

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ КОНТРОЛЯ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА IFRS 10**Людмила Борисовна ТРОФИМОВА**кандидат экономических наук, профессор кафедры финансового контроля, анализа и аудита, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
p-LBT@rambler.ru**История статьи:**Принята 11.08.2016
Принята в доработанном виде 05.10.2016
Одобрена 25.10.2016
Доступна онлайн 27.02.2017

УДК 657.37

JEL: F65, G00, G30

Аннотация**Предмет.** В статье раскрываются основные требования международного стандарта IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» с позиции исследования особенностей оценки контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности.**Цели.** Разработка методики поэтапной оценки контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности.**Методология.** Разработана методика поэтапной оценки контроля при помощи блок-схемы, позволяющей определить наличие у инвестора контроля над объектом инвестиций. Данная оценка контроля будет произведена при одновременном соблюдении наличия полномочий в отношении объекта инвестиций, подверженности инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, а также возможности использования полномочий в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора.**Результаты.** Разработана и предложена к применению блок-схема тестирования оценки контроля по отношению к объекту инвестиций при построении консолидированной финансовой отчетности. На практическом материале исследованы критерии оценки контроля инвестором объекта инвестиций. Результаты исследования могут быть использованы практическими бухгалтерами при составлении КФО, а также в качестве материала для лекций и практических занятий по МСФО в учебных заведениях.**Выводы.** В работе рассмотрены требования стандарта IFRS 10 в отношении оценки контроля инвестором объекта инвестиций и выявлены наиболее существенные критерии. Полученные результаты позволят упростить данную процедуру и разобраться в терминологии, содержащейся в данном стандарте.**Ключевые слова:** контроль, привилегия, принципал, агент, право голоса

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Одним из основных признаков развития современной экономики в России являются процессы объединения и консолидации бизнеса. Результатом глобального слияния бизнеса явились финансово-промышленные группы различных отраслей хозяйства, а также крупные холдинговые структуры. Консолидированная финансовая отчетность (далее – КФО) может дать комплексную картину состояния дел интегрированных компаний и явиться одним из действенных инструментов управления объединенным бизнесом, поэтому российскими учеными-

экономистами уделяется особое внимание исследованию исторических аспектов ее формирования [1–3], вопросам становления в системе информационного обеспечения процесса управления финансами группы [4, 5], а также методике ее построения [6–12]. Экономисты Н.В. Генералова, Л.В. Сотникова и ряд других ученых исследовали КФО в современных условиях хозяйствования и раскрыли особенности ее становления на этапе кризисного состояния мировой экономики [13–17]. Консолидированная отчетность в трудах российских ученых исследуется как основа определения

финансового состояния корпорации и информационная база для анализа¹ [18].

В Докладе о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг.², опубликованном на сайте Министерства финансов Российской Федерации, подведены основные итоги расширения сферы применения МСФО в России. За время действия данного закона установлено обязательное представление и публикация КФО эмитентами облигаций, начиная с 2014 г., введены обязательное составление и публикация КФО общественно значимыми унитарными предприятиями, а также расширен круг организаций, подпадающих под сферу действия закона о КФО. Доклад содержит задачи на перспективу, одной из которой является совершенствование используемого в МСФО понятийного аппарата.

В своих статьях А.А. Акимова, Т.В. Федорова раскрыли особенности введения нового международного стандарта финансовой отчетности IFRS 10 [19].

Вопросам оценки контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности существенное внимание уделяется и за рубежом. Так, румынские экономисты А. Кирстеа и А.К. Балтариу (Cirstea A., Baltariu A.C.) в своей статье отметили, что процесс конвергенции между МСФО и US GAAP начался в 2002 г., после того, как Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и Совет по стандартам финансового учета США (ССФУ) подписали Норуолкское соглашение о сближении с целью создания высококачественных глобальных стандартов финансовой отчетности [20].

¹ Трофимова Л.Б. Применение коэффициентной диагностики при факторном анализе консолидированной финансовой отчетности // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 41. С. 39–50.

² Доклад о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг. URL: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/?id_38=27105&area_id=38&page_id=1190&popup=Y

В 2006 г. действие Норуолкского соглашения было подтверждено принятием «Дорожной карты» по сближению, в котором два регулирующих органа заявили о своих краткосрочных и долгосрочных планах процесса конвергенции. Процесс сближения в отношении консолидированной финансовой отчетности завершился выходом в свет новой версии стандартов IFRS 3, IAS 27, а также принятием стандартов IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12. Аналогичным вопросам оценки контроля, консолидации и объединения бизнеса в US GAAP посвящены стандарты ASC 810, ASC 323, ASC 325, ASC 205, ARB 51, FAS 94 FAS 160, и FAS 46.

В этой связи разберем основные требования и определения международного стандарта IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность»³, поскольку он содержит новую методологию оценки наличия контроля по сравнению с предшествующими ему международными стандартами.

Последняя редакция стандарта IFRS 10 опубликована на сайте Министерства финансов Российской Федерации в феврале 2016 г. Его целью является определение принципов формирования КФО в той ситуации, когда компания контролирует одну или несколько других компаний. Данный стандарт заменил предшествующий ему стандарт IAS 27, а также Интерпретацию ПКИ-12. Определим основные изменения, нашедшие отражение в стандарте IFRS 10 по отношению к предшествующему стандарту IAS 27 в части основных требований формирования консолидированной финансовой отчетности.

В качестве основы для консолидации в обоих стандартах взят контроль, но следует обратить внимание на то, что IFRS 10 определяет контроль в качестве единственной основы для консолидации отчетности. Инвестор при этом

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» от 09.02.2016. URL: http://minfin.ru/ru/search/?q_4=IFRS+10+&pub_date_from_4=&pub_date_to_4=&page_id_4=0&source_id_4=6#

должен установить по определенным критериям, закрепленным в стандарте, обладание правом на управление значимой деятельностью.

