Составление консолидированной отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями :в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Бочкарева, Мария Всеволодовна

**Год:**

2008

**Автор научной работы:**

Бочкарева, Мария Всеволодовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

207

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Бочкарева, Мария Всеволодовна

Введение

Глава 1: Понятие консолидированной финансовой отчетности

§1: Понятие консолидированной финансовой отчетности

1.1.Разграничение понятий консолидированная и сводная отчетность

1.2.Раз1раиичение понятий финансовая и бухгалтерская отчетность 16 1.3.Определение консолидированной финансовой отчетности

§2: Понятие контроля над деятельностью дочерней компании 21 2.1,Основной признак контроля над деятельностью дочерней компании 21 2.2.Дополнительные признаки контроля над деятельностью дочерней компании

§3: Определение периметра консолидации

3.1.Анализ существующей практики консолидации

3.2.Возможные исключения из общего правила консолидации 36 З.З.Освобождение от обязанности составлять и представлять консолидированную финансовую отчетность

§4: Общие требования к раскрытию информации в консолидированной финансовой отчетности

Глава 2: Подходы к консолидации дочерних компаний или объединению бизнеса

§1: Консолидация дочерних компаний в соответствии с МСФО

1.1.0пределение компании-покупателя

1.2.Определение даты покупки

1.3.Определение стоимости приобретенной компании

1.4.0пределение величины гудвила

1.4.1 .Понятие гудвила

1.4.2.Понятие идентифицируемых активов и обязательств

1.4.3.Оценка величины идентифицируемых активов и обязательств

1.4.4.Порядок учета и отражения в консолидированной финансовой отчетности гудвила и дохода, возникшего в результате превышения величины идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании над ее стоимостью

1.4.5.Сопоставление понятий гудвил и деловая репутация 82 1.5. Требования к раскрытию информации о сделках по объединению бизнеса

§2: Альтернативные подходы к отражению сделок по объединению бизнеса

2.1.Метод объединения интересов в редакции МСФО

2.2.Метод покупки в редакции МСФО 22 98 2.2.1. Анализ различий в порядке учета гудвила (включая доход от превышения величины идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании над ее стоимостью) согласно МСФО 3 и МСФО

2.2.2. Анализ различий в критериях признания и оценки идентифицируемых активов и обязательств согласно МСФО 3 и МСФО

2.3.Анализ подходов к учету сделок по объединению бизнеса, применяемых в международной практике

Глава 3: Особенности консолидации зарубежных дочерних компаний

§ 1: Консолидация зарубеленых дочерних компаний согласно МСФО

1.1.Понятия функциональная валюта и валюта представления отчетности

1.2.Подходы к определению курса валюты, используемого для пересчета финансовых показателей зарубежной дочерней компании

1.2.1.Анализ подходов, закрепленных в МСФО

1.2.2.Анализ подходов, закрепленных в российской учетной практике

1.2.3. Анализ подходов, закрепленных в учетной практике

В еликобритании

1.2.4.Анализ подходов, закрепленных в учетной практике США

1.3.Методика учета курсовых разниц, возникающих в результате пересчета финансовых показателей зарубежной дочерней компании

1.3.1.Пересчет из функциональной валюты, не являющейся валютой страны с гиперинфляционной экономикой

1.3.2.Пересчет из функциональной валюты, являющейся валютой страны с гиперинфляционной экономикой 150 1.3.3 .Пересчет финансовых показателей, выраженных в иностранной валюте, в рамках урегулирования расчетов с зарубежной дочерней компанией

1.4.Требования к раскрытию информации при консолидации зарубежных дочерних компаний

§2: Ал ьтернативные подходы к консолидации зарубежных дочерних компаний

2.1.Анализ подходов к трактовке понятия зарубежная дочерняя компания

2.2.Анализ подходов к учету курсовых разниц от пересчета финансовых показателей, выраженных в иностранной валюте

2.3.Сопоставление требований к раскрытию информации согласно МСФО 21 (в ред. 2000 и 2005 гг.)

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Составление консолидированной отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями :в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности"

Актуальность темы исследования. Международная интеграция хозяйственно-экономических связей и интенсивное развитие транснациональных компаний способствовали расширению зарубежной деятельности, в том числе появлению зарубежных дочерних компаний. Следствием этого процесса явилось то, что консолидация зарубежных дочерних компаний стала неотъемлемой частью подготовки консолидированной финансовой отчетности.

В Российской Федерации несмотря на то, что большинство публичных компаний, в обязанности которых согласно действующему законодательству входит подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности, имеют зарубежные дочерние компании, специальная методика, регламентирующая порядок консолидации зарубежных дочерних компаний, пока не разработана. Отсутствие подобной методики приводит к тому, что пересчет финансовых показателей зарубежных дочерних компаний для целей включения в консолидированную финансовую отчетность, отражение курсовых разниц и раскрытие соответствующей информации осуществляются в соответствии с внутренними стандартами головной компании. Как следствие, представленная в консолидированной финансовой отчетности информация перестает быть сопоставимой и понятной для пользователей. Отсутствие утвержденной методики консолидации зарубежных дочерних компаний негативно сказывается и на самих компаниях, осуществляющих подготовку консолидированной финансовой отчетности, поскольку это вынуждает их нанимать дорогостоящих консультантов для разработки собственной методики консолидации.

В отличие от Российской Федерации национальные стандарты учета ряда стран, включая Великобританию и США, а также Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) содержат специальные положения, регламентирующие порядок включения показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность. В этой связи изучение международного опыта может оказаться неоценимым для разработки российской нормативной базы в области консолидации зарубежных дочерних компаний.

