



КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ГРУППЫ ПРЕДПРИЯТИЙ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

ШАРИКОВА Ирина Викторовна, Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова

ШАРИКОВ Артём Викторович, Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова

ФЕФЕЛОВА Наталья Петровна, Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова

ГОВОРУНОВА Татьяна Владимировна, Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова

В соответствии с действующим законодательством компании, объединенные в группы, должны составлять консолидированную финансовую отчетность. При этом отечественное законодательство регулирует лишь ограниченный перечень вопросов, регламентирующий процедуру ее составления и представления, в то время как порядок отражения информации в ней определяется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В статье проведен обзор основных международных стандартов, напрямую затрагивающих процесс консолидации отчетности; рассмотрены методы и принципы учета каждого объединения бизнеса; дается информация о возможных исключениях из общих правил.

Слово «консолидация» согласно Энциклопедическому словарю означает укрепление (*позднелат. consolidatio – от consolido – укрепляю*), объединение, сплочение [10].

Объединение компаний в группы трудно признать необходимостью исключительно современного этапа экономического развития. Со времен средневековья известны торговые союзы, торговые гильдии, торговые дворы (ганзы). Например, «стальной двор» в Лондоне, великий Ганзейский союз (от нем. «Hansa» – группа). Затем стали появляться финансово-промышленные группы, холдинги. Однако во все времена, целью объединения различных компаний в группы было повышение их капитализации, конкурентоспособности, возможности завоевания новых рыночных сегментов, улучшение инвестиционной ситуации. Другими словами, «укрепление» путем «объединения».

Объединение компаний в группы стало естественным процессом на современном этапе развития российской экономики. Они должны составлять консолидированную финансовую отчетность, то есть систематизированную информацию, отражающую финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения [1]. Таким образом, бухгалтерский учет в России делает новый виток в своем развитии [9].

Федеральный закон «О консолидированной отчетности» устанавливает порядок и сроки представления консолидированной отчетности [5], в то время как порядок отражения информации в ней определяется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и разъяснениями к ним [8].

Целью указанных стандартов, в частности IFRS 3, является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях. Именно данный стандарт устанавливает принципы и требования признания и оценки в отчетности приобретенных активов, принятых обязательств и неконтролирующую долю участия в объекте приобретения, приобретенный гудвилл или прибыль, содержание и объем информации, подлежащей раскрытию и позволяющей «пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов» [3].

Данный стандарт определяет «Метод приобретения» в качестве метода учета каждого объединения бизнеса; позволяет идентифицировать «приобретателя» или организацию, «которая получает контроль над другой организацией, то есть объектом приобретения»; позволяет четко определить «дату приобретения» – дату получения контроля над объектом приобретения. МСФО (IFRS) 3 провозглашает:

1. *Принцип признания*, обязывающий прежних собственников (приобретателя и объекта приобретения) относить или признавать «идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства» как часть обмена при объединении бизнеса, а не результат отдельных операций. При этом критерии признания детально изложены в пунктах B51–53;

2. *Принцип оценки*, обязывающий приобретателя оценивать «идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства» по справедливой стоимости на дату приобретения.



Кроме того, приобретатель должен оценить на дату приобретения текущие доли владения участников объединения бизнеса, дающие своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов в случае ликвидации организации. Таковую оценку, в отличие от всех прочих компонентов неконтролирующей доли участия, приобретатель может проводить либо по справедливой стоимости, либо пропорционально части «существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения» [3, п. 18].

Вместе с тем, МСФО (IFRS) 3 допускает, что по ряду статей возможны исключения из принципов признания и оценки (п. 21). В этом случае приобретатель может руководствоваться требованиями других МСФО, что, безусловно, приведет к изменению результата оценки, либо проводить оценку в сумме, не являющейся справедливой стоимостью. Если, процесс объединения бизнеса, основан на простом обмене исключительно долями в капитале, то степень надежности оценки этих статей по справедливой стоимости «в капитале объекта приобретения на дату приобретения» будет превышать аналогичную оценку «доли в капитале приобретателя». Именно эту стоимость, приобретатель должен использовать в обязательной оценке суммы гудвилла, – в других случаях будет применена справедливая стоимость «переданного возмещения на дату приобретения» [3, п. 33].

