

2.2. ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Пласкова Н.С., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, научный консультант Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

Современные условия ведения предпринимательской деятельности, расширение рынка капитала, процессы укрупнения бизнеса, развитие новых организационно-правовых форм хозяйствования требуют от системы бухгалтерского учета и отчетности создания прозрачной, качественной информации о результатах деятельности экономических субъектов, доступной для широкого круга заинтересованных пользователей. Решение этих задач осложняется из-за отсутствия нормативного регулирования порядка составления консолидированной отчетности на законодательном уровне, а также недостаточности освещения данных вопросов в российских стандартах бухгалтерского учета. Статья раскрывает основные подходы к формированию консолидированной финансовой отчетности группы компаний в соответствии с МСФО, восполняя существующие пробелы методических разработок по данной проблематике.

Современное развитие рынка капитала в России, процессы укрупнения бизнеса, объективно способствующие укреплению конкурентоспособности компаний, требуют совершенствования информационного обеспечения управленческих решений широкого круга участников бизнес-отношений.

Объединение хозяйствующих субъектов с целью расширения масштабов бизнеса и повышения его результативности посредством создания единой экономической единицы возможно и без создания единого юридического лица. В этом случае каждая из объединяющихся сторон сохраняет свою самостоятельность как юридическое лицо, осуществляет самостоятельное ведение бухгалтерского учета и формирование финансовой отчетности. При этом деятельность объединенных в группу компаний контролируется и координируется из единого головного центра. Это позволяет реализовывать более эффективную финансово-экономическую политику, поскольку общие интересы бизнеса преобладают над интересами отдельной компании.

В соответствии с МСФО объединение компаний – это создание экономического субъекта путем покупки одной компанией капитала, чистых активов (или их части) другой компании, в результате чего приобретатель получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании. Применительно к акционерным обществам, представляющим собой одну из наиболее распространенных организационно – правовых форм деятельности юридических лиц, это выражается во владении компанией-инвестором преобладающей долей голосующих акций другой компании.

Сделки, приводящие к объединению компаний, каждая из которых сохраняет свою юридическую независимость, как правило, называют объединением интересов. Ключевые финансово-экономические аспекты такого рода сделок находят отражение в консолидированной отчетности.

Полный или частичный контроль над другими компаниями обуславливает формирование агрегированной

финансовой отчетности, включающей путем консолидации показатели индивидуальной финансовой отчетности всех дочерних или зависимых организаций. Такая отчетность должна отражать результативность деятельности всей группы компаний, в капитале которых прямо или косвенно (через свои дочерние) участвует головная организация.

Консолидированная отчетность – это финансовая отчетность группы компаний, составленная таким образом, как если бы эти компании представляли собой единое целое. Консолидированная отчетность имеет принципиальные отличия от сводной финансовой отчетности, т.к. принципы, лежащие в основе соединения финансовой отчетности отдельных компаний в единую финансовую отчетность при консолидации, существенно отличаются от принципов сведения финансовой отчетности.

Сводная отчетность – это отчетность группы компаний, на 100% принадлежащих одному собственнику прямо или косвенно. Таким образом, сводная финансовая отчетность является частным случаем консолидированной финансовой отчетности. Сводная отчетность составляется одним (общим) собственником, которому полностью принадлежит имущество и ответственность по обязательствам, а консолидированная – несколькими совладельцами по совместно контролируемому имуществу и обязательствам.

Основными документами, имеющими отношение к составлению консолидированной (сводной) отчетности, в Российской Федерации являются:

- Гражданский кодекс РФ, часть 1, статьи 105, 106;
- Налоговый кодекс РФ, часть 1, статьи 20, 44;
- Федеральный закон «О финансово-промышленных группах» №190-ФЗ от 30 ноября 1995 г.;
- Постановление Правительства РФ от 9.01.97 г. № 24 «Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России № 34н от 29.07.98 г.;
- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России № 112 от 30.12.1996 г.;
- ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», утвержденное приказом Минфина России № 5н от 13.01.2000 г.