Изучение опыта применения Международных стандартов финансовой отчетности представляется тем более оправданным, что согласно проекта Федерального закона «О консолидированной отчетности» группы компаний (головные общества которых являются открытыми акционерными обществами и ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов на рынке ценных бумаг) должны будут ежегодно представлять консолидированную финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Совокупность перечисленных факторов определила выбор темы и актуальность диссертационного исследования.

Степень научной проработки темы. Проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями не получили достаточного освещения в российской экономической литературе. Пожалуй, единственным научным трудом, в котором полностью реализован системный подход к проблеме консолидации зарубежных дочерних компаний, является работа С.И. Пучковой. Однако ввиду того, что положения данной работы основаны на старой редакции МСФО (ред. 2000 г., которая была существенным образом пересмотрена в связи с вступлением в силу действующей редакции МСФО (ред. 2005 г.) и изменений указанной редакции, опубликованных в январе 2008 г.), она не отражает последние тенденции мировой практики в области формирования консолидированной финансовой отчетности группы, имеющей в составе зарубежныедочерние компании.

Публикации в российских экономических изданиях также не позволяют сформировать детальное представление о подходах, закрепленных в Международных стандартах финансовой отчетности в отношении консолидации зарубежных дочерних компаний. Это обусловлено тем, что рекомендации, содержащиеся в подавляющем большинстве публикаций, основаны на подходах, реализованных в старой редакции МСФО (ред. 2000 г.). Публикации, в которых реализованы подходы действующей (ред. 2005 г.), а также измененной (ред. 2008 г.) редакций МСФО, пока немногочисленны; кроме того, в них встречается не вполне корректный перевод отдельных английских терминов, что приводит к искажению смысла Международных стандартов финансовой отчетности.

Приведенные факты свидетельствуют о том, что проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями недостаточно полно освещены в российской экономической литературе, а потому требуют детального изучения и разработки.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является обоснование и разработка на основе опыта применения Международных стандартов финансовой отчетности рекомендаций по формированию консолидированной финансовой отчетности группы, имеющей в составе зарубежные дочерние компании.

Достижение указанной цели потребовало решения следующих задач:

• сформулировать критерии, обусловливающие периметр консолидации;

• провести сравнительный анализ и систематизировать существующие подходы к консолидации дочерних компаний;

• проанализировать динамику развития понятия «зарубежная дочерняя компания» и дать его определение в соответствии с современными научными тенденциями;

• разработать методические основы включения показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность;

• обосновать перечень информации, подлежащей раскрытию в консолидированной финансовой отчетности, в том числе в связи с консолидацией за- ' рубежных дочерних компаний.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и практические вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями.

Объектом исследования выступают группы компаний, основанные на отношениях контроля и имеющие зарубежные дочерние компании.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных специалистов в области учета и отчетности; нормативные акты Российской Федерации; отечественные и зарубежные стандарты учета и отчетности (Директивы ЕС, национальные стандарты учета Великобритании и США); Международные стандарты финансовой отчетности; а также информационные материалы, опубликованные в периодической печати и представленные в компьютерной сети Интернет.

Методологической основой работы является системный подход к исследуемым процессам и явлениям, приемы диалектической и формальной логики. В зависимости от характера решаемых задач использовался широкий набор методов: сравнительного анализа, синтеза, систематизации и обобщения теоретических материалов, сводки и группировки, аналитические процедуры и другие методы, которые позволили бы обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертационном исследовании.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы в организационно-методической работе финансовых и бухгалтерских служб предприятий, аудиторских компаний, а также в учебном процессе при подготовке лекционных курсов и формировании методических материалов.

Кроме того, предложенные автором трактовка понятий контроля над деятельностью дочерней компании, зарубежной дочерней компании, функциональной валюты, а также методические основы включения показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность могут быть использованы при разработке нормативной базы российских стандартов учета и отчетности, а также при подготовке официального перевода текста Международных стандартов финансовой отчетности на русский язык.

Научная новизна исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию теоретико-методологических основ формирования консолидированной финансовой отчетности группы с зарубежными дочерними компаниями.

В результате проведенного исследования сформулированы и обоснованы следующие положения, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты:

• сформулированы критерии, обусловливающие периметр консолидации, на основе выделения основного и дополнительных признаков контроля над деятельностью дочерней компании;

• выявлены преимущества и недостатки и предложена систематизация способов учета сделок по объединению бизнеса;

• обоснована необходимость применения в российской нормативной сфере понятий «зарубежная дочерняя компания» и «функциональная валюта» и предложены их авторские определения, разработанные на основе положений Международных стандартов финансовой отчетности;

• разработаны и обоснованы методические основы включения показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность;

• обоснован перечень информации, подлежащей раскрытию в консолидированной финансовой отчетности, в том числе в связи с консолидацией зарубежных дочерних компаний.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования апробированы и внедрены в практическую деятельность холдинговых компаний «Металлоинвест» и «Промышленно-металлургический холдинг».

Публикации результатов исследования. По теме исследования опубликовано 6 печатных работ общим объемом 3,67 п.л.

