

На правах рукописи

Мандрощенко Виктор Михайлович

ОПТИМИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Москва
2013

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» в ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Рожнова Ольга Владимировна

Официальные оппоненты: **Каспина Роза Григорьевна,**
доктор экономических наук, профессор,
ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский)
федеральный университет», профессор
кафедры «Управленческий учет и контроллинг»

Сыроижко Валентина Васильевна,
доктор экономических наук, доцент,
АНО ВПО «Белгородский университет кооперации,
экономики и права», Воронежский институт
кооперации (филиал БУКЭП), заместитель
директора по научной работе

Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Государственный университет –
учебно-научно-производственный комплекс»**

Защита состоится 20 ноября 2013 года в 14-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд.213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно – информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн.203, Москва, 125993.

Автореферат разослан 18 октября 2013 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 18 октября 2013 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Необходимость составления консолидированной финансовой отчетности связана с расширением и углублением международных экономических связей, международной специализацией и кооперацией. Прозрачность финансовой отчетности необходима для привлечения в страну свободного иностранного капитала, поскольку качественная и сопоставимая отчетная информация является необходимым условием повышения инвестиционной привлекательности компаний, способствует снижению предпринимательских рисков и увеличению освоения инвестиционных проектов. Учитывая необходимость подготовки финансовой отчетности в едином формате, компании многих стран составляют финансовые отчеты по МСФО.

Основной задачей развития бухгалтерского учета в России является его сближение с практикой, сложившейся в странах с рыночной экономикой. Из всех зарубежных моделей бухгалтерского учета в отечественной экономике были выбраны международные стандарты финансовой отчетности. Этот выбор законодательно был закреплен нормативно-правовыми документами, в частности, 27 июля 2010 года был принят Федеральный закон N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", в связи с которым все организации, подпадающие под сферу его действия, должны составлять консолидированную отчетность в формате МСФО. Согласно приказу от 25.11.2011г. N160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» были признаны такие стандарты, как МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве», а позже были введены МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о

совместной деятельности», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в совместной деятельности».

Оптимизация процесса формирования консолидированной финансовой отчетности предполагает совершенствование процесса приведения данных российской отчетности отдельных предприятий в соответствие с МСФО, правильную структурную организацию и упрощение процесса собственно консолидации финансовой отчетности компаний, сокращение времени и трудозатрат на выполняемую работу без снижения качества предоставляемой информации.

В этой связи необходимы методические разработки, на основе которых заинтересованные лица смогут правильно построить процесс формирования консолидированной финансовой отчетности, что и обуславливает актуальность данного научного исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Общие теоретические и методологические подходы к составлению консолидированной отчетности исследовались в работах М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, И.М. Дмитриевой, Т.Ю. Дружиловской, О.В. Ефимовой, Р.Г. Каспиной, Н.П. Кондракова, Е.А. Мизиковского, В.Д. Новодворского, В.В. Паляя, В.Ф. Паляя, Л.В. Поповой, О.В. Рожновой, О.В. Соловьевой, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, В.Т. Чая, Л.З. Шнейдмана и других. Вместе с тем проблемы оптимизации консолидированной финансовой отчетности не получили достаточного освещения в экономической литературе.

Профессиональный интерес для настоящего исследования представляют работы Н.А. Миславской, В.В. Сыроижко, Л.Б. Трофимовой, в которых рассматриваются некоторые теоретические аспекты консолидации бухгалтерской отчетности и практические проблемы объединения бизнеса в группу компаний.

Методика финансового анализа консолидированной финансовой отчетности коммерческих организаций отражена в работах Н.Д. Ильенковой, В.В. Ковалева, М.В. Мельник, Н.С. Пласковой и других российских ученых.

Несмотря на многочисленные публикации по вопросам подготовки консолидированной финансовой отчетности, в отечественной науке недостаточно представлены разработки, раскрывающие вопросы организации процесса консолидации финансовой отчетности в формате МСФО. В связи с этим необходимы исследования в направлении процесса трансформации финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, организации рабочего процесса формирования консолидированной финансовой отчетности.

Актуальность и необходимость разработки методики подготовки консолидированной финансовой отчетности по МСФО предопределили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Целью диссертационной работы является разработка учетно-методического инструментария формирования консолидированной финансовой отчетности группы компаний в формате МСФО, обеспечивающего рациональную организацию процесса ее подготовки.

