

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Н. В. Генералова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

С. Н. Карельская

канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ЭВОЛЮЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО ГРУППЕ КОМПАНИЙ В РОССИИ

Введение

За последние десятилетия значение консолидированной (а не индивидуальной) отчетности как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций значительно возросло. Во многом причиной этому послужило все большее распространение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), которые в первую очередь ориентированы на формирование отчетности группы компаний. Не стала исключением и Россия. В соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ «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. Это требование распространяется на кредитные организации; страховые организации; организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список; а также ряд других компаний. В 2014 г. в связи с изменениями, внесенными в Закон № 208-ФЗ, сфера его действия была существенно расширена. Так, начиная с отчетности за 2015 г. обязаны формировать консолидированную отчетность негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, а также клиринговые организации. Еще для двух категорий компаний обязанность по формированию консолидированной отчетности возникнет либо с 2015 г. (в случае если соответствующие перечни будут утверждены Правительством РФ до конца 2014 г.), либо позже — это федеральные государственные унитарные предприятия и открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, перечни которых утверждаются Правительством РФ. Такие нововведения повышают актуальность данной статьи.

Цель проведенного исследования, прежде всего, заключалась в выявлении соотношения консолидированной финансовой отчетности и сводной бухгалтерской отчетности, а также в определении времени возникновения практики

формирования отчетности по группе компаний и появления методологии консолидации данных бухгалтерской отчетности. Авторами найдены в экономической статистике конца XIX в. истоки российской практики составления отчетности по группе компаний и определены имена создателей (И. И. Кауфман и П. В. Оль) первой методики ее формирования, состоящей в свode показателей индивидуальной отчетности компаний; обосновано существование ее преемственности в советский период. Кроме того, установлен факт появления в нашей стране консолидированной отчетности в первой половине прошлого века. Ранее большинство исследователей этот вопрос «корректно» замалчивали (Грибановский, 2010, с. 57—61) или настаивали на том, что «в условиях административно-командной экономики в консолидации отчетности не было необходимости» (Булгакова, 2008, с. 18). Отдельные авторы (Ю. В. Слепов, Ю. И. Сигидов, Д. А. Настенко) высказывали предположение о ее появлении в 1979 г.

В силу методологических отличий в формировании сводной и консолидированной отчетности в статье вводится термин «*отчетность по группе компаний*» для обозначения любой отчетности (как бы она ни назвалась), составленной путем обобщения данных индивидуальных бухгалтерских отчетностей нескольких предприятий.

Анализируя практику формирования отчетности по группе компаний, в статье были выделены четыре исторических периода ее существования: сводная отчетность дореволюционного периода (1864—1917); сводная отчетность советского периода (1922—1991); сводная отчетность российская (1991—2011); консолидированная финансовая отчетность (2012 — по настоящее время). Дальнейшее рассмотрение приведено в обратном хронологическом порядке.

1. Консолидированная финансовая отчетность

Идея формирования консолидированной финансовой отчетности возникла относительно недавно. Считается, что создателями правил ее составления являются английский представитель аудиторской фирмы Pricewaterhouse в США Артур Дикинсон (1859—1935) и главный бухгалтер корпорации U. S. Steel Corporation В. Филберт (Ковалев, Вит. В. Ковалев, 2009, с. 132). Идея консолидации отчетности состоит в формировании информации, характеризующей совместное финансовое положение и совместные результаты деятельности группы взаимосвязанных компаний (Кутер, Климова, 2011, с. 24). Участники, входящие в группу, являются самостоятельными юридическими лицами, находящимися в определенных «родственных» связях между собой, юридических или экономических. Обычно, когда говорят о консолидированной финансовой отчетности, используют термины: *материнская компания* (компания, контролирующая одну или несколько дочерних компаний), *дочерняя компания* (компания, находящаяся под контролем материнской компании) и *группа* (материнская и все ее дочерние компании).

Включение в группу дочерних компаний определяется наличием *контроля со стороны материнской компании*. Согласно международным стандартам подконтрольным считается объект инвестиции, если инвестор одновременно обладает следующим: 1) полномочиями в отношении контроля объекта инвестиции — существующими правами, предоставляющими возможность в настоящее время управлять деятельностью объекта инвестиции; 2) полномочиями на управление — подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиции, или имеет право на получение такого дохода; и 3) возвратом на инвестицию — имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиции в целях оказания влияния на величину дохода ин-

вестора. Установление границ контроля представляет собой центральный методологический аспект консолидации и, как следствие, определяет периметр консолидации, т. е. включение (не включение) данных тех или иных компаний в консолидированную финансовую отчетность.