Структура диссертационной работы. Совокупность изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы. Она состоит из введения, трех глав и заключения. Работа содержит аналитические таблицы, схемы, список использованной литературы.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Бочкарева, Мария Всеволодовна

Заключение

Ориентируясь на действующую российскую нормативную базу в области бухгалтерского учета и отчетности, а также на международный опыт (в первую очередь, на Международные стандарты финансовой отчетности) и опираясь на труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, в диссертационной работе исследованы актуальные вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности группы с зарубежными дочернимикомпаниями. Это позволило сделать следующие выводы и предложения.

1. Консолидированная финансовая отчетность является самостоятельным видом отчетности, цель составления которой заключается в предоставлении широкому кругу заинтересованных лиц информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении группы компаний, основанной на отношениях контроля.

Несмотря на придание консолидированной финансовой отчетности самостоятельного юридического статуса, в российских нормативных документах, а также в литературных источниках она по-прежнему отождествляется с традиционной сводной отчетностью либо с бухгалтерской отчетностью. Существенные различия по методам формирования и содержанию показателей сводной и консолидированной, а также бухгалтерской и финансовой отчетности, приведенные в ходе диссертационного исследования, показывают, что понятия сводная и бухгалтерская отчетность не должны и не могут заменить понятие консолидированная финансовая отчетность.

2. Контроль над деятельностью дочерней компании является одним из ключевых критериев, обусловливающих периметр консолидации, т.е. позволяющих идентифицировать круг компаний, показатели которых подлежат построчному включению в консолидированную финансовую отчетность с последующим элиминированием внутригрупповых операций. Контроль представляет собой полномочия головной компании по управлению финансовой и хозяйственной политикой дочерней компании с целью получения выгод от ее деятельности. Автором предложено подразделять признаки контроля на основной и дополнительные.

Основной признак контроля включает в себя владение более чем половиной голосующих прав дочерней компании. В российских литературных источниках понятие голосующие права (от англ. - voting power), используемое автором для определения основного признака контроля, заменено понятием голосующие акции. В диссертационном исследовании показано, что использование термина голосующие акции в отношении обществ с ограниченной ответственностью следует признать некорректным, поскольку возможность каждого из учредителей общества с ограниченной ответственностью осуществлять управление финансовой и хозяйственной политикой такого общества определяется его долей в уставном капитале, а не количеством акций, обладающих правом голоса. Таким образом, отказ от использования термина голосующие акции в пользу предложенного автором термина голосующие права позволит соблюсти корректность применяемой терминологии. Кроме того, принимая во внимание тот факт, что Международные стандарты финансовой отчетности наряду с голосующими правами в традиционном понимании выделяют еще так называемые потенциальные права голоса или потенциальные голосующие права (термин, получивший широкое распространение в российской экономической литературе), замена термина голосующие акции на термин голосующие права позволит обеспечить единообразие применяемой терминологии.

Дополнительные признаки контроля, согласно классификации, предложенной автором, включают в себя владение не более чем половиной голосующих прав дочерней компании при условии, что одновременно головная компания обладает следующими полномочиями: по соглашению с другими инвесторами управлять более чем половиной голосующих прав дочерней компании; управлять финансовой и хозяйственной политикой дочерней компании на основе устава или соглашения; назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления либо подавать большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления при условии, что указанные органы управления осуществляют контроль за деятельностью дочерней компании.

Автор отмечает, что хотя согласно МСФО (IAS) 27 представленные признаки свидетельствуют о наличии контроля (то есть могут выступать в качестве дополнительных признаков контроля), другие стандарты зачастую не отождествляют указанные признаки с понятием контроля. Такой подход, в частности, прослеживается в МСФО (IFRS) 3. Согласно определению, приведенному в указанном стандарте, компанией-покупателем в сделке по объединению бизнеса признается компания, установившая контроль над другими участниками сделки. Соответственно контроль выступает в качестве основного признака, позволяющего идентифицировать компанию-покупателя в сделке по объединению бизнеса. При невозможности идентифицировать компанию-покупателя на основе признаков контроля МСФО (IFRS) 3 предлагает использовать другие признаки, к числу которых относится доминирующее положение менеджмента одной из компаний (или возможность осуществлять подбор ключевого управленческого персонала). Указанный подход к определению компании-покупателя приводит к противоречию МСФО (IFRS) 3 с МСФО (IAS) 27 в части определения признаков контроля. Учитывая изложенное, автор указывает на необходимость более четко определить признаки контроля для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Автор полагает, что предложенная им классификация признаков контроля в достаточной мере позволяет специфицировать указанное понятие.

Автор также указывает на то, что несмотря на сходство в подходах к определению дочерней компании, закрепленное в Российском законодательстве и Международных стандартах финансовой отчетности, понятие контроля пока не получило официального признания в российских нормативных документах. Придание юридического статуса понятию контроля позволит, по мнению автора, более четко определить факторы, свидетельствующие о возможности одной компании определять решения другой компании (при отсутствии у первой компании преобладающего участия в уставном капитале второй компании), что, в свою очередь, позволит более четко определить понятие дочерней компании для целей Российского законодательства.

