

Вестник НГУЭУ. 2025. № 1. С. 195–210

Vestnik NSUEM. 2025. No. 1. P. 195–210

Научная статья

УДК 657

DOI: 10.34020/2073-6495-2025-1-195-210

ИНТЕГРИРОВАННЫЕ КОРПОРАТИВНЫЕ СТРУКТУРЫ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Колчугин Сергей Владимирович

*Новосибирский государственный технический университет
Сибирский университет потребительской кооперации*

s.kolchugin@rambler.ru

Аннотация. В статье рассматриваются теоретические и методологические проблемы отражения учетно-аналитической информации о деятельности интегрированных корпоративных структур. Рассмотрено современное состояние консолидированного учета и его возможности представления полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности интегрированных структур. Изучена актуальная проблема проведения недолевой консолидации на уровне финансовой отчетности материнской и дочерних компаний. Проанализирована методологическая проблема формирования комбинированной финансовой отчетности. В статье были выделены два подхода к формированию консолидированной финансовой отчетности. В результате была предложена матрица теоретически возможных методов информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур.

Ключевые слова: интегрированные корпоративные структуры, принцип контроля, консолидированная финансовая отчетность, комбинированная отчетность, консолидированный учет, методология консолидированного учета, контур консолидации, теория бухгалтерского учета, методология бухгалтерского учета

Для цитирования: Колчугин С.В. Интегрированные корпоративные структуры: проблемы теории и методологии бухгалтерского учета // Вестник НГУЭУ. 2025. № 1. С. 195–210. DOI: 10.34020/2073-6495-2025-1-195-210.

© Колчугин С.В., 2025



Контент доступен под лицензией Creative Commons Attribution 4.0 License

Original article

INTEGRATED CORPORATE STRUCTURES: PROBLEMS OF ACCOUNTING THEORY AND METHODOLOGY

Kolchugin Sergei V.

*Novosibirsk State Technical University
Siberian University of Consumer Cooperation*

s.kolchugin@rambler.ru

Abstract. In the article, the theoretical and methodological problems of reflecting accounting information on the activities of integrated corporate structures are discussed. The current state of the consolidated financial statements and the consolidated accounting is considered. The current problem of conducting non-equity consolidation of the financial statements of parent and subsidiary companies has been studied. The methodological problem of compiling combined financial statements is analyzed. The article highlighted two approaches to the preparation of consolidated financial statements. As a result, a matrix of theoretically possible accounting methods for integrated corporate structures was proposed.

Keywords: integrated corporate structures, control principle, consolidated financial statements, combined statements, consolidated accounting, consolidated accounting methodology, consolidation confines, accounting theory, accounting methodology

For citation: Kolchugin S.V. Integrated corporate structures: problems of accounting theory and methodology. *Vestnik NSUEM*. 2025; (1): 195–210. (In Russ.). DOI: 10.34020/2073-6495-2025-1-195-210.

Введение

В современной экономике значительную долю занимают интегрированные корпоративные структуры, имеющие разветвленную сеть подконтрольных организаций [1]. Существующая теория и методология бухгалтерского учета как инструментальная основа формирования учетной информации о финансово-хозяйственной деятельности интегрированных корпоративных структур имеют существенные ограничения применимости, определяемые юридическим контуром отчитывающейся организации.

Отсюда можно сформулировать проблему, цель, задачи и гипотезу исследования.

Основная проблема проводимого исследования состоит в отсутствии теоретической базы и методологических разработок в области информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур как сложных социально-экономических систем.

Цель научного исследования – выявление областей «методологического вакуума» или теоретических и практических сегментов бухгалтерского учета, в которых отсутствует применимая методология информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур.

Задачи исследования:

– рассмотреть основные проблемы существующей теории и методологии консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета;

- изучить проблему недолевой консолидации в существующих подходах к консолидации финансовой отчетности;
- проанализировать методологические недостатки формирования комбинированной финансовой отчетности;
- исследовать проблемные вопросы включения в контур консолидации «внучатых компаний».

Сформулируем гипотезу проводимого научного исследования. Существующая теория и методология бухгалтерского учета содержит значительные теоретические и практические сегменты учета, в которых отсутствует разработанная методология информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур.

В ходе проведения научного исследования были использованы следующие методы:

1) метод аналогии – при выдвижении научных гипотез. В качестве методологической основы был принят парадигмальный подход Т. Куна, и в частности влияние аномалий на методологические основы «нормальной науки» [19];

2) сочетание анализа и синтеза, сочетание индукции и дедукции и метод сравнения, при анализе существующих теоретических и методологических проблем информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур.

