

4.7. АУДИТ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН;
Узайиров М.С., аспирант кафедры
учета, анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В.Ломоносова

Статья посвящена рассмотрению спорных моментов в аудите слияний и поглощений. Рассматриваются такие вопросы как критерии объединения, аудит курсовых разниц при переводе валют, аудит сопоставимости учетных политик. Последний пункт особенно актуален, когда происходит консолидация отчетности и учетные политики должны быть приведены к одному общему типу. Как правило, из бизнес-практики – за основу принимается учетная политика материнской компании.

В условиях конкурентной борьбы, понимая необходимость роста своего бизнеса, предприниматели стремятся расширить сферу своего влияния, выйти на новые рынки сбыта продукции путем географической экспансии, вертикальной интеграции, или путем реализации новых инвестиционных проектов. Для этого используются различные средства – открытие представительств, филиалов, строительство новых объектов, перевооружение существующей материальной базы. Эти тенденции настоятельно требуют совершенствования аудиторской деятельности и ее соответствия все усложняющимся экономическим процессам и финансовым технологиям.

Слияния и поглощения играют важную роль в экономике. Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (МСФО) МСФО 3 [4, с. 220], под объединением бизнеса понимается объединение бизнесов в отдельную отчитывающуюся единицу или объединение компаний в одну отчитывающуюся компанию, что соответствует нормам российской правовой системы. Можно сделать закономерный вывод о том, что в результате интеграции компании будут составлять единую отчетность.

При этом, на наш взгляд, следует обратить внимание на следующие моменты:

- способ объединения компаний;
- вид вступительной (нулевой) бухгалтерской отчетности: консолидированная или индивидуальная;
- компания-составитель.

Как нами было выявлено в ходе изучения российской нормативно-законодательной базы анализа слияний и поглощений, в нашей стране отсутствуют нормативные документы, в которых бы содержались разъяснения по данному вопросу, поэтому обращаемся к МСФО 3 «Объединения бизнеса» [4, с. 220].

В рассматриваемом стандарте приведен закрытый перечень возможных способов объединения бизнеса:

- покупка капитала другой компании;
- покупка всех чистых активов другой компании;
- признание обязательств другой компании;
- покупка части активов другой компании, которые вместе составляют один или несколько видов бизнеса.

В соответствии с МСФО 3, на практике покупка может представлять сделку между акционерами объединяющихся компаний или между одной компанией и акционерами другой компании. На наш взгляд, это означает возможность объединения предприятий различных ор-

ганизационно-правовых форм, что не регламентировано российскими нормативными актами.

Важнейшей задачей, с нашей точки зрения, на данном этапе является решение вопроса о том, какой должна быть отчетность интегрированной компании: консолидированной или индивидуальной? В российской системе учета составление консолидированной отчетности регламентируется следующими методическими документами: «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности» (приложение к приказу Министерства финансов РФ от 30 декабря 1996 г. №112), приказ Министерства финансов РФ «О внесении изменений и дополнений в методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 12 мая 1999 г. №36н. Согласно им, сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающая финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, то есть его сфера действия — дочерние и зависимые общества. Основные условия составления сводной (консолидированной) отчетности следующие:

- головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным договором;
- в случае наличия у организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Обобщая приведенную информацию, мы делаем вывод о том, что в Российской Федерации консолидированная бухгалтерская отчетность составляется, в частности, компанией, которая имеет дочерние общества. На наш взгляд, в случае слияния / поглощения возможно образование подобной структуры, что предусмотрено МСФО 3, однако этот вопрос законодательно в России не регламентирован. Как было рассмотрено ранее, по нормам российского права в ходе слияния / присоединения образуется единая компания, что означает составление индивидуальной отчетности. С нашей точки зрения, это формальный подход, который требует разъяснения, учета возможности образования в ходе слияния / поглощения холдинговых структур, а следовательно, необходимости составления консолидированной отчетности. Единственный шаг, сделанный на сегодняшний день в данном направлении – признание возможности составления нулевой консолидированной отчетности в случае слияния компаний.