Объединение бизнеса для приобретателя может стать «выгодной покупкой», принося ему определенную сумму дохода. Такая ситуация может иметь место, если другие собственники продают свою долю в бизнесе под принуждением, либо в результате проявления действия исключений из принципов признания и оценки. IFRS 3 допускает, после проведения тщательной проверки правильности идентификации приобретенных активов и принятых обязательств, «признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения». При этом прибыль должна быть отнесена на приобретателя.

При объединении бизнеса приобретатель должен передать возмещение бывшим собственникам, оцениваемое по справедливой стоимости. Если указанное возмещение включает активы или обязательства приобретателя, балансовая стоимость которых отличается от справедливой стоимости на дату приобретения, то приобретатель обязан провести их переоценку и признать, полученный в результате доход или убытки. Если же возмещение передается не бывшим собственникам, а объекту приобретения, то после передачи эти активы и обязательства остаются под контролем приобретателя в составе объединенной организации. При этом их стоимость должна соответствовать балансовой, что исключает воз-

можность возникновения прибыли или убытка.

Необходимо отметить, что объединение бизнеса может осуществляться поэтапно, путем так называемого «пошагового приобретения». В этом случае приобретатель должен провести переоценку первоначальной доли в капитале объекта приобретения и «признать возникшие при этом прибыль или убыток ... в составе прочего совокупного дохода» [3, пп. 41–42].

Возможен вариант объединения бизнеса без передачи возмещения. При этом контроль к приобретателю может перейти при истечении права вето, ограничивающего приобретателю контроль над объектом приобретения; выкупе объектом приобретения достаточного количества собственных акций; объединении бизнеса только на основе договора без передачи доли капитала (например, «скрепляющее» соглашение, двойной листинг). В последнем случае доля капитала, держателем которой приобретатель не является, отражается в финансовой отчетности как «неконтролирующая доля участия».

От даты приобретения для приобретателя начинается период оценки идентифицированных активов, принятых обязательств, неконтролирующей доли участия, передаваемого возмещения, первоначальной доли в капитале, полученного гудвилла или прибыли от выгодной покупки. Если приобретатель не успевает к концу отчетного периода завершить оценку всех статей в финансовой отчетности, то их величина отражается по предварительной оценке, установленной на основе тщательного анализа информации за предыдущие периоды с учетом регулирующих статей (например, амортизации). Впоследствии проводится ретроспективная корректировка этих сумм по состоянию на дату приобретения. Сумма корректировки предварительной оценки статей отчетности (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) признается приобретателем через соответствующее изменение величины гудвилла. Продолжительность периода оценки не может превышать одного года от даты приобретения. Последующие корректировки в финансовой отчетности возможны только в случае обнаружения и исправления ошибок, что в свою очередь, регулируется МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [4].

Непосредственно, определение «...принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности...» представлено в МСФО (IFRS) 10. Ее подготовкой и представлением занимается материнская организация (та, которая контролирует деятельность других организаций), определяющая в группе компаний, *принцип контроля*, являющегося основой для консолидации, порядок его применения, устанавливает требования к учету на основе единой



учетной политики, и др. [2].

Так, в соответствии с п. 86 МСФО (IFRS) 10 в консолидированной финансовой отчетности «производится объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков», входящих в группу компаний. Как уже было рассмотрено, в МСФО (IFRS) 3 осуществляется исключение или взаимозачет «балансовой стоимости инвестиций» и доли материнской организации (или приобретателя) в собственном капитале объекта приобретения (дочерних организаций) посредством «учета любого сопутствующего гудвилла» [2, п. 86].

