

зация учетных процессов необходима, но, с другой стороны, для правильного выбора системы автоматизации бухгалтерского учета нужно четко представлять, как ведется бухгалтерский учет на предприятии и рынке предлагаемых программных продуктов.

Литература

1. Автоматизированные информационные технологии в экономике / под редакцией Г. А. Титоренко. М.: Компьютер; ЮНИТИ, 2009.
2. Адинцова Н. П., Журавлева Е. П. Необходимость применения информационных технологий в бухгалтерском учете и аудите // Вестник Ставропольского государственного университета. 2011. № 4 (75).
3. Журавлева Е. П. Автоматизация и информационное обеспечение бухгалтерского учета // Международная научно-практическая конференция СтГАУ. Ставрополь: Бюро Новостей; СтГАУ, 2011.
4. Ясенев В. Н. Информационные системы и технологии в экономике: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям экономики и управления (080100). 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 560 с.
5. Роль информационных технологий в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. URL: <http://do.gendocs.ru/docs/index-49122.html>

УДК 657.6

Чернявская Анна Викторовна

ТРАНСФОРМАЦИЯ ПЕРВОЙ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТ МСФО

Вопросы подготовки первой отчетности по МСФО становятся в настоящее время все более актуальными. Многие российские компании решают начать подготовку консолидированной отчетности по МСФО для привлечения внешних инвестиций. Статья подробно раскрывает основы формирования первой отчетности по МСФО, что является насущным вопросом многих российских компаний, а также для широкого круга специалистов в области подготовки отчетности по МСФО

Ключевые слова: консолидированная отчетность, группа компаний, международные стандарты финансовой отчетности, дочерняя компания, материнская компания.

Anna Chernyavskaya

TRANSFORMATION OF THE FIRST CONSOLIDATED STATEMENTS, IFRS

Questions preparation of the first IFRS financial statements are now more urgent. Many Russian companies decide to start preparation of the consolidated financial statements under IFRS in order to attract foreign investment. Article detail reveals the basis for the formation of the first IFRS financial statements, which is an urgent issue for many Russian companies, as well as for a wide range of experts in the preparation of financial statements under IFRS

Key words: consolidated financial statements, group of companies, International Financial Reporting Standards, subsidiary, parent company.

В настоящее время увеличивается количество компаний и групп компаний, которые решают перейти на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для формирования своей отчетности, то есть перед ними встает проблема подготовки первой отчетности по МСФО. На данный шаг компании решаются как по собственной инициативе, так и в силу необходимости подготовки консолидированной отчетности по МСФО в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Отчетность, соответствующая международным стандартам, является эффективным инструментом привлечения инвестиций со стороны частных инвесторов, кредитных учреждений, крупных компаний. Данный факт объясняется тем, что отчетность, подготовленная в соответствии МСФО, позволяет более достоверно и объективно представить финансовые результаты и финансовое положение отчитывающихся компаний внешним пользователям отчетности. Однако подготовка отчетности по МСФО помимо положительного эффекта, который может быть выражен в повышении открытости компании внешним пользователям, в привлечении инвестиций и т. д., представляет собой сложную задачу: решение её сопряжено с ощутимыми затратами, в первую очередь связанными с процессом подготовки первой отчетности.

Окончательным шагом перехода отечественных групп компаний на МСФО стало официальное принятие Федерального закона № 208-ФЗ от 27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчетности» (с изменениями от 21.11.2011), который установил основные требования и правила по переходу на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [1].

Консолидированная финансовая отчетность представляет собой особый вид финансовой отчетности, формируемой в России, которая отражает результаты финансово-экономической деятельности взаимосвязанной группы компаний как целостного экономического субъекта и играющий ведущую роль при котировке ценных бумаг объединения на крупных фондовых биржах мира.

Подготовку первой отчетности по МСФО группе компаний, которая решит готовить отчетность по МСФО, следует начать заблаговременно. Необходимо к началу формирования первой отчетности по МСФО выделить четкую структуру группы: материнскую компанию, которая расположится во главе схемы группы, а также ее дочерние компании, которые будут подчинены материнской компании, и будут находиться под ее контролем.

Термины «материнская компания» и «дочерняя компания» употребляются не в общепринятом юридическом смысле. Под материнской компанией подразумевается контролирующая компания, независимо от юридических прав собственности в дочерней, но получающая выгоды от дочерней компании, которые могут заключаться в выгодах от совместной деятельности компаний, доступа к ноу-хау, результатам исследований и опытно-конструкторским разработкам.

