

# Международный бухгалтерский учет



**Проблемы формирования консолидированной  
финансовой отчетности**

**Взаимодействие аудитора с руководством  
и собственником аудируемого лица**

**Концепция планирования выездных налоговых проверок**

**Применение ПБУ 17/02 в деятельности  
коммерческих организаций**

**Формирование и развитие современного аудита в Украине**

**Страховые резервы как объекты бухгалтерского учета  
страховых компаний**

**9 (255) — 2013**  
**МАРТ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала  
– [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru), [www.dilib.ru](http://www.dilib.ru)  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Ф.Ф. Бутынец, доктор  
экономических наук, профессор  
М.А. Вахрушина, доктор  
экономических наук, профессор  
Д. Галасси, доктор экономических наук,  
профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических  
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических  
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,  
профессор

С.В. Панкова, доктор экономических  
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,  
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических  
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор  
экономических наук, профессор

**Верстка:** Н.И. Бранделис

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)

Адрес в Internet:

<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 18.02.2013.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,0 п.л. Тираж 6 300 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки  
России для публикации научных работ, от-  
ражающих основное научное содержание  
кандидатских и докторских диссертаций.  
Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.  
Перепечатка материалов и использова-  
ние их в любой форме, в том числе  
и в электронных СМИ, возможны только  
с письменного разрешения редакции

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

9 (255) – 2013 март

## СОДЕРЖАНИЕ

### РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Сигидов Ю. И., Настенко Д. А.* Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности..... 2

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Якимова В. А.* Взаимодействие аудитора с руководством и представителями собственника аудируемого лица: методические аспекты принятия решений ..... 14

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Едронова В. Н., Подолько М. Н.* Проблемы концепции планирования выездных налоговых проверок и пути их решения ..... 24

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Демина И. Д.* Проблемы применения ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в современных условиях деятельности коммерческих организаций ..... 38

### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Петрик Е. А.* Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход..... 45
- *Панченко И. А., Прокопенко Ж. В.* Страховые резервы как объекты бухгалтерского учета страховых компаний: влияние условий риска ..... 53

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

## РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.6: 006.32

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ  
ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ****Ю. И. СИГИДОВ,***доктор экономических наук,  
профессор кафедры теории бухгалтерского учета**E-mail: tbu\_kuban@mail.ru***Д. А. НАСТЕНКО,***аспирант кафедры теории бухгалтерского учета**E-mail: denis\_kr@list.ru**Кубанский государственный аграрный университет*

---

*В статье представлены обзор работ российских и зарубежных авторов в области консолидированной финансовой отчетности, развитие подходов к ее формированию, международная практика консолидации, эволюция ее нормативно-правового регулирования, а также раскрыты перспективы развития консолидированной финансовой отчетности.*

**Ключевые слова:** *группа взаимосвязанных организаций, консолидация, материнская компания, периметр консолидации, контроль, отдельная финансовая отчетность, совместимая финансовая отчетность, консолидированная финансовая отчетность, интегрированная финансовая отчетность.*

---

**В** соответствии с международной практикой отчетность групп взаимосвязанных организаций, рассматриваемых как единое хозяйственное образование, называется консолидированной. За рубежом накоплен достаточно большой опыт консолидации финансовой отчетности, детально проработана и продолжает

совершенствоваться нормативно-правовая база составления консолидированной отчетности, в подавляющем большинстве развитых стран мира (по данным на начало 2012 г., в 83 государствах<sup>1</sup>) обязательным является формирование отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Для современной России также характерны процессы укрупнения предприятий и формирования интегрированных торгово-финансово-промышленных объединений, концернов, холдингов и т. п. На этом фоне резко возрастает необходимость разработки новых подходов к формированию консолидированной отчетности и их адаптации к международным стандартам.

Анализ литературных источников, посвященных вопросам консолидации отчетности,

---

<sup>1</sup> Официальный сайт Совета по Международным стандартам финансовой отчетности. URL: <http://www.iasb.org/standards/index.asp> (дата обращения: 15.08.2012).

показывает, что эта проблема до недавнего времени была предметом исследования преимущественно зарубежных специалистов. Так, вопросам консолидации отчетности посвящены работы Р. Брейли, Р. Х. Герца, С. А. Дипиаза, Э. М. Киган, С. Майерса, Д. Филипс, Р. Дж. Экклза. Отдельные аспекты исследуемой темы отражены в трудах Б. Е. Нидлза, Х. Р. Андерсона, Дж. С. Колдуэлла, М. Ф. Ван Бреда, Э. С. Хендриксена и др. По мнению большинства зарубежных авторов, основной целью составления консолидированных финансовых отчетов является представление деятельности родительских и дочерних фирм как единых организаций, вместе с тем в последние годы появилось немало исследований, достаточно критично оценивающих сложившиеся подходы к консолидации отчетности. Так, по мнению Э. С. Хендриксена и М. Ф. Ван Бреда, консолидированная отчетность обладает недостаточной и «односторонней» информативностью, что идет вразрез с «теорией предприятия», согласно которой необходимо принимать во внимание все заинтересованные стороны субъекта хозяйственной деятельности<sup>2</sup>.