В соответствии с указанной целью в диссертационной работе поставлены и решены следующие задачи:

- 1) исследовать эволюцию правил и практики формирования консолидированной финансовой отчетности в различных учетных системах;
- 2) предложить научно обоснованную и отвечающую современному состоянию экономики классификацию приобретаемого бизнеса для корректного отражения операций по изменению состава группы компаний в консолидированной финансовой отчетности;
- 3) выделить этапы подготовки консолидированной финансовой отчетности группы компаний, выявить наиболее значимые области корректировок и отразить особенности применения отдельных стандартов МСФО для трансформации бухгалтерской отчетности;
- 4) разработать методику выбора оптимального способа подготовки консолидированной финансовой отчетности, основанную на максимальной экономии времени на подготовку отчетности с наименьшими затратами и рисками;

5) предложить способы организации учетного процесса для целей РСБУ и разработать формы предоставления учетных данных дочерними компаниями, позволяющие унифицировать процесс трансформации их отчетностей в формат МСФО, для их дальнейшей консолидации;

б) исследовать причины несоответствия учетных данных по внутригрупповым взаиморасчетам между компаниями группы на этапе консолидации и предложить меры по их устранению.

Объектом исследования является консолидированная финансовая отчетность.

Предметом исследования является процесс формирования консолидированной финансовой отчетности в единстве его теоретических основ и практической реализации.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, финансового анализа деятельности коммерческих организаций.

В состав информационной базы исследования входят законодательные и нормативно-правовые документы и материалы (федеральные законы РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ), научные публикации (статьи, материалы конференций, монографии и др.), зарубежные стандарты учета и отчетности, международные стандарты финансовой отчетности.

Источниками информации послужили статистические и аналитические материалы, материалы, опубликованные в научных и периодических источниках литературы, диссертационные исследования, данные глобальных и локальных компьютерных сетей.

В основу проведенного исследования положены отчеты российских организаций, обзоры исследования международных аудиторских компаний, результаты, полученные автором в ходе сотрудничества с коммерческими организациями и аудиторскими компаниями.

В работе применялись следующие методы исследования и научного познания: наблюдение, сравнительный анализ, индукция и дедукция, системный и комплексный подход, метод сравнения и аналогий, методы экономико-математического моделирования, математические и статистические методы, методы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Область исследования. Содержание диссертации соответствует п. 1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран» Паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в разработке методического инструментария трансформации и консолидации финансовой отчетности, позволяющего обеспечить модернизацию процесса организации подготовки отчетности в формате МСФО.

В ходе исследования получены следующие результаты, обладающие научной новизной:

1) Обоснованы преимущества перехода к подготовке консолидированной отчетности российскими компаниями в формате МСФО, проявляющиеся в повышении их транспарентности, увеличении доверия инвесторов за счет достижения необходимой прозрачности и надежности финансовых отчетов и сопоставимости их с отчетностью западных компаний, создании предпосылок для повышения эффективности борьбы с коррупцией, повышении качества управления внутри группы компаний.

2) Предложена комплексная классификация объединения бизнеса на основе использования наиболее существенных признаков, таких как способ объединения компаний в группу, доля участия в дочерней компании, соотношение справедливой стоимости приобретаемого бизнеса и справедливой стоимости чистых активов, позволяющих упростить процесс определения показателей для расчета гудвилла/прибыли от приобретения компании, исследовать операции по изменению состава групп с экономической и

юридической позиций, проводить всесторонний анализ для отражения операций в консолидированной отчетности.

3) Разработана методика выбора оптимального для компании способа подготовки консолидированной финансовой отчетности, в основу которой положена оценка трудозатрат персонала на подготовку отчетности и применение метода анализа иерархий. Обоснован наиболее приемлемый вариант подготовки отчетности согласно МСФО - составление консолидированной отчетности материнской компанией, который способствует полному контролю за процессом подготовки отчетности и сокращению сроков представления информации собственникам, руководству компании, аналитикам и другим заинтересованным пользователям.