Необходимость подготовки консолидированной отчетности по МСФО связана с наличием у компании дочерних, совместных и ассоциированных компаний [4].

Следует отметить, что регламентирующий порядок подготовки первой отчетности по МСФО достаточно сложен для понимания и не содержит детальных руководств по формированию такой отчетности. До настоящего времени в современных исследованиях по подготовке первой отчетности по МСФО наблюдается отсутствие целостного методического и практического руководства по подготовке первой отчетности по МСФО в группе компаний, которое могло бы помочь специалистам по подготовке первой отчетности по МСФО решить проблемы методики и практики подготовки первой отчетности по МСФО, учесть сложные аспекты подготовки первой отчетности по МСФО в рамках группы компаний.

Разработка методического аппарата подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний представляет значительный практический интерес как собственно для компаний, поскольку позволит снизить затраты на подготовку первой отчетности по МСФО за счет алгоритмизации процессов, так и для отдельных исследователей и специалистов, заинтересованных в проблематике подготовки первой отчетности в соответствии с МСФО.

При подготовке первой консолидированной отчетности необходимо руководствоваться следующими стандартами:

- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации»;
- МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»;
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других организациях»;
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности».

Значительную роль при выборе способа консолидации отчетности играет уровень контроля, регулятором которого является удельный вес в собственности компании. Предполагается, что наличие контроля имеет место в том случае, если материнская компания владеет напрямую или косвенно через дочерние организации более чем 50 % голосующих прав компании, и когда такое владение не обеспечивает контроль.

При наличии контроля более чем у половины голосующих акций объединение (консолидация) проводится методом покупки. В этом случае отчетность дочерних и зависимых обществ согласно МСФО (IFRS) 3, МСФО (IAS) 27, а также SIC 12, включаются в консолидированную отчетность методом покупки (полной консолидации), т. е. в их полной первоначальной величине.

По методу долевого участия формируется консолидированная отчетность ассоциированных компаний, т. е. в том случае, когда доля собственности инвестируемой компании находится в пределах от 20 % до 49 %. Это обеспечивается согласно требованиям МСФО (IAS) 28.

В случае если осуществляется совместная деятельность или общество контролируется совместно двумя компаниями, согласно МСФО (IAS) 31, для целей формирования консолидированной отчетности используется метод долевого участия или метод пропорциональной консолидации. Основным подходом является второй метод, а альтернативным подходом является метод долевого участия.

Необходимо особо раскрыть метод формирования консолидированной отчетности, характерной для российских компаний, когда инвестирование материнской компании в капитал дочернего общества составляет менее 100 %. В этом случае возникает доля меньшинства, то есть сторонних учредителей (акционеров), которая в пассиве консолидированного баланса отражается отдельно от капитала Группы по статье «Доля меньшинства».

При первой консолидации по МСФО необходимо осуществить следующие действия:

- произвести оценку активов и обязательств каждой дочерней компании для отражения их в консолидированном вступительном отчете о финансовом положении материнской компании, исходя из сумм, которые были бы отражены в отчетности дочерних компаний, если бы данные компании применяли МСФО;
- необходимо рассчитать деловую репутацию на дату перехода на МСФО как сумму разницы между долей материнской компании в активах и обязательствах дочерних компаний, и стоимостью инвестиции материнской компании согласно прежней системе учета (РСБУ) в величине отраженной в отчетности материнской компании до первой консолидации по МСФО.

Все компании, которые являются дочерними в целях подготовки консолидированной отчетности по МСФО, должны консолидироваться путем построчного суммирования показателей отчетности. Процесс построчного суммирования данных отдельных финансовых отчетов дочерних компаний на дату перехода за сравнительный и отчетные периоды, а также следующий за этим этап расчета консолидационных корректировок не является специфичным применительно к подготовке первой отчетности по МСФО. На этом этапе важно помнить, что уставный капитал дочерней компании, где влияние материнской компании 100 %, не включается в уставный капитал группы.

Материнская компания, которая осуществляет подготовку первой консолидированной отчетности по МСФО, должна консолидировать все структурированные компании (компании, которые имеют специальное назначение), которые находятся под ее контролем по состоянию на дату перехода на МСФО.

В соответствии с МСФО 27 к консолидированной финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:

- перечень существенных дочерних компаний, включая их название, страну регистрации или нахождения, долю участия или процент принадлежащих материнской компании акций с правом голоса, если последний отличается от доли участия;
- причины, по которым дочерняя компания не включена в консолидированную отчетность;
- описание метода, использованного для учета инвестиций в дочерние компании.