Р. Дж. Экклз и С. А. Диапаза, исследуя проблемы корпоративной отчетности, называют ситуацию, сложившуюся к концу XX в., кризисом. Именно с действующими правилами формирования консолидированной отчетности, в частности возможностями пересмотра результатов деятельности, они связывают неустойчивость фондового рынка и растущую обеспокоенность инвесторов<sup>3</sup>.

Среди отечественных авторов, исследующих существующие подходы к консолидации отчетности, следует отметить работы А. М. Грибановского, В. В. Ковалева, С. В. Модерова, В. Д. Новодворского, В. Ф. Паляя, В. С. Плотникова, М. Л. Пятова, Я. В. Соколова, Л. З. Шнейдмана и др.

В наиболее общем виде под консолидацией (от лат. *consolido* — укреплять) принято понимать процесс систематизации нормативных правовых актов. Так, в Юридическом словаре дается сле-

дующее определение: «консолидация — один из видов систематизации законодательства, цель которого — устранение множественности нормативных актов, их унификация и создание в структуре законодательства крупных однородных блоков в качестве важнейшего промежуточного звена между текущим правотворчеством и кодификацией. Консолидированными называются такие законодательные акты, которые лишь суммируют несколько изданных прежде по данному предмету законов, не изменяя в чем-либо существенном их содержание»<sup>4</sup>. По мнению А. С. Пиголкина, «особенно эффективна данная форма систематизации при объединении действующих норм из разных актов... издании единых актов по определенным вопросам»<sup>5</sup>.

Мы не случайно обращаемся к столь детальной юридической трактовке понятия «консолидация», так как по своей логике оно вполне соответствует тому смыслу, который вкладывается в современное понимание консолидированной отчетности, в отличие, скажем, от обыденного понимания термина — сплочение, объединение каких-либо сил для усиления борьбы за общие цели<sup>6</sup> или финансового — операция по превращению краткосрочных государственных займов в долгосрочный или бессрочный заем<sup>7</sup>. Совершенно очевидно, что консолидация — это процесс оптимальной интеграции некоего множества: объединения нескольких законодательных актов, группы долгов, идей, объектов и т. п. В экономическом смысле консолидировать можно и несколько хозяйствующих субъектов.

Этот процесс нашел свое теоретическое объяснение в работе Р. Коуза «Природа фирмы»<sup>8</sup>: стремление снизить трансакционные издержки

<sup>4</sup> См.: Юридический словарь // Мир словарей. URL: [http://www.mirсловarei.com/content\\_yur/konsolidacija-2806.html](http://www.mirсловarei.com/content_yur/konsolidacija-2806.html) (дата обращения: 15.10.2012); Большой юридический словарь. 3-е изд., доп. и перераб. / под ред. проф. А. Я. Сухарева. М.: ИНФРА-М, 2007. С. 256.

<sup>5</sup> Пиголкин А. С. Проблемы систематизации законодательства Российской Федерации // Закон: создание и толкование / под ред. А. С. Пиголкина. М., 1998. С. 63.

<sup>6</sup> Камлов Н. С. Словарь иностранных слов. М., 2006. С. 214.

<sup>7</sup> Новый словарь иностранных слов. М.: EdwART, 2009.

<sup>8</sup> Коуз Р. Г. Природа фирмы: Нобелевская лекция «Институциональная структура производства» // Природа фирмы: К 50-летию выхода в свет работы Р. Коуза «Природа фирмы» / под ред. О. И. Уильямсона. М.: Дело, 2001.

<sup>2</sup> Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бред. М.: Финансы и статистика, 2000.

<sup>3</sup> Экклз Р. Дж., Диапаза С. А. Как вернуть доверие общества. Будущее корпоративной отчетности. М.: Альпина паблишер, 2003. 212 с.



выступает в качестве движущей силы консолидации и появления все более крупных хозяйственных комплексов. Но вопрос о том, как именно совершаемые операции должны отражаться в учете и отчетности и как они влияют на взаимоотношения фирмы с внешней средой, во многом оставался открытым.

Одна из идей Р. Коуза заключалась в том, что внутри большой корпорации между всеми подразделениями действует особый регулируемый руководством корпорации внутренний рынок. Исходя из этого, английские экономисты П. Бакли, М. Кэссон, Дж. Макманус<sup>9</sup> и другие создали модель интернализации, в соответствии с которой значительная часть экономических операций является фактически внутрифирменными операциями между подразделениями больших хозяйственных комплексов. Эти работы в совокупности с достижениями бухгалтерского учета и породили современную концепцию консолидации отчетности.