1. Интегрированная корпоративная структура – новый субъект социально-экономической деятельности

На современном этапе развития теории и методологии бухгалтерского учета информация о финансово-хозяйственной деятельности организации должна иметь четко очерченные экономические контуры. Экономические контуры определяются «отчитывающейся организацией», под которой понимается: «организация, которая обязана или самостоятельно решает подготовить финансовую отчетность» [33, п. 3.10]. Причем отчитывающейся организацией может быть как отдельная организация (в этом случае юридические контуры отчитывающейся организации совпадают с ее экономическими контурами), так и группа организаций, связанных между собой по принципу контроля (в этом случае юридические контуры отчитывающейся организации не совпадают с ее экономическими контурами). Устанавливая экономические контуры отчитывающейся организации, определяются активы и обязательства, доходы и расходы, а также капитал, подлежащий отражению в финансовой отчетности.

Исторически применяемая методология бухгалтерского учета имеет границы релевантности, определяемые юридическим контуром отчитывающейся организации. Метод двойной записи, позволяющий отражать объекты бухгалтерского наблюдения, применим только в том случае, если транзакции осуществляются между двумя независимыми и юридически самостоятельными организациями. Если юридически самостоятельные организации взаимосвязаны между собой, то двойная запись приводит к появлению аномалий. В бухгалтерском учете каждой из юридически

самостоятельных, но взаимозависимых организаций (группы компаний) появляются «внутригрупповые обороты», которые с точки зрения отдельной организации отражены правильно, но с точки зрения единой отчитывающейся организации (группы компаний) должны быть элиминированы. Метод стоимостной оценки по объектам бухгалтерского учета применим при независимости и юридической самостоятельности организаций, заключающих сделку. Историческая (фактическая) стоимость поступивших объектов бухгалтерского учета отражается в финансовой отчетности по стоимости, определенной организацией-покупателем и организацией-поставщиком, при условии их независимости. При несоблюдении условия независимости оценка поступивших объектов бухгалтерского учета может быть поставлена под сомнение. Аналогичным образом границы релевантности, определяющиеся юридическим контуром отчитывающейся организации, имеют другие методы бухгалтерского учета, такие как: документирование, инвентаризация, калькуляция, счета бухгалтерского учета и финансовая отчетность [16].

Несоблюдение принципа юридической самостоятельности организаций, вступивших в сделку, априори делает такую сделку и признание объектов бухгалтерского учета, возникающих в результате такой сделки, невозможным [17].

Таким образом, с одной стороны, юридические контуры отчитывающейся организации являются необходимым условием признания объектов бухгалтерского наблюдения (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов), но с другой – установление контуров отчитывающейся организации, которые не совпадают с границами юридического лица, приводят к аномалиям в методологии бухгалтерского учета.

2. Принцип контроля в интегрированных корпоративных структурах

В российской и международной практике подготовке финансовой отчетности интегрированных корпоративных структур посвящены следующие стандарты: 1) МСФО 3 «Объединения бизнесов» (IFRS 3 «Business Combinations») [34], 2) МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (IFRS 10 «Consolidated Financial Statements») [35]; 3) МСФО 11 «Совместное предпринимательство» (IFRS 11 «Joint Arrangements») [36]; 4) МСФО «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (IAS 28 «Investments in Associates») [38] и 5) МСФО 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» (IFRS 12 «Disclosure of Interests in Other Entities») [37], в части раскрытия информации в финансовой отчетности. Методология формирования консолидированной финансовой отчетности, содержащаяся в названных стандартах, имеет следующие недостатки:

1. Консолидация учетных данных проводится на уровне финансовой отчетности. Методология консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета, отражающего факты хозяйственной жизни интегрированных корпоративных структур, отсутствует.

Согласно существующему подходу к консолидации, формирование консолидированной финансовой отчетности проводится на основании индивидуальной финансовой отчетности материнской компании и всех дочерних компаний, а также ассоциированных компаний и совместных предприятий (консолидация деятельности совместных предприятий может проводиться на уровне фактов хозяйственной жизни). Статьи консолидированной финансовой отчетности формируются посредством объединения экономически однородных статей материнской и дочерних компаний с обязательным исключением внутригрупповых оборотов. Консолидация фактов хозяйственной жизни материнской компании и ее дочерних компаний, а также ассоциированных компаний и совместных предприятий не проводится в силу отсутствия теоретической и методологической базы консолидированного учета как самостоятельного вида учета [31].

Отсутствие разработанной теории и методологии консолидированного учета приводит к тому, что на сегодняшний момент нет оперативной информации о финансово-хозяйственной деятельности интегрированных корпоративных структур. Так, по данным бухгалтерского учета материнской и дочерних компаний невозможно определить текущую величину основных средств, запасов, дебиторской и кредиторской задолженности и других объектов интегрированной корпоративной структуры на дату, не совпадающую с датой представления консолидированной финансовой отчетности. Простое суммирование стоимостных показателей по соответствующим счетам материнской и дочерних компаний может привести к существенным искажениям учетной информации в силу наличия внутригрупповых оборотов. В связи с отсутствием теории и методологии консолидированного учета на практике не применяются консолидированные счета и консолидированные регистры бухгалтерского учета, на основе которых формируется консолидированная финансовая отчетность. Существующая практика консолидации не позволяет отражать методом двойной записи такие объекты бухгалтерского наблюдения, как гудвилл, неконтролирующую долю участия, финансовый результат интегрированной корпоративной структуры. Исключение внутригрупповых оборотов, проводимых между материнской и дочерними организациями, а также между дочерними компаниями, не отражается посредством двойной записи, а записывается непосредственно по строкам консолидированного отчета [22].