Одним из главных требований осуществления свода данных о доходах и расходах материнской и дочерних компаний является обеспечение сопоставимости данных как минимум по направлениям:

- обеспечение соблюдения требования единой отчетной даты;
- применение единой валюты консолидируемой отчетности;
- применение единых форматов отчетности, либо обеспечение данных для трансформации показателей отчетных форм отдельных участников группы;
- применение единых правил признания и оценки доходов и расходов всеми компаниями-участниками группы.

Таким образом, проверка обеспечения компаниями соблюдения данных требований является одной из специфических черт аудита показателей консолидированного отчета о прибылях и убытках.

В соответствии с МСФО 3 для консолидации должна использоваться финансовая отчетность материнской компании и дочерних компаний, составленная на одну и ту же отчетную дату. Если финансовая отчетность, используемая при сведении, составлена на разные отчетные даты, то необходимо произвести корректировки для учета влияния существенных операций или других событий, произошедших между этими датами и отчетной датой финансовой отчетности материнской компании.

Осуществляя аудит, необходимо обеспечить контроль соблюдения участниками группы данного условия. В том случае, если отчетная дата финансовой отчетности дочерней компании не соответствует отчетной дате финансовой отчетности материнской компании, то для составления консолидированной отчетности дочерняя компания должна специально подготовить отчетность на ту же дату, что и группа, т.е. на дату отчетности материнской компании. Однако в некоторых случаях можно отказаться от этого.

Например, если подготовка отчетности специально на одну дату представлялась нецелесообразной из-за отсутствия существенных операций и других событий между соответствующими датами; технических возможностей или из-за чрезмерно больших затрат.

Тогда при составлении консолидированной финансовой отчетности допускается использовать финансовую отчетность по состоянию на разные даты при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев.

Последовательность действий аудитора по проверке результатов реализации данного условия представлено в виде блок-схемы (рис. 1).

Таким образом, при проведении аудита на проверку соответствия отчетных дат сводимых отчетов о прибылях и убытках можно определить следующее:

- источником аудиторских доказательств является индивидуальная финансовая отчетность дочерних и материнской компании;
- приемом аудита является аналитическая процедура – сравнение отчетных дат;
- методом организации аудита – сплошная аналитическая проверка применительно к отчетности всех участников группы.

Важным условием при проведении аудита является проверка применения базовой валюты консолидированного отчета о прибылях и убытках применительно к отчетам участников международной группы компаний. Под базовой валютой консолидированной отчетности, на наш взгляд, следует понимать валюту, в которой будет составлена данная отчетность, характеризующая деятельность группы в целом. Как правило, базовой валютой выступает отчетная валюта материнской компании.

По отношению к индивидуальным отчетам дочерних компаний-участников группы данная валюта может быть определена как функциональная, и в том случае, когда функциональная валюта отличается от валюты отчетности отдельных участников, индивидуальная отчетная валюта по отношению к группе компаний становится иностранной: по определению международных стандартов финансовой отчетности, валюта, отличающаяся от валюты отчетности, рассматривается как иностранная. Соответственно для консолидации необходимо привести все показатели финансовых отчетов для сопоставимости к единой базовой валюте.

При этом наиболее целесообразным является руководствоваться положениями МСФО 21 «Влияние изме-

нений валютных курсов» [4, с.1200], определяющего не только порядок отражения операций в иностранной валюте, но и пересчета финансовой отчетности по зарубежной деятельности, включенной в финансовую отчетность компании методами консолидации, пропорциональной консолидации или по долевному участию, а также при пересчете результатов и финансовых показателей организации в валюту представления.