3. Наряду с понятием контроля в диссертационном исследовании сформулированы и другие критерии, обусловливающие периметр консолидации. Для этого автором проведен анализ существующей практики консолидации, а также критически исследованы цель и базовые характеристики финансовой информации, раскрываемой в составе консолидированной финансовой отчетности, что позволило сделать следующие выводы: дочерниекомпании, деятельность которых существенно отличается от деятельности других компаний группы, должны попадать в периметр консолидации (несмотря на то, что такой подход идет вразрез со сложившейся мировой учетной практикой). В обоснование своей позиции автор указывает на то, что исключение таких компаний из периметра консолидации приводит к искажению итоговых финансовых показателей группы, а также к искажению показателей, раскрытых в составе примечания «Информация по сегментам», что в конечном итоге приводит к нарушению цели консолидированной финансовой отчетности (поскольку нарушенными оказываются основные качественные характеристики представленной в отчетности финансовой информации: требование надежности (достоверность и полнота) и уместности (существенность));

- дочерние компании, действующие в условиях строгих долгосрочных ограничений, существенно снижающих их способность переводить средства головной компании, в общем случае должны попадать в периметр консолидации (основанием для их исключения из периметра консолидации может служить лишь утрата контроля). Несмотря на то, что представленный подход не соответствует мировой учетной практике, автор рекомендует его использовать, поскольку в рамках данного подхода приоритет при принятии решения о том, подлежит ли дочерняя компания, действующая в условиях строгих долгосрочных ограничений, включению в периметр консолидации, отдается понятию контроля, что сужает возможности необоснованного манипулирования периметром консолидации;

- дочернюю компанию допускается исключать из периметра консолидации, если высока стоимость предоставления информации, необходимой для осуществления процедуры консолидации, и/ или велика вероятность значительной задержки в предоставлении указанной информации. Хотя указанное требование не предусмотрено МСФО (IAS) 27, автор считает целесообразным дополнить им перечень критериев, используемых для определения периметра консолидации. При этом автор опирается на требование своевременного предоставления информации и требование баланса между затратами на получение информации и выгодами от ее предоставления, закрепленные в Принципах подготовки и представления финансовой информации;

- дочернюю компанию допускается исключать из периметра консолидации, если ее финансовые показатели не являются существенными для группы. Рекомендуя дополнить перечень критериев, используемых для целей определения периметра консолидации, указанным требованием, автор опирается на требование уместности информации, закрепленное в Принципах подготовки и представления финансовой информации;

- дочернюю компанию допускается исключать из периметра консолидации, если она приобретена с целью ее перепродажи в течение срока, не превышающего 12 месяцев с даты покупки, и менеджмент головной компании активно занят поисками нового покупателя. Указанное исключение из общего правила консолидации следует из определения понятия «бизнес».

4. Вступление в силу нового стандарта МСФО (IFRS) 3 (а также изменений к нему) привело к существенному пересмотру ранее принятых подходов к консолидации дочерних компаний. Для отражения сделок по объединению бизнеса МСФО (IFRS) 3 предписывает использовать метод покупки. Данный метод не является единственно возможным методом отражения подобных сделок: ранее действовавший стандарт МСФО (IAS) 22 в дополнение к методу покупки предусматривал также метод объединения интересов; при этом сам метод покупки, закрепленный в МСФО (IAS) 22, подразделялся в зависимости от выбранного подхода на основной и допустимый альтернативный.

Учитывая многообразие способов учета сделок по объединению бизнеса, в диссертационном исследовании проведен их подробный анализ и систематизация. При этом наряду с сопоставлением способов учета сделок по объединению бизнеса, закрепленных в различных редакциях МСФО, автором также сопоставлены положения действующего МСФО (IFRS) 3 с национальными стандартами учета Великобритании и США как системами, наиболее близкими по духу Международным стандартам финансовой отчетности и оказывающими на них существенное влияние.

5. Использование метода покупки предполагает идентификацию компании-покупателя (такого участника сделки по объединению бизнеса, который в результате указанной сделки устанавливает контроль над другими ее участниками). Опираясь на собственную классификацию признаков контроля, автор уточнил классификацию признаков, позволяющих идентифицировать компанию-покупателя в сделке по объединению бизнеса, представленную в МСФО (IFRS) 3. В отличие от МСФО (IFRS) 3 автор предлагает рассматривать возможность назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления в качестве основного признака, позволяющего идентифицировать компанию-покупателя в сделке по объединению бизнеса. Указанный признак представляет собой дополнительный признак контроля, а потому выделение его в качестве дополнительного признака, позволяющего идентифицировать компанию-покупателя в сделке по объединению бизнеса, (как это сделано в МСФО (IFRS) 3) является некорректным.

6. Одним из ключевых вопросов при использовании метода покупки является определение величины гудвила, возникающего в результате сделки по объединению бизнеса, и методики его последующего отражения в отчетности.

Несмотря на то, что понятие гудвил активно используется в российской экономической литературе, оно пока не получило официального юридического статуса. Действующие российские нормативные документы предлагают рассматривать разницу между покупной ценой и стоимостью приобретенной компании в терминах деловая репутация. Учитывая то, что деловая репутация и гудвил имеют одни и те же корни происхождения (деловая репутация и гудвил возникают в результате несоответствия покупной цены стоимости приобретенной компании), в диссертационном исследовании проведено сопоставление указанных понятий. В результате указанного сопоставления автор приходит к выводу, что понятия деловая репутация и гудвил нельзя рассматривать как тождественные друг другу. В этой связи автор рекомендует внедрить понятие гудвил в российский деловой и научныйоборот.

Наряду с сопоставлением понятий гудвил и деловая репутация в исследовании также проведен сравнительный анализ требований, предъявляемых к порядку расчета гудвила действующей редакцией МСФО (IFRS) 3 (редакция 2005 г.) и МСФО (IAS) 22. Автором предложено проводить подобный анализ с позиции стоимости приобретенной компании, а также с позиции идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании.