Консолидация является ярчайшим примером концепции приоритета экономического содержания над юридической формой (Генералова, 2011, с. 179). Сама идея консолидированной отчетности основана на экономическом подходе: формируется отчетность не отдельного юридического лица, а группы юридических лиц, составленная как финансовая отчетность единой компании. Дело в том, что предприниматели нередко предпочитают вместо одной крупной фирмы создать несколько более мелких, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных. Это позволяет путем формирования финансовой политики получить определенную экономию на налоговых платежах; ввиду дробления и ограничения юридической ответственности по обязательствам, снизить степень риска хозяйственной деятельности, достичь более высокой мобильности в освоении новых форм приложения капитала и рынков сбыта (Ковалев, Вит. В. Ковалев, 2009, с. 131—132). При этом с экономической точки зрения группа взаимосвязанных юридически самостоятельных организаций выступает как единый хозяйствующий субъект, и в этом качестве он нуждается в единой (общей) отчетности. Каждая организация, входящая в группу, составляет *индивидуальную отчетность*, состоящую из самостоятельного баланса и всех отчетных форм, в которых раскрываются финансовое положение и результаты деятельности одного юридического лица. С помощью специальных алгоритмов показатели индивидуальной отчетности участников группы обобщаются в консолидированную финансовую отчетность, которая обладает дополнительными информационными и аналитическими возможностями (Ковалев, Вит. В. Ковалев, 2009, с. 129). *Специальный алгоритм консолидации* направлен на исключение двойного счета показателей отчетности. Для этого идентифицируют финансово-хозяйственные операции между организациями, входящими в финансовую группу, и в процессе осуществления процедуры консолидации исключают их из консолидированной отчетности, в которой показывают только активы и обязательства, доходы и расходы от операций с третьими лицами. Составленная таким образом отчетность характеризует финансовое положение и эффективность деятельности нескольких экономических субъектов, входящих в группу, как если бы они действовали как одно лицо (Кутер, Климова, 2011, с. 23). Такой подход называется *концепцией единого субъекта экономической деятельности*. Сформированная на основе этой концепции отчетность позволяет представить пользователям финансовой отчетности сведения о действительном состоянии группы, связанных между собой юридических лиц: об активах и обязательствах, которыми она располагает, о доходах и расходах, которые она генерирует. По своему содержанию консолидированная отчетность является отчетностью некоего условного хозяйствующего субъекта, в котором материнская и дочерние компании выступают в роли своеобразных подразделений (Ковалев, Вит. В. Ковалев, 2009, с. 130).

Таким образом, консолидированной финансовой отчетности присущи следующие основные особенности: 1) она не является отчетностью юридически самостоятельной коммерческой организации; 2) она имеет явно выраженную информационную и аналитическую направленность, состоящую в предоставлении дополнительной информации, отсутствующей в индивидуальной отчетности; 3) консолидация не есть простое суммирование одноименных статей финансовой отчетности организаций, входящих в группу. Она проводится так, чтобы исключить двойной счет внутригрупповых операций и обязательств (по: Ковалев, Вит. В. Ковалев, 2009, с. 132).

В настоящее время методология формирования консолидированной финансовой отчетности наиболее глубоко проработана в системе документов ГААП США и МСФО. В. Я. Соколов обоснованно замечает, что МСФО ориентирована прежде всего на составление консолидированной отчетности (Соколов, 2010, с. 107). Это следует из существующего в этой системе документов правила, согласно которому нельзя публиковать индивидуальную отчетность без консолидированной. В большинстве европейских стран с 2005 г. требуется применять международные стандарты для формирования этого вида отчетности, как минимум в отношении публичных компаний. По состоянию на начало 2012 г. это правило действовало в 83 государствах (Сигидов, Настенко, 2013, с. 2).

В МСФО 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. Правила ее составления содержатся в пяти стандартах: МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия». Основными принципами формирования консолидированной отчетности являются: 1) использование *единой учетной политики*; 2) объединение отчетных данных компаний, составленных на *единую отчетную дату и за единый отчетный период*; 3) *элиминирование остатков по расчетам внутри группы, доходам и расходам*, т. е. исключение всех операций и обязательств между компаниями группы, поскольку они не имеют внешнего эффекта, обеспечивающего представление в отчетности группы юридических лиц данных так, как если бы они были единым «организмом», единой компанией.

Процедура консолидации представляет собой последовательность следующих действий: 1) внесение исправлений в индивидуальную отчетность (материнской и дочерних компаний) в целях приведения к единой учетной политике (предконсолидационные корректировки); 2) отражение консолидационных корректировок (исключение расчетов внутри группы, нереализованной групповой прибыли и т. п.); 3) расчет показателей, возникающих при консолидации (гудвилла, неконтролирующей доли участия, нераспределенной прибыли группы); 4) сведение полученных показателей (построчное суммирование статей активов, обязательств, доходов и расходов, а также капитала материнской компании, отражение гудвилла, неконтролирующей доли участия и проч.).

Выполнение описанных действий позволяет сформировать финансовую отчетность по группе компаний, соответствующую концепции единого субъекта экономической деятельности. Такая отчетность необходима для удовлетворения информационных запросов пользователей финансовой отчетности о финансовом положении группы взаимосвязанных предприятий — акционеров и инвесторов, поставщиков и покупателей, кредиторов, государственных антимонопольных органов, управленческого персонала группы. Это пользователи финансовой отчетности микроуровня, т. е. уровня отдельных предприятий или их групп. Именно для удовлетворения информационных запросов этой категории пользователей финансовой отчетности разработаны МСФО, включающие правила составления консолидированной отчетности.

С 2012 г. в силу Закона № 208-ФЗ в Российской Федерации формирование консолидированной финансовой отчетности по этим правилам стало обязательным для большинства общественно значимых компаний.

2. Сводная отчетность российская

Сводная бухгалтерская отчетность — это особый вид отчетности, составляемый путем объединения (свода) данных бухгалтерской отчетности группы организаций. В постсоветский период (с 1992 по 2011 г.)¹ в Российской Федерации составлялись два вида сводной бухгалтерской отчетности: 1) сводная бухгалтерская отчетность федеральных органов исполнительной власти (министерств и ведомств); 2) сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций. Сравнительный анализ этих видов сводной отчетности представлен в табл. 1.