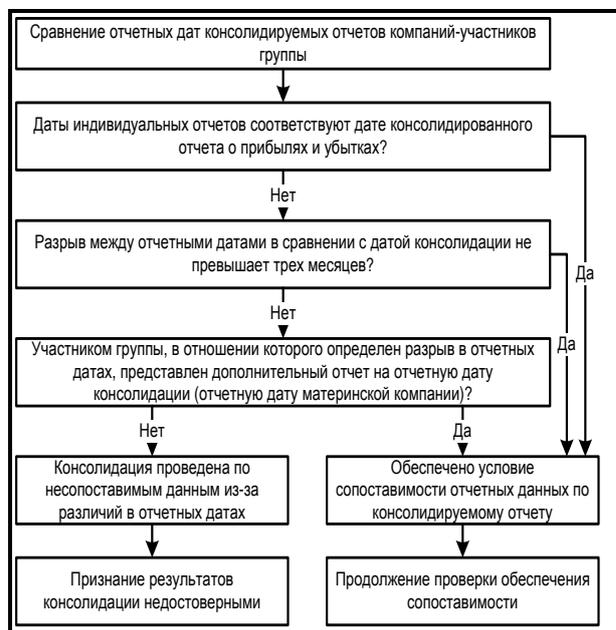


Рис. 1. Последовательность действий аудитора при проверке сопоставимости отчетных периодов консолидируемых отчетов о прибылях и убытках

Для того чтобы включить валютные операции и зарубежную деятельность в финансовую отчетность компании, операции должны выражаться, а финансовая отчетность по зарубежной деятельности пересчитываться в валюту отчетности компании.

Главные вопросы в учете операций в иностранной валюте и по зарубежной деятельности, состоят в том, чтобы определить, какой курс использовать и как признавать в финансовой отчетности финансовое воздействие изменений обменных курсов.

Аспекты учета при хеджировании, в том числе критерии использования этого метода, ранее отраженные в МСФО 21, теперь рассматриваются только в МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [4, с. 1350].

МСФО 21 [4, с. 1200] содержит определения:

- функциональная валюта – это валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность. Группа – материнская организация со всеми ее дочерними организациями;
- валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность;
- иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через дочернюю, ассоциированную организацию, филиал или совместную деятельность.

Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной ва-

люты организации, она производит пересчет своих результатов и финансовых показателей в валюту представления.

При определении функциональной валюты зарубежной компании, а также при принятии решения, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютой отчитывающейся организации учитываются следующие дополнительные факторы:

- зарубежная деятельность должна являться неотъемлемой частью деятельности отчитывающейся компании либо осуществляться в достаточной степени автономно;
- операции с отчитывающейся компанией должны составлять большую часть деятельности зарубежной компании;
- потоки денежных средств от зарубежной деятельности должны оказывать непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитывающейся компании и могут быть оперативно переведены на счета отчитывающейся компании;
- потоки денежных средств от зарубежной деятельности должны быть достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

Для трансформации данных в иностранную валюту (отчетную валюту консолидации) возможна организация конвертации данных в конверсионных системах учета на уровне отдельных компаний, что позволяет параллельно формировать отчетные данные, как в национальной валюте зарубежной дочерней фирмы, так и в валюте, признанной базовой для консолидации. Таким образом будет осуществляться первичное признание операций в функциональной валюте.

На каждую отчетную дату в соответствии с МСФО 21 статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием конечного курса:

- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;
- неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Конвертация данных по отражению операций в параллельных учетных системах в соответствии с МСФО 21 может осуществляться:

- по спот-курсу – валютному курсу на дату осуществления операции;
- по среднему курсу – если на протяжении недели или месяца валютный курс существенно не изменялся.

Аналогичные правила определены стандартами США (Стандарт финансовой отчетности 52 (FAS) «Перерасчет иностранной валюты» и Толкование 37 «Учет курсовых разниц при продаже части инвестиций в иностранное предприятие»), где рассматривается возможность применения различных видов валют в качестве функциональной и отчетной. При этом определяется, что для перевода активов и обязательств зарубежного предприятия с его функциональной валюты в отчетную валюту используются следующие обменные курсы валют:

- для пересчета величины доходов, расходов, прибыли и убытка зарубежного предприятия используют средневзвешенный курс за отчетный период;
- для пересчета изменений в финансовом состоянии используются текущие валютные курсы.

При проведении аудита результатов приведения всех отчетных данных к единой базовой валюте следует руководствоваться при данном варианте конвертации МСФО 21, который содержит указания на порядок учета курсовых разниц, при этом следует отметить, что до 2005 года существовали два варианта их

учета – альтернативный и основной. В действующей редакции оставлен лишь основной подход, отраженный в табл. 1.