Несмотря на то, что понятие «консолидированная отчетность» достаточно часто используется в экономической литературе, определений, в полной мере объясняющих сущность данного понятия, крайне мало. Так, согласно МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в редакции 2003 г.) консолидированная отчетность — это финансовая отчетность группы, представленной как единая хозяйственная организация<sup>10</sup>. Таким образом, до недавнего времени в нормативных документах было сформировано только рамочное, максимально обобщенное представление о консолидированном отчетном документе.

<sup>9</sup> См., например, Buckley P.J., Casson M. C. The Future of the Multinational Enterprise. London: Macmillan, 1976 и др.

<sup>10</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в редакции 2003 г.). Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н // приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2011. № 12 (документ прекращает действие на территории Российской Федерации со дня вступления в силу Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) «Отдельная финансовая отчетность» и Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», введенных в действие приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н, в связи с изданием приказа Минфина России от 18.07.2012 № 106н).

И. А. Бланк определяет консолидированную отчетность как «объединенную отчетность о результатах финансовой деятельности материнской компании и подчиненных ей самостоятельных дочерних предприятий. В ней отражаются перекрестные взаимные финансовые требования и финансовые обязательства, агрегированные активы и используемый капитал. Консолидированная финансовая отчетность готовится и сохраняется материнской компанией»<sup>11</sup>. В данном определении, на наш взгляд, несколько некорректной представлена характеристика консолидированной отчетности как «объединенной», так как суть данного отчетного документа отнюдь не сводится к суммированию активов и капитала.

Схожее определение дается А. Н. Азрилияном: «Консолидированная отчетность составляется для группы компаний, образующих единое хозяйственное образование. При консолидации суммируются все активы, обязательства и результаты деятельности материнской компании и группы таким образом, что консолидированная финансовая отчетность представляет общую финансовую информацию о группе как о единой хозяйственной единице»<sup>12</sup>.

Существует точка зрения, согласно которой «в СССР консолидированная отчетность как таковая не составлялась... Потребность в составлении консолидированной отчетности в России возникла вместе с процессом создания холдингов, формирование которых было связано с перестройкой экономики и приватизацией государственных предприятий»<sup>13</sup>. Вместе с тем и в СССР существовала практика сведения данных о финансово-хозяйственной деятельности групп предприятий в единую отчетную форму. Так, согласно п. 45 постановления Совета Министров СССР от 29.06.1979 № 633 «Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах» производственным объединениям, которым подчинены самостоятельные предприятия и организации, вменялась обязанность представления сводных

<sup>11</sup> Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера. М., 2006. С. 78.

<sup>12</sup> Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. С. 112.

<sup>13</sup> Бурлакова О. В. Современные методологические проблемы консолидированного учета. М.: Бухгалтерский учет, 2008.

квартальных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов<sup>14</sup>. Если исходить из целей и задач консолидации, то сводный баланс советского образца вполне сопоставим с современным пониманием консолидированной отчетности, с поправкой на то, что и единственным собственником, и инвестором советских объединений выступало государство.

Следует отметить, что идея консолидации высказывалась и некоторыми советскими учеными, в частности, еще в 1930 г. сводный баланс упоминается в классификации балансов Н. А. Блатова<sup>15</sup>. В постсоветский период в российской бухгалтерской науке и практике также достаточно долго использовалось именно определение «сводный», в отличие от его иноязычного аналога «консолидированный» или наряду с ним. Так, в 1995 г. был издан приказ Минфина России от 28.07.1995 № 81 «Указания о бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», содержащий раздел «О консолидации в бухгалтерской отчетности организации показателей ее дочерних и зависимых обществ», а в 1996 г. были утверждены Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности<sup>16</sup>.

В одной из работ Л. З. Шнейдмана отмечается, что «... в самом общем виде сводную отчетность можно было бы определить как систему показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение группы организаций на отчетную дату и финансовые результаты ее деятельности в отчетном периоде. При этом под системой показателей мы понимаем не только числовые данные бухгалтерского баланса и других отчетов, но и пояснительную информацию, раскрывающую отдельные стороны деятельности группы»<sup>17</sup>. Аналогичную точку зрения высказыва-

ет и О. С. Красова<sup>18</sup>. Только с началом перехода к МСФО понятие «консолидированная отчетность» окончательно закрепляется в российской научной литературе, причем оно начинает дифференцироваться от близкого по смыслу «сводный». Например, в работе Л. В. Донцовой и Н. А. Никифоровой утверждается, что «эти формы отчетности различаются не только по назначению, технике составления, кругу пользователей, но и концептуально. Сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения данных, а консолидированная — несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу»<sup>19</sup>.