В табл. 1 выявлено различие рассматриваемых видов сводной отчетности по всем критериям сравнения, за исключением принципов формирования, состоящих в единстве правил составления индивидуальной отчетности компаний, подлежащей обобщению. Выявленные различия обусловлены сферой действия

Таблица 1

Сравнительный анализ сводной отчетности постсоветского периода

Критерии сравнения отчетности	Сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти	Сводная отчетность группы взаимосвязанных организаций
Правило включения в группу	Принадлежность государству	Наличие контроля. Контроль означает наличие у материнской компании (головной организации) возможности определять решения, принимаемые дочерней компанией (дочерним обществом); как правило, о наличии контроля свидетельствует владение более 50% голосующих акций или долей уставного капитала, но могут быть и иные основания
Тип организаций, данные которых агрегируются	Унитарные предприятия, находящиеся в подчинении федеральных органов исполнительной власти, бюджетные организации, акционерные общества, часть акций которых находится в федеральной собственности	Взаимосвязанные организации, составляющие единую группу, в том числе: головная организация и ее дочерние и зависимые общества
Принципы формирования	Единство учетной политики, отчетной даты и отчетного периода	Единство учетной политики, отчетной даты и отчетного периода
Методология обобщения данных	Построчное суммирование данных отчетности организаций с исключением дебиторской и кредиторской задолженности	Обобщение данных путем выполнения процедуры консолидации
Цели составления	Государственное управление, планирование и статистика	Информирование заинтересованных пользователей о финансовом положении и финансовых результатах группы, котировка акций группы на фондовом рынке
Круг пользователей	Органы государственного управления и статистического обобщения — пользователи макроуровня	Акционеры и инвесторы, поставщики и покупатели, кредиторы, государственные антимонопольные органы, управленческий персонал группы — пользователи микроуровня

Источники: Слепов, 2003; Пучкова, Новодворский, 1999, с. 53—60.

¹ Подробное описание эволюции регулирования российской сводной и консолидированной отчетности в постсоветский период представлено в книге «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (Бухгалтерская (финансовая) отчетность, 2009, с. 294—301) и работе авторов данной статьи «Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России» (Генералова, Карельская, 2014).

правил обобщения данных отчетности и целями формирования. Федеральные органы исполнительной власти составляли сводную отчетность по организациям, принадлежащим государству. Эта отчетность необходима для обеспечения возможности осуществления государственного управления. Сводная отчетность группы взаимосвязанных организаций составлялась по предприятиям, относящимся к частному сектору, которые объединяются в группу при наличии контроля. Эта сводная отчетность необходима для представления заинтересованным пользователям данных о финансовом положении и о результатах деятельности группы предприятий. Методика обобщения данных в рассматриваемых видах отчетности также различалась. Федеральные органы исполнительной власти обобщали данные путем простого арифметического сложения с устранением данных о внутригрупповой задолженности, группы взаимосвязанных организаций — правилами консолидации. Таким образом, описанные виды сводной отчетности, несмотря на одинаковое название, являлись различными по видам предприятий, по данным которых подлежали обобщению, приемам формирования и назначению. Отчетность, формировавшаяся по взаимосвязанным организациям, являлась консолидированной, а отчетность по министерствам и ведомствам — суммирующей или сводной с элементами консолидации.

Использование в законодательных актах, регулировавших правила формирования описанных видов отчетности, термина «сводная отчетность» объясняется сложившейся в России традиции обозначения этим понятием всех видов отчетности, обобщающих данные по группам предприятий. Использование его в регулятивах в значении «консолидированной отчетности» в 1990-х гг. вызвало среди специалистов дискуссию о их сходстве и различии. Первыми этот вопрос подняли С. И. Пучкова и В. Д. Новодворский, настаивая на том, что «сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения, а консолидированная — несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу» (Пучкова, Новодворский, 1999, с. 55). Многие специалисты использовали термин «сводная отчетность» и «консолидированная отчетность» как синонимы (Ларионов, Карзаева, Нечитайло, 2005, с. 98—102; Камысовская, 2007, с. 180 и др.). Такая позиция со временем стала доминирующей, и о существовании в нашей стране двух видов обобщенной отчетности перестали упоминать. Причина этого, вероятно, состоит в том, что в постсоветский период существовавшие виды сводной отчетности не были связаны между собой, т. е. формировались автономно по данным индивидуальной отчетности организаций, входящих в группы, определенные законодательством. (Пересечения могли быть только в рамках отдельных хозяйствующих единиц, которые входили в группу взаимосвязанных организаций и одновременно часть их акций принадлежала государству, например, 38,37% доли в акционерном капитале ОАО «Газпром» принадлежит Российской Федерации в лице Федерального агентства по управлению государственным имуществом.) Однако так было не всегда.

3. Сводная отчетность советского периода

Термин «сводная отчетность» широко использовался в советский период. В это время составлялось три вида сводной отчетности: 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.

Перечисленные виды отчетности являлись тремя уровнями агрегирования (свода) данных бухгалтерской отчетности, включающими показатели предыдущего уровня. Такая структура отчетности сложилась в 1920-х годах, когда трес-

ты были признаны основной структурной единицей, управление которой осуществлялось вышестоящей организацией (Маздоров, 1972, с. 92—93). В тресты объединялись предприятия одной отрасли, наиболее крупные, с лучшим техническим оборудованием и удобно расположенные для объединения (Голотик и др., 2000, с. 131).

Каждое предприятие формировало индивидуальную бухгалтерскую отчетность, данные которой обобщались в сводной отчетности всесоюзных и республиканских промышленных объединений, главных управлений, трестов, комбинатов, союзов и других органов хозяйственного управления (1-й уровень агрегирования данных). Алгоритм ее формирования «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). Таким образом, по технике составления сводная отчетность трестов и объединений соответствует консолидированной. Также выполнялись принципы единства учетной политики, отчетной даты и отчетного периода, поскольку в силу советских регулятивов того времени отсутствовала вариабельность указанных учетных правил для индивидуальной отчетности предприятий. Алгоритм составления сводной отчетности по группам предприятий, представленный в цитированной выше работе А. М. Галагана, изложен автором по Положению о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий, утвержденных постановлением Совета народных комиссаров СССР 29 июля 1936 г., и принятой в ее развитие инструкции Народного комиссариата финансов СССР (Галаган, 1939, с. 292). Соответственно можно утверждать, что отчетность, формируемая по правилам, аналогичным составлению консолидированной отчетности, применялась в СССР уже в 1936 г.