В IFRS 10 содержатся конкретные указания относительно оценки существования контроля при наличии менее половины прав голоса в объекте инвестиций, а стандарт IAS 27 не содержит четких инструкций по данному вопросу, хотя в нем также предполагается возможность такого контроля.

Потенциальные права голоса согласно IFRS 10 учитываются при наличии контроля только в том случае, если они являются существенными. Существенность определяется путем применения суждения по поводу прав голоса. Стандартом IAS 27 определено, что при оценке наличия контроля учитываются только те права голоса, которые могут быть исполнены в текущий момент. В отличие от стандарта IAS 27, который не предусматривает конкретных указаний относительно агентских отношений, IFRS 10 подробно описывает соотношение принципала и агента при делегировании полномочий при принятии решений [21].

Основным требованием стандарта IFRS 10 и отправной точкой при составлении отчетности является то, что все элементы финансовой отчетности группы, включая денежные потоки, представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.

В п. В86 стандарта IFRS 10 содержится описание процедуры консолидации, которая включает следующие этапы:

- 1) производится суммирование одноименных строк отчетности;
- 2) в консолидированном балансе элиминируются инвестиции в дочерние общества и доли материнской организации в собственном капитале материнской компании;
- 3) добавляются строки неконтролирующей доли, а также гудвилла;

4) элиминированию подлежат взаиморасчеты между членами группы;

5) финансовый результат показывается только тот, который получен при реализации товаров, работ и услуг на сторону, т. е. третьим лицам.

Чтобы выяснить, является ли инвестор материнской компанией, необходимо определить степень наличия контроля по отношению к объекту инвестиций. Стандарт IFRS 10 содержит указания относительно оценки наличия контроля. В п. 7 стандарта указано, что контроль должен иметь одновременно все три составляющих критерия его оценки у инвестора, а именно:

- наличие полномочий в отношении объекта инвестиций;
- подверженность инвестора риску изменения доходов от принятия участия в данном объекте инвестиций, или наличие права на получение таких доходов;
- возможность использования полномочий в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора.

Первый критерий – наличие полномочий на управление – может включать в себя обладание правом голоса или потенциальным правом голоса, например, опционом, существование права на назначение или отстранение руководства и пр. Два важных фактора определяют полномочия в отношении объекта инвестиций: управление значимой деятельностью и обладание правом голоса.

Значимой деятельностью является наличие полномочий по выбору и влияние на экономическую политику компании. Это может быть:

- управление производством (продажей и покупкой товаров и услуг);
- управление активами и обязательствами;
- влияние на размер доходов и расходов;

- ведение инвестиционной политики и пр.

Полномочия в отношении объекта инвестиций определяются из долей участия прав голоса и подразделяются на существенные права и права защиты. Если инвестор обладает существенными правами, то он обладает такими полномочиями. Такие права, как правило, могут быть исполнены в текущий момент, однако IFRS 10 допускает случаи, когда они могут быть существенными, даже если не могут быть исполнены в текущий момент. Например, инвестору принадлежит опцион, подлежащий исполнению в течение двух недель в том случае, если его финансовое положение стабильно. Существенные права позволяют наложить право вето на изменение условий сделок, заниматься кадровыми вопросами руководящего персонала и др.

К факторам оценки существенности прав относятся:

- наличие препятствий для исполнения прав, которые включают штрафы, нормативно-правовые условия, запрещающие исполнять свои права и пр.;
- наличие у инвесторов практической возможности реализовать свои права без согласия других инвесторов.

Полномочия в отношении объекта инвестиций приобретаются в силу прав голоса, обусловленных наличием долевых инструментов, в частности обыкновенных акций объекта инвестиций. Наиболее простым способом наличие контроля проверяется при обладании инвестором более половины прав голоса. В значительном числе случаев контроль определяется правом голоса, поэтому дальнейшая оценка наличия контроля уже может не потребоваться. Вместе с тем инвестор может обладать полномочиями и при наличии менее половины прав голоса. Инвестор может обладать полномочиями при отсутствии большинства прав голоса, такая ситуация носит название «фактический контроль» [22]. Причины наличия полномочий при отсутствии реального преимущества прав

голоса указаны в п. B42 стандарта IFRS 10. К ним относится следующее:

- чем больше пакет инвестора с правом голоса по отношению к другим держателям прав голоса, тем больше вероятность обладания существующими правами;
- чем больше количество сторон, действующих сообща, тем больше вероятность обладания инвестором существующих прав;
- любые дополнительные причины, указывающие на обладание инвестором существующими правами и возможностью управлять значимой деятельностью в нужный момент времени и пр.

Если инвестор обладает потенциальными правами голоса (опционы, форвардные контракты), то в целях определения контроля учитываться будут такие права, которые являются существенными. При оценке существенности потенциальных прав голоса инвестор должен учесть цель и структуру анализируемого инструмента.

Разберем на следующих примерах наличие у инвестора контроля в случае обладания им существенным пакетом акций другой компании с правом голоса.

1. Компании FIRST принадлежит 49% голосующих акций компании SECOND, оставшийся 51% акций распределен среди акционеров, владеющих по 1% голосующих акций.

В данном случае компания FIRST обладает полномочиями в отношении компании SECOND, поскольку компании FIRST принадлежит основная доля участия с правом голоса, а оставшаяся часть голосующих акций распределена среди большого количества акционеров, обладающих не более 1% акций каждый.

2. Компании FIRST принадлежит 43% голосующих акций компании SECOND, по 26% голосующих акций распределено между

двумя акционерами THIRD и FOURTH, а оставшиеся 5% – между пятью акционерами, владеющими по 1% (каждый).