4) Предложен порядок разработки единой учетной политики и плана счетов, в котором акцент сделан на использовании подробной аналитики по счетам для всех компаний группы, что позволяет автоматизировать мэппинг счетов с использованием программных продуктов, а также организовать рациональный процесс подготовки трансформационных корректировок за счет их унификации.

5) Разработаны рекомендации по формированию единого пакета учетных данных, включающего расшифровки строк отчетности по РСБУ, что позволяет упростить процесс получения информации для подготовки корректировок, необходимых для трансформации отчетностей компаний группы.

6) Разработана методика организации процесса взаимодействия компаний группы, позволяющая рационально осуществлять сверку внутригрупповых взаиморасчетов и снизить вероятность возникновения несоответствий в них, что способствует минимизации сроков подготовки консолидационных поправок.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Разработанный в исследовании учетно-методический инструментарий для формирования консолидированной финансовой отчетности, включающий классификацию объединения бизнеса, внутригрупповые взаимодействия и

процедуры консолидации, дополняет положения теории оптимизации процесса ее подготовки.

Практическая значимость работы состоит в том, что разработанные методические инструменты способствуют совершенствованию методики подготовки консолидированной финансовой отчетности, повышению эффективности деятельности организации, обоснованию управленческих решений.

Наиболее существенные результаты, отражающие практическую значимость исследования, заключаются в следующем:

1) Определена область корректировок, необходимых для трансформации отчетности в формат МСФО, в части запасов, собственных основных средств, имущества, полученного на условиях финансовой аренды, с указанием алгоритма расчета.

2) Предложено ввести в оборот документации Ведомость корректировок, состоящую из таблиц, включающих типовые корректировочные проводки с их описанием, указанием источников информации и алгоритма расчета данных, что позволит минимизировать риск пропуска корректировок и уменьшить вероятность совершения ошибки при подготовке учетных данных для корректировки отчетности.

3) Разработаны табличные формы предоставления учетных данных дочерними компаниями, в которых расшифровываются строки отчетности, позволяющие унифицировать трансформацию учетных данных дочерних компаний, свести к минимуму необходимость запроса дополнительной информации для трансформации отчетности, обеспечить полноту сведений для подготовки примечаний к отчетности.

4) Предложены способы сопоставления информации компаний группы, что существенно сократит сроки подготовки консолидационных поправок и улучшит их качество.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные научные результаты диссертации докладывались на международных и всероссийских

научно-практических конференциях: VIII Международной научно-практической конференции «Инновационные технологии научных исследований социально-экономических процессов» (г. Пенза, Приволжский Дом знаний, 2010 г.); XXII Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономических наук» (г. Новосибирск, Издательство НГТУ, 2011 г.); II Международной заочной научно-практической конференции «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления» (Москва, Изд. «Международный центр науки и образования», 2012 г.); II Международной научной конференции «Наука в центральной России» (г. Тамбов, ГНУ ВНИИТиН Россельхозакадемии, 2013 г.).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», проводимых в рамках Государственного задания на 2012 г. и плановый период 2013-2014гг. по теме: «Состояние, проблемы и перспективы внедрения МСФО в России».

В ЗАО Торговый дом «Перекресток» используются разработанные автором формы предоставления учетных данных дочерними компаниями, включающие данные для составления трансформационных корректировок и данные для составления примечаний к консолидированной финансовой отчетности, что способствует сокращению сроков трансформации отчетности дочерних компаний, стандартизации процесса трансформации и формирует предпосылки к использованию автоматизированных систем консолидации отчетности.

В ООО «Аудиторская фирма по общему и страховому аудиту «БиС»» внедрены в практику консалтинговых услуг предложенные автором перечень основных причин возникновения разниц во взаиморасчетах между компаниями группы, формы сопоставления информации учетных данных компаний и алгоритм устранения выявленных несоответствий, что позволяет существенно сократить процесс сверки внутригрупповых взаиморасчетов, классифицировать возникающие несоответствия и подготовить в короткие сроки консолидационные корректировки, включающие устранение выявленных несоответствий.

В практику консультационных услуг ООО «Аудиторская фирма «ОСБИ»» внедрена система расчета гудвилла/прибыли от приобретения бизнеса на основе предложенной автором классификации приобретаемого бизнеса, что позволяет существенно сократить сроки определения (проверки) показателей, не увеличивая риск допущения ошибок в расчетах.