2. Применяемая методология консолидации исходит из метода приобретения, в основе которого лежит идея замены стоимости первоначальной инвестиции в дочернюю организацию, долей материнской организации в стоимости чистых активов контролируемой организации с отдельным выделением гудвилла по приобретаемой дочерней организации. Метод приобретения предполагает обязательное наличие процентной доли участия материнской организации в капитале дочерней организации в форме наличия «прав голоса в объекте инвестиций» (далее – долевой контроль) [9]. Процентная доля участия в капитале дочерней организации применяется при расчете таких показателей, как гудвилл, неконтролирующая доля участия и финансовый результат интегрированной корпоративной структуры.

Неконтролирующая доля участия согласно пункту 44 МСФО 3 «Объединения бизнесов» определяется в следующем порядке: «При объединении, осуществляемом только посредством договора, приобретатель должен отнести на собственников объекта приобретения сумму чистых активов объекта приобретения, признанных в соответствии с настоящим МСФО. Другими словами, доли в капитале объекта приобретения, держателем которых не является приобретатель, отражаются как неконтролирующая доля участия в финансовой отчетности приобретателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли в капитале объекта приобретения отнесены на неконтролирующую долю участия» [34, п.44].

Вместе с тем международные стандарты финансовой отчетности допускают наличие контроля материнской компании над дочерней при отсутствии прав голоса и, соответственно, четко определенной доли участия у материнской компании (недолевой контроль). Согласно положениям МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» инвестор контролирует объект инвестиций при одновременном соблюдении следующих критериев:

- а) инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- б) инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов;
- с) инвестор имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора [35, п. 7].

В п. В15 Руководства по применению МСФО 10 содержится открытый список прав, представляющих инвестору полномочия в отношении объекта инвестиций:

- (а) права в форме прав голоса (или потенциальных прав голоса) в объекте инвестиций;
- (б) права назначать, переводить на другую должность или увольнять ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, который может оказывать влияние на значимую деятельность;
- (с) права назначать или отстранять другую организацию, которая управляет значимой деятельностью;
- (d) права давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в какие-либо сделки или налагать вето на любые изменения в какие-либо сделки в интересах инвестора;
- (е) другие права (принятия решений, указанные в договоре об управлении), которые предоставляют их владельцу возможность управлять значимой деятельностью [35, п. В15].

Как видно из приведенного перечня, только подпункт (а) предполагает наличие долевого контроля материнской компании над дочерней. Подпункты (б), (с), (d) и (е) предполагают наличие недолевого контроля, при котором отсутствует доля участия материнской компании в капитале дочерней компании, и соответственно, не могут быть определены такие объекты консолидированного учета, как «гудвилл», «неконтролирующая доля участия» и «финансовый результат интегрированной корпоративной структуры».

Неурегулированными с теоретической и методологической точки зрения остаются вопросы идентификации ассоциированных компаний при наличии долевого контроля над последними, а также отражения в контуре консолидации данных ассоциированных компаний [30].

Самостоятельной научной и практической проблемой консолидации следует признать ситуацию, при которой одна компания может быть признана дочерней организацией двух отдельных материнских организаций. В одном случае на основании долевого контроля, а в другом – долевого контроля.

3. Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета интегрированных корпоративных структур, связанные с формами интеграции, отличающиеся от отношений «материнская организация – дочерняя организация»

Современная теория и методология бухгалтерского учета обладает ограниченным набором методов отражения информации об интегрированных корпоративных структурах по формам интеграции. Так, в международных стандартах финансовой отчетности разработана методология консолидации интегрированных корпоративных структур, связанных между собой отношениями «материнская организация – дочерняя организация» [25, 26]. При этом контроль материнской организации над дочерней, должен иметь четко выраженный количественный характер – долевой контроль. Но уже с конца 50-х гг. прошлого века появляются работы, отмечающие возможность иных форм интеграции, не связанных отношениями «материнская организация – дочерняя организация».

Рассматривая отдельные аномалии (some apparent anomalies) при определении границ отчитывающейся организации Дж.С. Шоу (J.C. Shaw) в статье «Критерии консолидации» («Criteria for Consolidation») [27] приводит следующий пример: «Мистер А и его семья владеют всем выпущенным акционерным капиталом компаний X Ltd и Company Y Ltd. Никакой “группы” не существует, хотя обе компании явно находятся под контролем одного физического лица или небольшого числа лиц, действующих согласованно» [27, р. 72]. В указанном примере два самостоятельных юридических лица («Company X Ltd» and «Company Y Ltd») находятся под единым контролем физического лица. Несмотря на очевидную взаимосвязь данных компаний, отношение «материнская компания – дочерняя компания» отсутствует, соответственно, методология формирования консолидированной финансовой отчетности не может быть применена.