В таком соотношении акций компания FIRST не обладает полномочиями в отношении компании SECOND, поскольку компании FIRST принадлежит 43% доли участия с правом голоса, а акционеры с существенной долей участия, составляющей 52%, могут организовать перевес голосов над компанией FIRST.

3. Компании FIRST принадлежит 30% голосующих акций компании SECOND, 50% голосующих акций распределено среди 50 акционеров, обладающих по 1% акций, половина из которых участвует в ежегодном собрании акционеров, а оставшиеся 10% – между двумя акционерами THIRD и FOURTH, владеющими по 5% (каждый).

В данном случае требуется применение суждения в отношении обладания правом голоса компанией FIRST. Поскольку половина из оставшейся доли акционеров, участвующих в ежегодном собрании акционеров, равна 25%, то вместе с акционерами компаний THIRD и FOURTH они составят 35%, что превысит долю компании FIRST. Компания FIRST не будет обладать полномочиями в отношении компании SECOND.

4. Компании FIRST принадлежит 42% голосующих акций компании SECOND, 38% голосующих акций распределено среди 40 акционеров, обладающих по 1% акций, половина из которых участвует в ежегодном собрании акционеров, а оставшиеся 20% – между двумя акционерами THIRD и FOURTH, владеющими по 10% (каждый).

Данный случай требует применения суждения в отношении обладания правом голоса компанией FIRST. Поскольку половина из оставшейся доли акционеров, участвующих в ежегодном собрании акционеров, равна 19%, то вместе с акционерами компаний THIRD и FOURTH они составят 39%, что меньше доли компании FIRST. Компания FIRST может

обладать полномочиями в отношении компании SECOND при выполнении всех критериев наличия контроля.

Из примеров следует основной вывод: одно из важнейших изменений в результате принятия IFRS 10 связано с тем, что данный стандарт впервые рассматривает вопросы фактического контроля инвестором объекта инвестиций.

Понятие права защиты впервые введено стандартом IFRS 10 в следующей редакции: «Права, цель которых состоит в защите доли участия стороны, обладающей указанными правами, без предоставления такой стороне полномочий в отношении предприятия, с которым связаны такие права»⁴.

К защитительным правам относятся:

- право утверждать капитальные затраты объекта инвестиций;
- право наложения ареста на активы при невыполнении инвестором условий займа;
- право наложения вето между инвестором и связанной или ассоциированной стороной.

Иными словами, к защитительным правам относятся права узкого характера, относящиеся только к области управления своей компанией и не влияющие на контроль всей группы.

Вместе с тем в стандарте IFRS 10 содержится описание множества деталей. В частности, в отношении первого критерия наличие полномочий возможно в отсутствие большинства прав голоса (фактический контроль). К примеру, чем больше у инвестора прав голоса по сравнению с другими лицами, тем больше вероятность наличия у него прав, позволяющих управлять значимой деятельностью.

Вторым обязательным критерием обладания инвестором контроля над объектом

⁴ Приложение А к IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность». URL: http://minfin.ru/ru/search/?q_4=IFRS+10+&pub_date_from_4=&pub_date_to_4=&page_id_4=0&source_id_4=6#

инвестиций является определение подверженности его риску изменения доходов от принятия участия в данном объекте инвестиций, или наличия у него права на получение таких доходов. Согласно данному критерию для применения оценки в МСФО вводится такое понятие, как переменный доход. В соответствии с IFRS 10 переменный доход не является фиксированным и может меняться в зависимости от результатов деятельности объекта инвестиций. Он может принимать либо положительное, либо отрицательное значение, а также быть и положительным, и отрицательным. Инвестор оценивает, являются ли доходы от объекта инвестиций переменными. Некоторые фиксированные платежи также могут быть отнесены к переменным, к примеру, к ним относятся процентные платежи, поскольку они влекут за собой кредитный риск. К переменному доходу инвестора относятся:

- дивиденды;
- риск убытка от кредитной поддержки;
- доход, недоступный для иных держателей долей участия.

Наличие возможности изменения доходов от участия в объекте инвестиций может быть признаком наличия у инвестора полномочий: чем больше возможность изменения отдачи от инвестиций, тем больше у инвестора стимулов получить права, обеспечивающие ему полномочия.

Рассмотрим данные положения на следующем примере.

Два инвестора разрабатывают объект инвестиций с целью выпуска новейшей продукции, создающей будущее для всех технологий (смартфонов, компьютеров, ноутбуков, вычислительной техники, компонентов компьютеров, программного обеспечения и т.д.). При этом один инвестор отвечает за разработку и успешное введение инноваций, а второй – за производство данной продукции. Оба вида деятельности являются

значимыми, поэтому каждый инвестор должен определить, обладает ли он возможностью управлять деятельностью, которая наиболее существенно влияет на отдачу от инвестиций. Первый инвестор в большей степени влияет на возможность изменения доходов от участия в объекте инвестиций, поскольку его успешное введение инноваций приводит к выпуску новейшей брендовой продукции, доходы от реализации которой наиболее существенны. Исходя из данного положения, контролем над объектом инвестиций будет обладать первый инвестор.

Третьим обязательным критерием обладания инвестором контроля над объектом инвестиций является возможность использования полномочий в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора. Для оценки данного критерия в стандарте вводятся понятия «принципал – агент». В п. B58 стандарта указывается, что агент – это сторона, привлеченная, прежде всего с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны – принципала. Исходя из этого, агент не контролирует объект инвестиций при осуществлении им своих полномочий по принятию решений. Агент не контролирует объект инвестиций, если он исполняет права на принятие решений, которые ему делегированы. Инвестор, обладающий правами принятия решений, должен определить, является он принципалом или агентом [22]. Агент может быть не связан с принципалом договорными отношениями. Термин «агент де-факто» применяется в отношении тех агентов, которые действуют от имени принципала при отсутствии договорных отношений. Например, сторона может выступать в качестве агента де-факто, если инвесторы являются связанными сторонами.