Материалы диссертации используются кафедрой «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Бухгалтерский финансовый учет и отчетность», «Бухгалтерский (управленческий) учет».

Публикации. По результатам диссертационной работы опубликовано 8 научных работ общим объемом 3,74 п.л. (весь объем авторский), в том числе 4 авторские статьи объемом 2,94 п.л. в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 108 источников и 11 приложений. Текст диссертации изложен на 172 страницах, содержит 6 рисунков и 20 таблиц.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с темой диссертационного исследования, его целью и задачами в работе решены следующие группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретических аспектов сущности, причин возникновения и эволюции консолидированной отчетности, необходимости объединения компаний в группы, роли и значения подготовки консолидированной отчетности российскими компаниями в формате МСФО.

Анализ взглядов ученых относительно понятия «консолидированная отчетность» приводит к выводу о том, что оно имеет самостоятельное смысловое значение, является результатом учетного процесса, связанного с отражением фактов финансово-хозяйственной деятельности группы компаний, имеющих

юридическую самостоятельность, объединенных между собой на основе интеграционных связей, и рассматриваемых как единый хозяйствующий субъект.

Основными предпосылками зарождения и развития института консолидированной отчетности являются наличие крупных частных корпораций и развитие финансового рынка, только в этом случае возникает потребность в достоверной и унифицированной финансовой отчетности групп предприятий.

Анализ эволюции консолидированной отчетности в США и отдельных европейских странах показал, что наиболее активно консолидированная финансовая отчетность развивалась в США, Великобритании и Голландии.

Становление института консолидированной финансовой отчетности в России произошло значительно позднее, чем в зарубежных странах, т.е. в конце 90-х годов XX века, и объясняется это развитием процессов глобализации мировой экономики, интеграцией производства, конкуренцией на рынке капитала.

Для развития своей деятельности, увеличения прибыли многие организации стремятся к эффективному использованию ресурсов, обеспечению надежных источников их получения, созданию или расширению стабильной системы сбыта продукции или услуг. Одним из наилучших способов для этого является образование групп, то есть объединение предприятий, представляющее возможность получить еще и синергетический эффект. Объединение компаний в группу создает не только для материнской компании, но, как правило, и большинства предприятий, входящих в группу, потенциал: существенного повышения инвестиционной привлекательности и улучшения экономических и финансовых показателей, выхода на новые рынки сбыта продукции, получения доступа к новым технологиям и источникам финансирования, улучшения имиджа.

Для структуризации форм и видов объединения бизнеса в экономической литературе используются различные классификации. В диссертационной работе аргументировано предложение о применении комплексной классификации объединения бизнеса, что позволяет рассмотреть операции по изменению состава группы компаний с экономической и юридической позиции, провести

всесторонний анализ сделки для целей отражения операций в консолидированной финансовой отчетности (рис. 1).



Рисунок 1. Признаки классификации объединения бизнеса

Результаты исследования показали, что особое внимание следует уделить таким признакам классификации, как способ объединения компаний в группу, объединение в зависимости от доли участия в дочерней компании и в зависимости от соотношения справедливой стоимости приобретенного бизнеса и справедливой стоимости чистых активов. Данные классификации необходимы для определения деловой репутации приобретаемого бизнеса, они позволяют упростить процесс оценки стоимости компании и расчета результатов от ее приобретения.

Изучение положений по регулированию консолидированной отчетности в МСФО и РСБУ, проведенное в работе, дало возможность выявить преимущества перехода к подготовке консолидированной отчетности российскими компаниями в формате МСФО, а именно:

- повышение прозрачности компаний группы (материнской и дочерних), и также российской экономики, в целом;
- завоевание доверия инвесторов, в том числе иностранных, за счет повышения прозрачности, надежности и сопоставимости финансовых отчетов, вследствие применения для их подготовки понятных и релевантных инвесторам правил;
- создание «открытого окна» в мировую экономику;
- создание предпосылок для повышения эффективности борьбы с коррупцией;
- повышение качества управления внутри группы и отдельных ее компаний, так как заинтересованная в росте своей капитализации компания, решающая долгосрочные задачи, должна располагать достоверной информацией об экономических процессах, происходящих в ее группе.