Отличие данной отчетности от современной консолидированной отчетности сформулировано А. Ю. Сигидовым и Д. А. Настенко. Авторы полагают, что сводная отчетность советского образца являлась сопоставимой с современным пониманием консолидированной отчетности с поправкой на то, что и единственным собственником, и инвестором советских объединений выступало государство (Сигидов, Настенко, 2013, с. 4). Однако их мнение основано на рассмотрении правил, изложенных в Положении о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденном постановлением Совета Министров СССР от 29 июня 1979 г. № 633. Анализ положений нормативных документов более раннего периода позволяет утверждать, что данное мнение справедливо для сводной отчетности трестов и объединений, формировавшейся начиная с 1936 г. Правила составления баланса и оценки его статей, утвержденные 20 октября 1927 г., действовавшие до этого периода, определяли особые правила раскрытия информации о взаимных расчетах предприятий, входящих в тресты (Маздоров, 1972, с. 93). В то же время эти требования ограничивались только обязательностью проведения сверки расчетов между предприятиями группы (но не элиминированием), отчетные показатели которых обобщались в сводной отчетности, и правилами их отражения в случае обнаружения расхождения данных. Данные правила были введены в законодательство в 1922 г.

Сводная отчетность министерств по отраслям экономики и сводная отчетность государственной промышленности (2-й и 3-й уровни агрегирования данных) формировалась путем построчного арифметического суммирования показателей бухгалтерской отчетности нижестоящего уровня. Такая методика свода данных не была ориентирована на получение отчетности, основанной на концепции единого хозяйствующего субъекта. По своему содержанию она являлась статистическим (а не бухгалтерским) сводом данных.

Сводная отчетность государственной промышленности, являющаяся по своему содержанию макрообобщающей бухгалтерской отчетностью, впервые была составлена за 1922 операционный год (Сводный баланс..., 1925, с. VIII). Однако она не сохранилась в центральных библиотеках страны. Отчетность за следующий отчетный период состояла из сводных данных балансов трестов общесоюзного значения, объединенных по отраслям промышленности, таблиц, раскрывающих показатели отчетности входящих в их состав трестов и объединений, и описательной части, представляющих отчет о сборе отчетных данных по отраслям и сравнительный анализа показателей отчетности не менее чем за два периода. По форме сводный баланс государственной промышленности представлял собой шахматную таблицу (табл. 2).

Таблица 2

Форма сводного баланса государственной промышленности (в тыс. руб.)

Наименование счетов	Металлическая промышленность	...	Отрасль	Всего
Число трестов	17	...	N_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

Источник: Сводный баланс общесоюзной промышленности..., 1925, с. 2—3.

В строках сводного баланса государственной промышленности на 1 октября¹ 1924 г. перечислялись статьи (статьи по активу и пассиву представлялись без группировки по разделам, актив содержал 8 статей, пассив — 11), в графах — отрасли промышленности (всего 9 отраслей (в таблице 2 — N), с представлением информации о количестве трестов, входящих в состав отрасли (в таблице 2 — i), отдельно раскрывалась информация по 7 трестам, не относящимся к конкретным отраслям экономики, и обособленно — показатели Сахаротреста). Соответственно в ячейках таблицы были представлены данные по каждой отрасли. В последней графе содержался итоговый показатель по всем отраслям государственной промышленности в целом. Итоговая сумма получалась простым суммированием показателей балансов отраслей, пересчетов для исключения данных о их взаимных операциях и остатков задолженности не производилось. Обособленное представление показателей баланса Сахаротреста объяснялось

¹ В советской России в 1920-х гг. годовая бухгалтерская отчетность составлялась 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.

отличием отчетной даты, на которую была составлена эта отчетность. Все балансы трестов раскрывали данные по состоянию на 1 октября 1924 г., Сахаротреста — на 01 января (Сводный баланс общегосударственной промышленности..., 1925, с. VII). Представлением этих данных в отдельной графе составители сводного баланса попытались преодолеть несопоставимость показателей отчетности Сахаротреста, которые были включены в обобщенные данные по промышленности, но при проведении аналитических расчетов исключались или корректировались.

Цель составления сводной отчетности государственной промышленности состояла в представлении данных макроуровня, т. е. уровня государства в целом. Она раскрывала финансовое состояние государственной промышленности, ее рост и развитие (Сводный баланс общегосударственной промышленности..., 1925, с. XII). В силу того, что в этой отчетности путем трехуровневого агрегирования обобщались показатели индивидуальной бухгалтерской отчетности предприятий, ее можно признать бухгалтерской отчетностью по группе компаний.

Появление макроотчетности в советский период являлось системно необходимым для осуществления административно-планового управления страной в целом и каждым предприятием в отдельности. В первый период эта отчетность являлась источником данных для формирования планов развития народного хозяйства, позже — стала необходима для выявления итогов выполнения плана.

Составление макроотчетности имело важные последствия для развития бухгалтерского учета — унификацию правил ведения учета и использования форм представления бухгалтерской отчетности на всех уровнях ее составления (Сводный баланс общегосударственной промышленности..., 1925, с. VII). К 1925 г. утверждением первого плана счетов (Схема распланировки счетов текущего учета) завершилось формирование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета (Генералова, Карельская, 2013, с. 16). Тем самым было заложено единство методологии советского бухгалтерского учета.