На рис. 5 показана блок-схема, применение которой поможет пройти тестирование на наличие контроля по отношению к объекту инвестиций. Контроль и, соответственно, полномочия инвестора в отношении объекта

инвестиций, должны отвечать одновременно трем критериям.

Для наглядности в блок-схему включены базовые критерии, позволяющие получить общую картину наличия контроля. Формирование консолидированной финансовой отчетности, согласно требованиям стандарта IFRS 10, будет осуществляться при наличии у инвестора контроля над объектом инвестиций, оценка которого будет произведена при одновременном соблюдении условий:

- наличие полномочий в отношении объекта инвестиций;
- подверженность инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или наличие права на получение таких доходов;
- возможность использования полномочий в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора.

В случае, если хотя бы один из критериев не соблюдается, инвестор будет применять метод долевого участия: либо учет доли участия как совместно контролируемые компании, либо как ассоциированные компании. При тестировании на возможность использования полномочий в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора (третий критерий) определяется статус инвестора. В случае, если инвестор является принципалом, формирование консолидированной финансовой отчетности будет осуществляться с учетом требований стандарта IFRS 10. Если инвестор является агентом, отчетность будет формироваться по методу долевого участия по правилам стандартов IFRS 11, IAS 28, IAS 27, IFRS 12, IAS 39 и IFRS 9, на что указывает направление стрелки в блок-схеме.

Экономисты А. Кирстеа и А.К. Балтариу (Cirstea A., Baltariu A.C.) сопоставили сходства и различия стандартов МСФО и US GAAP в оценке контроля при формировании

консолидированной финансовой отчетности по следующим критериям:

- наличие концепции прямого контроля;
- наличие концепции непрямого контроля;
- наличие контроля при владении менее 50% собственности;
- требование контрактной поддержки для контроля над менее 50% собственности;
- требование правовой поддержки для контроля над менее 50% собственности;
- наличие концепции контроля де-факто;
- наличие специфических указаний для концепции контроля де-факто;
- рассмотрение экономических зависимостей при оценке наличия контроля над объектом инвестиций;
- учет размер пакета акций по сравнению с другими держателями при оценке наличия контроля над объектом инвестиций;
- рассмотрение вопроса о голосовании на акционерных собраниях при оценке наличия контроля над объектом инвестиций; рассмотрение потенциальных прав голоса при оценке наличия контроля над объектом инвестиций;
- существование концепции разделения власти [20].

Следует заметить, что ряд перечисленных критериев не согласуется с последней редакцией стандарта IFRS 10, поэтому предлагаем провести данное сопоставление по следующим направлениям (рис. 6).

Основные различия стандартов МСФО и US GAAP в оценке контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности заключаются в применении методики определения наличия возможности использования полномочий для влияния на величину доходов инвестора (статус

инвестора: принципал или агент). Критерии сопоставления наличия контроля инвестора над объектом инвестиций, показанные на рис. 6, построены на основе предложенной блок-схемы и описания к ней.

Заключение

В результате исследования основных требований стандарта IFRS 10 в отношении оценки контроля инвестором объекта инвестиций, на практических примерах

показана методика определения наличия контроля при владении различными долями акций, обладающих правом голоса. При этом указано на необходимость применения суждения при рассмотрении различных ситуаций.

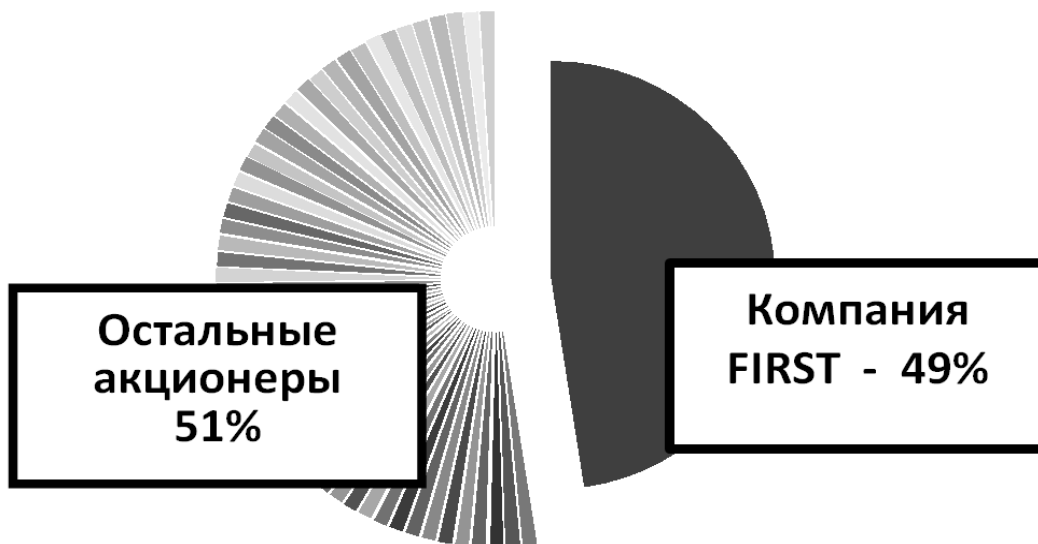
Предложенная блок-схема тестирования оценки контроля содержит методику поэтапной проверки соблюдения контроля инвестора по отношению к объекту инвестиций.