В исследовании показано, что с позиции стоимости приобретенной компании вступление в силу действующей редакции МСФО (IFRS) 3 (редакция 2005 г.) не привело к значительному пересмотру требований, предъявляемых к порядку расчета гудвила. Тем не менее, сам порядок определения стоимости приобретенной компании был уточнен. Указанное уточнение связано с введением перечня видов вознаграждений, которые компания-покупатель может передать в обмен на голосующие права приобретенной компании. По мнению автора, введение подобного перечня следует рассматривать как позитивное явление, поскольку его наличие задает компании-покупателю определенные ориентиры, которыми она может воспользоваться для определения стоимости приобретенной компании.

С позиции идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании автор сопоставляет требования, предъявляемых к порядку расчета гудвила, по следующим основным параметрам: возможность достоверной оценки справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании: автор отмечает тот факт, что МСФО (1FRS) 3 предъявляет более жесткие требования к возможности определения стоимости идентифицируемых активов/ обязательств приобретенной компании; возможность признать резерв по прекращаемой деятельности в качестве идентифицируемых обязательств приобретенной компании: автор делает вывод о том, что МСФО (IFRS) 3 занимает более последовательную позицию в отношении признания в качестве идентифицируемых обязательств таких обязательств, которые не существуют на дату покупки. Согласно МСФО (IFRS) 3 признанию подлежат лишь такие обязательства, связанные с сокращением либо прекращением видов деятельности приобретенной компании, которые существовали на дату покупки и были признаны в учете приобретенной компании в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные активы и условные обязательства»; возможность признать условные обязательства в качестве идентифицируемых обязательств приобретенной компании: преимуществом подхода, реализованного в МСФО (IFRS) 3, автор считает то, что он позволяет максимально учесть обязательства, возникшие в связи со сделкой по объединению бизнеса, что, в свою очередь, позволяет более точно определить связанный с этой сделкой гудвил. Существенным недостатком указанного подхода следует признать то, что его использование приводит к коллизии с другими стандартами, в частности с МСФО (IAS) 37. Причиной указанного противоречия между стандартами является то, что включение условных обязательств в расчет величины гудвила приводит к их опосредованному (то есть через признание гудвила) отражению в финансовой отчетности покупателя или в консолидированной финансовой отчетности. Согласно МСФО (IAS) 37 отражение условных обязательств компании в финансовой отчетности считается недопустимым; подход к определению стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании: автор полагает, что закрепление в стандарте лишь одного метода определения стоимости идентифицируемых активов и обязательств способствует повышению прозрачности информации, представленной в консолидированной финансовой отчетности, ее понятности для пользователей.

7. В диссертационной работе проанализированы подходы к отражению гудвила в консолидированной финансовой отчетности, закрепленные в МСФО

IFRS) 3 и МСФО (IAS) 22. Полученные результаты свидетельствуют о необходимости более осмотрительно относиться к возможности использовать опыт Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности в области учета гудвила при разработке российских нормативных документов.

Суть методики учета гудвила, закрепленной в действующем стандарте МСФО (IFRS) 3, заключается в том, что гудвил более не требуется амортизировать на систематической основе. Вместо этого компания-покупатель должна ежегодно (либо чаще, если определенные события или обстоятельства свидетельствуют о снижении стоимости гудвила) тестировать его на обесценение.

По мнению автора, отказ от амортизации гудвила на систематической основе можно рассматривать как позитивное явление в той части, в которой это позволяет избежать рисков недостоверного отражения финансовых показателей компании (группы компаний), обусловленных невозможностью достоверно определить срок полезного использования гудвила, а также невозможностью отразить факт замены приобретенного гудвила на внутренне созданный гудвил. К недостаткам указанного подхода можно отнести то, что тестирование гудвила на обесценение базируется на субъективных оценках, что повышает возможности компании (группы компаний) по манипулированию своими финансовыми показателями.

В работе также отмечен тот факт, что в измененной редакции МСФО (IFRS) 3 (редакция 2008 г.) предпринята попытка реализовать концепцию полного гудвила, суть которой сводится к тому, что в сделках по объединению бизнеса необходимо рассчитывать гудвил так, как он рассчитывался бы в случае, если бы компания-покупатель выкупила весь пакет голосующих прав приобретенной компании (то есть как разность между полной справедливой стоимостью приобретенной компании и справедливой стоимостью ее идентифицируемых активов и обязательств). Использование методики расчета гудвила, реализованной в МСФО (IFRS) 3 (в ред. 2008 г.), приводит к тому, что покупатель вместо оценки справедливой стоимости приобретенного бизнеса в целом осуществляет оценку отдельных его долей, что является концептуально неверным. Нарушению концептуальной целостности заложенного в МСФО

IFRS) 3 (в ред. 2008 г.) механизма определения величины гудвила способствует также оценка не контролируемой компанией-покупателем доли на основе величины идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании (вместо разрешенной стандартом оценки справедливой стоимости указанной доли).

8. В диссертационной работе проанализирована динамика развития понятия «зарубежная дочерняя компания» и предложено следующее определение зарубежной дочерней компании в соответствии с современными научными тенденциями: зарубежная дочерняя компания — это такая дочерняя компания, которая осуществляет свою деятельность в стране или ведет ее в функциональной валюте, иных нежели головная компания. Таким образом, для классификации дочерней компании в качестве зарубежной достаточным критерием в настоящее время является ведение деятельности в функциональной валюте, иной нежели головная компания. Автор указывает на то, что подобное изменение в подходах к определению зарубежной дочерней компании носит принципиальный характер.