Вторая группа проблем связана с разработкой методических подходов к трансформации учетных данных по РСБУ в формат МСФО.

В процессе консолидации группы компаний в формате МСФО выделены наиболее важные этапы консолидации: предварительный и этап корректировок.

Результаты исследования показали, что имеются существенные особенности проведения подготовительного этапа по таким направлениям учета, как товарно-материальные запасы и основные средства. Отмечено, что активы, учитываемые в соответствии с правилами РСБУ на счете 10 «Материалы», могут быть отнесены к основным средствам, согласно МСФО, что вызовет изменение (по сравнению с данными РСБУ) суммы оборотных и внеоборотных активов в финансовой отчетности и, как следствие, показателей ликвидности компании. Также капитализируемые затраты в виде основных средств в соответствии с МСФО, отраженные в качестве запасов согласно РСБУ, не должны сразу относиться на расходы текущего периода, как это происходит в РСБУ, а должны постепенно переноситься на расходы путем начисления амортизации в течение установленного срока. В итоге для отчетности по МСФО финансовый результат, определенный согласно РСБУ, подлежит корректировке.

Анализ положений РСБУ и МСФО показал, что в части учета капитализированных запасов также могут возникать различия в случае снятия запасных частей с основного средства для ремонта и дальнейшего использования, продажи или списания. Для целей РСБУ снятые с основного средства и оприходованные на склад запасы зачастую отражаются по условной оценке и расходы по их выбытию в случае списания незначительны. Однако согласно МСФО данные запасы амортизировались, когда были установлены на основные средства, и их остаточная стоимость после снятия может отличаться от условной оценки по РСБУ. Следовательно, данное обстоятельство может приводить к необходимости корректировки возникающих разниц.

Наибольшее влияние на показатели финансовой отчетности по МСФО в компаниях, использующих большое количество основных средств, оказывают операции, связанные с финансовой арендой основных средств. В диссертационной работе обосновано, что арендатор обязан отразить на балансе и основное средство, и обязательства, связанные с ним в начале срока аренды в размере, равном наименьшей величине из справедливой стоимости объекта аренды и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

Предлагается применять поэтапный алгоритм расчета и отражения в финансовой отчетности активов и обязательств, доходов и расходов в следующей последовательности:

1 этап - дисконтирование минимальных арендных платежей и сопоставление их со справедливой стоимостью для определения суммы, которую следует признать в качестве актива;

2 этап - формирование таблицы амортизации арендных платежей (распределения процентов) для отражения в отчетности величины краткосрочной и долгосрочной задолженности по финансовой аренде, а также для отражения начисленных процентов;

3 этап – корректировка отчетности в формате РСБУ в отношении стоимости основных средств, сумм амортизации, обязательств, расходов на аренду по данным РСБУ, процентных расходов.

Исследование методических подходов процесса объединения бизнеса позволило установить, что все сделки по объединению бизнеса должны учитываться по методу приобретения, который связан с датой фактического получения приобретающей стороной контроля над приобретаемой стороной, что означает необходимость оценивать на эту дату справедливую стоимость активов и гудвилл.

В результате исследования было установлено, что процесс консолидации деловой репутации (после первоначального определения) состоит из распределения деловой репутации на генерирующие единицы и ее тестирования на обесценение.

При распределении деловой репутации в соответствии с оценкой менеджмента на генерирующие единицы важным фактором является определение частей предприятия, в которых ожидается синергетический эффект объединения в результате приобретения бизнеса.

В работе конкретизирован порядок распределения гудвилла, который сводится к следующим этапам:

1 этап – идентификация единиц, генерирующих денежные средства (ЕГДС), к которым относятся экономические выгоды, связанные с приобретенной деловой репутации;

2 этап – определение способа отнесения деловой репутации на ЕГДС.

Взаимодействия компаний группы приводят к необходимости элиминации внутригрупповых взаиморасчетов, что требует открытости внутригрупповой информации для компаний, образующих группу, а также своевременного учета всех внутригрупповых взаиморасчетов.

В диссертационной работе на конкретных примерах показана необходимость элиминирования всех сумм по внутригрупповым расчетам в финансовых отчетах, т.к. иначе в рамках единой компании суммы дебиторской и кредиторской задолженности, доходы и расходы могут быть завышенными, что приводит к искажению данных финансовой отчетности.