Рисунок 1

Распределение прав голоса между 52 акционерами

Figure 1

Distribution of voting rights among 52 shareholders



Источник: составлено автором

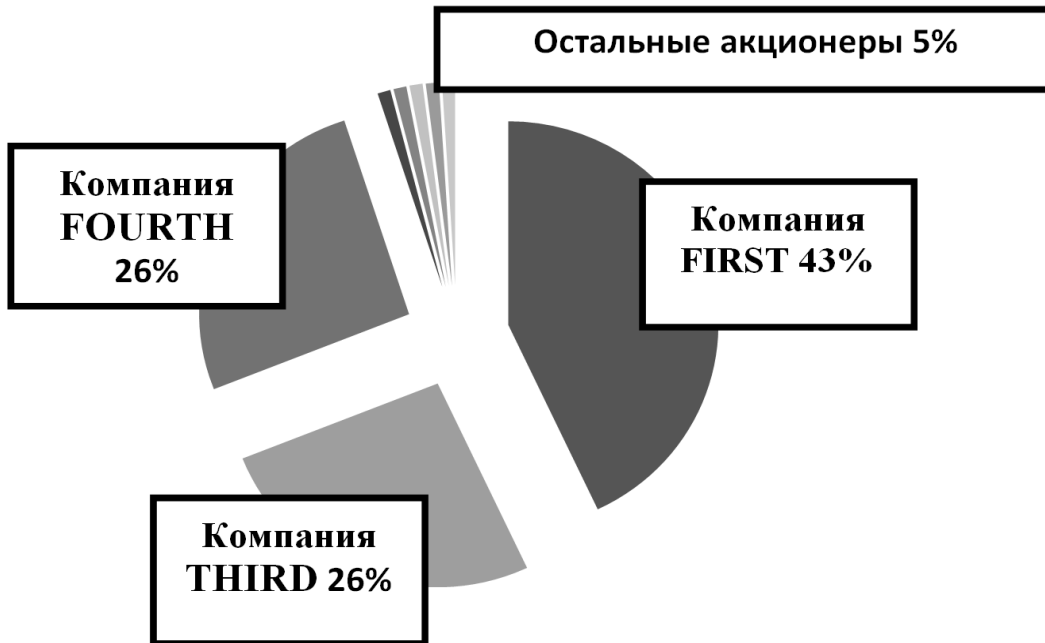
Source: Authoring

Рисунок 2

Распределение прав голоса между 50 акционерами

Figure 2

Distribution of voting rights among 50 shareholders



Источник: составлено автором

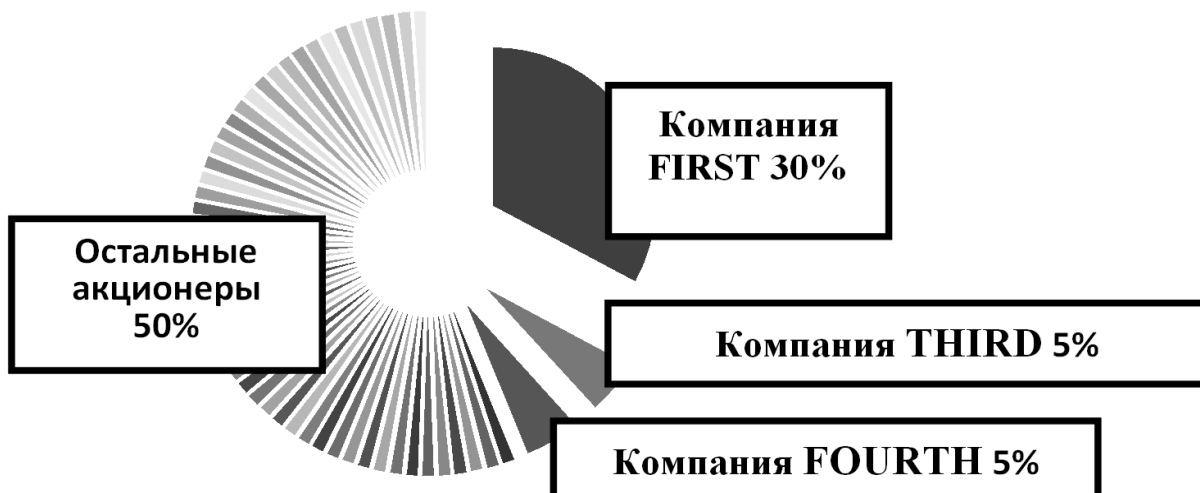
Source: Authoring

Рисунок 3

Распределение прав голоса между 43 акционерами

Figure 3

Distribution of voting rights among 43 shareholders



Источник: составлено автором

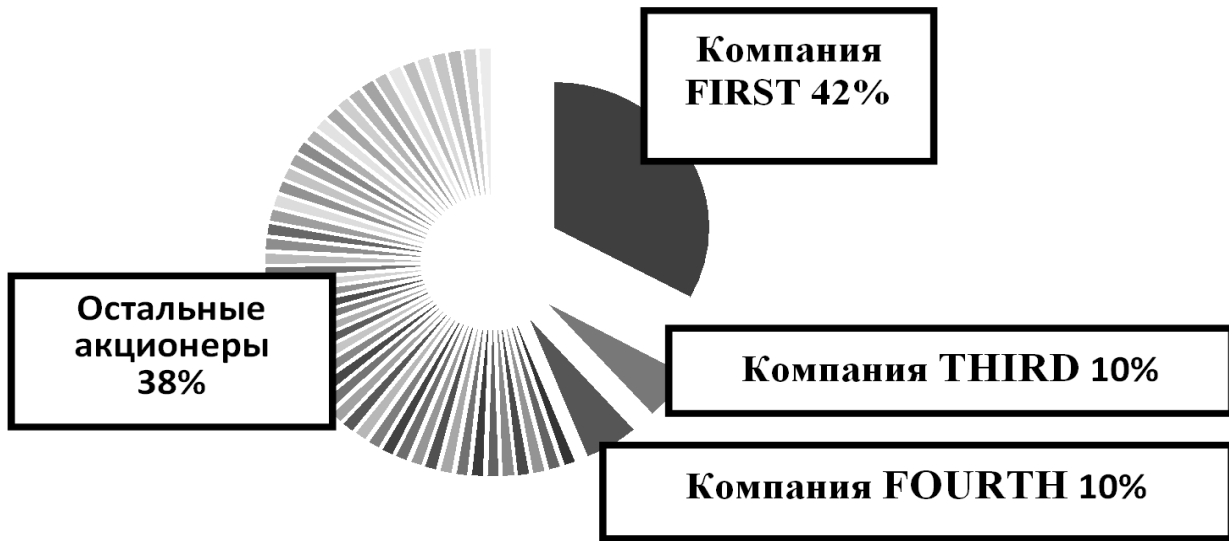
Source: Authoring

Рисунок 4

Распределение прав голоса между 53 акционерами

Figure 4

Distribution of voting rights among 53 shareholders



Источник: составлено автором

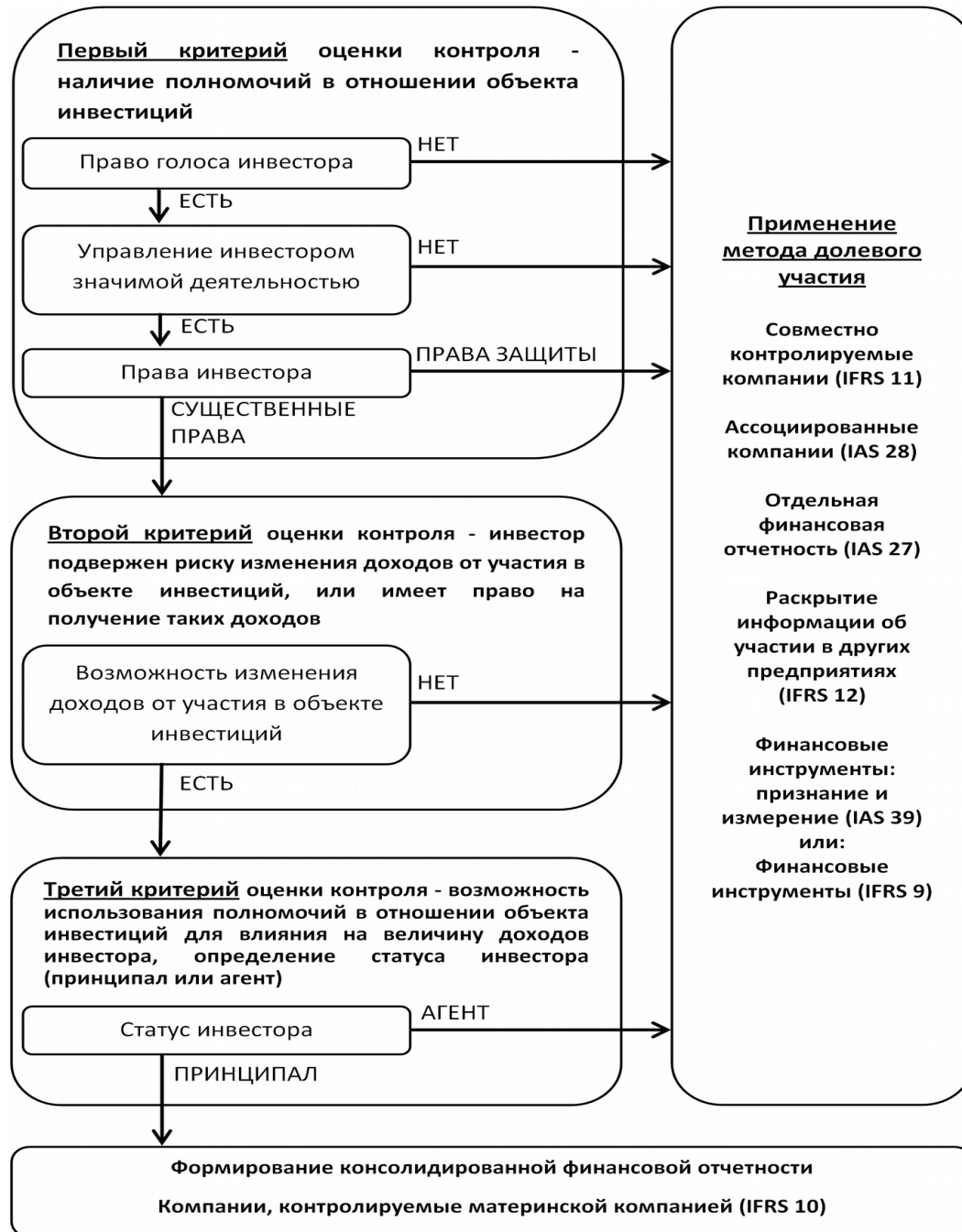
Source: Authoring

Рисунок 5

Блок-схема тестирования оценки контроля по отношению к объекту инвестиций

Figure 5

A flowchart to assess the availability of control over the investee



Источник: составлено автором

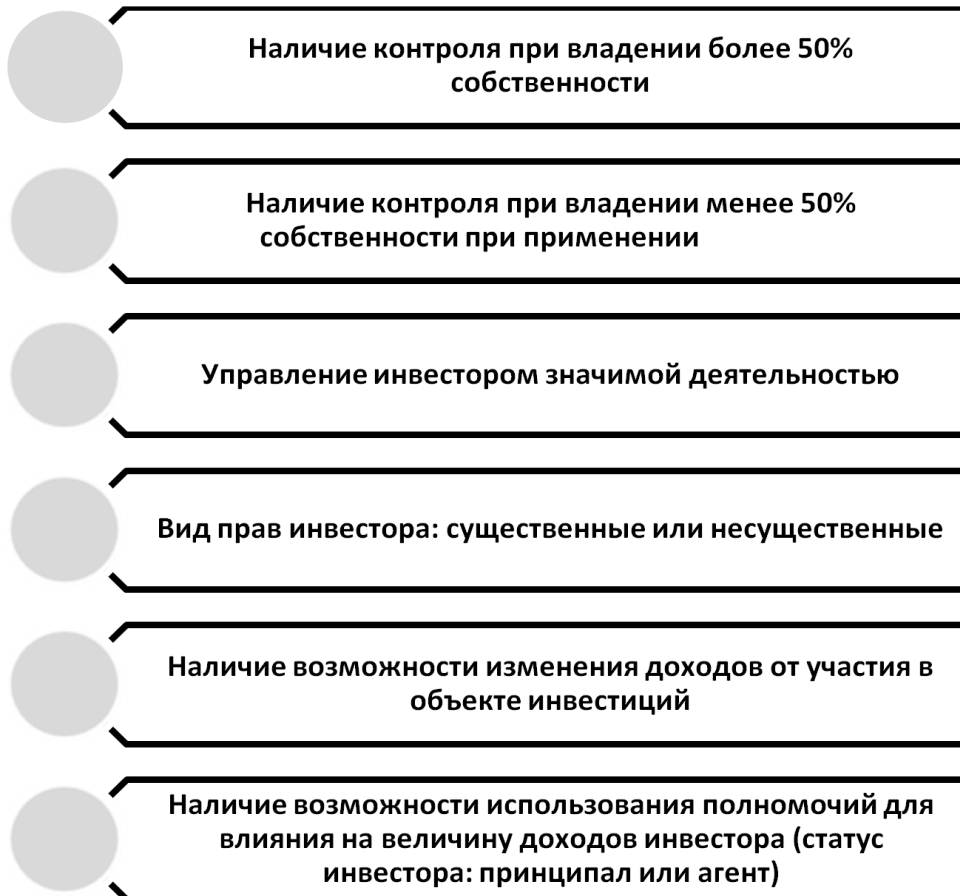
Source: Authoring

Рисунок 6

Критерии сопоставления наличия контроля инвестора над объектом инвестиций

Figure 6

Comparison criteria of the availability of investor's control over the investee



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. Баронина Т.В., Шишкова А.Е. Консолидированная финансовая отчетность: немного истории и современное состояние // *Профессиональный бухгалтер Башкортостана*. 2012. № 1. С. 11–13.
2. Грибановский А.М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2010. № 2. С. 57–61.
3. Волошин Д.А., Николаева О.Е. Консолидированная финансовая отчетность: история возникновения и развитие // *Аудиторские ведомости*. 2011. № 10. С. 71–83.
4. Козенкова Т.А., Тетерятников К.С. Финансовый учет и консолидированная отчетность в системе информационного обеспечения процесса управления финансами группы // *Бухучет в строительных организациях*. 2010. № 3. С. 16–22.
