативными документами, в которых были определены единый отчетный период, отчетная дата, срок представления отчетности, правила оценки статей баланса [Маздоров, 1972, с. 73]. Таким образом, подготовленная для свода по трестам отчетность предприятий составлялась по правилам, соответствующим принципам консолидации. Однако применявшаяся методология свода отчетности не включала правило элиминирования остатков по внутригрупповым расчетам, доходам и расходам. Свод отчетных данных осуществлялся путем простого построчного суммирования показателей.

В 1936 г. ситуация изменилась. Были утверждены два важных нормативных акта: «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий» и «Инструкция народного комиссариата финансов Союза ССР по применению Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий», согласно которым алгоритм составления сводной отчетности по трестам и объединениям «не является простой арифметической сводкой данных, находящихся в годовых отчетах и балансах отдельных предприятий: при составлении сводных годовых отчетов и балансов тот орган, который выполняет такую сводку, обязан прежде всего очистить сводный отчет от так называемых внутренних оборотов; далее, из сводного отчета и из сводного баланса должны быть исключены статьи по взаимным расчетам между предприятиями, входящими в состав одного и того же объединения; наконец, при составлении сводных отчетов и балансов должны быть уточнены все неясности в расчетах между теми предприятиями, отчеты и балансы которых объединяются в один сводный годовой отчет и баланс и должны быть урегулированы все претензии предприятий друг к другу» [Галаган, 1939, с. 292–293; Положение…, 1936; Об утверждении Инструкции…, 1936]. Таким образом, в новый описанный алгоритм было включено основное правило формирования современной консолидированной отчетности, базирующееся на принципе единого хозяйствующего субъекта — элиминирование остатков по расчетам внутри группы, доходам и расходам.

Отличием сводной отчетности трестов и объединений 1936 г. от современной консолидированной отчетности, по справедливому замечанию А. Ю. Сигидова и Д. А. Настенко, являлось то, что это была отчетность по группе предприятий, единственным собственником и инвестором которых выступало государство [2013, с. 4]. Это уточнение свидетельствует о том, что предприятия на 100% принадлежали указанному собственнику, что определило отсутствие в отчетности таких показателей, как гудвил и неконтролирующая доля участия. Важным методологическим отличием формирования сводной бухгалтерской отчетности трестов было отсутствие правила современной консолидированной финансовой отчетности, состоящего в исключении показателей капитала дочерних компаний. Оно обусловливалось тем,

что в тресты и объединения входили «равноправные» предприятия, т. е. ни одно из них не контролировало другие, соответственно в этой структуре отсутствовала материнская компания.

На основе проведенного анализа можно заключить, что отчетность, формировавшаяся в СССР по трестам и объединениям предприятий, начиная с 1936 г. по методологии ее составления соответствовала современной консолидированной отчетности, за исключением правила элиминирования показателей капитала дочерних компаний.

6. Единая система советской бухгалтерской отчетности

Важным отличием советской сводной отчетности по трестам и объединениям от консолидированной отчетности корпоративных групп, состоящих из частных предприятий, являлось место, которое она занимала в общей системе бухгалтерской отчетности. Эта система включала в себя три вида отчетности, являющихся по своему содержанию тремя уровнями свода (обобщения) данных по группам предприятий:

(1) объединение или трест → (2) министерство → (3) промышленность.

На нижнем (1-м) уровне агрегирования данных обобщались показатели индивидуальной бухгалтерской отчетности предприятий, входящих в состав всесоюзных и республиканских промышленных объединений (главных управлений, трестов, комбинатов, союзов и других органов хозяйственного управления). На следующем (2-м) уровне в сводную отчетность объединялась отчетность первого уровня агрегирования, обобщаемая по принципу подчинения по министерствам и ведомствам. На последнем (3-м) уровне путем обобщения сводных отчетов второго уровня составлялась отчетность макроуровня — уровня государства по государственной промышленности.

Таким образом, в советский период существовало три вида сводной (агрегированной) отчетности по взаимосвязанным предприятиям: 1) всесоюзных и республиканских промышленных объединений, главных управлений, трестов, комбинатов, союзов и других органов хозяйственного управления; 2) министерств и ведомств СССР и союзных республик; 3) государственной промышленности.

