

ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ОБЪЕКТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МСФО И В РОССИЙСКОЙ УЧЕТНОЙ НАУКЕ И НОРМАТИВНОЙ БАЗЕ

Глухова Е.В.

ООО «Транснефть Финанс», Москва, e-mail: evg77@mail.ru

Представлен обзор основных понятий, используемых при составлении консолидированной финансовой отчетности. Проведен анализ порядка определения объекта консолидированной финансовой отчетности с учетом российских особенностей: требований нормативной базы и подходов российской учетной науки.

Ключевые слова: группа предприятий, периметр консолидации, консолидированная финансовая отчетность

ABOUT THE DETERMINATIONS OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN IFRS AND IN RUSSIAN ACCOUNTING AND LEGAL BASIS

Glukhova E.V.

Transneft Finance Limited, Moscow, e-mail: evg77@mail.ru

The article provides an overview of the basic concepts used in the preparation of consolidated financial statements. The investigation is carried out about how the object of consolidated financial statements is determined in Russian legal basis and Russian accounting.

Keywords: a group, the perimeter of consolidation, the consolidated financial statements

В июле 2010 года увидел свет долгожданный законодательный акт – федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» (№ 208-ФЗ от 27.07.2010 г.). Пункт 1 статьи 3 закона в качестве нормативной базы для составления такой отчетности называет Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО). В связи с приобретенным благодаря этому законодательному акту официальному статусу вопросы применения МСФО в российской бухгалтерской практике получили новый оттенок актуальности.

К категории таких вопросов относится вопрос о порядке приложения понятия «объект консолидированной финансовой отчетности» к реалиям российской законодательной базы.

Ученые выделяют три основные концепции идентификации объекта консолидированной финансовой отчетности (далее – КФО) [4]: концепция собственности, концепция контроля, концепция управления.

Концепция собственности пользуется правовым критерием – долей голосующих акций (долей участия в контролируемой организации). В свете этой концепции группа представляет собой холдинговую компанию, включающую материнское и дочерние общества.

Концепция контроля к правовым критериям определения объекта КФО присово-

купляет фактические критерии контроля, расширяя таким образом понятие «материнско-дочерних» отношений, но все также рассматривая исключительно этот («материнско-дочерний») тип зависимости между организациями как объектом КФО.

Концепция управления представляет наиболее полный охват предприятий-участников консолидируемой группы и включает в их состав помимо материнской и дочерних организаций организации, находящиеся под общим (совместным) контролем и управлением. На наш взгляд, сюда бы следовало отнести и так называемые ассоциированные предприятия, по отношению к которым консолидирующий субъект обладает значительным влиянием. Ведь, как отмечает М.А. Мещерякова, «сущность этой концепции состоит в совпадении объекта консолидированной финансовой отчетности с объектом управления, главный критерий можно определить как наличие единого управления группой».

Взгляд авторов МСФО на классификацию предприятий с точки зрения необходимости консолидации их финансовых показателей вполне согласуется с представленной иерархией концепций. МСФО выделяют три основных типа участия:

- дочерние компании (организации, контролируемые составляющей КФО компанией). К этой категории стоит отнести также

так называемые предприятия специального назначения, которые создаются с целью получения прибыли консолидирующей компанией, хотя формально они ей и не принадлежат;

- совместно контролируемые компании (это предприятия, которые контролируются консолидирующей компанией совместно с другими лицами);

- ассоциированные компании.

Основными МСФО, регулирующими вопросы составления КФО, являются МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве», разъяснения МСФО, в частности, ПКР (SIC) 12

«Консолидация предприятия специального назначения».

В настоящее время российская законодательная и нормативная база в области бухгалтерского учета и отчетности развивается по пути сближения с МСФО. Такой сценарий развития бухгалтерского учета в России был заявлен Правительством РФ более 10 лет назад в «Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283). Эта уже фактически сложившаяся тенденция легко прослеживается и при сравнении основных понятий, используемых при составлении КФО, в «отечественной» интерпретации и интерпретации МСФО (таблица).