Для целей составления первой консолидированной отчетности важно определить ответственный департамент, а также специалистов, которые будут заниматься подготовкой данных о структуре группы на дату перехода, а также отчетные даты, представленные в первой отчетности по МСФО. Чаще всего необходимую информацию о долях владения, количестве акций, возможности контроля над финансовой и хозяйственной деятельностью компаний – объектов инвестиций могут предоставить юридический департамент, департамент корпоративных отношений и иные департаменты, ответственные за организационное и юридическое сопровождение операций с компаниями – объектами инвестирования.

После сбора и анализа информации об инвестициях материнской компании необходимо построить список компаний, находящихся под контролем материнской компании – дочерних компаний, компаний, на которые материнская компания способна осуществлять значительное влияние – ассоциированных компаний, а также совместных компаний, находящихся под совместным контролем.

Список компаний, которые контролирует и на которые оказывает значительное влияние материнская компания группы, будет представлять собой периметр консолидации, используемый при подготовке первой отчетности по МСФО.

После подготовки периметра консолидации важно подготовить вступительные отчеты о финансовом положении отдельных компаний группы. При первом применении МСФО в зависимости от использования либо отказа от использования освобождений, предусмотренных МСФО (IFRS) 1 в рамках каждой компании будут рассчитаны корректировки, которые являются специфичными для первого применения МСФО (по использованию освобождений от требований МСФО) [2]. Также ретроспективное применение МСФО будет определять расчет корректировок по МСФО, не связанных напрямую с переходом на МСФО. Среди таких корректировок можно выделить расчет резервов по отпускам, резерва под обесценение запасов, резерва под НДС, вероятность возмещения которого невелика, поправок по отражению в отчетности амортизированной (дисконтированной) стоимости займов выданных и полученных, дебиторской и кредиторской задолженности и т. д.

Расчет всех необходимых поправок в соответствии с МСФО, касающихся вопросов частного применения освобождений и исключений из ретроспективного применения требований МСФО, а также общих вопросов, по которым МСФО не предусматривают исключений и освобождений от своих требований, позволит сформировать отдельную отчетность каждой компании группы, соответствующую международным стандартам на дату перехода на МСФО.

Основными консолидационными корректировками, которые необходимо рассчитать при подготовке первой отчетности по МСФО являются следующие:

- исключение внутригрупповых остатков, нерезализованной прибыли на дату перехода (а также на конец сравнительного и отчетного периодов) на МСФО по расчетам с компаниями группы;
- исключение внутригрупповых оборотов в отчетах о совокупном доходе за сравнительный и отчетный периоды;
- элиминация стоимости инвестиций материнской компании группы со стоимостью капитала дочерних компаний.

К основным операциям, которые отражаются в учете между компаниями группы, и которые подлежат исключению, относятся: реализация услуг, запасов, основных средств, предоставление займов, выплата дивидендов, исключение незавершенных операций по состоянию на отчетную дату.

Внутри компаний группы по состоянию на отчетную дату могут оказаться незавершенными операции по движению денежных средств, поставке товаров, запасов. Незавершенность взаиморасчетов в группах компаний является достаточно частым явлением, о чем упоминает Е. Кочетова [3]. Все незавершенные операции необходимо завершить, отражая в учете корректировку по завершению взаиморасчетов.

Консолидационные корректировки, рассчитываемые при подготовке первой отчетности по МСФО, включают в себя расчет отложенных налогов. Отложенные налоги не возникают при корректировке статей отчета о финансовом положении на равные суммы (например, зачете дебиторской и

кредиторской задолженности). Но отложенные налоги потребуются рассчитать при исключении нереализованной прибыли при реализации товаров, запасов, основных средств. Расчет отложенных налогов связан с тем, что после проведения корректировки нереализованной прибыли в остатках запасов, товаров, основных средств появляется разница между налогооблагаемой базой (стоимостью актива с учетом внутригрупповой прибыли) и стоимостью актива для целей консолидированной отчетности по МСФО (за вычетом нереализованной прибыли).

Если материнская компания решает перейти на МСФО позже своих дочерних компаний, которые уже начали готовить отчетность по МСФО, то МСФО (IFRS) 1 не предусматривает освобождения от требований МСФО, которыми материнская компания могла бы воспользоваться по своему выбору. Данное положение действительно при унифицированности учетной политики для целей МСФО материнской компании и дочерних компаний по состоянию на дату перехода на МСФО.