Отмечая существующие ограничения теории и методологии информационного обеспечения интегрированных корпоративных структур, в Концептуальных основах представления финансовых отчетов [33] указывается: «Определение корректных границ отчитывающейся организации может быть затруднительным, если отчитывающаяся организация: (а) не является юридическим лицом; и (b) не состоит только из юридических лиц, связанных отношениями материнская организация – дочерняя организация» [33, п. 3.13].

Для определения финансовой отчетности подконтрольных организаций, не связанных между собой отношениями «материнская организация – дочерняя организация», в Концептуальных основах представления финансовых отчетов [33] вводится понятие «комбинированной финансовой отчетности». Под комбинированной финансовой отчетностью понимается: «финансовая отчетность отчитывающейся организации, в состав которой входят две организации или более, не связанные между собой отношениями материнская организация – дочерняя организация» [33].

Проблема формирования комбинированной финансовой отчетности поднималась Американским институтом сертифицированных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) в августе 1959 г. В Бюллетене бухгалтерских исследований № 51 «Консолидированная финансовая отчетность» (Accounting Research Bulletins № 51 «Consolidated Financial Statements») [32] вводится параграф «Комбинированная отчетность» («Combined Statements»), содержащий два пункта. Пункт 22 констатирует возможность появления форм контроля, отличных от контроля материнской компании над дочерней: «Однако существуют обстоятельства, при которых комбинированная финансовая отчетность (combined financial statements) (в отличие от консолидированной отчетности (consolidated statements)) совместно контролируемых компаний может оказаться более значимой (meaningful), чем их отдельные отчеты» [32, п. 22]. Приводятся примеры, при которых может предоставляться комбинированная финансовая отчетность: (а) если одно физическое лицо владеет контрольным пакетом акций, нескольких компаний; (b) при подготовке финансовой отчетности группы неконсолидированных дочерних компаний; и (с) при формировании финансовой отчетности группы компаний, находящихся под общим управлением. Дословно: «Например, комбинированная финансовая отчетность будет полезна, если одно физическое лицо владеет контрольным пакетом акций в нескольких корпорациях (corporations), связанных в своей деятельности. Комбинированные отчеты также будут использоваться для представления финансового положения и результатов деятельности группы неконсолидируемых дочерних компаний (unconsolidated subsidiaries). Их также можно использовать для объединения финансовой отчетности компаний, находящихся под общим управлением (companies under common management)» [32, п. 22].

Методология формирования комбинированной финансовой отчетности рассматривается в 23 пункте Бюллетеня бухгалтерских исследований № 51 «Консолидированная финансовая отчетность» [32]. В частности обязательным требованием при составлении комбинированной финансовой отчетности является требование элиминирования внутригрупповых оборотов, а также внутригрупповых прибылей и убытков: «Если комбинированная отчетность готовится для группы связанных компаний, например, группы неконсолидируемых дочерних компаний (a group of unconsolidated subsidiaries) или группы совместно контролируемых компаний (a group of commonly controlled companies), операции между компаниями (intercompany transactions), а также прибыли или убытки должны быть исключены...» [32, п. 23]. Остальные методологические проблемы

предлагается решать по аналогии с методологией формирования консолидированной финансовой отчетности: «...если есть проблемы, связанные с такими вопросами, как доля меньшинства (minority interests), зарубежные операции (foreign operations), разные финансовые периоды (different fiscal periods) или налоги на прибыль (income taxes), их следует рассматривать так же, как и в консолидированной отчетности» [32, п. 23]. Но, во-первых, теория и методология консолидированной финансовой отчетности сама не до конца разработана, что уже было показано в рамках настоящего исследования, а во-вторых, теория и методология консолидированной финансовой отчетности не применима к комбинированной финансовой отчетности. Грубо говоря, если бы комбинированная финансовая отчетность составлялась по методам консолидированной финансовой отчетности, то комбинированная финансовая отчетность была бы консолидированной финансовой отчетностью.

Несмотря на то, что возможность формирования комбинированной финансовой отчетности рассматривалась с конца 1950-х гг., теория и методология данного вида финансовой отчетности не разработана до настоящего момента.

Отдельно в качестве теоретической возможности можно рассмотреть ситуацию, при которой две или более интегрированные корпоративные структуры, наравне с отдельными дочерними компаниями, ассоциированными компаниями и совместными предприятиями принадлежат одному физическому лицу или группе лиц [5]. Теория и методология бухгалтерского учета подобных сложных интегрированных структур также не разработана.

Связанной теоретической и методологической проблемой является проблема отражения в консолидированной финансовой отчетности показателей финансово-хозяйственной деятельности «внучатых компаний».

МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [35] предусматривает следующее исключение из обязанности формирования и предоставления консолидированной финансовой отчетности. Так, материнская организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если она одновременно удовлетворяет всем следующим условиям:

(i) материнская организация сама является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой организации, и все ее другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнская организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

(ii) долговые и долевые инструменты материнской организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(iii) материнская организация не представляла и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска инструментов любого класса на открытый рынок;

(iv) конечная или любая промежуточная материнская организация указанной материнской организации подготавливает финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для открытого пользования, и в которой дочерние организации консолидируются или оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с настоящим МСФО.

Но если дочерняя компания является самостоятельной материнской компанией по отношению к другим контролируемым лицам (вторичная консолидация финансовой отчетности) и не подпадает под предусмотренное IFRS 10 исключение, возникает методологическая неопределенность по консолидации «внучатых» компаний [7]. Так, при проведении консолидации дочерней компании, являющейся самостоятельной материнской компанией (первичная консолидация), консолидироваться должна индивидуальная финансовая отчетность последней или консолидированная финансовая отчетность (сформированная в результате вторичной консолидации)? Иными словами, существует теоретическая и методологическая неопределенность в вопросах включения «внучатых» компаний в контур первичной консолидации.

С одной стороны, при консолидации индивидуальной финансовой отчетности дочерней компании, являющейся самостоятельной материнской компанией, первичная консолидированная финансовая отчетность может быть недостоверной и вводить пользователей в заблуждение, в силу наличия значимой финансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности «внучатых» компаний. С другой стороны, проведение первичной консолидации консолидированной финансовой отчетности, полученной при вторичной консолидации, приведет к существенным теоретическим и методологическим сложностям [13]. В частности, возникают вопросы по отражению в первичной консолидированной финансовой отчетности таких объектов, как гудвилл, неконтролирующая доля участия, финансового результата, сформированных посредством проведения вторичной консолидации.

Выводы

В ходе проведенного исследования были выявлены следующие теоретические и методологические недостатки в информационно-аналитическом обеспечении деятельности интегрированных корпоративных структур:

1) отсутствуют теоретическое обоснование и методологические разработки в области консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета;

2) интегрированные корпоративные структуры создаются на основе контроля материнской компании над дочерними компаниями, при этом формы контроля могут быть как долевыми, так и недолевыми. Существующая теория и методология консолидации предусматривает наличие только долевого контроля. Теория и методология консолидации при наличии недолевого контроля не разработана;

3) появление различных форм интеграции приводит к возникновению сложных интегрированных структур, таких как контроль физического лица или группы физических лиц над несколькими компаниями. Международная

практика вводит специальное понятие для финансовой отчетности подобных структур – «комбинированная финансовая отчетность», при этом теория и методология формирования комбинированной финансовой отчетности остается неразработанной. В качестве отдельного методологического вопроса может рассматриваться вопрос формирования комбинированной финансовой отчетности, когда физическое лицо или группа физических лиц контролирует две или более интегрированные корпоративные структуры;

4) наличие сложной структуры контроля, предполагающего существование «внучатых компаний», также ставит теоретические и методологические вопросы проведения консолидации интегрированных корпоративных структур.

Необходимо учитывать различные виды зависимых компаний в контуре интегрированных корпоративных структур. Кроме дочерних компаний выделяют ассоциированные компании и совместные предприятия.

Объединение выявленных методологических возможностей формирования консолидированной финансовой отчетности интегрированных корпоративных структур позволяет построить «Матрицу теоретически возможных методов информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур» (таблица).

По строкам Матрицы приведены методы консолидации, а по столбцам – виды зависимых организаций и формы интегрированных корпоративных структур. В результате получаем области «методологического вакуума» или теоретических и практических сегментов бухгалтерского учета, в которых отсутствует применимая методология информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур.

Матрица теоретически возможных методов информационно-аналитического обеспечения интегрированных корпоративных структур

Matrix of theoretically possible methods of information and analytical support for integrated corporate structures

		Дочерние компании	Ассоциированные компании	Совместное предприятие	«Комбинированные» структуры	«Внучатые» компании
Консолидация на уровне финансовой отчетности	Долевой метод консолидации	Да	Да	Да	Нет	Нет
	Недолевой метод консолидации	Нет	Нет	— *	Нет	Нет
Консолидация на уровне фактов хозяйственной жизни (транзакций)	Долевой метод консолидации	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет
	Недолевой метод консолидации	Нет	Нет	— *	Нет	Нет

* Не применимо при проведении консолидации совместных предприятий.

Источник: Составлено автором.

Теоретические и практические проблемы консолидированной финансовой отчетности широко представлены в палитре бухгалтерских академических исследований. Научные исследования в данной области направлены на особенности национального, регионального и международного регулирования консолидированной отчетности [4, 6, 21 и др.], истории развития идей консолидации в отдельных странах [11, 15, 24, 29 и др.], проблемы существующей методологии и техники консолидации на уровне финансовой отчетности [2, 10, 12, 20 и др.], анализ критериев консолидации [3, 18, 27, 28 и др.], а также на узкую проблематику, такую как отложенные налоги в консолидированной финансовой отчетности [23], консолидация в условиях инфляции [14], особенности консолидированной финансовой отчетности в отдельных отраслях [8] и т.д.