К сожалению, до наших дней сохранились только четыре сводных баланса государственной промышленности, за 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. Вероятно, основных причин было две. Во-первых, в 1930-х гг. начался процесс свертывание публичной доступной статистической информации (Елисеева, Дмитриев, 2013, с. 93). Во-вторых, баланс государственной промышленности был окончательно замещен балансом народного хозяйства, в котором представлялись увязанные друг с другом сведения о производстве и распределении материальных благ в народном хозяйстве и некоторые дополнительные данные.

БНХ стали составлять практически одновременно с балансом государственной промышленности. Впервые он был опубликован за 1923/24 г. В отличие от баланса государственной промышленности, БНХ был ориентирован на обобщение показателей отчета о финансовых результатах (Соколов, 2003, с. 380). БНХ не содержал прямого воспроизведения показателей бухгалтерской отчетности предприятий, кроме того, в него включалась информация, которую государственные статистические органы обобщали по более широкому кругу хозяйствующих субъектов, чем для баланса государственной промышленности, ограниченного только промышленными предприятиями. Однако формирование БНХ требовало сбора и обобщения данных индивидуальной бухгалтерской отчетности организаций, и это обусловило продолжение применения унифицированных форм отчетности на уровне предприятий, их объединений и министерств. В 1990-х гг. в связи с начатыми реформами по трансформации плановой экономики в рыночную было принято решение отказаться от составления БНХ и перейти на систему национальных счетов (далее — СНС), широко использо-

вавшуюся к этому времени во всем мире. СНС — это макроэкономическая модель, используемая международным экономическим сообществом для анализа состояния и развития мировой и национальной экономической системы. Причиной этого стало то, что в структуре СНС предусмотрены такие показатели, которым в БНХ уделялось недостаточно внимания или которые были разработаны недостаточно детально. Прежде всего это касается отражения операций с финансовыми инструментами, показателей источников финансирования инвестиций (Иванов, 2006, с. 49). Одним из важных источников данных для СНС является бухгалтерская отчетность предприятий (Иванов, 2009, с. 298—299). Однако реформирование российской экономики, связанное с переходом на рыночные отношения, привели к тому, что отдельные хозяйствующие субъекты получили освобождение от обязанности представления отчетности в статистические органы и значительное увеличение отчетного периода, за который она представляется (в настоящее время это требование распространяется только на годовую отчетность). Эти обстоятельства приводят к необходимости использования в СНС данных, получаемых из иных источников, таких как выборочные обследования и переписи (Иванов, 2009, с. 299). Кроме того, в СНС и бухгалтерском учете существенно различаются подходы к исчислению важных показателей (Иванов, 2009, с. 186—195). Это предопределяет необходимость корректировки показателей бухгалтерской отчетности, агрегируемой в СНС. В условиях административно-плановой экономики для составления БНХ широко использовались сводные бухгалтерские отчеты министерств и ведомств. Несмотря на расхождения в методологии определения отдельных показателей предполагалось, что «в БНХ должны отражаться фактические экономические операции, которые первоначально зарегистрированы в бухгалтерском учете» (Иванов, 2009, с. 184). В сводном балансе государственной промышленности, от опубликования которого отказались в 1930-х гг., прослеживалась еще более тесная связь с бухгалтерской отчетностью, в нем даже воспроизводилась структура бухгалтерского баланса предприятий.

4. Сводная отчетность дореволюционная периода — первые российские отчеты по группе компаний

Методологическая основа составления сводного баланса по государственной (общесоюзной) промышленности была частично заимствована из опубликованной в 1915 г. работы «Статистика акционерных обществ и паевых товариществ, обязанных публичной отчетностью за 1911/12 год» Павла Васильевича Оля — русского экономиста, публициста, общественного деятеля, специалиста по вопросам промышленности, статистики и финансов. П. В. Оля составил по авторской методике сводный отчет на основе опубликованной в «Вестнике финансов, промышленности и торговли»¹ бухгалтерской отчетности акционерных обществ и паевых товариществ, обязанных публичной отчетностью. Сводный отчет был оформлен в виде шахматной таблицы, в которой в графах содержались статьи отчетности, разделенные на актив, пассив и распределение прибыли, в строках перечислялись девять отраслей промышленности, последняя строка содержала итоговое значение, рассчитанное путем арифметического сложения показателей баланса без каких-либо исключений.

По сути отчет П. В. Оля являлся статистическим сводом данных, обобщающим показатели отчетности 1259 предприятий (Оль, 1915, с. 312—313). Эти пред-

¹ Официальный орган печати Министерства финансов России, в котором с 1885 г., согласно Порядку обложения торговых и промышленных предприятий, публиковалась бухгалтерская отчетность компаний.

приятия не были связаны между собой, они были объединены составителем отчета по двум основаниям: 1) распространение на них требования законодательства публиковать бухгалтерскую отчетность; 2) вид деятельности — нефинансовые организации. По финансовым организациям автор составил отдельную сводную таблицу.

При составлении сводного отчета П. В. Оля решил методологическую задачу преодоления неоднородности показателей опубликованных форм отчетности предприятий. Для этого он разработал методику перегруппировки данных («нормальный» баланс), позволяющую свести все многообразие форм индивидуальной отчетности к сопоставимому виду (Оля, 1915, с. I). Он не ставил задачей корректировку данных отчетности, составленной на разные отчетные даты, исключение влияния разных оценок объектов учета, применявшихся на предприятиях, или различных приемов отражения фактов хозяйственной жизни. Методика П. В. Оля была ориентирована только на преодоление различий в названиях статей отчетности.