Автором также отмечен тот факт, что новый подход к определению зарубежной дочерней компании приводит к существенным противоречиям в части классификации зарубежной дочерней компании между современной мировой и российской практикой учета. Причины указанных противоречий кроются в следующем:

- наличие в российских нормативных документах положения, обязывающего компании, зарегистрированные в Российской Федерации, вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность в российских рублях. Как следствие у компаний, зарегистрированных в Российской Федерации, не может возникнуть ситуации, когда они будут рассматриваться в качестве зарубежной дочерней компании другой компании, зарегистрированной в Российской Федерации. Согласно МСФО (IAS) 21, напротив, возможна такая ситуация, когда компания, осуществляющая деятельность в той же стране, что и головная компания, но ведущая ее в другой функциональной валюте, будет рассматриваться в качестве зарубежной дочерней компании.

- отсутствие в российской нормативной базе понятий, аналогичных понятию «функциональная валюта». Как следствие, в рамках Российского законодательства деятельность, осуществляемая дочерней компанией, находящейся за пределами Российской Федерации, может быть классифицирована как деятельность дочерней компании, отчетность которой представлена в иностранной валюте (соответственно в отношении данной компании будут применяться процедуры консолидации, аналогичные консолидации зарубежных дочерних компаний в терминах Международных стандартов финансовой отчетности). В рамках Международных стандартов финансовой отчетности деятельность аналогичной компании (при определенных условиях) может рассматриваться как осуществление дочерней компанией операций в иностранной валюте (что потребует применения принципиально иных методик консолидации).

9. В результате проведенного исследования автором предложено следующее определение функциональной валюты, разработанное на основе положений МСФО (IAS) 21: функциональная валюта представляет собой валюту той экономической среды, в которой компания преимущественно осуществляет свою деятельность (то есть генерирует и использует денежные потоки). Автором также разработана классификация критериев, позволяющих идентифицировать функциональную валюту.

Автор полагает, что основным преимуществом использования предложенного определения функциональной валюты является возможность более достоверно отразить экономические механизмы, влияющие на финансовые показатели группы компаний, что обеспечивается благодаря акценту на конкурентные силы и иные факторы регулирования, оказывающие доминирующее влияние на цены сделок, а также возможность четко идентифицировать иностранную валюту (иностранной считается валюта, отличная от функциональной валюты компании). Отсутствие в российской нормативной сфере понятий, аналогичных понятиям зарубежной дочерней компании и функциональной валюты, используемым в Международных стандартах финансовой отчетности, не только приводит к принципиальным расхождениям в части формирования финансовых показателей консолидированной финансовой отчетности, но также не позволяет адекватно отразить экономические механизмы, влияющие на указанные финансовые показатели, что в конечном итоге снижает ценность представленной информации для пользователей. В этой связи представляется целесообразным внедрение в российскую нормативную среду понятий «зарубежная дочерняя компания» и «функциональная валюта», в основу определения которых могут быть положены предложения автора.

10. Анализ подходов к определению курса иностранной валюты, закрепленных в МСФО (IAS) 21 и национальных стандартах учета Российской Федерации, Великобритании и США, проведенный в диссертационном исследовании, свидетельствует о том, что подходы, реализованные в российской учетной практике, не противоречат положениям МСФО (IAS) 21. Кроме того, они позволяют избежать целого ряда проблем, связанных с определением курса иностранной валюты в случае отсутствия (временного или постоянного) рыночных котировок валют. В этой связи при разработке методических рекомендаций по включению показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность автор рекомендует сохранить действующий подход к определению курса иностранной валюты, закрепленный в российской учетной практике.

11. Опираясь на опыт применения Международных стандартов финансовой отчетности, в диссертационном исследовании были разработаны и обоснованы методические основы включения показателей зарубежных дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность. Предложенные автором методические основы отражения курсовых разниц, обусловленных консолидацией зарубежных дочерних компаний, базируются на концепции сохранения финансового капитала (суть которой заключается в том, что наращение финансового капитала (который рассматривается как синоним чистых активов компании) или прибыль признаются только в случае, когда величина чистых активов на конец отчетного периода, скорректированная на операции по вложению/ изъятию средств, осуществленные собственниками компании за отчетный период, превышает величину чистых активов на начало отчетного периода) и предполагает особый порядок учета курсовых разниц, возникающих в результате консолидации зарубежных дочерних компаний, в зависимости от источника возникновения указанных разниц (пересчет финансовых показателей зарубежной дочерней компании или урегулирование внутригрупповых расчетов с зарубежной дочерней компанией) и характеристик функциональной валюты (порядок пересчета финансовых показателей зарубежной дочерней компании зависит от того, является ли функциональная валюта данной компании валютой страны с гиперинфляционной экономикой).

12. В заключение диссертационной работы автор обосновывает перечень информации, подлежащей раскрытию в консолидированной финансовой отчетности, в том числе в связи с консолидацией зарубежных дочерних компаний.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Бочкарева, Мария Всеволодовна, 2008 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая (в ред. Федерального закона №118-ФЗ от 26 июня 2007 г.).

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (в ред. Федерального закона №183-Ф3 от 03 ноября 2006 г.).

3. Федеральный закон «Об акционерных обществах» №208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. (в ред. Федерального закона №220-ФЗ от 24 июля 2007 г.).

4. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» №14-ФЗ от 08 февраля 1998 г. (в ред. Федерального закона №13 8-ФЗ от 27 июля 2006 г.).

5. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Министерства Финансов РФ №154н от 27 ноября 2006 г.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Министерства Финансов РФ №91н от 16 октября 2000 г.

7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобрена Приказом Министра Финансов РФ от 01.07.2004 г. №180.

8. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Министерства Финансов РФ №112 от 30 декабря 1996 г. (в ред. приказа Минфина РФ от 12 мая 1999 г. №36н).

9. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные приказом Министерства Финансов РФ №44н от 20 мая 2003 г.

10. Письмо Министерства Финансов РФ от 09 июня 1992 г. №38 «Об объеме и формах годового бухгалтерского учета предприятий и организаций» (в настоящее время документ утратил силу).

11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства Финансов

12. РФ №34н от 29 июля 1998 г. (в ред. Приказа Минфина РФ №116н от 18 сентября 2006 г.).

13. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства Финансов РФ №170 от 26 декабря 1994 г. (в настоящее время документ утратил силу).

14. Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 09 января 1997 г. №24.

15. Проект Федерального закона №55792-4 «О консолидированной финансовой отчетности» (ред., подготовленная ГД РФ ко II чтению 17 декабря 2004 г.).

16. Александер, Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен; пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова. -М.: Вершина, 2005.

17. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007.

18. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие/ под ред. проф. В.Д. Новодворского М.: ИНФРА-М, 2003.

19. Бахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / Под ред. М.А. Бахрушиной. -М.: Вузовский учебник, 2007.

20. Ван Грюнинг, Хенни. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство. 3-е изд., обновл. и перераб. — М.: Издательство Весь Мир, 2006.

21. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. -М.: Издательство «Экзамен», 2005.

22. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2007.

23. Международные стандарты финансовой отчетности (перевод полного официального текста МСФО, действующих в ЕС по состоянию на 15 июня 2004 года). М.: Аскери-АССА, 2004.

24. Международные стандарты финансовой отчетности/ под ред. JI.B. Горбатовой М.: Волтерс Клувер, 2006 (КонсультантПлюс, ИБ 86451).

25. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: Финансы и статистика, 2007.

26. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2008.

27. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. -М.: ИНФРА-М, 2005.

28. Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. М.: Омега-JI, 2007.

29. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: организации и консолидированные группы 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-Пресс, 2004.

30. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: КНОРУС, 2006.

31. Аникин П.А. Учет операций в иностранной валюте и валюта отчетности в соответствии с МСФО // МСФО и МСА в кредитной организации, №2, 2007.

32. Ашуркова A.M. Консолидация отчетности иностранных дочерних предприятий // Бухгалтерский учет, №3, 1999.

33. Банк В.Р., Банк C.B. Сравнение отечественных и международных стандартов учета и отчетности // Аудиторские ведомости, №2, 2005.

34. Богатырева Е.И. Составление сводной отчетности: подготовка информации // Бухгалтерский учет, №3, 2002.

35. Богатырева Е.И. Составление сводной отчетности: обеспечение качества исходной информации // Бухгалтерский учет, №6, 2002.

36. Бычкова O.A. Проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности // Финансы, №2, 2005.

37. Гвелесиани Т.В. Объединение бизнеса // Внедрение МСФО в кредитной организации, №4, 2005.

38. Гвелесиани Т.В. Включение в консолидированную финансовую отчетность отчетности некредитных организаций // Внедрение МСФО в кредитной организации, №2, 2006.

39. Гвелесиани Т.В. Консолидированная финансовая отчетность // Внедрение МСФО в кредитной организации, №1, 2006.

40. Давыдов М., Кочуев А. Формирование консолидированной отчетности при внутрихозяйственных расчетах // Финансовая газета, №30, 2000.

41. Клинов Н. Консолидированная финансовая отчетность при переходе российской организации на МСФО // Финансовая газета, №9, 2005.

42. Клинов Н. Методика исключения внутригрупповых операций при подготовке консолидированной финансовой отчетности по МСФО // Финансовая газета, №13, 2005.

43. Клинов Н. Финансовая отчетность по МСФО: ассоциированные компании // Финансовая газета, №19, 2005.

44. Лабынцев Н.Т., Кузнецов И.А. Формирование финансовой отчетности взаимосвязанной группой компаний // Аудиторские ведомости, №7, 2007.

45. Литвиненко М. Периметр консолидации отчетности по МСФО // Консультант, №5, 2005.

46. Литвиненко М. Категория goodwill в отчетности по МСФО // Консультант, №9, 2005.

47. Литвиненко М. Первичная консолидация по МСФО // Консультант, №7, 2005.

48. Масленникова JI.A. Составляем сводную отчетность для группы компаний // Российский налоговый курьер, №1-2,2006.

49. Мод еров С. Гудвил при слиянии и приобретении компаний // Финансовая газета, №3, 2005.

50. Модеров С. Тест на обесценение гудвила // Консультант, №11, 2005.

51. З.Мод еров C.B. Консолидация группы компаний для целей составления отчетности по МСФО // Налоговый учет для бухгалтера, №10, 2005.

52. Мод еров С. Консолидированная финансовая отчетность // Финансовая газета, №5, 2006.

53. Модеров С. Консолидированная финансовая отчетность — отчетность группы компаний // Финансовая газета, №31, 2006.

54. Модеров С. Консолидированная финансовая отчетность отчетность группы компаний // Финансовая газета, №33, 2006.