Третья группа проблем связана с разработкой направлений оптимизации процесса консолидации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Подготовка консолидированной финансовой отчетности является довольно трудоемким процессом, включающим ряд операций, которые должны осуществляться ежеквартально. Квартальная консолидированная отчетность требуется либо регуляторами, либо собственниками, либо фондовыми биржами, либо иными, имеющими на это право пользователями, либо такая отчетность может составляться по решению самой материнской компании. В диссертации обосновано, что с целью ускорения процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности весьма важно сократить сроки подготовки финансовой отчетности в соответствии с РСБУ, как минимум в 2 раза. В этой связи предложен новый регламент формирования отчетности по МСФО (табл.1).

Таблица 1

Регламент формирования отчетности по МСФО

Месяц	Январь				Февраль				Март				Апрель			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Отчетность по РСБУ																
Подготовка отчетности по РСБУ																
Аудит отчетности по РСБУ																
Отчетность по МСФО																
Трансформация материнской компании																
Подготовка данных дочерними компаниями																
Трансформация дочерних компаний																
Консолидация																
Подготовка буклета																
Аудит отчетности по МСФО																

Реализация эффективного построения работы по трансформации и консолидации отчетностей группы компаний возможна на основе рационального взаимодействия с дочерними компаниями. В работе определены три способа составления консолидированной отчетности с подробным описанием преимуществ и недостатков каждого:

1) подразделение материнской компании на основе получаемых от дочерних компаний данных производит трансформацию каждой компании;

2) каждая дочерняя компания самостоятельно проводит трансформацию своей отчетности в соответствии с требованиями МСФО;

3) материнская компания привлекает третью сторону для составления консолидированной финансовой отчетности.

Сравнение предложенных вариантов подготовки консолидированной финансовой отчетности основано на оценке трудозатрат персонала на подготовку отчетности и применении метода анализа иерархий.

Проведенный анализ, подтвержденный расчетами, позволил обоснованно определить минимальное количество сотрудников структуры. Для группы, состоящей из 10 компаний, и установившей срок подготовки консолидированной отчетности - 9 недель, минимальное количество сотрудников было установлено в количестве четырех человек.

С целью увеличения достоверности данных трудозатраты в случае подготовки трансформированной отчетности дочерней компанией рассмотрены, исходя из двух вариантов:

1-ый вариант - дочерние компании вводят дополнительную штатную единицу, и функция по подготовке трансформированной отчетности передается новому сотруднику компании;

2-ой вариант – дочерние компании увеличивают нагрузку уже имеющимся сотрудникам с увеличением заработной платы.

Проведенные расчеты показывают, что общие расходы группы компаний на подготовку консолидированной финансовой отчетности дочерней компанией, имеющей дополнительную штатную единицу, почти на 70% выше расходов, которые бы имела группа в случае составления консолидированной отчетности материнской компанией. В то же самое время при использовании второго варианта подготовки отчетности дочерней компанией трудозатраты выше примерно на 2,4% по сравнению с трудозатратами материнской компании. Однако небольшая разница в расчетах, по мнению автора, не дает основание

полагать, что этот вариант является эффективным, т.к. сотрудники дочерней компании будут выполнять новые обязанности без прекращения своей основной деятельности, что негативно может сказаться как на качестве, так и на сроках подготовки данных дочерними компаниями.

Для подтверждения принятия решения по трансформации бухгалтерской отчетности вышеперечисленными способами в работе предлагается воспользоваться экономико-математическим методом - методом анализа иерархий (МАИ). Сравнительный анализ показал, что способ составления консолидированной финансовой отчетности материнской компанией имеет явное преимущество по сравнению с остальными, т.к. его реализация позволяет добиться максимальной экономии времени на подготовку отчетности с наименьшими затратами и рисками.