5. Гаджиев Н.Г., Шанавазов И.А. Консолидированная финансовая отчетность в системе управленческой информации // *Вестник Дагестанского государственного университета*. 2010. № 5. С. 4–11.
6. Николаева О.Е., Волошин Д.А. Консолидированная финансовая отчетность: значение для внутренних и внешних пользователей // *Аудиторские ведомости*. 2011. № 12. С. 17–26.
7. Аверчев И.В. МСФО (IFRS) 10 Консолидированная финансовая отчетность // *Бухгалтерский учет*. 2012. № 9. С. 14–20.
8. Сапожникова Н.Г. Консолидированная финансовая отчетность корпораций // *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2014. № 3-1. С. 235–240.
9. Сытник О.Е., Каменецакая М.О. Консолидация и консолидированная финансовая отчетность // *Научные труды SWorld*. 2015. № 3. С. 82–85.
10. Волкова Е. Консолидированная финансовая отчетность – методика формирования // *РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2010. № 4. С. 174–179.
11. Молозева С.А., Баранова С.В. Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность в новых условиях хозяйствования // *Научный альманах Центрального Черноземья*. 2013. № 2. С. 31–34.
12. Мандрощенко В.М. Консолидированная финансовая отчетность на этапе кризисного состояния мировой экономики // *Аудит и финансовый анализ*. 2012. № 6. С. 24–28.
13. Генералова Н.В., Оленьков Д.Н. Консолидированная финансовая отчетность по МСФО: добровольная или обязательная? // *БУХ. 1С*. 2014. № 5. С. 31–35.
14. Сотникова Л.В. Консолидированная финансовая отчетность: необходимость формирования // *Бухучет в строительных организациях*. 2014. № 8. С. 44–49.
15. Пучкова С.И. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность в условиях перехода на МСФО // *Бухгалтерский учет*. 2015. № 5. С. 26–29.
