

ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

© 2013 Ж.П. Антипина*

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, материнская компания, дочерняя компания, контроль над объектом инвестиций, неконтролирующая доля.

Отражены теоретические основы формирования консолидированной отчетности и требования к раскрытию информации о дочерних компаниях в соответствии с МСФО, дан анализ произошедших изменений, определены аспекты консолидирования, требующие дальнейшей методической разработки.

Характерной чертой современной экономики становятся инвестиции одних компаний в другие путем приобретения акций или долей в уставном капитале. Отличные друг от друга формы инвестирования имеют свои особенности в формировании инвесторами финансовой отчетности, включающей в себя информацию о деятельности объектов инвестиций.

Объединяя бизнес, компания-инвестор приобретает и в дальнейшем осуществляет контроль над объектом инвестиций. Становясь материнской, компания формирует консолидированную финансовую отчетность. Российские компании, являющиеся материнскими, должны составлять ее, руководствуясь законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Им закреплена обязанность подготовки консолидированной финансовой отчетности компаниями в соответствии с нормами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

С 2013 г. вступили в действие международные стандарты, установившие новые требования к формированию консолидированной отчетности. Ими являются IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и IFRS 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях».

МСФО (IFRS) 10 определяет консолидированную финансовую отчетность как отчетность группы компаний, в которой «активы, обязательства, капитал, доход, расходы и денежные потоки материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и денежные потоки единого субъекта экономической деятельности»¹.

При консолидации первостепенным является наличие контроля со стороны инвестора над объектом инвестиций. И инвестор обязан подтвердить факт того, что обладает данным контролем, т.е. является материнской компанией. Стандарт существенно изменил понятие контроля. Согласно IFRS 10, материнская компания обладает контролем над дочерней компанией, если выполняет все следующие условия:

- ◆ имеет полномочия управлять значимой деятельностью, которые вытекают из права голоса либо из соглашений с другими инвесторами;
- ◆ подвергается рискам, связанным с получением дохода от участия в ней, или имеет право на его получение;
- ◆ имеет возможность влиять на величину дохода дочерней компании через осуществление своих полномочий.

Выделив в условиях контроля риски инвестора, связанные с доходом от инвестиций, стандарт признал возможность получения им не только вознаграждений, но и отрицательных результатов. Материнская компания должна оценить, не является ли доход фиксированным и насколько он изменчив. Результаты от участия в инвестициях могут принимать различные формы: дивиденды, проценты по облигациям дочерних компаний, комиссия и риск убытков от предоставления кредитных ресурсов, налоговые льготы, доходы, не доступные другим собственникам.

Консолидированная финансовая отчетность составляется инвестором в период, когда им осуществляется контроль над объектом инвестиций, поэтому важно определить даты получения и утраты этого контроля. Для этого следует

* Антипина Жанна Петровна, соискатель, Самарский государственный экономический университет.
E-mail: azp25@yandex.ru.

регулярно проводить мониторинг фактов или обстоятельств, способных изменить степень влияния материнской компании и привести к утрате ею контроля, как и проверку на подтверждение соответствия условиям контроля.

Оценка объектов инвестиций на наличие контроля в связи с изменением правил, скорее всего, приведет к изменению в составе консолидируемой группы². Неверное определение периметра консолидации снижает надежность показателей консолидированной финансовой отчетности, поэтому полнота определения состава группы проверяется при проведении обязательного аудита этой отчетности. Если аудитор выявит компании, которые подконтрольны отчитывающейся компании, но не включены ею в консолидируемую группу, то доказывать отсутствие своего контроля над ними должна отчитывающаяся компания.

В отличие от Закона “О консолидированной финансовой отчетности”, который определяет виды организаций, обязанные составлять такую отчетность, МСФО (IFRS) 10, определяя сферу применения, считает, что все материнские компании должны ее составлять, но есть исключение. Оно касается тех материнских компаний, которые соответствуют всем следующим условиям (это не распространяется на кредитные и страховые компании):

а) сама является дочерней и все собственники проинформированы и не возражают, что ею не будет представляться данный формат отчетности;

б) ее финансовые инструменты не обращаются на открытом рынке;

в) она не представляет свою отчетность комиссии по ценным бумагам, поскольку не выпускает финансовые инструменты на открытый рынок;

г) конечная или любая промежуточная материнская компания, у которой она является дочерней, представляет консолидированную финансовую отчетность доступную для открытого пользования и подготовленную в соответствии с МСФО³.

В данный список с 2014 г. войдут и инвестиционные компании⁴. Но если они сами являются дочерними, то материнская компания должна включить их в периметр консолидации.

Стандарт IFRS 10 устанавливает требования, необходимые для подготовки консолидированной финансовой отчетности.