Трехуровневая система бухгалтерской отчетности сложилась в 1920-е годы, когда тресты были признаны основной структурной единицей, управление которой осуществлялось вышестоящей организацией [Маздоров, 1972, с. 92–93]. Впервые сводная отчетность макроуровня — третьего уровня агрегирования данных — была составлена по отчетным показателям предприятий за 1922 г. К сожалению, этот документ не сохранился в центральных библиотеках страны, однако представление о его содержании можно получить по отчету, составленному за следующий отчетный период, — это был баланс по состоянию на 1 октября[7] 1924 г. Его форма представлена в табл. 3.

[7] В советской России в 1920-е годы годовая бухгалтерская отчетность составлялась по состоянию на 1 октября, «операционный год устанавливался с 1 октября по 30 сентября» [Маздоров, 1972, с. 73]. Изменение отчетной даты на 1 января произошло в 1930 г.

Таблица 3. **Форма сводного баланса государственной промышленности (тыс. руб.)**

Наименование счетов	Металлическая промышленность	…	Отрасль *N*	Всего
Число трестов	17	…	i	72
Актив Имущество, неоконченные постройки и капитальный ремонт	508 976 034,66	…	…	2 210 174 967,48
	…	..		
Всего	1 058 193 698,33	…	…	4 661 552 652, 53
Пассив Основной капитал	495 349 659,07	…	…	2 090 215 949.32
…	…	…	…	…
Всего	1 058 193 698,33			4 661 552 652, 53

Составлено по: [Сводный баланс …, 1925, с. 2–3].

Сводный баланс макроуровня, представленный в табл. 3, являлся сводом балансов по трестам общесоюзного значения. Его статьи разделены на актив и пассив, без группировки их по разделам (актив содержал 8 статьей, пассив –11), в графах указаны отрасли промышленности (всего 9 отраслей), с представлением информации о количестве трестов, входящих в состав отрасли [Сводный баланс…, 1925, с. VII]. Соответственно, в ячейках сводного баланса представлялись данные по каждой отрасли. В последней графе содержался итоговый показатель по всем отраслям государственной промышленности в целом. Итоговая сумма являлась результатом простого суммирования показателей балансов отраслей, исключение данных о взаимных операциях трестов и остатков их встречной задолженности не производилось. Таким образом, сводный отчет макроуровня по методике формирования не являлся консолидированной отчетностью. По содержанию это был статистический свод данных. Формировался он из сводной отчетности министерств по отраслям экономики (2-й уровень агрегирования данных), которая составлялась аналогичным порядком — путем построчного арифметического суммирования показателей бухгалтерской отчетности нижестоящего уровня, т. е. сводных балансов трестов и объединений.

Методология формирования советского сводного отчета макроуровня была разработана на основе практики составления и опубликования сводов бухгалтерских отчетов банков и акционерных предприятий, сложившейся в конце XIX в. Первая проформа такого свода была создана И. И. Кауфманом (1843[8]–1915) — государственным деятелем, ученым-финансистом, основоположником российской финансовой статистики [Базулин, 2009, с. 217]. Ученый выполнил эту работу по поручению государственного органа статистики. Свод данных отчетности предприятий был сделан И. И. Кауфманом в 1875 г. по отчетным данным кредитных учреждений за период с 1864 по 1873 г. [Кауфман, 1875]. Позже по разработанной им методике своды отчетности формировались и публиковались ежегодно в официальных органах печати. В начале 1900-х годов в публикации стали включать сводные таблицы по нефинансо-

[8] Год рождения И. И. Кауфмана точно не установлен. В разных изданиях и документах указаны три возможные даты: 4 июня 1843 г., 5 июля 1847 г. и 4 июня 1848 г. [Базулин, 2009, с. 215–216].