Полностью исключаются из показателей консолидированной отчетности так называемые «внутризаводские» или «внутрихозяйственные» обороты (доходы, расходы, активы, капитал, обязательства, денежные потоки) между компаниями внутри группы или объединения бизнеса, в том числе и финансовые результаты таких оборотов – прибыль или убыток. Вместе с тем, имеющиеся в наличии внутригрупповые убытки могут свидетельствовать об обесценивании капитала, что уже должно быть признано и отражено в консолидированной финансовой отчетности. При этом в отношении временных разниц, возникающих за счет исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций, начинает действовать МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Следует помнить, что сумма доходов и расходов дочерних организаций (или объектов приобретения), включаемая в консолидированную отчетность группы компаний, определяется на дату приобретения пропорционально признанной величине их активов и обязательств. Например, расходы по амортизации в течение отчетного периода будут отражены в финансовой отчетности исходя из величины активов на дату приобретения, оцененных по справедливой стоимости.

Весьма важным требованием стандарта (п. 87) является требование единой учетной политики, обязывающего каждого члена группы, в своей индивидуальной финансовой отчетности делать необходимые корректировки в целях обеспечения сопоставимости показателей с консолидированным отчетом.

Не менее значимой в рассматриваемом аспекте является проблема потенциального права голоса [7]. Особое внимание в МСФО (IFRS) 10 уделено учету и отражению в отчетности этого инструмента. Пункт В47 стандарта дает ему следующее определение: «... это права на получение прав голоса в объекте инвестиций», причем эти «права» должны быть связаны «с конвертируемыми инструментами или опционами, включая форвардные контракты». И принимаются во внимание потенциальные права голоса «только в том случае,

если они являются реальными». Эти показатели, вернее долевое участие материнской организации в потенциальных правах голоса, производных инструментах, содержащих потенциальные права голоса и неконтролирующие доли участия, не учитываются при отражении в консолидированной отчетности изменений в финансовых результатах (прибыль или убыток) собственного капитала. В данном случае, во внимание принимаются только уже имеющиеся доли владения, без учета возможных исполнений или конвертации потенциальных прав голоса и их производных. Однако, если в результате сделки организация получила существующую долю владения, открывающую ей «доступ к доходу», связанному с долей владения, то «пропорция, относимая на материнскую организацию и неконтролирующие доли участия при подготовке консолидированной финансовой отчетности» будет рассчитываться с «учетом возможного исполнения таких потенциальных прав голоса и других производных инструментов, которые в настоящее время предоставляют организации доступ к доходу» [2, пп. 47, 89, 90].

Любой компонент совокупного дохода «относится на собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия», даже в том случае, если «... это приводит к отрицательному сальдо неконтролирующих долей участия». Кумулятивные акции дочерних организаций, находящиеся в обращении, рассматриваются в качестве долевого инструмента «и приходятся на неконтролирующие доли участия», они обязывают материнскую организацию при расчете своей доли в финансовых результатах деятельности провести их корректировку на сумму дивидендов, в независимости были ли они объявлены или нет [2, пп. 47, 94, 95].

Важно учесть, что индивидуальная финансовая отчетность материнской и дочерних организаций, на основе которой составляется консолидированный отчет, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. Если даты окончания отчетного периода у них не совпадают, то дочерняя организация в целях обеспечения консолидации обязана подготовить «дополнительную финансовую информацию» на отчетную дату материнской компании. Если на практике невозможно осуществить подготовку дополнительной информации, то для составления консолидированной отчетности материнская организация будет использовать «финансовую отчетность дочерней организации» с самыми поздними сроками составления, скорректированную с учетом «влияния значительных операций или событий», произошедших в период от подготовки индивидуальной отчетности до даты ее консолидации. Причем продолжительность этого периода не может быть больше трех месяцев.