В исследовании утверждается, что наиболее действенным способом построения эффективной работы материнской компании с дочерними является стимулирование труда сотрудников компании путем использования показателей МСФО в бюджетировании и расчете премий. На основании установленных бюджетов по МСФО для каждой дочерней компании предлагается рассчитать производственные показатели (например, показатели ликвидности, EBITDA, отношение долга к EBITDA и т.д.), оказывающие влияние на размер премии сотрудников компаний. Отмечено, что для расчета премий по различным подразделениям компаний целесообразно применять именно те показатели, на которые данные подразделения могут оказывать влияние. Так наибольшее количество аналитических показателей может быть применено к расчету премий высшего руководящего состава, в то время как для сотрудников бухгалтерии более целесообразно учитывать сроки предоставления отчетности и форм, необходимых отделу МСФО, а также качество предоставленной информации, оцениваемое как аудиторами, так и сотрудниками отдела МСФО.

В исследовании раскрыты обязательные условия по сокращению сроков подготовки консолидированной отчетности компании – это разработка единой учетной политики и плана счетов с проработанной аналитикой для целей РСБУ

всеми компаниями группы, которая позволит минимизировать количество рекласов, а также реализовать мэппинг между счетами РСБУ и МСФО.

Обоснована необходимость составления Ведомости корректировок, в которой должны описываться поправочные проводки по каждому участку учета с указанием алгоритма их расчета на основе данных российского бухгалтерского учета, либо аналитических расшифровок. Данная мера позволит унифицировать процесс трансформации отчетностей дочерних компаний путем создания инструкции по составлению типовых корректировок.

Предложено использовать специально разработанные формы предоставления учетных данных дочерними компаниями, что поможет:

- 1) в случае дальнейшего ввода в специальные программы - загружать шаблоны в данные программы без доработок;
- 2) в случае необходимости передать другому сотруднику работу по трансформации отчетности дочерней компании, в результате чего сотрудник не будет тратить время на то, чтобы понять, как устроены файлы, и какую информацию необходимо запрашивать в дочерней компании.

Предлагается организовать предоставление учетных данных в одном или нескольких файлах Microsoft Excel. Отмечено, что основными листами предоставляемого пакета являются листы, содержащие отчетность компании, составленную в соответствии с РСБУ. Последующие листы должны содержать заполненные формы, раскрывающие информацию, указанную в строках отчетности, а по всем субсчетам предусмотрена оборотно-сальдовая ведомость, необходимая для формирования первоначальных остатков по счетам МСФО для дальнейшей трансформационной работы на основе мэппинга счетов РСБУ и МСФО (рис.2).

Предполагается, что расшифровка по строкам отчетности будет приближена к оборотно - сальдовой ведомости (ОСВ), что позволит видеть движение активов, обязательств, а также доходов и расходов.



Рисунок 2. Структурное построение единой формы предоставления учетных данных

Обосновано, что процесс введения исходной информации на базе Microsoft Excel следует проводить в два этапа:

Первый этап. Сотрудники материнской компании выгружают в систему уже трансформированные на основе предоставленных пакетов данных отчетности дочерних компаний, а также материнской компании.

Второй этап. Сотрудники материнской компании выгружают в систему специально подготовленные формы по внутригрупповым взаиморасчетам между компаниями группы. Данные операции могут осуществлять сотрудники всех компаний группы в пределах деятельности своей компании, а для того, чтобы избежать двойного ввода данных, сотруднику компании следует вносить только ту часть данных, согласно которым его компания является продавцом.

Периодически компании группы могут сталкиваться со случаями несоответствия данных РСБУ, относящихся к внутригрупповым взаиморасчетам. Установлено, что основными причинами несоответствия данных материнской и дочерних компаний по внутригрупповым взаиморасчетам являются:

- 1) позднее предоставление документов контрагенту, который не может отразить факты хозяйственной деятельности достоверно из-за несвоевременного получения первичных документов;

2) списание контрагентом - продавцом безнадежной дебиторской задолженности, которую необходимо восстановить для целей элиминации;

3) разногласия в порядке учета операций, возникающие в результате существенных разногласий в оценке фактов хозяйственной деятельности.

Предложены различные способы сверки внутригрупповых взаиморасчетов, отличающиеся друг от друга как трудоемкостью, так и затратами времени на выявление несоответствий в данных компаний группы:

1) Самостоятельное сравнение данных по двум компаниям сотрудником отдела МСФО материнской организации. Данный способ является наименее эффективным как с точки зрения трудозатрат, так и сроков подготовки консолидационных корректировок и может использоваться только в том случае, если процесс сверки внутригрупповых взаиморасчетов еще не налажен и отсутствуют акты сверки взаиморасчетов.