16. Галимуллина Н.А., Сафуанов Р.М. Консолидированная отчетность как информационная база анализа финансово-экономического состояния муниципальных образований // *Журнал правовых и экономических исследований*. 2010. № 3. С. 115–122.
17. Тихонова А.Ю. Консолидированная отчетность как основа определения финансового состояния корпорации // *Вестник магистратуры*. 2015. № 12-2. С. 65–67.

18. *Исакова С.А.* Консолидированная финансовая отчетность как объективная информация о хозяйственной деятельности бизнес-структур // Вестник экономической интеграции. 2012. № 2. С. 52–57.
19. *Акимова А.А., Федорова Т.В.* Особенности введения нового международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» // Научные записки ОрелГИЭТ. 2012. № 2(6). С. 179–182.
20. *Cirstea A., Baltariu A.C.* Convergence of Consolidated Financial Statements Regulations: Are We There Yet? *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 15, pp. 1297–1303.
21. *Трофимова Л.Б.* Консолидация отчетности при объединении бизнеса. Монография. М.: Издательский дом АТиСО, 2011. 184 с.
22. Новые МСФО по консолидации и оценке справедливой стоимости / Пер. с англ. М: Альпина Паблишер, 2013. 405 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

International Standards of Accounting and Reporting

METHODS TO ASSESS CONTROL WHEN PREPARING CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO IFRS 10 REQUIREMENTS

Lyudmila B. TROFIMOVA

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
p-LBT@rambler.ru

Article history:

Received 11 August 2016
Received in revised form
5 October 2016
Accepted 25 October 2016
Available online
27 February 2017

JEL classification: F65, G00,
G30

Keywords: control, privilege,
principal, agent, voting power

Abstract

Subject The article describes basic requirements of IFRS 10 Consolidated Financial Statements from the standpoint of the study of specifics of control assessment for consolidated financial statements formation.