Годовая консолидированная финансовая отчетность в соответствии со ст. 4 Ф 3 № 208 [5] в



обязательном порядке представляется участникам (акционерам, учредителям), собственникам имущества организации и в Центральный банк РФ. Промежуточная консолидированная отчетность представляется по указанным адресам в соответствии с учредительными документами.

Представляется консолидированный отчет на русском языке и в валюте РФ: годовой – не позднее 120, промежуточный – 60 дней после окончания отчетного года. При этом годовая финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, а составленное по его результатам аудиторское заключение «представляется и раскрывается вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью» [5, ст. 5].

Необходимо отметить, что консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному раскрытию, то есть размещению «в информационных системах общего пользования» или публикации «в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц» независимо от целей ее получения «в течение трех лет с даты ее размещения». Предварительно организация на своем сайте размещает информацию о «месте раскрытия» консолидированной отчетности совместно с аудиторским заключением. Следует помнить, что Центральный банк России может установить сокращенные сроки раскрытия консолидированной финансовой отчетности организаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Исаев Д.В. Формирование консолидированной финансовой отчетности. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru>.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н в ред. Приказа Минфина РФ от 27.06.2016 № 98н.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н в ред. Приказа Минфина РФ от

27.06.2016 № 98н.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (LAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н в ред. Приказа Минфина РФ от 27.06.2016 № 98н.

5. О консолидированной финансовой отчетности: [Федер. закон принят Гос. Думой 27.07.2010 г. по состоянию на 03.07.2016 г. № 208] // СПС «Гарант».

6. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 в ред. от 26.08.2013 г. № 739 // СПС «Гарант».

7. Тупальский В. Как оценивать потенциальные права голоса. – Режим доступа: <http://msfo-practice.ru>.

8. Фофанов В.А., Фофанов М.В. Новоселова С.А., Земцова Н.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – Саратов: Буква, 2015. – 236 с.

9. Шарикова И.В., Волошина А.С., Фефелова Н.П. Развитие бухгалтерского учета в России // Вестник госагроуниверситета им. Н.И. Вавилова. – 2005. – № 5. – С. 72–74.

10. Энциклопедический словарь: онлайн словарь. – Режим доступа: <http://www.dict.t-mm.ru>.

Шарикова Ирина Викторовна, канд. экон. наук, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова. Россия.

Шариков Артём Викторович, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова. Россия.

Фефелова Наталья Петровна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова. Россия.

Говорунова Татьяна Владимировна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова. Россия.

410012, г. Саратов, Театральная пл., 1.
Тел.: (8452) 23-72-60.

Ключевые слова: группа компаний; консолидированная финансовая отчетность; принципы ее подготовки; неконтролирующая доля участия; метод признания.

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS OF THE ENTERPRISES: INTERNATIONAL EXPERIENCE

Sharikova Irina Viktorovna, Candidate of Economic Sciences, Professor, Head of the chair "Accounting, Analysis and Audit", Saratov State Agrarian University named after N.I. Vavilov. Russia.

Sharikov Artem Viktorovich, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair "Economic Analysis and Audit", Saratov State Agrarian University named after N.I. Vavilov. Russia.

Fefelova Nataliya Petrovna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair "Accounting, Analysis and Audit", Saratov State Agrarian University named after N.I. Vavilov. Russia.

Govorunova Tatyna Vladimirovna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair "Accounting, Analysis and Audit", Saratov State Agrarian University named after N.I. Vavilov. Russia.

Keywords: group of companies; consolidated financial statements; the principles of its preparation; non-controlling participation share.

In accordance with applicable law, the company groups must prepare consolidated financial statements. The domestic legislation regulates only a limited list of issues regulating the procedure of its drawing up and representation, while the order of reflection information is determined in accordance with International financial reporting standards. The article gives an overview of the main international standards, directly affecting the process of consolidation of reporting; the methods and principles of accounting for each business combination; possible exceptions to General rules.