Несмотря на отмеченные недостатки, работа П. В. Оля оказала влияние на разработчиков методики составления советского сводного баланса государственной промышленности. Это влияние выразилось в использовании: 1) шахматной формы отчета; 2) метода обобщения данных — простого арифметического суммирования; 3) отраслевого представления данных в отчете, т. е. раскрытие сводных данных по отраслям экономики. Советские специалисты высоко оценивали работу П. В. Оля и использовали представленную в ней количественную информацию (с некоторой переработкой в части уточнения отраслевой принадлежности предприятий и перечня отраслей экономики) в качестве базы сравнения при проведении анализа составляемых отчетов (см. Сводный баланс общегосударственной промышленности..., 1925, с. XII, 126 и др.).

Следует заметить, что сводная бухгалтерская отчетность по группе компаний П. В. Оля не была первой в России. Центральный статистический комитет регулярно издавал сводные данные по бухгалтерской отчетности кредитных учреждений и сводные таблицы по нефинансовым предприятиям. Первую такую отчетность в нашей стране составил и опубликовал в 1875 г. И. И. Кауфман (1843(7, 8)¹—1915) — государственный деятель, ученый-финансист, основоположник российской финансовой статистики (Базулин, 2009, с. 217). В работе «Статистика русских банков» автор представил сводные данные по бухгалтерской отчетности кредитных учреждений России, оформленные в виде шахматных таблиц. Источником для ее составления стала индивидуальная бухгалтерская отчетность акционерных коммерческих банков, опубликованная в разных периодических изданиях за период с 1864 по 1873 г. (Саломатина, 2004, с. 32). Основной целью своего труда ученый назвал «спасение от забвения массы цифр, выражающих отечественный опыт по банковской части» (Кауфман, 1875, с. XV). К сожалению, сводные данные И. И. Кауфмана нельзя считать сводной бухгалтерской отчетностью, поскольку, преодолевая проблему разнообразия форм опубликованных бухгалтерских балансов, автор собрал в сводную таблицу только те балансовые статьи, единообразие и толкование которых не вызывало сомнений. В результате получился отчет, содержащий только выборочные показатели балансов кредитных учреждений, которые не раскрывали данные в целом по активу и пассиву.

Работа И. И. Кауфмана заложила основу для сбора и ежегодной публикации данных банковской бухгалтерской отчетности Центральным статистическим

¹ Год рождения И. И. Кауфмана точно не установлен. В разных изданиях и документах указываются три возможные даты: 4 июня 1843 г., 5 июля 1847 г. и 4 июня 1848 г. (Базулин, 2009, с. 215—216).

комитетом Российской империи, а позже Министерством финансов¹. Со временем в эти издания были включены сводные таблицы по нефинансовым акционерным торгово-промышленным предприятиям. В них, как и в таблицах по кредитным учреждениям, отсутствовали итоговые показатели. Именно эти сводные таблицы стали причиной появления работы П. В. Оля, который посвятил ее описательную часть критике официальной методики обобщения данных, созданной И. И. Кауфманом (Оль, 1915, с. I).

Несмотря на отличие методологии составления сводных таблиц, подходы И. И. Кауфмана и П. В. Оля объединяет выбор единой формы представления информации (шахматные таблицы) и использование одинаковых источников для сбора информации — опубликованной в периодических изданиях бухгалтерской отчетности предприятий и учреждений. Составленные учеными сводные таблицы являлись обобщением индивидуальной бухгалтерской отчетности, которая формировалась для удовлетворения информационных запросов пользователей микроуровня.

Работа И. И. Кауфмана стала первым вкладом в создание сводных данных для исследований в области экономической статистики. П. В. Оль ставил аналогичную задачу, определяя ее как «заполнение существовавшего по сие время пробела в русской экономической статистике» (Оль, 1915, с. I). Автор создал научно обоснованную методику обобщения (приведения в «пригодный статистический материал») несопоставимой информации, публикуемой компаниями в условиях отсутствия единых требований к организации учета. Можно утверждать, что работа Оля стала основой для дальнейшего развития практики формирования российской отчетности по группе компаний.

5. Этапы развития российской отчетности по группе компаний

Описанное выше являлось результатом анализа документальных источников, представляющих сводную информацию по бухгалтерской отчетности по группам компаний, а также нормативных документов, регулирующих правила их составления. В работе использовалась методика работы с первоисточниками, описанная и успешно применявшаяся итальянским исследователем истории бухгалтерского учета Ф. Мелисом, состоящая в том, чтобы «изучать многочисленные проявления бухгалтерии, наблюдая их в ходе времен, и постепенно выяснять, каким образом бухгалтерские записи помогали хозяйствам удовлетворять различные потребности» (Кутер, Гурская и др., 2010, с. 28—29). Результатом стало разграничение исторических этапов развития российской практики формирования отчетности по группе предприятий (табл. 3).

Основанием для разграничения этапов эволюции практики составления отчетности по группе компаний являются методология ее формирования и, соответственно, те задачи, для решения которых она предназначалась.

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. — настоящее время), основой для выделения которых стали экономические отношения между хозяйствующими субъектами в стране. Также во внимание принималась классификация способов регулирования бухгалтерского учета Ж. Ришара (путем банкротств; через государственное планирование; воздействием на биржевую деятельность и работой банков) (Генералова, Карельская, 2013, с. 13).

¹ Подробное описание сводных отчетов по кредитным учреждениям содержится в работе С. А. Саломатиной «Коммерческие банки России: динамика и структура операций 1864—1917 гг.» (Саломатина, 2004).