Таблица 1

ПОРЯДОК УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В ИНДИВИДУАЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ УЧАСТНИКОВ КОНСОЛИДАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО 21

Вид курсовой разницы	Порядок отражения в финансовой отчетности
1. Курсовые разницы, возникающие: • при погашении денежных статей; • при представлении в финансовой отчетности денежных статей компании по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем или предшествующих периодах	Признание в качестве доход а или расхода в периоде возникновения курсовой разницы
2. Курсовые разницы по чистым инвестициям в зарубежную компанию	Для финансовой отчетности классифицируются как собственный капитал, вплоть до реализации инвестиции, после чего она должна признаваться как доход или расход

Таким образом, в настоящее время запрещен альтернативный вариант, разрешавший ранее капитализацию курсовой разницы в случаях, когда они связаны со значительной девальвацией или обесценением валюты и это влияет на задолженность, непосредственно после приобретения актива.

Следует отметить, что, осуществляя параллельное формирование баз учетных и отчетных данных в валюте дочерней и материнской компании (по базовому курсу консолидации), достигаются более достоверные результаты конвертации, влияющие на признание доходов и расходов на уровне индивидуальной финансовой отчетности.

В ходе аудита необходимо проанализировать применяемые зарубежной дочерней компанией приемы конвертации данных для оценки реальности достигнутых результатов. Но, учитывая трудоемкость данного процесса параллельного учета и отчетности, требующего дополнительных затрат на автоматизацию, более распространены в настоящее время варианты формирования зарубежными дочерними компаниями индивидуальных отчетов, основанный на равномерном распределении торговых операций по среднему курсу за год.

Таким образом, национальная практика отображения в учете результатов валютной трансформации значительно различается, что необходимо учитывать, осуществляя аудит консолидированной отчетности в международных группах компаний.

Единого мнения о том, какой из перечисленных методов является наиболее подходящим для целей отчетности, до сих пор не существует. Наиболее часто в практике консолидации используется метод конечного курса и темпоральный метод, что не противоречит положениям МСФО 21 [5, с.500].

Когда даты составления финансовой отчетности зарубежной деятельности и отчитывающейся организации не совпадают, организация, осуществляющая зарубежную деятельность, во многих случаях составляет

дополнительную отчетность на дату, совпадающую с отчетной датой отчитывающейся организации.

Если это не делается, то МСФО 27 разрешает использовать другую отчетную дату при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев и произведены корректировки на последствия любых значительных операций или других событий, имевших место в период между этими разными датами. В таком случае активы и обязательства зарубежной деятельности пересчитываются по курсу, действующему на ее отчетную дату. Корректировки на значительные изменения обменных курсов согласно МСФО 27 производятся вплоть до отчетной даты отчитывающейся организации.

Такой же подход используется при применении метода учета по долевого участию к ассоциированным организациям и совместной деятельности, а также при применении пропорциональной консолидации к совместной деятельности согласно МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

При наличии в зарубежных компаниях доли меньшинства соответствующая часть прибыли (убытков) относится на статью «Доля меньшинства» консолидированного бухгалтерского баланса. Например, если доля меньшинства в зарубежной компании составляет 30%, то 30% относящейся к этой компании курсовой разницы за каждый отчетный период должны быть отнесены на долю меньшинства. Данная операция не находит отражения на счетах материнской компании и дочерних обществ, и результаты данных расчетных операций могут быть подтверждены только внесистемными регистрами.



Рис. 2 Последовательность действий аудитора при проверке сопоставимости валюты отчетности участников консолидации

При рассмотрении вопросов аудита проверки сопоставимости отчетных валют как одного из условий сопоставимости данных можно выделить следующие основные действия аудитора по сбору аудиторских доказательств, представленных в виде блок-схемы (рис. 2).