вым организациям. Существенное развитие методика Кауфмана получила в работе «Статистика акционерных обществ и паевых товариществ, обязанных публичной отчетностью за 1911–12 гг.», опубликованной в 1915 г. П. В. Олем [1915]. Методики формирования сводов отчетов, созданные указанными авторами, основывались на простом построчном суммировании показателей индивидуальной отчетности предприятий, включенных в выборку для свода. Отличия их состояли в методах преодоления проблем несопоставимости индивидуальной отчетности предприятий, правила составления и представления которой в то время не регламентировались. И. И. Кауфман при формировании сводов отчетности исключал статьи индивидуальных балансов банков, которые не отвечали установленным ученым признакам. П. В. Оль осуществлял перегруппировку статей отчетных балансов с целью приведения их к сопоставимому виду.

Своды отчетности предприятий, формировавшиеся в описанный период, не предназначались для использования в процессе принятия текущих экономических решений на микро- или макроуровне. Они составлялись с целью систематизации и сохранения отчетной информации по предприятиям, опубликованной в периодических изданиях для первичного накопления данных экономической статистики.

Это был предварительный этап развития российской сводной отчетности, завершившийся в 1917 г. Отчетность была ориентирована на удовлетворение информационных запросов пользователей микроуровня. Раскрываемые в ней показатели оставались индивидуальной отчетностью предприятий и представляли собой сведения обо всех предприятиях, попавших в выборку. В сводах отчетности Кауфмана они часто даже не содержали обобщающих показателей. Однако его работа послужила основной для разработки методики обобщения данных Олем, у которого такие показатели уже присутствовали, но являлись всего лишь частью статистического обобщения. Методика Оля и обобщенные им данные отчетности предприятий позже были использованы советскими методологами макроотчетности — сводного баланса государственной промышленности.

Появление макроотчетности в советский период являлось системно необходимым для осуществления административно-планового управления страной в целом и каждым предприятием в отдельности. На начальном этапе эта отчетность была источником данных для формирования планов развития народного хозяйства, позже в ней стали представляться итоги выполнения плана. Практика формирования макроотчетности имела важное значение для развития российского бухгалтерского учета, необходимость ее формирования привела к разработке и введению в действие унифицированных правил учета и форм индивидуальной и сводной бухгалтерской отчетности предприятий и трестов. Введение в действие полного комплекса законодательных актов, который обеспечил однородность данных бухгалтерской отчетности, ставшей главной особенностью методологии советского бухгалтерского учета, завершилось в 1925 г. утверждением первого советского плана счетов (Схема распланировки счетов текущего учета) (подробнее см.: [Генералова, Карельская, 2013, с. 16]).

К сожалению, до наших дней сохранились только четыре сводных баланса государственной промышленности: за отчетные периоды 1923–1924 гг., 1924–1925 гг., 1927–1928 гг. и за 1937 г. Установление причин отсутствия таких отчетов за другие периоды требует дополнительного исследования. Вероятными причинами можно

назвать следующие: 1) в 1930-е годы начался процесс сокращения раскрытия для общественности статистической информации; 2) правительством был сделан окончательный выбор между двумя видами формировавшейся макроотчетности, раскрывающей данные о функционировании национальной экономики, в пользу баланса народного хозяйства (БНХ), в котором представлялись взаимоувязанные сведения о производстве и распределении материальных благ в народном хозяйстве и дополнительные данные [История российской…, 2013, с. 86, 93]. Впервые БНХ был опубликован за 1923/1924 год. В отличие от баланса государственной промышленности, он был ориентирован на обобщение показателей отчета о финансовых результатах [Соколов, 2003, с. 380]. В 1990-е годы в связи с преобразованием экономики страны от составления БНХ отказались в пользу системы национальных счетов (СНС)[9], которая применялась к этому времени во всем мире.

Сводную отчетность двух нижних уровней обобщения (по трестам и объединениям и по министерствам) продолжали формировать в нашей стране до начала 1990-х годов. Длительная практика их составления нашла продолжение в период новейшей истории в виде самостоятельного вида сводной отчетности министерств и ведомств.

7. Этапы развития российской обобщенной отчетности

При описании развития российской обобщенной бухгалтерской отчетности можно выделить три основных исторических этапа ее эволюции: 1) предварительный — микроэкономический статистический этап (1864(1875)–1917); 2) макроэкономический статистический этап советского периода (1922–1991)[10]; 3) микроэкономический финансовый этап (1992 г. — по настоящее время), включающий подэтапы: национальный (1992–1999), смешанный (1999–2011) и международный (2012 г. — по настоящее время).