Таблица 3

Характеристика этапов развития российской отчетности по группам предприятий

Наименование этапа	Период	Виды отчетности по группам предприятий	Методология формирования
Микроэкономический статистический	1864 — 1917 гг.	Сводный отчет	Суммирование данных индивидуальной финансовой отчетности предприятий, не связанных между собой
Макроэкономический статистический	1922— 1991 гг.	Сводный баланс государственной промышленности (до конца 1930-х гг.)	Третий уровень обобщения данных, осуществляемый путем арифметического построчного суммирования показателей сводной отчетности министерств и ведомств
		Сводный баланс министерств и ведомств	Второй уровень обобщения данных, осуществляемый путем арифметического построчного суммирования показателей сводной отчетности объединений и трестов
		Сводный баланс трестов и объединений и т. п.	Первичное агрегирование показателей индивидуальной отчетности предприятий, входящих в группу, методами, аналогичными консолидации
Микроэкономический бухгалтерский	1992— 2011 гг.	Сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти	Первичное агрегирование показателей индивидуальной отчетности предприятий, входящих в группу, осуществляемое путем построчного суммирования с исключением данных о встречной задолженности предприятий группы
		Сводная (консолидированная) отчетность группы взаимосвязанных организаций	Первичное агрегирование отчетных данных индивидуальной отчетности предприятий, входящих в группу, методами консолидации
Микроэкономический финансовый	2012 г. — по настоящее время	Консолидированная финансовая отчетность группы организаций, как она определена в МСФО	Первичное агрегирование отчетных данных индивидуальной отчетности предприятий, входящих в группу, методами консолидации

Микроэкономический статистический этап обобщения отчетности предполагал формирование сводной статистической отчетности, основанной на опубликованной в периодических изданиях бухгалтерской отчетности компаний. В выборку для обобщения (свода) попадала бухгалтерская отчетность компаний, не связанных между собой, но относящихся к группе предприятий, на которых распространялось требование законодательства об обязательной публикации отчетности. Впервые такой свод данных был выполнен по поручению государственного органа статистики И. И. Кауфманом в 1875 г. по отчетным данным кредитных учреждений за период с 1864 по 1873 г., позже осуществлялся и публиковался ежегодно в официальных органах печати. В начале 1900-х гг. в публикации стали включать сводные таблицы по нефинансовым организациям. Существенный вклад в развитие методологии составления отчетности по группе компаний внес П. В. Оль, опубликовавший в инициативном порядке составленный по авторской методике свод отчетных данных предприятий, сгруппированных по отраслям экономики. Описанные своды данных осуществлялись путем простого суммирования и являлись результатом работы в области экономической статистики. На этом этапе формирование сводных данных не связывалось с предоставлением сведений для принятия экономических решений на макроуровне. Эти работы проводились для систематизации и сохранения отчетной информации, опубликованной в различных периодических изда-

ниях. Этот этап можно назвать этапом первичного накопления данных экономической статистики. Он завершился в 1917 г.

Макроэкономический статистический этап относится к советскому периоду. В этот период формировались три вида сводной отчетности, представлявшие собой три уровня агрегирования показателей бухгалтерской отчетности по группе предприятий, в которых последовательно обобщались данные от индивидуальной отчетности до макроуровня. Регулярное формирование сводной отчетности трех уровней агрегирования началось с отчетности за 1922 операционный год, т. е. спустя пять лет после составления последнего сводного баланса микроэкономического статистического этапа. Временной разрыв обуславливался событиями 1917 г., которые привели отдельных специалистов в области учета, таких, например, как П. Н. Амосов (1893—?) и А. А. Савич (1890—1957), к идее ликвидировать бухгалтерский учет на предприятиях и создать единый централизованный учет, обобщающий данные о деятельности предприятий всей страны в целом (Соколов, Соколов, 2009, с. 213). Достаточно быстро выявилась ее утопичность, однако проведение отдельных мероприятий в этом направлении имело последствия, ликвидация которых заняла несколько лет. Только к 1920-м гг. предприятия стали регулярно представлять бухгалтерскую отчетность вышестоящим организациям, необходимую для формирования сводной отчетности макроуровня. Составление этой отчетности стало определяющим в развитии всей системы советского учета, ориентированной на представление данных для государственного управления в условиях плановой экономики.

Практика формирования сводной отчетности трех уровней агрегирования данных продолжалась до конца 1930 г., позже третий уровень был вытеснен балансом народного хозяйства (БНХ), в котором прямо не прослеживается связь с данными бухгалтерской отчетности. В настоящее время БНХ 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 отдельных отраслей и промышленности в целом. Целью его формирования ставилось представление информации о состоянии и использовании ресурсов государства, переданных предприятиям, и сбор сведений для государственного планирования. Его составление осуществлялось путем сбора и обобщения показателей отчетности государственных предприятий сначала на уровне трестов и объединений (1-й уровень), далее — на уровне министерств и ведомств (2-й уровень), с обобщающим их сводом в макроотчетность (3-й уровень). Сводный отчет двух верхних уровней агрегирования формировался путем суммирования показателей сводной бухгалтерской отчетности нижнего уровня. Сводный отчет нижнего уровня (по трестам, объединениям и т. п.) составлялся в первые годы аналогичным способом, начиная с 1936 г. путем агрегирования данных методом консолидации, основанным на концепции единого хозяйствующего субъекта, но отличающимся от современного ее варианта целью составления отчетности и основанием включения предприятий в периметр консолидации. На следующем этапе развития отчетности по группе компаний этот вид отчетности получил доминирующее положение, поскольку с переходом к рыночным отношениям макрообобщения данных индивидуальной бухгалтерской отчетности предприятий потеряли свою актуальность.