Но область существующих академических исследований ограничивается формой контроля, вида «материнская компания – дочерняя компания». Иные формы контроля практически не рассматриваются. Более того, даже в существующей технике консолидации, формирование консолидированной финансовой отчетности проводится на уровне финансовых отчетов материнской и дочерних компаний. Полноценные разработки консолидированного учета отсутствуют.

В результате проведенного исследования были выявлены значительные области бухгалтерского учета, в которых остается неразработанной теория и методология учета корпоративных интегрированных структур. В существующей процедуре консолидации остаются неразработанными методы формирования комбинированной финансовой отчетности и методы консолидации «внучатых компаний». Несмотря на наличие недолевого контроля материнской компании над дочерними компаниями, методы недолевой консолидации не разработаны. Также отсутствует теоретическое обоснование недолевой консолидации.

Серьезной теоретической и методологической проблемой остается проблема создания консолидированного учета. Проведенное научное исследование показало, что на сегодняшний момент консолидированный учет как самостоятельный вид учета в интегрированных корпоративных структурах полностью отсутствует. Тем более отсутствует консолидация на уровне фактов хозяйственной жизни, позволяющая формировать комбинированную финансовую отчетность и проводить консолидацию «внучатых компаний».

Таким образом, проведенное исследование позволило очертить рамки проблемной области в теории и методологии учета интегрированных корпоративных структур как сложных социально-экономических систем и обозначить магистральные направления научного исследования.

Список источников

1. Колчугин С.В. Основы формально-аксиоматической теории бухгалтерского учета. Новосибирск: НГУЭУ, 2019. 464 с.
2. Abad C., Laffarga J., Garcia-Borbolla A. An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated versus Unconsolidated Accounting Information // Journal of International Financial Management & Accounting. 2000. Vol. 11, iss. 3. P. 156–177.

3. *Arcady A.T.* Understanding the latest changes in consolidated financial statements // *Journal of Corporate Accounting & Finance*. 1999. Vol. 10, iss. 4. P. 39–53.
4. *Beckman H.* The New EU-Directive on Annual and Consolidated Financial Statements // *European Company Law*. 2013. Vol. 10, iss. 6. P. 199–212.
5. *Belcher F.E., Stickney C.P.* Business combinations & consolidated financial statements. Homewood Illinois, Richard D. Irwin Inc., 1983. 378 p.
6. *Ben-Shahar D., Sulganik E., Tsang D.* Does IFRS 10 on Consolidated Financial Statements Abandon Accepted Economic Principles // *Australian Accounting Review*. 2019. Vol. 26 (4), iss. 79. P. 341–345.
7. *Benis M.* The Non-Consolidated Finance Company Subsidiary // *The Accounting Review*. 1979. Vol. 54, iss. 4. P. 808–814.
8. *Burroughs R.J.* Consolidated Balance Sheet and Income Statement for Agriculture // *American Journal of Agricultural Economics*. 1945. Vol. 27, iss. 2. P. 463–472.
9. *Campbell J.D.* Consolidation vs. Combination // *The Accounting Review*. 1962. Vol. 37, iss. 1. P. 99–102.
10. *Christopher N.* An Analysis of the International Development of the Equity Method // *Abacus*. 2002. Vol. 38, iss. 1. P. 16–45.
11. *Edwards J.R.* The Process of Accounting Innovation: The Publication of Consolidated Accounts in Britain in 1910 // *The Accounting Historians Journal*. 1991. Vol. 18, iss. 2. P. 113–132.
12. *Gardini S., Grossi G.* Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value // *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2014. Vol. 26, iss. 2. P. 313–344.
13. *Heald D., Georgiou G.* Consolidation principles and practices for the UK government sector // *Accounting and Business Research*. 2000. Vol. 30, iss. 2. P. 153–167.
14. *Ketz E.J.* Accounting for Business Combinations in an Age of Changing Prices // *Accounting and Business Research*. 1984. Vol. 14, iss. 55. P. 209–216.
15. *Kitchen J.* The accounts of British holding company groups: development and attitudes to disclosure in the early years // *Accounting and Business Research*. 1972. Vol. 2, iss. 6. P. 114–136.
16. *Kolchugin S.V.* Mathematization of the theory and methodology of accounting in the first half of the twentieth century // 1st International Scientific Conference on Modern Management Trends and the Digital Economy – From Regional Development to Global Economic Growth (MTDE), Inst Int Relat, Yekaterinburg, Russia: Apr 14–15, 2019 proceedings of the 1st International scientific conference modern management trends and the digital economy: from regional development to global economic growth (MTDE 2019): Aebmr-Advances in Economics Business and Management Research, 2019. Vol. 81. P. 735–739.
17. *Kolchugin S.V.* Historical evolution of the axiomatic method in accounting: Russian experience // *Economic and Social Development (Book of Proceedings)*, 47th International Scientific Conference on Economic and Social Development. Prague, 14–15 November 2019. P. 167–175.
18. *Krimpmann A.* Principles of Group Accounting under IFRS. United Kingdom, John Wiley & Sons Ltd., 2015. 864 p.
19. *Kuhn T.S.* The structure of scientific revolutions. London, The University of Chicago Press, Ltd., 1996. 212 p.
20. *Lopes A.I., Lourenço I., Soliman M.* Do alternative methods of reporting non-controlling interests really matter? // *Australian Journal of Management*. 2013. Vol. 38, iss. 1. P. 7–30.
21. *Lopes A.I., Lopes M.* Effects of adopting IFRS 10 and IFRS 11 on consolidated financial statements // *Meditari Accountancy Research*. 2018. Vol. 27 (1), iss. 34. P. 91–124.
22. *Moonitz M.* The entity theory of consolidated statements. American Accounting Association, 1944. 102 p.

