

УДК 657.37

Камбурова Любка

асистент доктор

Університет національного и мирового хозяйства

г. София, Болгария

КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ – ЭЛЕМЕНТ ГЛОБАЛИЗАЦИИ В ОБЛАСТИ УЧЕТА

Аннотация

В настоящей статье представляется необходимость в изменении в определении и критериях контроля, как единственной базы консолидации отчетов основного предприятия и его дочерних предприятий в свете новых бухгалтерских стандартов МСФО 10 «Консолидированные финансовые отчеты».

Ключевые слова: *контроль, консолидированные финансовые отчеты, консолидационные процедуры.*

В условиях глобализации при непрерывной активизации взаимных связей и отношений между странами и предприятиями увеличивается численность экономических групп типа основное предприятие и его дочернее предприятие либо дочерние предприятия. Мировой экономический кризис 2008 г. усилил потребность в последовательном, прозрачном и сравнимом бухгалтерском учете и оповещении этих взаимоотношений. Появилась необходимость в разработке четких критериев контроля, который основное предприятия должно осуществлять над своим одним или более предприятиями, в качестве базы создания консолидированных финансовых отчетов. Это – основные предпосылки принятия нового стандарта МСФО 10 «Консолидированные финансовые отчеты» (КФО), где выложены принципы предоставления и составления консолидированных финансовых отчетов в случае, если предприятие контролирует одно или более других предприятий.

МСФО 10 КФО введен взамен МСС 27 «Консолидированные и самостоятельные финансовые отчеты, которые относятся к консолидированным финансовым отчетам», в результате чего МСС 27 получил новое наименование – Самостоятельные финансовые отчеты. Новый бухгалтерский стандарт отменяет объяснения Постоянного комитета по разъяснениям (ПКР) ПКР 12 «Консолидация – предприятия специального назначения». МСФО 10 КФО действителен для годовых периодов, начинающихся с 1 января 2013 г. Разрешается и более раннее применение. В стандарт заложен принцип контроля и устанавливается метод, каким образом определить контролирует ли инвестор предприятие, в которое инвестировано, и, следовательно, подлежит ли оно консолидации. С целью повышения полезности консолидированных финансовых отчетов согласно новому бухгалтерскому стандарту применяется одна единственная база консолидации – контроль.

Контроль – единственная база консолидации.

При ретроспективном анализе определения контроля как базы для консолидации обращают на себя внимание противоречивые акценты

определения, что и стало основной причиной изменений в новом бухгалтерском стандарте.

Стандарт МСС 27 «Консолидированные и самостоятельные финансовые отчеты» требовал консолидации предприятий, которые контролировались отчитывающимся предприятием, и рассматривал контроль как власть, как управление финансовой и оперативной политикой данного предприятия, причем таким образом, дабы в результате его деятельности была выгода. ПКР-12 «Консолидация» – предприятия специального назначения, разъяснял требования МСС 27 №Консолидация и финансовые отчеты в контексте предприятий специального назначения» и делал основной акцент на **риски и выгоду**. Именно это ощущение о противоречащих друг другу акцентах привело к непоследовательному применению концепции контроля. Ситуация усугубилась отсутствием четких направлений в отношении того, какие предприятия, в которые инвестировано, попадают под стандарт МСС 27, а какие – под стандарт ПКР-12. В результате анализ контроля привел к количественному установлению множества рисков, которые ложатся на инвестора. Подобные тесты, основанные на четкой разграничительной линии, создавали возможность структурирования с целью достижения определенных бухгалтерских результатов.

Согласно стандарту МСФО 10 КФО контроль должен быть единственной базой для консолидации. Согласно новому определению, инвестор контролирует предприятие, в которое инвестировано, если имеет **права на переменную возвращаемость** его участия в предприятии, в которое инвестировано, и располагает возможностью **оказать воздействие на эту возвращаемость посредством своих правомочий в предприятии**, в которое инвестировано.

Определение контроля включает три элемента, которые являются обязательными, чтобы был контроль:

- (а) правомочия в предприятии, в которое инвестировано;
- (б) права на переменные составляющие; и

(в) способность инвестора применить свои правомочия в предприятии, в которое он инвестировал, с целью оказания воздействия на размер возвращаемости для инвестора.

Наличие **правомочий** в предприятии, в которое инвестировал, предусматривает наличие у инвестора *настоящей способности* руководить *значимыми видами деятельности*, т.е., такими видами, которые оказывает влияние на возвращаемость предприятия, в которое инвестировано. Правомочия проистекают из прав при следующих обстоятельствах:

- ✓ если инвеститор владеет мажоритарной долей с правом голоса (50 + 1%);
- ✓ если инвеститор владеет меньшей, чем 50%, долей с правом голоса;
- ✓ на базе других соглашений.