Микроэкономический бухгалтерский 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. Этот этап

предполагал введение правил формирования консолидированной финансовой отчетности, т. е. финансовой отчетности по группе компаний, методология составления которой основана на концепции единого хозяйствующего субъекта. Основное назначение этой отчетности — удовлетворение информационных запросов пользователей микроуровня, т. е. пользователей, задачи которых состоят в принятии решений 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. В нормативных российских документах этого периода консолидированная отчетность получила название «сводная отчетность по группе взаимосвязанных предприятий», что являлось «наследием» советской практики учета. Кроме того, в это время продолжалась практика составления второго вида сводной отчетности, в которой обобщались данные бухгалтерской отчетности предприятий, подведомственных федеральным органам исполнительной власти или часть акций которых находилась в федеральной собственности. Этот вид сводной отчетности составлялся по правилам, сложившимся в советский период, для агрегирования данных по отраслям, т. е. отчетности 2-го уровня агрегирования данных.

Микроэкономический финансовый этап — начался с 2012 г. За этот отчетный год в Российской Федерации 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 этого 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, ключевыми из которых являются инвесторы и иные поставщики заемного капитала. Это позволяет отделить этот этап от предыдущего, несмотря на то что российские группы компаний уже в предыдущий период имели право составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Выводы

Итогами настоящего исследования является подтверждение выдвинутого авторами предположения о появлении в России сводных отчетных данных по группам компаний в конце XIX в., а также установление инициаторов появления этих сводов, имен авторов первых методик обобщения показателей бухгалтерской отчетности, проблем, с которыми им пришлось столкнуться, и влияния, оказанного их трудами на последующую практику. Основными результатами проведенного исследования можно назвать следующее:

- 1) разграничены основные этапы развития российской отчетности по группе компаний;
- 2) дана характеристика основных видов бухгалтерской отчетности по группе компаний, формировавшихся в разные исторические периоды;
- 3) установлено существование взаимосвязи трех видов сводных отчетов, составлявшихся в советский период, представлявших собой три уровня агрегирования в единой системе получения макроданных о функционировании государственной промышленности;
- 4) введено в научный оборот описание ежегодно публиковавшихся сводных таблиц, сформированных по бухгалтерской отчетности компаний, начиная с от-

четности за 1864 г., и уникальной практики составления и опубликования отчетности, обобщающей на макроуровне бухгалтерские данные государственных промышленных предприятий в советский период;

5) установлены причины унификации правил бухгалтерского учета и формирования отчетности в советский период;

6) уточнена причина использования термина «сводная отчетность» в значении «консолидированная отчетность» в законодательных актах постсоветского периода.

Проведенное нами исследование является первым в российской литературе, его результаты составят основу для дальнейшего изучения сводной отчетности как источника появления российской методики консолидации данных. Развитием данной работы может стать междисциплинарное историческое исследование в области экономической статистики, экономической истории, бухгалтерского учета и управления, которое позволит уточнить использование данных описанных видов отчетов по группе компаний, формировавшихся в разные исторические периоды, и влиянии их на развитие учета и статистики.

Источники

Базулин Ю. В. Илларион Игнатъевич Кауфман // Очерки по истории финансовой науки: Санкт-Петербургский университет / О. Н. Ансберг, Ю. В. Базулин, С. А. Белозеров (и др.); под ред. В. В. Ковалева. М., 2009. С. 215—237.

Бурлакова О. В. Современные методологические проблемы консолидированного учета. М., 2008.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. М., 2009.

Галаган А. М. Основы бухгалтерского учета / под ред. проф. С. К. Татура и А. С. Маргулиса. М.; Л., 1939.

Генералова Н. В. Преобладание сущности над формой // Финансы и бизнес. 2011. № 3. С. 170—184.

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.

Грибановский А. М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2010. № 2 (40). С. 57—61.

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.

Елисеева И. И., Дмитриев А. Л. История российской государственной статистики: 1811—2011 / Росстат. М.; 2013.

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

Иванов Ю. Н. К 80-летию первого баланса народного хозяйства СССР // Вопросы статистики. 2006. № 4. С. 43—50.

Иванов Ю. Н., Казаринова С. Е., Карасева Л. А. Основы национального счетоводства (международный стандарт). М., 2009.

Камысовская С. В. Бухгалтерская финансовая отчетность по российским и международным стандартам. М., 2007.

Кауфман И. И. Статистика русских банков: в 2 т. // Статистический временник Российской империи. 1875. Т. 2. Вып. 1.

Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или как понимать баланс: учебн.-практ. пособие. М., 2009.

Кутер М. И., Гурская М. М., Павлиди О. А., Кузнецов А. В. Русское начало в исследовании истории возникновения двойной бухгалтерии // Вектор науки ТГУ. 2010. № 3. С. 28—33.

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

Ларионов А. Д., Карзаева Н. Н., Нечитайло А. И. Бухгалтерская финансовая отчетность. М., 2005.

Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917—1972). М., 1972.

Оль П. В. Статистика акционерных обществ и паевых товариществ, обязанных публично отчетностью. За 1911/12 год. Пг., 1915.

Пучкова С. И., Новодворский В. Д. Консолидированная отчетность / под ред. Н. П. Кондракова. М., 1999.

Саломатина С. А. Коммерческие банки в России: динамика и структура операций, 1864—1917 гг. М., 2004.

Сводный баланс общесоюзной промышленности на 1 октября 1924 года с предисловием Г. Л. Пятакова. М.; Л., 1925.

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

Слепов Ю. В. Виды сводной отчетности взаимосвязанных организаций // Аудиторские ведомости. 2003. № 7. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Консультант Плюс.

Соколов В. Я. Отличия МСФО и традиционной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2010. № 7. С. 106—110.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003.

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