При признании различий в отчетных валютах аудитор должен проверить, проанализировать и сопоставить следующие данные:

- проанализировать данные о применяемых при консолидации базовых стандартах группы – для определения стандарта, регламентирующего единый порядок признания возможных результатов валютной трансформации при консолидации. Учитывая существенные различия в национальных законодательных и нормативных актах, национальных стандартах, регламентирующих данный вопрос, решения Европейского союза по вопросам консолидации, а также с учетом содержания законопроекта «О консолидированной финансовой отчетности», наиболее предпочтителен выбор в качестве базовых стандартов консолидации – МСФО;
- оценить выбор метода определения курса для трансформации показателей отчетности дочерней компании. Для консолидации отчета о прибылях и убытках возможно применение курса на дату совершения операций по признанию доходов и расходов или по среднему курсу за год, исходя из предположения о равномерном распределении данных операций в отчетном периоде;
- проверить достоверность представленных данных для валютной трансформации о среднем курсе или о курсе на даты совершения операций иностранной валюты – отчетной валюты зарубежной дочерней компании по отношению к базовой валюте консолидированной отчетности;
- проверить результаты валютной трансформации с точки зрения анализа полноты включения операций для пересчета и возможных арифметических ошибок;
- проверить порядок отражения результатов пересчета данных дочерних компаний в консолидированной отчетности. Как правило, данные результатов валютной трансформации доходов и расходов включают отдельным показателем в раздел «Капитал» баланса. Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но находится в неполной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относимые на доли меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном балансе.

Таким образом, источником получения аудиторских доказательств (доказательной информации) по данному направлению для аудитора являются:

- внутригрупповые стандарты финансовой отчетности (базовые стандарты консолидации);
- индивидуальная финансовая отчетность материнской и дочерних компаний (баланс и отчет о прибылях и убытках);
- консолидированная финансовая отчетность (баланс и отчет о прибылях и убытках);
- пояснительные записки к индивидуальным и консолидированным отчетам в части указаний на применяемую методику пересчета показателей и данных о применяемых курсах.

Если аудитор не получит подтверждения правомерности и достоверности результатов валютной трансформации данных индивидуальных финансовых отчетов, то результаты консолидации не могут быть признаны достоверными.

Большое значение для консолидации при подтверждении сопоставимости данных имеет проверка применения единой учетной политики всеми участниками группы. Теперь требуется в обязательном порядке ретроспективное применение изменений в учетной политике компаний, а также использование ретроспективного пересчета с це-

любо исправления всех существенных ошибок, относящихся к предыдущим периодам.

При первом применении МСФО, что является актуальным для отечественных холдингов, могут применяться временные переходные правила, установленные конкретными стандартами.

В случае принятия добровольных изменений учетной политики сопоставимые показатели также следует откорректировать, если только соответствующим МСФО не предусмотрены временные переходные правила.

В том случае, когда доля в совместном предприятии учитывается в соответствии с долевым методом, молено в интересах пользователей добровольно изменить учетную политику, переходя к методу пропорциональной консолидации. Это, считает Кондратьева Е.В., следует рассматривать как добровольное изменение учетной политики, и сопоставимые показатели должны также отражать пропорциональную консолидацию. Применение МСФО до его вступления в силу не является добровольным изменением учетной политики, поэтому нет необходимости корректировать сопоставимые показатели.

МСФО 8 [4, с. 720] описывает два возможных способа отражения изменений в учетной политике: ретроспективный и перспективный.

Их характеристика представлена в табл. 2.

Таблица 2

ХАРАКТЕРИСТИКА СПОСОБОВ ОТРАЖЕНИЯ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО 8

Ретроспективный способ	Перспективный способ
Необходима корректировка данных всех финансовых отчетов за предшествующие периоды. Отчетность предшествующих периодов должна быть пересчитана в соответствии с новой учетной политикой	Нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и ненужно пересчитывать суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете о прибылях и убытках за текущий период. Изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущего или будущих отчетных периодов

Изменения в учетной политике применяются ретроспективно, если сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной степени поддается определению. Любая полученная корректировка должна представляться в отчете как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если это практически осуществимо.