Основанием для разграничения этапов эволюции практики составления обобщенной отчетности является методология ее формирования, основные задачи, для решения которых она предназначалась, и виды этой отчетности, составляемые в разные исторические периоды. Также во внимание приняты исторические этапы развития российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета: рыночный микроэкономический (1740–1917 гг.), плановый макроэкономический (1918–1991 гг.) и современный рыночный микроэкономический (1991 г. — по настоящее время), основой для выделения которых стали экономические отношения между хозяйствующими субъектами в стране, классификация способов регулирова-

[9] СНС — это макроэкономическая модель, используемая международным экономическим сообществом для анализа состояния и развития мировой и национальной экономической системы [Елисеева и др., 2013, с. 20].

[10] Между первым и вторым историческим этапом существует временной разрыв, продолжавшийся пять лет (1918–1922 гг.)., причиной которого стали события 1917 г., приведшие отдельных специалистов в области учета к идее ликвидировать бухгалтерский учет на предприятиях и создать единый централизованный учет, обобщающий данные о хозяйственной деятельности всей страны в целом [Соколов Я. В., Соколов В. Я., 2009, с. 213]. К счастью для практики бухгалтерского учета достаточно быстро выявилась ее утопичность, однако проведение отдельных мероприятий в этом направлении имело последствия, ликвидация которых заняла несколько лет. Только к 1920-м годам предприятия стали регулярно представлять бухгалтерскую отчетность вышестоящим организациям.

ния бухгалтерского учета Ж. Ришара (через банкротства, государственное планирование, биржевую деятельность и работу банков) и задачи законодателя [Генералова, Карельская, 2013, с. 13].

Предварительный — микроэкономический статистический этап развития отчетности предполагал формирование сводов отчетности предприятий, опубликованной в периодических изданиях. Это не связывалось с предоставлением сведений для принятия экономических решений на макроуровне. В тот период осуществлялось первичное накопление данных экономической статистики. И. И Кауфман и П. В. Оль стали создателями методов свода данных бухгалтерской отчетности, которые в дальнейшем послужили теоретической основой для разработки правил формирования советской сводной отчетности макроуровня и уровня министерств и ведомств.

Макроэкономический статистический этап относится к советскому периоду. В то время сложилась единая система советской отчетности, состоящая из трех уровней агрегирования показателей бухгалтерской отчетности взаимосвязанных предприятий, в которых последовательно обобщались данные начиная с индивидуальной отчетности и заканчивая макроуровнем. Практика формирования сводной отчетности трех уровней агрегирования данных продолжалась до конца 1930 г., позже третий уровень был вытеснен статистическим макроотчетом — балансом народного хозяйства, в котором прямо не прослеживается связь с данными бухгалтерской отчетности, раскрывавшими сведения о другом аспекте функционирования экономики. В настоящее время он заменен системой национальных счетов.

Сводный отчет высшего (3-го) уровня обобщения показателей бухгалтерской отчетности предприятий являлся балансом государственной промышленности, представлявшим макроданные, характеризующие финансовое положение и результаты деятельности в разрезе отраслей и по промышленности в целом. Такое обобщение данных было необходимо для сбора сведений, необходимых для государственного планирования. Сводные отчеты двух верхних уровней агрегирования формировались путем суммирования показателей сводной бухгалтерской отчетности нижнего уровня. Сводный отчет нижнего уровня (по трестам и ведомствам) в первые годы составлялся аналогичным способом, но начиная с 1936 г. стали использоваться методы, сходные с консолидацией, отличавшиеся от современного ее варианта следующими факторами: цель составления отчетности, основание для включения предприятий в периметр обобщения и отсутствие правил элиминирования капитала дочерних предприятий, связанное с тем, что тресты и объединения состояли из «равноправных» предприятий, т. е. среди них не было материнской компании. С переходом к рыночным отношениям в экономике макрообобщения данных индивидуальной бухгалтерской отчетности предприятий потеряли свою актуальность. Однако практика составления сводной отчетности второго уровня обобщения (по предприятиям, подведомственным федеральным органам исполнительной власти или тем, часть акций которых находилась в федеральной собственности) продолжалась до 2012 г.

