

УДК 657

**МСФО: ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ****Д.Ю. ВАСИЛЕВИЧ***(Представлено: канд. экон. наук, доц. Н.А. БОРЕЙКО)*

В условиях постоянного обострения конкуренции информация о бизнесе имеет все более важное значение. Чтобы получить информацию о деятельности группы субъектов, совокупности индивидуальных отчетностей недостаточно – возникает необходимость в предоставлении консолидированной отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности содействуют высокому уровню ведения бухгалтерского учета, составления и сопоставления финансовой отчетности субъектов хозяйствования во всем мире.

При подготовке консолидированной отчетности следует учитывать все имеющиеся международные стандарты финансовой отчетности, однако наиболее активно применяются:

- 1) Концепция МСФО и IAS 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) IAS 12 «Налоги на прибыль»;
- 3) IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и дочерние предприятия»;
- 4) IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность»;
- 5) IFRS 1 «Первое применение МСФО»;
- 6) IFRS 3 «Объединения бизнеса»;
- 7) IFRS 5 «Активы, предназначенные для продажи»;
- 8) IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

В соответствии с МСФО (IFRS) 10 [1, прил. А] консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы¹, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации² и ее дочерних организаций³ представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.

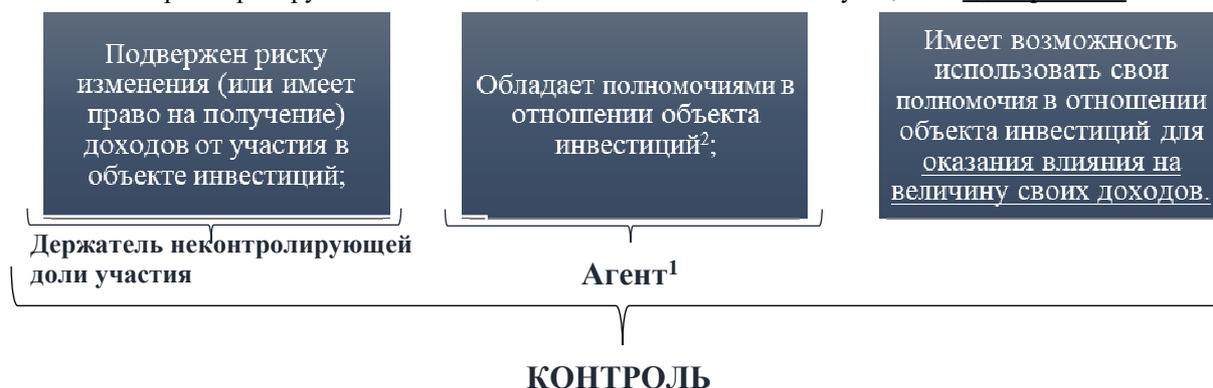
¹Группа – материнская организация и ее дочерние организации (!Ассоциированные компании не упоминаются в определении группы!) [1, приложение А].

²Материнская организация – организация, которая контролирует одну или несколько организаций [1, приложение А].

³Дочерняя организация – организация, находящаяся под контролем другой организации [1, приложение А].

Прежде, чем приступить к формированию консолидированной финансовой отчетности необходимо установить наличия контроля, то есть определить является ли организация материнской.

Инвестор контролирует объект инвестиций в том и только в том случае, если одновременно он:



Источник: собственная разработка на основании изученного МСФО (IFRS) 10 [1, п. 6-7]

¹Агент – это сторона, привлеченная прежде всего с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны или сторон (принципала (принципалов)) [1, приложение В, п. В58].

²Инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, если у инвестора имеются существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью, то есть деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций [1, п. 10].

Основные этапы формирования консолидированной финансовой отчетности выглядят следующим образом:

1. Формирование материнской и дочерними структурами индивидуальных финансовых отчетностей. Здесь есть 2 варианта:

а) все структуры формируют индивидуальную отчетность по собственным учетным политикам. В таком случае, перед процедурами консолидации потребуется привести все индивидуальные отчетности в сопоставимый вид;

б) разрабатывается единая учетная политика для всех структур и они в последующем составляют свои индивидуальные отчетности в соответствии с ней.

Хотелось бы отметить, что следует четко разграничивать понятия «индивидуальная отчетность» и «отдельная отчетность». Таким образом:

Отдельная финансовая отчетность – отчетность, составляемая материнской организацией (т. е. инвестором, имеющим контроль над дочерней организацией) или инвестором, имеющим совместный контроль над объектом инвестиций или значительное влияние на него, финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются по первоначальной стоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [2].

Другими словами, это финансовая отчетность, в которой компания может по своему выбору учитывать инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия или по себестоимости, или как финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», или по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия» [3].

Отдельная финансовая отчетность – финансовая отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или к финансовой отчетности, в которой инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия учитываются по методу долевого участия. Отдельную финансовую отчетность не требуется прилагать к указанной финансовой отчетности или включать в сопровождение к ней.

Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью. Аналогично финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерних организаций, ни ассоциированных организаций и не являющейся участником совместных предприятий, не является отдельной финансовой отчетностью [2].

А под индивидуальной финансовой отчетностью (МСФО: финансовой отчетностью общего назначения или финансовой отчетностью) нами подразумевается отчетность, отражающая активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки одной организации или те отчетности, которые в последствие включаются в консолидированную финансовую отчетность.

2. При необходимости приведение индивидуальных отчетностей в сопоставимый вид (если они были составлены в соответствии с различными учетными политиками).

3. Производство консолидационных корректировок:

а) балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, элиминируются (взаимно исключаются); в результате объединения может возникнуть гудвил, который отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельной строкой;

б) определяющие неконтролирующие доли участия в прибыли или убытке консолидированных дочерних компаний за отчетный период;

в) неконтролирующие доли участия в чистых активах консолидированных дочерних компаний указываются отдельно от капитала акционеров материнской компании. Неконтролирующая доля участия в чистых активах состоит из:

– неконтролирующей доли участия в чистых активах дочерней компании на дату объединения бизнеса (определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 3);

– неконтролирующей доли участия в изменениях капитала дочерней компании с момента приобретения до отчетной даты. Неконтролирующая доля участия представляется в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала отдельно от капитала материнской компании.

г) внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, должны быть полностью исключены [3].

Таким образом, еще одной характерной особенностью консолидированной отчетности является наличие следующих статей:

1. Гудвил (в отчете о финансовом положении).

Гудвил – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно [4, приложение А].

2. Неконтролирующая доля участия (в отчете о финансовом положении).

Неконтролирующая доля участия – доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию [4, приложение А].

3. Прибыль от выгодной покупки (в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе). Возникает при превышении стоимости чистых активов над рыночной стоимостью приобретаемого бизнеса (другими словами, отрицательный гудвил) или превышение суммы вознаграждения над стоимостью активов приобретенного бизнеса (при увеличении суммы чистых активов дочерних структур после приобретения).

4. Последним этапом является непосредственно составление консолидированной финансовой отчетности: агрегирование соответствующих статей отчетностей материнской и дочерних структур, полученных после процедур, описанных в пунктах выше.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://finotchet.ru/articles/89/>. – Дата доступа: 10.09.2018.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «Отдельная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://finotchet.ru/articles/147/>. – Дата доступа: 10.09.2018.
3. Pricewaterhouse Coopers : учеб. пособие АСАА ДипИФР – М. : Россия acca.dipifr@ru.pwc.com, 2016 г. – 586 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>. -- Дата доступа: 17.09.2018.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://finotchet.ru/articles/82/>. – Дата доступа: 10.09.2018.