2) Заполнение предложенных форм, содержащих агрегированные суммы по договорам и типам операций каждой компанией группы с целью последующего сопоставления данных и выявления их несовпадений (табл. 2).

Таблица 2

Форма предоставления данных по дебиторской и кредиторской задолженности

Тип операции	Счет РСБУ	Компания контрагент	Номер договора	Комментарий к договору	Дт. задолж	Кт. задолж

Форма предоставления данных по доходам и расходам

Тип операции	Счет РСБУ	Компания контрагент	Номер договора	Комментарий к договору	доходы	расходы

3) Загрузка форм представления данных в специальную программу сотрудниками, ответственными за заполнение данных форм в каждой компании группы, что способствует автоматизации сверки взаиморасчетов, оперативному выявлению расхождений.

Доказано, что максимального сокращения сроков закрытия секции подготовки консолидационных поправок с отсутствием разниц в учетных данных можно добиться за счет изменения подхода к отражению внутригрупповых взаиморасчетов следующими способами:

- Уведомления второй стороны сделки о факте хозяйственной деятельности с предоставлением информации о договоре, первичном документе, бухгалтерских проводках, сумме хозяйственных операций и т.д. При подготовке консолидационных корректировок сотрудник отдела МСФО получит данные от дочерних компаний, включающие информацию о разницах во взаиморасчетах, что позволит в кратчайшие сроки устранить несоответствия.

- Введение системы электронного документооборота во всех компаниях группы с использованием электронно–цифровых подписей, т.е. компания-продавец будет направлять в электронном виде документы с электронной подписью ответственных лиц, необходимые для отражения факта хозяйственной деятельности, что позволит избежать временного лага в получении первичных документов.

- Создание материнской компанией специального отдела, который будет заниматься учетом операций с компаниями группы. Предлагаемый отдел должен выполнять функции по отражению всех внутригрупповых фактов хозяйственной деятельности как между материнской и дочерней компанией, так и между дочерними компаниями.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Мандрощенко, В.М. Консолидированная финансовая отчетность на этапе кризисного состояния мировой экономики /В.М. Мандрощенко// Аудит и финансовый анализ.-2012.-№6.-С.24-28 (0,56 п.л.);
2. Мандрощенко, В.М. Особенности формирования консолидированной финансовой отчетности /В.М. Мандрощенко//Международный бухгалтерский учет.-2012.-№15 (213).-2012 апрель. - С.26-33 (0,74 п.л.);

3. Мандрощенко, В.М. Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО /В.М. Мандрощенко// Международный бухгалтерский учет.-2013.-N10 (256)-2013 март.- С.18-26 (0,81 п.л.);
4. Мандрощенко, В.М. Концепция выбора оптимальной модели подготовки консолидированной финансовой отчетности / В.М. Мандрощенко// Управленческий учет.-2013.-N6.- С. 98-107 (0,83 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

5. Мандрощенко, В.М. Формирование консолидированной финансовой отчетности по МСФО/ В.М. Мандрощенко// Инновационные технологии научных исследований социально-экономических процессов: сборник статей VIII Международной научно-практической конференции.- Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010.- С.72-74 (0,1 п.л.);
6. Мандрощенко, В.М. К вопросу о необходимости появления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО / В.М. Мандрощенко// Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XXII Международной научно-практической конференции: в 2-х частях. Часть 2 /Под общ. ред. Ж.А. Мингалева, С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство НГТУ, 2011.- С. 66-70 (0,2 п.л.);
7. Мандрощенко, В.М. Цели и принципы подготовки консолидированной финансовой отчетности / В.М. Мандрощенко// «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления»: материалы II Международной заочной научно-практической конференции. Часть II (4 июня 2012 г.)- Москва: Изд. «Международный центр науки и образования», 2012.-С.89-92 (0,2 п.л.);
8. Мандрощенко, В.М. О некоторых вопросах оптимизации процесса формирования консолидированной финансовой отчетности / В.М. Мандрощенко//II Международная конференция «Наука в центральной России»- Тамбов: ГНУ ВНИИТиН Россельхозакадемии, апрель 2013. - С.63-66 (0,3 п.л.).