Проект закона «О консолидированной финансовой отчетности», который к настоящему моменту пошел второе чтение в Государственной Думе РФ, требует при составлении отчетности группы компаний обязательного применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Согласно законопроекту, консолидированная отчетность публичных компаний (открытых акционерных обществ, организаций, размещающих любые ценные бумаги на организованных или неорганизованных финансовых рынках), должна составляться по МСФО. Для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность группы компаний отвечала требованиям МСФО, необходимо, чтобы каждая отчитывающаяся перед головной компания составляла свою индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО. Из этого следует, что требование составления индивидуальной финансовой отчетности по МСФО в новом законе коснется даже тех компаний, которые не являются публичными, но входят в состав холдингов, объединений на правах дочерних или зависимых компаний.

«Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», одобренной приказом

Министерства Финансов России № 180 от 01.07.2004 г., также предусматривается обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. Речь идет об ОАО и иных организациях, публично размещающих и обращающих свои ценные бумаги на финансовых рынках, а также о финансовых организациях, работающих со средствами физических и юридических лиц и т.п. В 2008-2010 гг. будет осуществлен обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам.

С учетом перспектив внедрения МСФО в нашей стране задача составления консолидированной финансовой отчетности представляется актуальной для многих организаций и их объединений.

Следует отметить, что с 2005 г. выполняется требование Европейского союза об обязательном составлении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО всеми компаниями, ценные бумаги которых обращаются на европейских фондовых биржах.

Порядок формирования консолидированной отчетности группы компаний в формате международной отчетности регламентируется следующими стандартами:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» («Business combinations»);
- МСФО 27 «Консолидированная и неконсолидированная финансовая отчетность» («Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries»);
- МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» («Accounting for investments in associates»);
- МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures);
- МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» («The effects of changes exchange rates») и др.

Целью консолидации является отражение финансовых результатов деятельности всей группы, которые должны быть представлены как единое целое. С технической точки зрения, консолидация – это агрегирование финансовой отчетности всех компаний, входящих в группу, в единый формат консолидированной финансовой отчетности. Экономическое содержание консолидации заключается в замещении первоначальной стоимости инвестиций в подконтрольные компании в отчетности материнской компании теми стоимостными эквивалентами, которые эти инвестиции реально представляют.

При формировании консолидированной отчетности в соответствии с МСФО обязательным является включение в нее данных всех контролируемых компаний, независимо от специфики их деятельности, отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, включая зарубежные дочерние компании. Контроль в данном случае рассматривается как возможность материнской компании управлять финансово-экономической политикой другой компании с целью получения от этого экономических выгод. К признакам контроля относятся:

- наличие права собственности над более чем 50% обыкновенных акций (акции с правом голоса);
- фактический контроль более чем над 50% обыкновенных акций с правом голоса, полученный путем соглашения с другими акционерами (например, когда одной из компаний

принадлежит 40% акций, а другой – 50%, то эти инвесторы представляют одну группу консолидируемых компаний);

- возможность определения большей части состава совета директоров (сместать и назначать членов совета директоров);
- право представления большинства голосов на собраниях совета директоров.

Следует отметить, что решение вопроса о включении в состав консолидированной финансовой отчетности компаний, доля участия в капитале которых составляет незначительную часть, принимает материнская компания, формирующая консолидированную отчетность группы в соответствии с МСФО.

Исключением при формировании консолидированной отчетности являются дочерние компании, которые учитываются в качестве инвестиций материнской компании, если они приобретены для перепродажи в течение ближайших 12 месяцев. Если дочерняя компания не реализуется в течение года, ее необходимо включать в консолидированную отчетность, начиная с момента приобретения.

Состав и структура консолидированной отчетности определяется рядом факторов, важнейшими из которых являются потребности ее пользователей (в первую очередь, собственников) и требования нормативного регулирования. Для фактического собственника (внутреннего пользователя) информация о состоянии и результатах использования всех принадлежащих ему активов и имеющихся обязательств наиболее важна. Интерес к консолидированной отчетности проявляют и потенциальные инвесторы, нуждающиеся в финансовом обосновании решений относительно направлений капитала. В меньшей степени консолидированная отчетность группы компаний важна для фискальных органов, поэтому даже в России не требуется ее представление в налоговые органы.

Многие статьи консолидированной отчетности имеют те же названия и экономическое содержание, что и соответствующие статьи индивидуальной отчетности организации. Вместе с тем в консолидированной отчетности присутствует ряд характерных статей, которых не может быть в индивидуальной отчетности. К таким статьям относятся, например, доля меньшинства, гудвилл.