В этой же работе дается и определение консолидированной отчетности: отчетность, полученная в результате объединения при помощи специальных учетных процедур (а не простого суммирования) отчетности двух и более предприятий, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях, когда одно или несколько юридически самостоятельных предприятий находятся под контролем лишь одного общества — так называемого материнского, стоящего над всеми прочими членами группы<sup>20</sup>.

Действительно, насколько ни была бы сложна структура компании, объединяющей в своем составе различные юридические лица, возможно выделение материнской компании и ее дочерних (внучатых) подразделений. В модели консолидации отчетности, предложенной МСФО, понятия «материнская компания» и «контроль» играют особую роль. Сущность консолидированной отчетности в первом поколении стандартов МСФО наиболее подробно была раскрыта в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (*Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries*), впоследствии адаптированном в стандарт «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». В этом стандарте

<sup>14</sup> Постановление Совета Министров СССР от 29.06.1979 № 633 «Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах» // СП СССР. 1979. № 19. Ст. 121.

<sup>15</sup> Блатов Н. А. Балансоведение. Л., 1930.

<sup>16</sup> Приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112 (в редакции от 24.12.2010) «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1999. № 8.

<sup>17</sup> Шнейдман Л. З. Сводная бухгалтерская отчетность // Бухгалтерский учет. 2006. № 4. С. 21.

<sup>18</sup> См.: Красова О. С. Сводная бухгалтерская отчетность. М., 1997; Богатырева С. И. Составление сводной отчетности // Бухгалтерский учет. 2002. № 4 и др.

<sup>19</sup> Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности. М.: Дело и сервис, 2004.

<sup>20</sup> Там же.

были раскрыты также понятия группы, контроля внутри группы, критерии, в соответствии с которыми компании могут считаться материнскими и дочерними. Здесь же были описаны основные принципы и порядок консолидации, раскрытие информации в консолидированной отчетности и требования к отдельной финансовой отчетности материнской компании.

Через экономические кризисы (1998—1999 гг. и 2008—2009 гг.) продемонстрировала хрупкость и лабильность рыночной системы. Именно это «понимание» стало причиной корректировки подходов к консолидации. В мае 2011 г. Совет по МСФО утвердил комплекс стандартов, устанавливающих новые требования в отношении формирования консолидированной финансовой отчетности, учета инвестиций в ассоциированные компании и совместное предпринимательство:

— МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

— МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»;

— МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях».

Помимо этого, были введены новые редакции действующих МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» (в редакции 2011 г.) и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» (в редакции 2011 г.).

В принятом стандарте МСФО (IFRS) 10 дается, пожалуй, наиболее полное на сегодняшний день определение консолидированной отчетности: консолидированная финансовая отчетность (*consolidated financial statements*) — финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и движение денежных средств материнской компании и ее дочерних компаний представлены как для единой экономической единицы (см. таблицу).

Формирование консолидированной финансовой отчетности группы основано на объединении информации, содержащейся в отчетности материнской и дочерних компаний. Но консолидация не сводится к построчному сложению аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов: процесс консолидации предусматривает целый ряд специальных расчетов и может быть представлен в виде мно-

гошаговой процедуры — графика консолидации (*consolidation schedule*). К числу наиболее общих шагов формирования консолидированной отчетности относятся:

— элиминирование внутригрупповых операций;

— расчет гудвилла;

— расчет накопленного капитала;

— расчет прав меньшинства;

— непосредственное формирование отчетов.

При составлении консолидированной отчетности обязательно учитывается характер объединения компаний в группу, т.е. при каких обстоятельствах одна из компаний стала дочерней по отношению к другой. Существуют два типа объединения компаний: приобретение и объединение интересов. Под приобретением понимают операцию, когда одна компания (*покупатель*) получает контроль над операциями и чистыми активами другой компании (*продавца*) в обмен на передачу активов, принятие обязательств или эмиссию акций. Объединение интересов (*слияние*) — операция, в результате которой акционеры объединяющихся компаний продолжают осуществлять совместный контроль над своими общими чистыми активами и операциями и делят между собой выгоды и риски объединенной компании, при этом ни одна из сторон не может быть определена в качестве покупателя.

По своему характеру эти два способа объединения бизнеса отличаются друг от друга, что отражается в методологии формирования консолидированной отчетности. Кроме того, помимо «классической» группы, в состав которой входят материнская и дочерние компании, существуют и некоторые другие виды объединений, предусматривающие формирование консолидированной отчетности: совместная деятельность (способ ведения бизнеса, когда две или более стороны осуществляют экономическую деятельность под совместным контролем, на основании специального договорного соглашения); ассоциированная компания (предприятие, не являющееся ни дочерним, ни совместным, но на деятельность которого инвестор оказывает существенное влияние — владение акциями с правом голоса (20% и более), представительство в органах управления, участие в выработке политики, наличие крупных