Одним из них является использование единой учетной политики группы. Оно выполнимо, если материнской компанией разработана учетная политика как образец, к которому дочерние компании максимально приблизят собственные учетные политики. Если этого не удастся достичь, то на этапе подготовки к консолидации по финансовой отчетности этих компаний преимущественно выполняются корректировки для обеспечения соответствия консолидируемых данных учетной политике группы. Эта ситуация возникает при существенных отличиях в деятельности материнской и дочерней компаний, и это требует разработки методики трансформации и пересчета соответствующих статей.

Другим требованием является соответствие по отчетной дате. Российские стандарты предусматривают составление финансовой отчетности всеми предприятиями на определенную отчетную дату. Практика зарубежных компаний показывает, что отчетные даты в разных компаниях могут не совпадать, это важно, если дочерние компании находятся за рубежом. С целью сближения отчетных дат, если окончание отчетных периодов отличаются, дочерняя компания может подготовить дополнительную финансовую информацию на нужную дату. В противном случае используется последняя финансовая отчетность дочерней компании, если она составлена не ранее трех месяцев до даты консолидированной финансовой отчетности, скорректированная с учетом существенных событий и операций, происшедших в период между датами сближения. При этом необходимо разработать методику для проведения подобных корректировок.

Обобщение финансовой отчетности группы с помощью метода полной консолидации позволяет сформировать консолидированную финансовую отчетность группы как единого хозяйствующего субъекта. При консолидации приоритет отдается контролю, а не владению, поэтому, несмотря на то, что материнская компания может владеть только долей в капитале, консолидируются все чистые активы дочерних компаний.

Процедура консолидации предполагает последовательное выполнение определенных этапов:

а) постатейное объединение всех элементов финансовой отчетности материнской и его дочерних компаний;

б) взаимное исключение в финансовой отчетности материнской компании балансовой стоимости инвестиций в дочерние компании и доли материнской компании в капитале дочерних;

в) полное исключение из элементов финансовой отчетности тех составляющих, которые сформировались по внутригрупповым операциям.

Осуществляя процедуру консолидации, необходимо учитывать, что балансовая оценка активов и обязательств дочерних компаний должна быть доведена до справедливой стоимости. Это потребует дополнительных корректировок (трансформации), поскольку российские правила оценки в большей степени ориентированы на фактическую себестоимость.

Процедура элиминирования проводится по результатам анализа информации по статьям, и из консолидируемых данных отчета о финансовом положении исключаются:

- ◆ финансовые вложения материнской компании в капиталы дочерних и часть уставных капиталов дочерних компаний, принадлежащих материнской;

- ◆ показатели дебиторской и кредиторской задолженности, возникшие при расчетах между материнской и дочерними компаниями, а также между дочерними;

- ◆ прибыли/убытки от операций между материнской компанией и дочерними, включенные в стоимость имущества этих компаний;

- ◆ обязательства по дивидендам, признанные к выплате дочерними компаниями материнской и другим компаниям в группе;

- ◆ часть активов и обязательств дочерних компаний, которые не относятся к деятельности группы.

Из консолидируемых данных о финансовых результатах по той же методике в консолидированный отчет не будут включаться:

- ◆ выручка по внутригрупповым продажам;

- ◆ дивиденды, выплачиваемые из прибыли участникам группы;

- ◆ иные доходы и расходы, возникшие по операциям внутри группы;

- ◆ финансовый результат дочерних компаний в части доходов и расходов, которые не относятся к деятельности группы.

Проводя консолидацию, следует помнить, что финансовая отчетность считается составленной в соответствии с МСФО, если учтены положения каждого стандарта. Поэтому на этапе эли-

минирования внутригрупповых операций, во-первых, необходимо провести анализ убытков, возникших внутри группы в отчетном периоде. Согласно IAS 36 "Обесценение активов", данные убытки могут свидетельствовать о происходящем обесценении, и его необходимо признать в консолидированной отчетности. Во-вторых, учитывая положения IAS 12 "Налоги на прибыль", следует отразить временные разницы, появившиеся в результате исключения прибыли/убытков, полученных от внутригрупповых операций.

Консолидированная финансовая отчетность содержит несколько специфических показателей, которые не отражаются в финансовой отчетности ни самой материнской компании, ни дочерних, такие как гудвилл и неконтролирующая доля. Оба этих показателя появляются в отчетности при первичной консолидации, и признание их прекращается на момент утраты контроля над дочерней компанией, если гудвилл еще не будет полностью обесценен.

Гудвилл определяется только при первичном приобретении бизнеса материнской компанией и регулируется IFRS 3 "Объединение бизнеса". Его отражение в отчетности в последующих периодах оценивается в сумме, признанной на дату объединения и уменьшенной на величину накопленных убытков от обесценения. Следовательно, гудвилл необходимо систематически проверять на наличие признаков обесценения в соответствии с IAS 36. Одним из них может быть совершение сделки, приводящей к уменьшению доли материнской компании в капитале дочерней, если не происходит утраты контроля.

В капитале дочерних компаний, кроме доли материнской компании, может присутствовать и доля других собственников. Ранее действовавшая концепция предполагала, что консолидированная отчетность является продолжением финансовой отчетности материнской компании и должна быть подготовлена исходя из интересов только ее акционеров⁵. Теперь в ней представляются интересы всех инвесторов по каждой дочерней компании. И доля собственников в капитале дочерней компании, которые ее не контролируют, называется неконтролирующей долей.

В момент первичной консолидации чистые активы, оцененные по справедливой стоимости, распределяются между материнской компанией и неконтролирующей долей на пропорциональ-

ной основе. Часть стоимости, приходящаяся на неконтролирующую долю участия, показывается в составе капитала самостоятельной статьей. В дальнейшем ее величина складывается из доли, рассчитанной на дату объединения бизнеса, и величиной этой доли в изменениях, которые произошли в капитале дочерней компании в последующих периодах. Это может происходить при поэтапном приобретении бизнеса, когда материнская компания, не утрачивая контроля, может либо увеличивать, либо уменьшать свою долю в капитале дочерней компании. При этом корректируется балансовая стоимость неконтролирующей доли до новой величины, а разница, возникающая при сравнении уплаченного или полученного вознаграждения материнской компанией и суммой корректировки неконтролирующей доли, отражается непосредственно в нераспределенной прибыли/непокрытом убытке, изменяя тем самым долю собственников материнской компании в капитале дочерней.

Интересы всех инвесторов распространяются не только на долю в капитале, но и на соответствующую долю в совокупном доходе дочерней компании. Поэтому в консолидированной финансовой отчетности обособленно раскрываются не только прибыли и убытки, но и каждая составляющая признанного прочего совокупного дохода, которая приходится и на долю собственников материнской компании, и на неконтролирующую долю.

Для обеспечения пользователей информацией, с помощью которой они смогут оценить, какое влияние на финансовое положение, результаты деятельности и денежные потоки оказывает участие компании в объектах инвестиций, был принят МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других предприятиях". В соответствии с его требованиями материнская компания должна раскрывать информацию о ее участии в дочерних компаниях, а также информацию, позволяющую пользователям понять, какое участие в деятельности и денежных потоках дочерних компаний принимают неконтролирующие доли, если они являются существенными. Наличие в составе МСФО самостоятельного стандарта о раскрытии информации демонстрирует, во-первых, действие концепции прозрачности финансовой информации для широкого круга пользователей и, во-вторых, более жесткие требования в этом аспекте, чем российские.

Признанным достоинством консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, является то, что она отражает прогнозные возможности в понимании будущего финансового состояния группы компаний.

Методические аспекты проведения процедуры консолидации и формирования показателей консолидированной финансовой отчетности требуют дальнейшего совершенствования⁶ и не теряют своей актуальности при изменениях в МСФО и в условиях сближения российской учетной системы с международными стандартами.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность", утв. приказом Минфина РФ от 18 июля 2012 г. □ 106н, Приложение А.

² *Дешин В.Е.* Консолидация финансовой отчетности: определение структуры интегрированной группы компаний // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2011. □ 11 (85). С. 36-42.

³ См.: IFRS 10 "Консолидированная финансовая отчетность", пп. а п. 4.

⁴ Международные стандарты финансовой отчетности. Поправки к МСФО (IFRS) 10: освобождение от консолидированной отчетности (материал подготовлен PricewaterhouseCoopers) // Фин. газ. 2012. □ 44.

⁵ *Плотников В.С., Юсупова Ю.В.* Эволюция концепции консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. □ 13.

⁶ См.: *Андреева С.В.* Дифференцированный подход к организации учетной системы малого предприятия // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. □ 10; *Корнеева Т.А.* Раскрытие информации об экологической безопасности в отчетности организации // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2013. □ 1; *Маняева В.А.* Состав и содержание учетной информации по расходам организации для целей стратегического анализа и контроля // Вестн. Воронеж. гос. ун-та. Серия "Экономика и управление". Воронеж, 2011. □ 2; *Пискунов В.А., Пискунова И.В.* Учет в системе управления экономической безопасностью // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. □ 12; *Фомин В.П.* Превентивный анализ стабильности финансового положения хозяйствующего субъекта // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. □ 12.

Поступила в редакцию 15.05.2013 г.