Доля меньшинства (интерес меньшинства – Minority interest) – представляет собой долю чистых активов и финансовых результатов деятельности дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании. Понятие «доля меньшинства» применяется в отношении консолидированной отчетности и показывается в ней обособленно (отдельными строками) от капитала акционеров и финансовых результатов материнской компании в составе отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса.

Доля меньшинства возникает в случае, когда материнская компания контролирует менее 100% капитала дочерней компании. При этом не имеет значения, владеет ли материнская компания дочерней прямо или косвенно. При полном контроле материнской компанией дочерней доля меньшинства не возникает и соответствующие строки в консолидированной отчетности отсутствуют.

Понятие «доля меньшинства» имеет отношение и к чистым активам, и финансовым результатам деятельности дочерних компаний. Материнская компания, даже не владея большей частью капитала дочерней, имеет возможность определять ее финансовую, хозяйственную, управленческую и иную политику. Доля меньшин-

ства в чистых активах компании складывается из двух составляющих:

- доли меньшинства на дату первоначального объединения компаний, рассчитанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»;
- доли меньшинства в движении капитала дочерней компании после даты объединения компаний.

Другим специфическим показателем, присущим консолидированной отчетности, является гудвилл, который рассчитывается как разница (положительная или отрицательная) между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов дочерней компании на дату приобретения. В процессе консолидации гудвилл должен учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Если доля одной компании приобретается другой компанией по цене, превышающей ее балансовую стоимость, возникает положительный гудвилл. Это означает, что покупатель оценил потенциал приобретаемой компании более высоко, чем это отражено в ее бухгалтерском балансе.

Отрицательный гудвилл образуется в результате полного или частичного приобретения компании по цене ниже ее балансовой оценки. В этом случае покупатель осуществляет выгодную сделку и получает дополнительный доход. Такие сделки становятся возможны при завышении балансовой оценки имущества приобретаемой компании.

Одним из ключевых моментов консолидации, оказывающим существенное влияние на показатели отчетности, является обоснование учетной политики, единой для всех компаний группы. В случае различий в учетной политике при консолидации отчетности группы компаний возникает необходимость внесения корректирующих поправок, которые раскрываются в приложении к отчетности или специальных примечаниях к консолидированной отчетности.

В приложении к консолидированной финансовой отчетности дополнительно раскрываются следующие положения:

- причины составления консолидированной отчетности;
- дочерние компании, учтенные как инвестиции, и причины этого;
- взаимное участие компаний группы;
- совместные операции, исключенные при консолидации, и др.

Существуют различные методы консолидации, которые зависят от формы контроля со стороны материнской компании. Проявлением формы контроля в первую очередь является ее доля в стоимости активов компании (доля владения процентом обыкновенных акций). В настоящее время в зависимости от условий участия материнской компании в деятельности других компаний могут использоваться следующие методы консолидации при составлении финансовой отчетности.

1. Метод покупки, который используется для составления консолидированной отчетности группы компаний, если материнская компания владеет более чем 50% акций дочерней компании. Порядок составления отчетности регулируется МСФО (IFRS) 3 и МСФО 27. Из этого следует, что активы оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, разница между суммой средств, уплаченных материнской компанией, и стоимостью приобретенных чистых активов дочерней компании признается в консолидированной отчетности гудвиллом, подлежащим ежегодной переоценке. Исключению подлежат инвестиции материнской компании в дочернюю, капитал дочерней компании, а также результаты по операциям внутри группы. Если доля материнской компании в активах

дочерней составляет менее 100%, то в финансовой отчетности отражается доля меньшинства.

2. Метод долевого участия, который используется при участии компании-инвестора в капитале ассоциированной компании менее, чем на 50%. Порядок составления отчетности регулируется МСФО 28, в соответствии с которым инвестиции отражаются по первоначальной стоимости на дату приобретения и изменяются пропорционально изменению доли компании-инвестора в прибыли ассоциированной компании.
3. Метод себестоимости, который распространяется на операции, связанные с вложением капитала инвестора в контролируемую компанию в размере, не превышающем 20% от величины ее чистых активов. При этом отражение инвестиций регулируется МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».
4. Пропорциональный метод (аналогичен методу долевого участия), который используется при инвестировании капитала в совместную деятельность. Такие операции учитываются в соответствии с МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности». При этом статьи отчетности компании-инвестора объединяются с ее вложениями в совместную деятельность.
5. Метод учета инвестиции по справедливой стоимости, связанный с вложением капитала в компанию, удерживаемую для продажи. Порядок таких операций регулируется МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности». В отчетности компании-инвестора эти инвестиции отражаются по справедливой стоимости, то есть подлежат переоценке, результат которой признается в отчете о прибылях и убытках.