Микроэкономический финансовый этап формирования отчетности по группе компаний начался в 1992 г. и был обусловлен отказом от административно-командной системы и возвратом к рыночным отношениям, что потребовало пересмотра системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности. На этом этапе в нашей

стране были введены правила формирования консолидированной финансовой отчетности, т. е. финансовой отчетности по группе компаний, методология составления которой основана на концепции единого хозяйствующего субъекта. Основное назначение отчетности — удовлетворение информационных запросов пользователей микроуровня, т. е. пользователей, задачи которых состоят в принятии решения об участии в капитале отдельных юридических лиц или их групп, объединенных на экономическом или юридическом основании. В первые годы требовалось формирование консолидированной отчетности по национальным правилам учета, с 1999 г. стало возможным ее составление по МСФО.

Современный период развития российской консолидированной отчетности начался с 2012 г. С отчетности за этот год в России законодательно установлено требование для большинства общественно значимых компаний формировать консолидированную финансовую отчетность по правилам МСФО. Данная система стандартов составления отчетности главным образом ориентирована на формирование данного вида отчетности и не содержит правил бухгалтерского учета. Произошло смещение акцентов с учетной процедуры (бухгалтерский аспект) на представление отчетности (финансовый аспект), содержащей полезную информацию для принятия решений пользователями, основными из которых являются инвесторы и иные поставщики заемного капитала. Это позволяет рассматривать указанный период как самостоятельный подэтап, несмотря на то, что российские группы компаний уже в 1999 г. получили право составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

8. Заключение

Основными результатами проведенного исследования можно назвать следующие:

1. Разграничены основные этапы развития российской обобщающей бухгалтерской отчетности.

2. Дана характеристика основных видов российской обобщающей бухгалтерской отчетности разных исторических периодов.

3. Установлено существование взаимосвязи трех видов сводной отчетности предприятий и объединений и их место в единой системе советской отчетности, формировавшейся с целью получения макроданных о функционировании государственной промышленности.

4. Найдена теоретическая основа появления методологии формирования сводной отчетности советского периода и установлены имена их создателей (И. И. Кауфман и П. В. Оль).

5. Введено в научный оборот описание советской практики опубликования сводных отчетов, составленных по бухгалтерской отчетности, обобщавшей на макроуровне данные государственных промышленных предприятий.

6. Проанализирована практика применения МСФО в России в период с 2005 по 2013 г. и разграничены этапы развития консолидированной финансовой отчетности в период новейшей истории (с 1992 г. по настоящее время).

Результаты проведенного исследования могут быть основой для дальнейшего изучения сводной отчетности как источника появления российской методики консолидации данных. Кроме того, продолжением проведенного анализа может стать

междисциплинарное исследование истории статистики и экономики, бухгалтерского учета и управления хозяйствующими субъектами, которое позволит проанализировать практику использования описанной обобщающей отчетности в разные исторические периоды и их влияние на развитие учета и статистики.

Литература

Базулин Ю. В. Илларион Игнатьевич Кауфман // Очерки по истории финансовой науки: Санкт-Петербургский университет / под ред. В. В. Ковалева. М.: Проспект, 2009. С. 215–237.

Бурлакова О. В. Современные методологические проблемы консолидированного учета. М.: Бухгалтерский учет, 2008. 368 с.

Галаган А. М. Основы бухгалтерского учета / под ред. проф. С. К. Татур и А. С. Маргулиса. М.; Л.: ГОСПЛАНИЗДАТ, 1939. 304 с.

Генералова Н. В., Карельская С. Н. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. С. 10–19.

Генералова Н. В., Карельская С. Н. Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 29. С. 13–28.

Голотик С. И., Данилин А. Б., Евсеева Е. Н., Карпенко С. В. Советская Россия в 20-е гг.: НЭП, власть большевиков и общество // Новый исторический вестник. 2000. № 2. С. 122–181.