Objectives The purpose of the study is to develop a method to exercise a phased assessment of control when producing consolidated financial statements.

Methods I developed methods for phased assessment of control using a flowchart. The latter enables to determine the availability of investor's control over the investee. The assessment of control will be performed with simultaneous observance of the existence of powers in respect of the investee, investor's exposure to risk of changes in return on investment, and the possibility of using the powers to influence the amount of investor's return.

Results The findings helped to develop a flowchart. It tests the assessment of control over the investee. I also examine the assessment criteria using practical materials. The findings may be useful for accountants involved in consolidated financial statements preparation, and for lectures and workshops on IFRS in educational institution.

Conclusions and Relevance The paper explores the requirements of IFRS 10 related to assessment of investor's control over the investee, and identifies the most important criteria. The results of the study will enable to simplify the procedure and understand the terminology of the standard.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Baronina T.V., Shishkova A.E. [Consolidated financial statements: Historical background and the current state]. *Professional'nyi bukhgalter Bashkortostana = Professional Accountant of Bashkortostan*, 2012, no. 8, pp. 11–13. (In Russ.)
2. Gribovskii A.M. [Consolidated financial statements: How it all began]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty = Corporate Financial Statements. International Standards*, 2010, no. 2, pp. 57–61. (In Russ.)
3. Voloshin D.A., Nikolaeva O.E. [Consolidated financial statements: History and development]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 10, pp. 71–83. (In Russ.)
4. Kozenkova T.A., Teteryatnikov K.S. [Financial accounting and consolidated reporting in the system of information support to financial management of the group]. *Bukhchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Organizations*, 2010, no. 3, pp. 16–22. (In Russ.)
5. Gadzhiev N.G., Shanavazov I.A. [Consolidated financial statements in the management information system]. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta = Herald of Dagestan State University*, 2010, no. 5, pp. 4–11. (In Russ.)
6. Nikolaeva O.E., Voloshin D.A. [Consolidated financial statements: Importance for internal and external users]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 12, pp. 17–26. (In Russ.)

7. Averchev I.V. [IFRS 10 Consolidated Financial Statements]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 9, pp. 14–20. (In Russ.)
8. Sapozhnikova N.G. [Consolidated financial statements of corporations]. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Topical Issues of Humanities and Sciences*, 2014, no. 3-1, pp. 235–240. (In Russ.)
9. Sytnik O.E., Kamenetskaya M.O. [Consolidation and consolidated financial statements]. *Nauchnye trudy SWorld = SWorld Academic Papers*, 2015, no. 3, pp. 82–85. (In Russ.)
10. Volkova E. [Consolidated financial statements: A formation technique]. *RISK: Resursy, Informatsiya, Snabzhenie, Konkurentsia = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*, 2010, no. 4, pp. 174–179. (In Russ.)
11. Molozeva S.A., Baranova S.V. [Consolidated financial statements under new economic conditions]. *Nauchnyi al'manakh Tsentral'nogo Chernozem'ya = Scientific Almanac of the Central Black Earth Region*, 2013, no. 2, pp. 31–34. (In Russ.)
12. Mandroschenko V.M. [Consolidated financial statements at the stage of the global economy crisis]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2012, no. 6, pp. 24–28. (In Russ.)
13. Generalova N.V., Olen'kov D.N. [Consolidated financial statements according to IFRS: Voluntary or mandatory?]. *BUKH. IC*, 2014, no. 5, pp. 31–35. (In Russ.)
14. Sotnikova L.V. [Consolidated financial statements: The need to prepare]. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Organizations*, 2014, no. 8, pp. 44–49. (In Russ.)
15. Puchkova S.I. [Business combinations and consolidated financial statements during the transition to IFRS]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2015, no. 5, pp. 26–29. (In Russ.)
16. Galimullina N.A., Safuanov R.M. [Consolidated accounts as an information base to analyze the financial and economic condition of municipalities]. *Zhurnal pravovykh i ekonomicheskikh issledovaniy = Journal of Legal and Economic Studies*, 2010, no. 3, pp. 115–122. (In Russ.)
17. Tikhonova A.Yu. [Consolidated accounts as a basis to determine the financial condition of a corporation]. *Vestnik magistratury = Master Student Journal*, 2015, no. 12-2, pp. 65–67. (In Russ.)
18. Isakova S.A. [Consolidated financial statements as unbiased information about the economic activity of business structures]. *Vestnik ehkonomicheskoi integratsii = Bulletin of Economic Integration*, 2012, no. 2, pp. 52–57. (In Russ.)
19. Akimova A.A., Fedorova T.V. [Specifics of introduction of new International Financial Reporting Standard (IFRS) 10 Consolidated Financial Statements]. *Nauchnye zapiski Orel GIEHT = Scientific Journal of OrelSIET*, 2012, no. 2(6), pp. 179–182. (In Russ.)
20. Cirstea A., Baltariu A.C. Convergence of Consolidated Financial Statements Regulations: Are We There Yet? *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 15, pp. 1297–1303.
21. Trofimova L.B. *Konsolidatsiya otchetnosti pri ob"edinenii biznesa* [Consolidation of financial statements under business combination]. Moscow, ATiSO Publ., 2011, p. 184.

22. *Novye MSFO po konsolidacii i ocenke spravedlivoj stoimost* [New IFRS on consolidation and fair value measurement]. Moscow, Al'pina Pablisher Publ., 2013, 405 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.