Техника консолидации при формировании финансовой отчетности предусматривает ряд процедур:

- агрегирование данных;
- индивидуальные поправки (отражение непроведенных расчетов);
- консолидационные поправки:
 - основные (гудвилл, доля меньшинства);
 - неосновные (исключение остатков по расчетам, операции внутри группы, нереализованная прибыль от таких операций).

Корректировочные операции относятся к продажам внутри группы и выплате дивидендов. Необходимость поправок возникает при следующих обстоятельствах:

- дивиденды материнской или дочерней компании (или у обеих) объявлены, но не отражены в учете;
- внутригрупповые операции отражены не всеми компаниями группы (деньги и товары в пути, расхождения в показателях дебиторской, а следовательно, и кредиторской задолженности и т.д.).

Наиболее распространенными являются следующие поправки, требующие взаимного исключения:

- реализации и себестоимости реализованных товаров и оказанных услуг между компаниями группы;
- процентных доходов (расходов) по финансовой аренде между компаниями группы;
- доходов (расходов) от продаж и реализации основных средств между компаниями группы и их результата – нереализованной прибыли (убытков);
- дебиторской и кредиторской задолженности между компаниями группы.

Для удаления двойного учета одних и тех же операций при консолидации финансовой отчетности удаляется весь внутригрупповой оборот. Примером взаимно аннулируемых статей являются продажи продукции друг другу, когда из баланса продавца исключаются суммы дебиторской задолженности, а из баланса покупателя – суммы кредиторской задолженности.

Балансовая стоимость инвестиции материнской компании в дочерние компании, их акционерный капитал, а также нераспределенная прибыль дочерней компании на

дату покупки должны исключаться. Разница между двумя суммами относится к гудвиллу и доле меньшинства.

Рассмотрим основные подходы к консолидации отчетности группы компаний. Перед началом консолидации должны иметься все формы финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, подготовленных на одну и ту же отчетную дату на основе единой учетной политики. По возможности, отчетные даты финансовой отчетности дочерних компаний должны совпадать с отчетной датой, на которую подготовлена финансовая отчетность головной компании. Согласно МСФО 27, максимально допустимая разница составляет 3 месяца. В случае, когда финансовая отчетность дочерней компании составлена на другую отчетную дату, необходимо произвести корректировки для учета возникших в связи с этим существенных расхождений. Периодичность финансовых отчетов и разрыв между датами их составления должны оставаться неизменными от периода к периоду. При приобретении или продаже компании должна быть подготовлена финансовая отчетность по состоянию на дату совершения сделки купли-продажи.

Бухгалтерский баланс материнской компании должен включать только инвестиции в дочернюю компанию, а также любые остатки по операциям между материнской и дочерней компаниями.

При составлении консолидированной отчетности группы финансовые отчеты материнской и дочерних компаний последовательно аккумулируются путем суммирования однотипных статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и т.д. При этом важно исключить влияние всех операций, имевших место внутри группы.

Бухгалтерский консолидированный баланс группы компаний составляется отдельно от бухгалтерского баланса материнской компании. Для его подготовки к показателям бухгалтерского баланса материнской компании добавляются активы и пассивы дочерней компании для полного отражения активов и пассивов группы. Консолидированный отчет о прибылях и убытках готовится аналогично.

Первоначальная работа заключается в суммировании данных по одноименным статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках материнской и дочерних компаний, исключении двойного счета по операциям внутри группы и некоторых дальнейших корректировках. Результаты имевших место внутригрупповых операций отражаются в бухгалтерском балансе одной компании группы в качестве актива, а в бухгалтерском балансе другой компании этой группы в качестве пассива.

Процедуры объединения компаний и их отражение в консолидированной финансовой отчетности группы регламентируются МСФО (IFRS) 3, в соответствии с которыми все сделки по объединению бизнеса должны учитываться по «методу покупки». Стандарт требует первоначальной оценки организацией-покупателем активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании по справедливой стоимости на дату совершения сделки приобретения. Любая доля меньшинства в приобретаемой компании является долей чистой справедливой стоимости, принадлежащей меньшинству.

В соответствии с МСФО справедливая стоимость – это сумма средств, за которую можно продать актив или погасить обязательство при совершении сделки между независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Оценка гудвилла (после первоначального признания) производится по себестоимости за минусом накопленных убытков от обесценения. Следовательно, гудвилл не амортизируется, вместо этого проводятся ежегодные (или более регулярные) тесты на обесценение.

Согласно МСФО 3, отрицательный гудвилл (превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств продавца над стоимостью покупки) должен незамедлительно признаваться в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках организации-покупателя.

Компания-покупатель должна раскрывать информацию в финансовой отчетности для возможности пользователей оценить характер и финансовый эффект от объединения компаний:

- в финансовой отчетности рассматриваемого периода;
- после отчетной даты, но до утверждения публикации финансовой отчетности.

Компания-покупатель должна раскрыть следующую информацию по каждому объединению компаний данного отчетного периода:

- название и описание компаний, участвующих в объединении;
- дату приобретения;
- процент приобретенных голосующих акций;
- затраты, связанные с объединением, и их составные элементы, включая те, которые напрямую связаны с объединением.

При выпуске акций или их утверждении к выпуску, связанному с операцией приобретения, должна раскрываться следующая информация.

1. Количество выпущенных или утвержденных к выпуску акций.
2. Справедливая стоимость акций и основание для определения справедливой стоимости. Если на дату объединения компаний не существует рыночной стоимости акций, должны указываться основания для определения их справедливой стоимости. При наличии рыночной стоимости акций и неприменении ее в качестве основы определения стоимости объединения компаний, этот факт должен раскрываться вместе с указанием:
 - причин, по которым рыночная стоимость не была использована для оценки акций;
 - методов учета, являющихся основанием для определения стоимости акций;
 - общей суммы разницы между стоимостью акций, использованной при осуществлении объединения, и их рыночной стоимостью.
3. Детальная информация по всем видам деятельности (компаниям), которые компания планирует продать.
4. Суммы, учитываемые на дату приобретения по каждому классу активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании (за исключением ситуаций, когда раскрытие является невозможным), а также балансовой стоимости перечисленных статей, определенной в соответствии с МСФО непосредственно перед объединением. Если такое раскрытие информации является невозможным, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причин.
5. Величина отрицательного гудвилла, учитываемая в отчете о прибылях и убытках.
6. Факторы, влияющие на формирование затрат, ведущих к формированию гудвилла с описанием каждого нематериального актива, который не был учтен отдельно от гудвилла, объяснение причин невозможности оценки его справедливой стоимости, а также описание характера отрицательного гудвилла.
7. Величина прибыли приобретаемой компании с момента приобретения, включенная в отчет о прибылях и убытках за текущий период, за исключением ситуаций, когда раскрытие такой информации невозможно. Если такое раскрытие информации является невозможным, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причин.

Информация должна раскрываться в совокупности для объединений компаний, возникших в течение отчетного периода, которые по отдельности являются несущественными.

Если в начале учета объединения компаний подход к его отражению (возникший в течение отчетного периода) был лишь предварительно определен, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причины необходимости дальнейшей корректировки. Например, когда стоимостная оценка активов приобретаемой компании подлежит последующей корректировке у компании-покупателя с учетом их справедливой стоимости.

Компания-покупатель должна раскрывать также следующую информацию:

- выручку объединенной компании за отчетный период, как если бы датой покупки для всех объединений компаний (осуществленных за период) было начало этого отчетного периода;
- прибыль объединенной компании за отчетный период, как если бы датой покупки для всех объединений компаний (осуществленных за период) было начало этого отчетного периода.

Если раскрытие вышеуказанной информации признается нецелесообразным, этот факт также должен быть раскрыт вместе с объяснением причин.

Информация должна быть представлена по каждому объединению компаний, осуществленному после отчетной даты, но до публикации финансовой отчетности. Это позволит пользователям финансовой отчетности оценить финансовые результаты отчетного периода и влияние на них исправлений ошибок и других корректировок, признанных в текущем периоде и связанных с объединениями компаний, осуществленными в текущем или предыдущих отчетных периодах.

Кроме того, компания-покупатель должна отразить в финансовой отчетности:

- Величину прибыли (убытка) текущего отчетного периода, которая относится к приобретенным при объединении активам или обязательствам, осуществленным в текущем или предыдущем отчетном периоде, если она имеет существенный размер, характер, влияние, важное для адекватного понимания финансового положения и результатов деятельности объединенной компании.
- Если в начале объединения компаний стоимостная оценка активов и обязательств приобретаемой компании была признана условной (т.е. подлежащей дальнейшему уточнению), что нашло отражение в финансовой отчетности предыдущего отчетного периода, то компания-покупатель должна раскрывать в отчетности суммы корректировок отчетного периода, которые были произведены в отношении стоимостной оценки активов и обязательств приобретенной компании в текущем периоде, а также их объяснение.
- Информацию об исправлении ошибок, которая подлежит раскрытию согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», в отношении любых идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой компании и об изменениях оценочной стоимости этих статей.

Компания должна раскрывать информацию, помогающую пользователям финансовой отчетности оценить изменения в балансовой стоимости гудвилла в течение периода, а также результаты сверки балансовой стоимости гудвилла на начало и конец периода, отдельно отражающие:

- валовую стоимость и накопленные убытки от обесценения на начало периода;
- дополнительный гудвилл, признанный в отчетном периоде (кроме гудвилла, относящегося к группе планируемых к продаже компаний (видов деятельности), инвестиции в которые отвечают определению «финансовых активов,

удерживаемых для продажи» при их покупке, в соответствии с МСФО 5);

- корректировки, возникающие в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода;
- гудвилл, относящийся к группе планируемых к продаже компаний (видов деятельности) в соответствии с МСФО 5, а также гудвилл, признание которого заканчивается в течение данного отчетного периода, и который ранее не был включен в группу выбытия, классифицируемую в качестве объектов, удерживаемых для продажи;
- убытки от обесценения, учитываемые в течение отчетного периода, в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов»;
- чистую курсовую разницу, возникающую в течение отчетного периода, в соответствии с МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
- другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода;
- накопленные на конец отчетного периода убытки от обесценения.

Выводы

В заключение следует отметить, что представление консолидированной финансовой отчетности о деятельности группы вертикально интегрированных организаций, связанных сложными финансово-экономическими и организационно-управленческими взаимосвязями, является одной из наиболее трудных и востребованных задач не только российского, но и международного бухгалтерского учета и аудита. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность подходов к формированию консолидированной финансовой отчетности, являющихся новой областью знаний отечественного бухгалтерского учета, обуславливает необходимость их приведения в соответствие с потребностями действующей практики и международного регулирования этого спектра деятельности.

Литература

1. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Вершина, 2005.
2. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Омега-Л, 2006.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери, 2006.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. Под ред. Горбатовой Л. Изд-во «Волтерс Клувер», 2006.
5. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. проф. Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005.
6. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006.
7. Хенни ван Грюнинг. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. М.: Изд-во «Весь мир», 2006.
8. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности. – М., 2005.
9. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: КноРус, 2006.

Пласкова Наталия Степановна

РЕЦЕНЗИЯ

Формирование консолидированной финансовой отчетности группы организаций, связанных сложными финансово-экономическими и организационно-управленческими взаимосвязями, является сложной и актуальной задачей не только российского, но и международного бухгалтерского учета. Статья затрагивает круг основных вопросов по составлению отчетности группы компаний в соответствии с МСФО и направлена на совершенствование методического обеспечения консолидированной финансовой отчетности и представляет как теоретический, так и практический интерес.

Дмитриева И.М., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Российского государственного торгово-экономического университета

2.2. BASES OF CREATION OF THE CONSOLIDATED FISCAL ACCOUNTING ACCORDING TO MSFO

N.S. Plaskova, Candidate of Science (Economic),
the Senior Lecturer of Faculty of Accounting and the
Management Accountancy, the Scientific Consultant of
Institute of Professional Accountants and
Auditors of Russia

*All-Russia Correspondence Financial and Economic In-
stitute*

Modern conditions of support of entrepreneurial business, extending a market of the capital, processes of integration of business, evolution of new organization-legal forms of managing require of an accounting system and the paperwork of creation of the transparent, qualitative information on outcomes of activity of economic subjects, accessible to the interested users. Solution of these tasks becomes complicated because of lack of normative regulating the order of compilation of the consolidated paperwork at a legislative level, and also insufficiency of lighting of the given problems in the Russian standards of accounting. The article uncovers the basic approaches to creation of the consolidated fiscal accounting of group of the companies according to MSFO, completing existing white spaces of methodical developments on the given problematics.