Представление основных понятий, связанных с консолидацией отчетности, в МСФО и в российской нормативной базе

Термин	Определение термина с указанием источника	
	МСФО	Российские законодательные акты и нормативные документы
1	2	3
Контроль	Право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности (МСФО 27)	Юридическое и (или) физическое лицо как правило контролирует другое юридическое лицо, когда такое юридическое и (или) физическое лицо имеет: 1) преобладающее участие в хозяйственном обществе (товариществе) (более 50% акций (долей) в уставном (складочном) капитале; 2) право распоряжаться более чем 20% акций (долей) в сочетании с возможностью определять решения хозяйственного общества (товарищества) [2]
Группа	Материнское предприятие со всеми его дочерними предприятиями (МСФО 27)	Головная организация и ее дочерние и зависимые общества [1]. Понятие «группа организаций» определяется в соответствии с МСФО (Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»)
Доля меньшинства (неконтролирующая доля)	Часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, принадлежащая на доли участия в капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия (МСФО 27)	Величина финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащая головной организации [1]
Материнское предприятие	Предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий (МСФО 27)	Организация, имеющая дочерние и зависимые общества [1]
Дочернее предприятие	Предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием (МСФО 27)	Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом (ГК РФ ч. 1 ст. 105)

1	2	3
Ассоциированное предприятие	Предприятие, в том числе неакционерное предприятие, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности (МСФО 28)	Нет определения
Зависимое общество	Нет определения	Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ГК РФ ч. 1 ст. 106)
Значительное (существенное) влияние	Право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, не являющееся контролем или совместным контролем над указанной политикой (признаки: наличие права собственности на 20 и более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций; меньшее количество прав голоса при наличии убедительных доказательств значительного влияния при такой расстановке сил) (МСФО 28)	Юридическое и (или) физическое лицо оказывает значительное влияние на другое юридическое лицо, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролирует его. Значительное влияние может иметь место в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключенного соглашения, участия в наблюдательном совете и других обстоятельств [2]
Связанные стороны	Сторона является связанной стороной предприятия, если: 1) такая сторона: а) контролирует предприятие или находится под его контролем или если предприятие и такая сторона находятся под общим контролем; б) имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или в) осуществляет совместный контроль над предприятием. 2) сторона является ассоциированным предприятием данного предприятия; 3) сторона представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие; 4) сторона входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия; 5) сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в пп. 1,4; 6) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия (МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»)	Связанными сторонами, т.е. юридическими и (или) физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние, могут являться: а) юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации; б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности; в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность [2].

Анализ основных регулирующих вопросы консолидации МСФО позволяет сделать вывод, что консолидацию отчетности предваряет классификация организаций,

образующих корпоративную группу, на организации:

— контролируемые материнской организацией (дочерние, внучатые);

– на которые консолидирующая организация оказывает значительное влияние (ассоциированные);

– в совместной деятельности которых консолидирующая организация принимает непосредственное участие на основе договора простого товарищества (совместно контролируемые);

– акции (доли участия) в которых приобретены или удерживаются для последующей выгодной реализации.

Последняя группа организаций согласно требованиям МСФО 27 консолидации не подлежит. Вместе с тем, первые три пункта вышеприведенного перечня в совокупности значительно отличаются от понятия группы как оно обозначено в МСФО 27 (см. табл. 1).

Таким образом, МСФО, с одной стороны, расширяя понятие объекта консолидированной отчетности, с другой стороны, не предлагают термина для обозначения объекта, поскольку термин «группа» не характеризует объект КФО в полном объеме.

Российская учетная наука в качестве такого термина предлагает использовать понятие «периметр консолидации», под которым понимается «обобщение по определенным правилам финансово-экономических показателей деятельности материнской, дочерних, внучатых, ассоциированных и совместно контролируемых организаций, рассматриваемых в качестве единой экономической организации» [3], «группа предприятий, годовые отчеты которых входят в состав объединенного отчета группы» [5].

Стоит отметить, что в МСФО 27 сделан акцент также на том факте, что контроль в группе не всегда основан лишь на правовых критериях его определения. Он, в частности, может обеспечиваться правом контролирующей стороны на определение финансовой и хозяйственной политики предприятия по уставу, соглашением с другими инвесторами на управление более чем половиной прав голоса, правом назначения членов органа управления предприятия либо правом представлять большинство голосов на заседаниях такого органа.

Дополнительные признаки контроля представлены в Разъяснении ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения» применительно к специализированным предприятиям (ПСН), созданным учредителем для выполнения узких целей.

Российская учетная наука в настоящее время использует правовой критерий включения организаций в объект КФО. Консолидация в российских условиях затрагивает лишь отчетность основного, дочерних и зависимых обществ. В нормативной базе (за исключением отсылки к МСФО в недавно

принятом Федеральном законе «О консолидированной финансовой отчетности») отсутствуют какие-либо иные критерии идентификации организаций-участниц группы помимо правовых.