Инвеститор имеет права на переменную возвращаемость от участия в предприятии, в которое инвестировано, если возвращаемость может колебаться как следствие результатов инвестора – положительных или отрицательных. Переменная возвращаемость может возникнуть в различных формах:

✓ дивиденды или другое распределение экономической выгоды от предприятия, в которое инвестировано, а также изменения в стоимости инвестиции;

✓ вознаграждение за обслуживание активов и пассивов предприятия, в которое инвестировано;

✓ возвращаемость, которая не полагается другим владельцам паев – в случаях, когда налицо содействие реализации экономии, сокращению расходов.

В новом бухгалтерском стандарте используется термин "возвращаемость", а не "выгода", потому что "выгода" часто рассматривается только как положительная возвращаемость. Это означает, что возвращаемость инвестора может иметь потенциал быть полностью положительной, полностью отрицательной либо как положительной, так и отрицательной.

Обязательно должна быть **связь между правомочиями и возвращаемостью**, дабы установить контроль инвестора при реализации своих правомочий для воздействия на возвращаемость инвестиции, которую он имеет посредством своего участия в капитале другого или других предприятий. Инвестор, имеющий права на переменную возвращаемость от своего участия в предприятии, в которое инвестировано, но не располагающий правомочиями в этом предприятии и не в состоянии влиять на размер своей возвращаемости, не контролирует данное предприятие, в которое инвестировано. Хотя, с одной стороны, риски и выгода, а с другой – правомочия, не являются обязательным элементом совершенной корреляционной зависимости. Вот почему подверженность рискам и наличие выгоды (в МСФО 10 КФО они называются переменной возвращаемостью) представляют собой признак контроля и важный фактор, которые следует принимать во внимание при установлении присутствия контроля, но подверженность инвестора рискам и наличие выгоды само по себе не свидетельствует о контроле над предприятием, в которое инвестировано, со стороны инвестора.

Согласно новой Директиве 2013/34 ЕС Европейского парламента и Совета от 26 июня 2013 г.,¹ контроль следует считать существующим, если основное предприятие владеет мажоритарной долей с правом голоса в общем собрании, но то же может быть фактом и на основании соглашения с другим инвестором в том же предприятии группы. Страны – члены в состоянии расширить охват консолидации также с предприятиями, которые не являются объектом контроля, но имеют общий административный, управленческий или надзорный орган.

Консолидационные процедуры.

Требование о применении стандарта МСФО 10 КФО объясняют, каким образом потенциальные права голоса должны учитываться в консолидированном финансовом отчете. Консолидационные процедуры не изменились в сравнении с процедурами, содержащимися в стандарте МС 27

¹ Относительно годовых финансовых отчетов, консолидированных финансовых отчетов и связанных докладов некоторых предприятий и об изменении Директивы 2006/43/ЕО Европейского парламента и Совета и об отмене Директивы 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО Совета, обнародовано в Официальном вестнике ЕС, № 182 от 29.06.2013 г.

«Консолидированные и самостоятельные финансовые отчеты».

В консолидированном финансовом отчете в обязательном порядке необходимо соблюдать следующие требования:

(а) сходные активы, пассивы, собственный капитал, поступления, расходы и денежные потоки основного предприятия и его дочерних предприятий объединяются;

(б) балансовая сумма инвестиций основного предприятия в каждом из его дочерних предприятий, а также доля основного предприятия в собственном капитале каждого из дочерних предприятий (в МСФО 3 Бизнес комбинация объясняется учет каждой, связанной с этим репутацией) компенсируются (элиминируются);

(в) полностью элиминируются внутригрупповые активы и пассивы, собственный капитал, поступления, расходы и денежные потоки, связанные со сделками между предприятиями группы (полностью элиминируется прибыль или убытки в результате внутригрупповой сделки, которые признаются в активах, в частности, материальные запасы и долговременные активы). Внутригрупповые убытки могут означать наличие обесценивания, которое следует признать в консолидированных финансовых отчетах. МСС 12 Налоги на доход применяется в отношении временной разницы, возникшей в результате элиминирования прибыли и убытков внутригрупповой сделки.

Таким образом, новый стандарт МСФО 10 КФО является ответом на необходимость создания единой базы и критериев контроля в качестве предпосылки консолидации. В нем содержатся принципы представления и составления консолидированных отчетов, если основное предприятие контролирует одно или более других предприятий, в отчетах которых содержится уместная и достоверно представленная информация об экономической группе.

Список использованных источников

1. Директивы 2006/43/ЕО Европейского парламента и Совета и об отмене Директивы 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО Совета, обнародовано в Официальном вестнике ЕС, № 182 от 29.06.2013 г.

2. Международные стандарты для финансового учета, часть А. – София : ИДЕС, 2012.

3. Международные стандарты для финансового учета, часть Б. – София : ИДЕС, 2012.