Доклад о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг. (дата опубликования: 16.12.2014) [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/12/main/doklad.pdf (дата обращения: 15.01.2015).

Елисеева И. И., Щирина А. Н., Капралова Е. Б. Система национальных счетов как инструмент макроэкономического анализа // Финансы и бизнес. 2013. № 2. С. 20–32.

История российской государственной статистики: 1811–2011. Росстат. М.: ИИЦ «Статистика России», 2013. 143 с.

Кауфман И. И. Статистика русских банков: в 2 т. // Статистический временник Российской империи. 1875. Вып. I. Т. 2. 545 с.

Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд, прераб. и доп. М.: Проспект, 2013. 784 с.

Кутер М. И., Гурская М. М., Павлиди О. А., Кузнецов А. В. Русское начало в исследовании истории возникновения двойной бухгалтерии // Вектор науки Тольятинского гос. ун-та. 2010. № 3. С. 28–33.

Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917–1972). М.: Финансы, 1972. 320 с.

Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. 352 с.

Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива / пер. с англ., 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2003. 136 с.

Оль П. В. Статистика акционерных обществ и паевых товариществ, обязанных публичною отчетностью за 1911/12 год. Пг.: Типография редакции периодических изданий Министерства финансов, 1915. 469 с.

Об утверждении Инструкции Народного Комиссариата Финансов Союза ССР по применению «Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий»: Постановление СНК СССР от 29.07.1936 № 1365 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 20.01.2015).

Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий: утверждено Постановлением СНК СССР от 29.07.1936 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 20.01.2015).

О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики: Постановление ВС РФ от 23 октября 1992 г. № 3708-1 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 20.01.2015).

О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Приказ Минфина РФ от 30.12.1996 № 112 (ред. от 24.12.2010, с изм. от 14.09.2012) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 20.01.2015).

О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 20.01.2015).

Рейтинг крупнейших компаний по объему продаж [Электронный ресурс]. URL: http://raexpert.ru/rankingtable/expert400/2014/main/ (дата обращения: 20.01.2015).

Рязанов В. Т. Наднациональные и национальные регуляторы в условиях глобальной экономической нестабильности // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Серия 5. Экономика. 2012. Вып. 2. С. 13–32.

Сводный баланс общесоюзной промышленности на 1 октября 1924 года с предисловием Г. Л. Пятакова. М.; Л.: Центральное управление Печати ВСНХ СССР, 1925. 140 с.

Сигидов Ю. И., Настенко Д. А. Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 2–13.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.

Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2009. 287 с.

Соколова Н. А. Мировой опыт применения МСФО // Бухгалтерский учет. 2006. № 9. С. 52–56.

Фейгин Г. Ф. Развитие национальных экономик в условиях глобализации: историко-экономический аспект // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2009. № 2. С. 14–24.

Шеремет А. Д., Соловьева О. В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности: анализ международного опыта // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 1. С. 31–36.

Edwards J. R., Webb K. M. Development of Group Accounting in the United Kingdom to 1933 // The Accounting Historians Journal. 1984. Vol. 11, N 1. P. 31–61.

Edwards J. R. The Process of Accounting Innovation: the Publication of Consolidated Accounts in Britain in 1910 // The Accounting Historians Journal. 1991. Vol. 18, N 2. P. 113–132.

IFRS Application around the World [Electronic resource]. URL: http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx (дата обращения: 20.01.2015).

Gee M., Haller A., Nobes C. The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK // Accounting in Europe. 2010. Vol. 7, N 1. P. 97–122.

Gorelik G. Soviet Accounting, Planning, and Control, Abacus 1974. Vol. 10, Issue 1. P. 13–25.

ОАО «Газпром». Акционерам и инвесторам. Отчетность [сайт]. URL: http://www.gazprom.ru/investors/reports/1998/ (дата обращения: 20.01.2015).

РАО ЕЭС России. Финансовые отчеты. Группа [сайт]. URL: http://www.rao-ees.ru/ru/investor/finans/show.cgi?fin_ot.htm (дата обращения: 20.01.2015).

Статья поступила в редакцию 16 апреля 2015 г.