23. *Pacter P.* Consolidations and Deferred Income Taxes, *Journal of Accounting // Auditing & Finance*. 1994. Vol. 9 (3), iss. 12. P. 607–618.
24. *Parker R.H.* Explaining National Differences in Consolidated Accounts // *Accounting and Business Research*. 1977. Vol. 7, iss. 27. P. 203–207.
25. *Robson T.B.* Consolidated and other group accounts. New York, Garland Pub., 1982. 148 p.
26. *Rosenfield P., Rubin S.* Consolidation, Translation and the Equity Method: Concepts and Procedures. John Wiley & Sons, 1985. 252 p.
27. *Shaw J.C.* Criteria for Consolidation // *Accounting and Business Research*. 1976. Vol. 7, iss. 25. P. 71–78.
28. *Taylor P.A.* Consolidated Financial Reporting. USA and Canada, Markus Wiener Publishers. 1996. 416 p.
29. *Whittred G.* The Evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia // *Abacus*. 1986. Vol. 22, iss. 2. P. 103–120.
30. *Whittred G.* The Evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia. An Evaluation of Alternative Hypotheses. London, Routledge, 1988. 183 p.
31. *Wyatt A.R.* A critical study of accounting for business combinations. Accounting research study № 5. New York: American institute of CPAs, 1963. 146 p.
32. Accounting Research Bulletins № 51 «Consolidated Financial Statements» Issued by the Committee on Accounting Procedure American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). August, 1959. 51 p.
33. Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/cf/> (дата обращения: 27.10.2024).
34. IFRS 3 «Business Combinations». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/#standard> (дата обращения: 27.10.2024).
35. IFRS 10 «Consolidated Financial Statements». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr19/> (дата обращения: 27.10.2024).
36. IFRS 11 «Joint Arrangements». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-11-joint-arrangements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr16/> (дата обращения: 27.10.2024).
37. IFRS 12 «Disclosure of Interests in Other Entities». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr17/> (дата обращения: 27.10.2024).
38. IAS 28 «Investments in Associates». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-28-investments-in-associates-and-joint-ventures.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ia28/> (дата обращения: 27.10.2024).

References

1. Kolchugin S.V. Osnovy formal'no-aksiomaticheskoy teorii buhgalterskogo uchjota [Fundamentals of the formal axiomatic theory of accounting]. Novosibirsk: NGUJeU, 2019. 464 p.
2. Abad C., Laffarga J., García-Borbolla A. An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated versus Unconsolidated Accounting Information, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 2000, vol. 11, iss. 3, pp. 156–177.
3. Arcady A.T. Understanding the latest changes in consolidated financial statements, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 1999, vol. 10, iss. 4, pp. 39–53.