55. Новодворский В.Д., Слепов Ю.В. Составление сводной бухгалтерской отчетности группами взаимосвязанных организаций // Бухгалтерский учет, №17,2000. ,

56. Новодворский В.Д., Слепов Ю.В. Составление сводной бухгалтерской отчетности группами взаимосвязанных организаций // Бухгалтерский учет, №18, 2000.59.0мельченко В.В. Обесценение активов // Внедрение МСФО в кредитной организации, №3, 2006.

57. Пласкова Н.С. Влияние валютных курсов на финансовую отчетность организации в соответствии с МСФО // Финансы, №1, 2007.

58. Рабинович А., Солдатова М., Тынчерова 3. Составляем консолидированную отчетность // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», №50, 2004.

59. Рассказова-Николаева С.А., Бушмелева Н.В. Новые правила отражения в учете и отчетности расчетов по обязательствам, выраженным в иностранной валюте // Экономико-правовой бюллетень, №6, 2007.

60. Салтыкова A.A., Шнейдман JI.3. Российская и международная финансовая отчетность: существенные различия // Бухгалтерский учет, №18, 2001.

61. Светлицкая H. Практические аспекты подготовки финансовой отчетности по МСФО // Бухгалтерия и банки, №6, 2005.

62. Светлицкая Н. Практические аспекты подготовки финансовой отчетности по МСФО // Бухгалтерия и банки, №12, 2005.

63. Светлицкая Н. Практические аспекты подготовки финансовой отчетности по МСФО // Бухгалтерия и банки, №1, 2006.

64. Сидоренко Ю.С. Слияния и приобретения компаний: оценка стоимости консолидированной компании // Аудиторские ведомости, №7, 2006.

65. Слепов Ю.В. Виды сводной отчетности взаимосвязанных организаций // Аудиторские ведомости, №7, 2003.

66. Слепов Ю.В. Составление сводной (консолидированной) отчетности // Аудиторские ведомости, №3, 2003.

67. Солоненко A.A., Бычкова O.A. Составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО // Финансы, №10, 2005.

68. Суркова М.И. «IFRS 3 Объединения бизнеса // Внедрение МСФО в кредитной организации, №3, 2006.

69. Сухарев И.Р., Сухарева O.A. Комментарии к новому ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» // Бухгалтер и закон, №6, 2007.

70. Сухарев И.Р., Сухарева O.A. Реформа бухгалтерского учета: консолидация финансовой отчетности // Финансовые и бухгалтерские консультации, №12, 2006.

71. Тинкельман С. «МСФО 21 Влияние изменений валютных курсов // Финансовая газета, №25, 2007.

72. Тинкельман С.Б., Адитярова Н.Р. Объединение предприятий // МСФО и МСА в кредитной организации, №1, 2007.

73. Титаева A.B., Ледакова Ю.Н. Консолидированная отчетность согласно российскому законодательству и международным стандартам // Налоговый вестник, №1, 2005.

74. Титаева A.B., Ледакова Ю.Н. Консолидированная отчетность согласно российскому законодательству и международным стандартам // Налоговыйвестник, №2, 2005.

75. Титаева А.В., Ледакова Ю.Н. Консолидированная отчетность согласно российскому законодательству и международным стандартам // Налоговый вестник, №3, 2005.

76. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организации: цель составления // Бухгалтерский учет, №7, 2001.

77. Чурилов С.В., Важенина Г.В. Проблемы консолидации бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет, №21, 2000.

78. Яременко Г. Составление сводной отчетности // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», №5,2004.

79. International Financial Reporting Standards 2008. IASB, 2008.

80. International Financial Reporting Standards 2007. IASCF, 2007.

81. International Financial Reporting Standards 2003. IASCF, 2003.

82. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (as effective 1 January 2005).

83. International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 «Business Combinations» (as effective 1 July 2009).

84. International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 «Business Combinations» (as effective 1 January 2005).

85. International Accounting Standard (IAS) 21 «The effects of Changes in Foreign Exchange Rates» (as effective 1 January 2005).

86. International Accounting Standard (IAS) 21 «The effects of Changes in Foreign Exchange Rates» (as effective 1 January 2000).

87. International Accounting Standard (IAS) 22 «Business Combinations» (as effective 1 January 2000).

88. International Accounting Standard (IAS) 27 «Consolidated and Separate Financial Statements» (as effective 1 July 2009).

89. International Accounting Standard (IAS) 27 «Consolidated and Separate Financial Statements» (as effective 1 January 2005).

90. International Accounting Standard (IAS) 27 «Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries» (as effective 1 January 2000).

91. International Accounting Standard (IAS) 28 «Investments in Associates» (as effective 1 January 2005).

92. International Accounting Standard (IAS) 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets» (as effective 1 January 2005).

93. International Accounting Standard (IAS) 38 «Intangible Assets» (as effective 1 January 2005).

94. Financial Reporting Standard (FRS) 6 «Acquisitions and Mergers» (www.frc.org.ru).

95. Seventh Directive «Consolidated Accounts of Companies with Limited Liability» fhttp ://europa.eu).

96. Standard of Accounting Practice (SFAS) 52 «Foreign Currency Translation» (www.fasb.org).

97. Standard of Accounting Practice (SFAS) 141 «Business Combinations» (www.fasb.org).

98. Standard of Accounting Practice (SFAS) 142 «Goodwill and Other Intangible Assets» (www.fasb.org).

99. Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) 20 «Foreign Currency Transactions» (www.frc.org.ru).103. www.efrag.ore104. http://europa.eu105. www.fasb.org106. www.frc.org.uk107. www.gaap.ru108. www.iab.org109. www.ifac.org110. www.iasplus.com