Анализ российского законодательства (главы 4 Гражданского кодекса РФ, Федеральных законов «Об акционерных обществах» от 28.12.1995 г. № 208-ФЗ, «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1996г. № 14-ФЗ) позволяет сделать вывод, что основным (материнским) обществом могут выступать товарищества и общества всех видов – полные товарищества и товарищества на вере, акционерные общества, общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, а также унитарные предприятия. Дочерним предприятием могут быть общества с ограниченной ответственностью, акционерные общества и унитарные предприятия. Отчетность товариществ, являющихся формой совместного предпринимательства, в целях составления финансовой отчетности группы консолидируется с учетом требований МСФО 31 «Участие в совместном предпринимательстве».

Таким образом, использование правового статуса основного, дочернего или зависимого общества в качестве критерия при определении объекта консолидированной отчетности одновременно устанавливает требования к организационно-правовой форме участников группы.

Следует выделить то обстоятельство, что существует множество правовых форм взаимоотношений между организациями, являющихся по сути основой стабильных связей между ними и формирующих экономическую и финансовую зависимость одной организации от другой (в частности, различного рода соглашения о долгосрочном сотрудничестве в сфере предоставления «ноу-хау», технологий, в области маркетинга и управления, обучения персонала, соглашения о производстве, сборке, взаимных поставках с последующей продажей поставщику и т.п.). Кроме того, примером стратегического сотрудничества в целях укрупнения бизнеса и охвата более значительных секторов рынка могут служить ассоциации и другие некоммерческие организации, консорциумы, создаваемые на основании соглашений о сотрудничестве без доли участия.

Однако наличие подобного рода соглашений далеко не всегда означает наличие контроля одного из их участников в отношении другого/других участников и, соответственно, появления объекта консолидированной финансовой отчетности.

Отношения экономической зависимости между организациями, такие, как отношения поставщиков с важным клиентом, сами по себе не приводят к контролю. Эти отношения могут быть прекращены по инициативе каждой из сторон. Вместе с тем дополнительные условия многих соглашений могут приводить к зависимости одной организации от другой при принятии решений. Поэтому в условиях отсутствия формализованных критериев определения контроля и существенного влияния (помимо правовых критериев, основанных на доле участия в организации) формирование периметра консолидации во многом остается прерогативой специалистов, отвечающих за составление КФО, а отдельные моменты отданы на откуп их профессиональному суждению.

Таким образом, применение только правового критерия при определении объекта КФО сужает понятие периметра консолидации. Не случайно профессор Я.В. Соколов акцентирует внимание учетных работников на том, что определение контроля через владение акциями «...означает:

1) игнорирование принципа приоритета содержания над формой;

2) игнорирование реальных форм контроля, которые не получили формального подтверждения через пакет акций»[6]. Это замечание справедливо и в отношении иных правовых форм контроля.

Система участия может объединять предприятия различных организационно-правовых форм, вместе с тем из-за особенностей управления в организации той или иной формы не всякая организация может становиться объектом контроля или суще-

ственного влияния со стороны другой организации.

Среди многообразия юридических форм практически невозможно конкретизировать виды соглашений, которые могут служить правовым оформлением контроля. Вопрос о наличии контроля требует дополнительной информации и анализа.

Следовательно, в каждом конкретном случае составления консолидированной финансовой отчетности холдинговые отношения (отношения организаций внутри периметра консолидации) должны получить свою интерпретацию, подразумевающую объединение организаций не только по их правовому статусу или организационно-правовой форме, но и по другим критериям, отражающим наличие фактического контроля.

Список литературы

1. О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Приказ Минфина РФ от 30.12.1996 г. 12 // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. – 1999. – № 8.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008): Приказ Минфина РФ от 29.04.2008г. № 48н // Росю газ. – 2008. – 4 июня.
3. Бурлакова О.В. Методология консолидированного учета в корпоративных группах Российской Федерации: дис. ... докт. экон. наук. – Оренбург, 2008. – С. 49.
4. Мещерякова М.А. Развитие системы балансовых обобщений в консолидированной финансовой отчетности: дис. ... канд. экон. наук. – М., 2003. – С. 64.
5. Плотников В.С. Методологические основы консолидированного учета и отчетности: дис. ... докт. экон. наук. – Саратов, 2001. – С. 72.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.