4. Beckman H. The New EU-Directive on Annual and Consolidated Financial Statements, *European Company Law*, 2013, vol. 10, iss. 6, pp. 199–212.
5. Belcher F.E., Stickney C.P. Business combinations & consolidated financial statements. Homewood Illinois, Richard D. Irwin Inc., 1983. 378 p.
6. Ben-Shahar D., Sulganik E., Tsang D. Does IFRS 10 on Consolidated Financial Statements Abandon Accepted Economic Principles, *Australian Accounting Review*, 2019, vol. 26 (4), iss. 79, pp. 341–345.
7. Benis M. The Non-Consolidated Finance Company Subsidiary, *The Accounting Review*, 1979, vol. 54, iss. 4, pp. 808–814.
8. Burroughs R.J. Consolidated Balance Sheet and Income Statement for Agriculture, *American Journal of Agricultural Economics*, 1945, vol. 27, iss. 2, pp. 463–472.
9. Campbell J.D. Consolidation vs. Combination, *The Accounting Review*, 1962, vol. 37, iss. 1, pp. 99–102.
10. Christopher N. An Analysis of the International Development of the Equity Method, *Abacus*, 2002, vol. 38, iss. 1, pp. 16–45.
11. Edwards J.R. The Process of Accounting Innovation: The Publication of Consolidated Accounts in Britain in 1910, *The Accounting Historians Journal*, 1991, vol. 18, iss. 2, pp. 113–132.
12. Gardini S., Grossi G. Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 2014, vol. 26, iss. 2, pp. 313–344.
13. Heald D., Georgiou G. Consolidation principles and practices for the UK government sector, *Accounting and Business Research*, 2000, vol. 30, iss. 2, pp. 153–167.
14. Ketz E.J. Accounting for Business Combinations in an Age of Changing Prices, *Accounting and Business Research*, 1984, vol. 14, iss. 55, pp. 209–216.
15. Kitchen J. The accounts of British holding company groups: development and attitudes to disclosure in the early years, *Accounting and Business Research*, 1972, vol. 2, iss. 6, pp. 114–136.
16. Kolchugin S.V. Mathematization of the theory and methodology of accounting in the first half of the twentieth century. 1st International Scientific Conference on Modern Management Trends and the Digital Economy – From Regional Development to Global Economic Growth (MTDE), Inst Int Relat, Yekaterinburg, Russia: Apr 14–15, 2019 proceedings of the 1st International scientific conference modern management trends and the digital economy: from regional development to global economic growth (MTDE 2019): Aebmr-Advances in Economics Business and Management Research, 2019, vol. 81. P. 735–739.
17. Kolchugin S.V. Historical evolution of the axiomatic method in accounting: Russian experience. Economic and Social Development (Book of Proceedings), 47th International Scientific Conference on Economic and Social Development. Prague, 14–15 November 2019. Prague, 2019. Pp. 167–175.
18. Krimpmann A. Principles of Group Accounting under IFRS. United Kingdom, John Wiley & Sons Ltd., 2015. 864 p.
19. Kuhn T.S. The structure of scientific revolutions. London, The University of Chicago Press, Ltd., 1996. 212 p.
20. Lopes A.I., Lourenço I., Soliman M. Do alternative methods of reporting non-controlling interests really matter? *Australian Journal of Management*, 2013, vol. 38, iss. 1, pp. 7–30.
21. Lopes A.I., Lopes M. Effects of adopting IFRS 10 and IFRS 11 on consolidated financial statements, *Meditari Accountancy Research*, 2018, vol. 27 (1), iss. 34, pp. 91–124.
22. Moonitz M. The entity theory of consolidated statements. American Accounting Association, 1944. 102 p.
23. Pacter P. Consolidations and Deferred Income Taxes, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1994, vol. 9 (3), iss. 12, pp. 607–618.

24. Parker R.H. Explaining National Differences in Consolidated Accounts, *Accounting and Business Research*, 1977, vol. 7, iss. 27, pp. 203–207.
25. Robson T.B. Consolidated and other group accounts. New York, Garland Pub., 1982. 148 p.
26. Rosenfield P., Rubin S. Consolidation, Translation and the Equity Method: Concepts and Procedures. John Wiley & Sons, 1985. 252 p.
27. Shaw J.C. Criteria for Consolidation, *Accounting and Business Research*, 1976, vol. 7, iss. 25, pp. 71–78.
28. Taylor P.A. Consolidated Financial Reporting. USA and Canada, Markus Wiener Publishers, 1996. 416 p.
29. Whittred G. The Evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia, *Abacus*, 1986, vol. 22, iss. 2, pp. 103–120.
30. Whittred G. The Evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia. An Evaluation of Alternative Hypotheses. London, Routledge, 1988. 183 p.
31. Wyatt A.R. A critical study of accounting for business combinations. Accounting research study № 5. New York, American institute of CPAs, 1963. 146 p.
32. Accounting Research Bulletins № 51 «Consolidated Financial Statements». Issued by the Committee on Accounting Procedure American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). August, 1959. 51 p.
33. Conceptual Framework for Financial Reporting. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/cf/> (accessed: 27.10.2024).
34. IFRS 3 «Business Combinations». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/#standard> (accessed: 27.10.2024).
35. IFRS 10 «Consolidated Financial Statements». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr19/> (accessed: 27.10.2024).
36. IFRS 11 «Joint Arrangements». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-11-joint-arrangements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr16/> (accessed: 27.10.2024).
37. IFRS 12 «Disclosure of Interests in Other Entities». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifr17/> (accessed: 27.10.2024).
38. IAS 28 «Investments in Associates». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-28-investments-in-associates-and-joint-ventures.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ia28/> (accessed: 27.10.2024).

Сведения об авторе:

С.В. Колчугин – кандидат экономических наук, доцент, кафедра экономической информатики, Новосибирский государственный технический университет; кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Сибирский университет потребительской кооперации, Новосибирск, Российская Федерация.

Information about the author:

S.V. Kolchugin – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Computer Science in Economics, Novosibirsk State Technical University; Department of Accounting, Analysis and Auditing, Siberian University of Consumer Cooperation, Novosibirsk, Russian Federation.

Статья поступила в редакцию	08.11.2024	The article was submitted	08.11.2024
Одобрена после рецензирования	30.11.2024	Approved after reviewing	30.11.2024
Принята к публикации	20.12.2024	Accepted for publication	20.12.2024