При отражении инвестиции в совместно контролируемую компанию использовался метод долевого участия. В интересах пользователей отчетности изменяется учетная политика путем перехода к методу пропорциональной консолидации. Это – добровольное изменение учетной политики, которое должно осуществляться ретроспективно. В этом случае требуется откорректировать все показатели за все сопоставимые периоды, отраженные в вашей финансовой отчетности.

По МСФО 8 [4, с. 700] необходимо отразить следующие показатели и информацию:

- корректировки по каждой статье финансовой отчетности за текущий отчетный период и за каждый предыдущий период;

- корректировки величины прибыли на акцию (при необходимости);
- как и когда принимались изменения учетной политики при неосуществимости ретроспективного применения?

Для правильной организации подготовки консолидированной отчетности, соответствующей МСФО, группе компаний целесообразно воспользоваться последовательностью, состоящей из следующих шагов (процессов) первым из которых является издание единой учетной политики для предприятий группы.

Если отчетность по МСФО составляется впервые, необходимо учесть требования МСФО 1 [4, с. 70], а именно – предоставить как минимум один год сравнительной информации, а также применить учетную политику, которая сложится на дату первой отчетности по МСФО, и распространить эту учетную политику назад (ретроспективно) – для всех компаний группы, начиная со вступительного баланса по МСФО.

Если дата отчетности по МСФО – 31 декабря 2011 г., то необходимо принять учетную политику, соответствующую всем действующим МСФО на эту дату.

Принятая таким образом учетная политика должна быть применена как для 2011-го отчетного года, так и для 2010-го отчетного года, так и на дату вступительного баланса.

Если не будет единой учетной политики – при консолидации группы компаний каждый раз придется вносить корректирующие поправки в отчетность дочерних фирм с целью приведения ее в соответствие с учетной политикой материнской компании (учетной политики группы).

Проводя аудит соответствия учетных политик участников группы общеустановленной групповой учетной политики, аудитор может руководствоваться следующей блок-схемой (рис. 3).

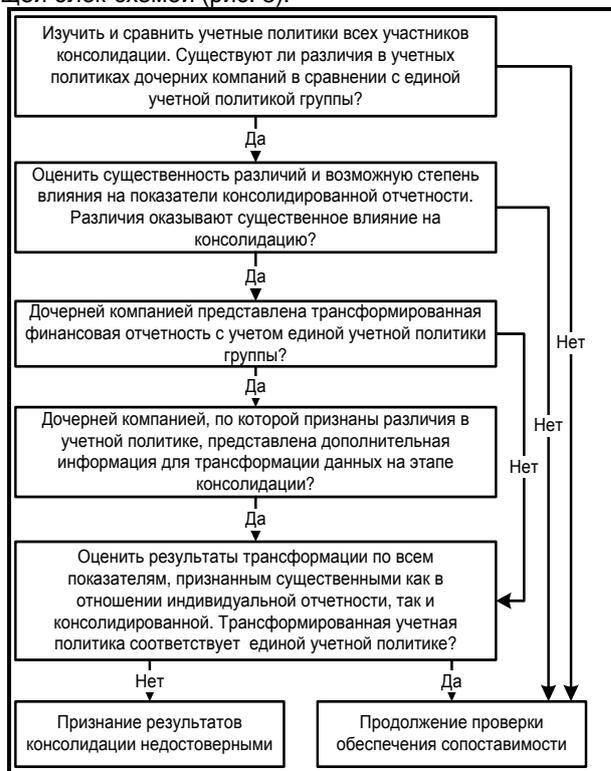


Рис. 3. Последовательность действий аудитора при проверке применения единой учетной политики при консолидации

Таким образом, формирование и соблюдение единой учетной политики всеми участниками группы является обязательным условием обеспечения сопоставимости данных отчетности при консолидации. Но в некоторых случаях применение единой учетной политики становится затруднительным или невозможным. Например, приобретая новую дочернюю компанию, группа сталкивается с проблемой, что изменение учетной политики дочерней компании возможно только с 1 января следующего за отчетным годом.

Особое внимание необходимо обратить на раскрытие информации в отчетности о налоге на прибыль, уплачиваемом членами группы. Порядок отражения данных налогов в России регламентирован ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», а на уровне международных стандартов – МСФО 12 «Налоги на прибыль» [4, с. 700].