МСФО (IFRS) 1 позволяет использовать освобождение в отношении признания накопленных курсовых разниц на дату перехода МСФО, и признать накопленные курсовые разницы равными нулю, либо реклассифицировать их в состав нераспределенной прибыли на дату перехода на МСФО. Данное освобождение материнская компания может использовать, так как накопленные курсовые разницы признаются в составе собственного капитала, и не относятся к активам и обязательствам материнской компании на дату перехода.

Случаи, когда дочерние компании переходят на МСФО позже материнской компании, могут встречаться тогда, когда дочерние компании готовят свою отдельную отчетность по МСФО, либо готовят консолидированную отчетность по периметрам консолидации, отличным от периметра консолидации материнской компании.

Если дочерняя компания переходит на подготовку отчетности по МСФО позже материнской компании, то у нее есть право выбора между двумя подходами:

- использовать суммы отраженные в соответствии с МСФО в консолидированной отчетности материнской компании на дату перехода на МСФО, исключив при этом корректировки по элиминации внутригрупповых оборотов, остатков, нереализованной прибыли, расчета деловой репутации;
- использовать собственную дату перехода на МСФО, отличную от даты перехода на МСФО материнской компании.

Стандарт МСФО (IFRS) 1 требует раскрытия в первой консолидированной отчетности информации о том, как повлиял переход на МСФО на показатели отчетности, которая ранее составлялась по другим стандартам (например, по РСБУ). В соответствии с МСФО (IFRS) 1 компания, осуществляющая подготовку консолидированной отчетности, должна представить в примечаниях к отчетности сверку капитала (анализ основных изменений в капитале, произошедших после первого применения МСФО), сравнение консолидированного отчета о движении денежных средств с аналогичными показателями отчета, который готовился в прежней системе учета, а также объяснение существенных изменений в основных статьях отчетности по сравнению с данными учета по прежним стандартам (РСБУ). При этом у многих российских компаний возникают сложности, связанные с подготовкой такой информации, поскольку не все компании готовят консолидированную отчетность в соответствии с РСБУ и не имеют возможности подготовить данные о влиянии перехода на МСФО с РСБУ в том виде, который требует стандарт МСФО (IFRS) 1. Поэтому часто при подготовке первой отчетности по МСФО, значительную часть такой информации, которая раскрывает влияние перехода на МСФО на показатели финансовой отчетности, многие российские компании не могут подготовить.

Еще одной формой, которую вправе использовать группа компаний при представлении первой отчетности по МСФО является проформа – предполагаемая форма структуры группы, которая удовлетворяет интересам пользователей отчетности, и представляет собой более четкую и прозрачную структуру группы, которая в действительности отсутствует. Отличием проформы от комбинирован-

ной финансовой отчетности является отсутствие общего контроля над деятельностью всех компаний группы представленных в проформе, а также отсутствие реальной материнской компании, объединяющей компании группы.

Стоит отметить, что первая комбинированная отчетность наряду с проформой также должна проходить внешний аудит по МСФО наравне с аудитом первой консолидированной отчетности по МСФО.

В отношении методических аспектов учетной политики в первой отчетности по МСФО рекомендуется создавать отдельный раздел (либо подразделы), отражающий специфику первого применения МСФО, учитывающий предусмотренные МСФО (IFRS) 1 обязательные исключения и необязательные освобождения от требований МСФО.

Рабочий план счетов для подготовки первой отчетности по МСФО должен содержать счета, позволяющие изменять учетную политику после даты перехода на МСФО, и тем самым быстро адаптироваться под новые потребности компании (счета учета результата переоценки, обесценения основных средств, счета учета финансовых активов оцениваемых по фактической, справедливой стоимости и т. д.). Сложности подготовки плана счетов для первой отчетности по МСФО, как это было выявлено ранее, во многом обусловлены отличием правил учета, а также учетной практики по РСБУ и МСФО по ряду участков учета.

Порядок подготовки первой консолидированной отчетности по МСФО призван сделать процесс подготовки первой отчетности по МСФО более прозрачным, уменьшить степень неопределенности в вопросах подготовки первой консолидированной отчетности у специалистов, которые ранее не занимались подготовкой первой консолидированной отчетностью по МСФО. Использование освобождений от требований МСФО при подготовке первой консолидированной отчетности будут способствовать снижению расходов на подготовку первой консолидированной отчетности по МСФО и сократит сроки подготовки данной отчетности.

Литература

1. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>.
3. Кочетова Е. Как исключить внутригрупповые операции [Электронный ресурс] // МСФО на практике. 2011. № 4. URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=285029>.
4. Чернявская А. В. Интегрированный учет строительных организаций на базе международных стандартов // Вестник университета (Государственный университет управления). 2014. № 13. С. 183–188.