При формировании консолидированного отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО возможно признание следующих проблемных вопросов, связанных с раскрытием информации о налоге на прибыль:

- не все участники группы являются плательщиком налога на прибыль, так как в их отношении возможно определение обязательств (или права) на применение специальных или иных режимов налогообложения;
- не все участники группы, формируя отчетность по российским стандартам учета, применяют ПБУ 18/02. Например, данный стандарт не применим кредитными, страховыми и бюджетными организациями. Также субъектам малого предпринимательства в соответствии с п. 2 ПБУ 18/02 предоставлено право не применять установленную стандартом методику формирования информации в отчетности о расчетах по налогу на прибыль;
- существуют различия между ПБУ 18/02 и МСФО 12, что потребует обязательную трансформацию данных отчетности при консолидации в соответствии с международными стандартами.

Любые различия в учетных политиках участников могут оказать существенное влияние на признание несопоставимости данных. В прежней редакции МСФО 27 [4, с. 200] допускалось, что если использование единой учетной политики при подготовке консолидированной отчетности представлялось нецелесообразным или невыполнимым, то этот факт раскрывался с указанием пропорциональных статей консолидированной отчетности, к которым применялась различная учетная политика. В обновленном стандарте указанное допущение отсутствует.

Основными источниками доказательств при проверке соблюдения всеми участниками консолидируемой группы требования единой учетной политики являются:

- учетные политики дочерних компаний и единая учетная политика консолидируемой группы;
- индивидуальные финансовые отчеты дочерних и материнской компаний;
- трансформированные финансовые отчеты участников групп или данные трансформационных таблиц, представляемых при различиях в учетных политиках дочерними компаниями.

Чая Владимир Тигранович

Узайцров Магомед Саидбегович

Литература

1. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг) [Текст] / Г.Н. Мамаева // Аудиторские ведомости. – 2008. – №12.
2. Маршак А. Эффективные слияния и поглощения. Слияния и поглощения для реструктуризации и повышения прибыльности бизнеса [Текст] / А. Маршак. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2010.
3. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров [Текст]. – М. : МЦРСБУ, 2000.
4. МСФО-2012 [Текст] : официальный текст. – М. : Аскери-АССА, 2012. – 1400 с.
5. МСФО.1000 примеров применения [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Рид групп, 2011. – 1000 с. – (Полное руководство бухгалтера).
6. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2003.
7. Мизиковский Е.А. Новые стандарты аудиторской деятельности [Текст] / Е.А. Мизиковский, М.А. Штефан // Аудиторские ведомости. – 2009. – №2.
8. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности [Текст]. – М. : Экономистъ, 2005.
9. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике [Текст] : учеб. пособие. – М. : Перспектива, 1999.
10. МСФО. Точка зрения КПМГ [Текст] : практ. руководство по междунар. стандартам финансовой отчетности, подготовленное КРПМГ. 2011/2012. – М. : Альпина Паблишер, 2012. – 2384 с.

Ключевые слова

Аудит; слияния и поглощения; учетная политика; курсовые разницы; налоги на прибыль; дочерняя компания; материнская компания; отчетная дата.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена недостаточной теоретической и практической разработанностью вопроса аудита консолидированной отчетности, и его нерегламентированностью в законодательстве РФ.

Научная новизна и практическая значимость. Автор в своей работе осуществил подробный анализ критериев объединения и отнесения компании к дочерней или ассоциированной. Для этого был произведен детальный анализ как российских нормативных документов, так и Международных стандартов финансовой отчетности.

Также автором поясняется необходимость сопоставимости учетных политик консолидируемых компаний и дочерней. Анализируется целесообразность выбора за основу учетной политики материнской компании.

Большое внимание в статье уделяется аудиту курсовых и суммовых разниц. Раскрываются такие актуальные вопросы как сущность функциональной валюты зарубежной компании, а также решается проблема, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютной отчетывающейся организации.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации в периодической печати.

Суйц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова