

МСФО 10: ЕДИНАЯ МОДЕЛЬ КОНТРОЛЯ

М. Х. ШОГЕНОВА, кандидат экономических наук, доцент,
Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В. М. Кокова
(360000, Кабардино-Балкария, г. Нальчик, ул. Ленина, д. 1; тел.: 8 928 708-05-01; e-mail: mari-shogenova@yandex.ru)

Ключевые слова: МСФО, консолидированная финансовая отчетность, финансовый результат, компания, пользователи, учетная политика, инвестиции, дочерний капитал.

Масштабирование бизнеса, как правило, приводит крупные компании к преобразованию предприятия в группу взаимосвязанных компаний. Весьма распространенная на сегодняшний день форма холдинговой коммерческой организации – схема организации бизнеса, которая позволяет существенно расширить корпоративные горизонты, автоматически избежать ряда управленческих проблем и существенно повысить экономическую продуктивность компаний. Распределенный подход к организации бизнеса нужен, чтобы разделить бизнес на отдельные составляющие блоки, каждый из которых решает свою задачу в общем наборе целей материнской компании группы. Поскольку подобная совместная деятельность предполагает большое количество горизонтальных и вертикальных связей, возникает необходимость правильного учета и обобщения совместной экономической активности. То есть сведения о совместном бизнесе и финансовых результатах группы компаний должны представлять собой единую систему информации, которая поможет всем заинтересованным лицам принимать верные управленческие и экономические решения. Именно здесь возникает понятие обобщенной или консолидированной финансовой отчетности, которая формируется в распределенных группах компаний для решения указанной задачи. Сегодня российский бухгалтерский учет может похвастаться своими положениями, которые на 80 % составлены с учетом требований МСФО. Остальные 20 % планировали перевести на международные стандарты до 2018 года. Чтобы компании, ведущие свой учет согласно международным финансовым стандартам, могли формировать достоверную финансовую отчетность, был разработан стандарт МСФО (IFRS) 10. О том, какую роль играет консолидированная финансовая отчетность в учете современных материнских и дочерних компаний, а также как стандарт IFRS 10 применяется на практике, рассмотрим в данной статье.

IFRS 10: ONE CONTROL MODEL

М. Kh. SHOGENOVA, candidate of economic sciences, associate professor,
Kabardino-Balkaria State Agrarian University named after V. M. Kokov
(1 Lenina Str., 360000, Kabardino-Balkaria, Nalchik; phone: 8 928 708-05-01; e-mail: mari-shogenova@yandex.ru)

Keywords: IFRS, consolidated financial statements, financial results, company, users, accounting policies, investments, subsidiary capital.

Business scaling, as a rule, leads large companies to transform an enterprise into a group of interrelated companies. A form of a holding commercial organization that is very common today is a business organization scheme that allows you to significantly expand corporate horizons, automatically avoid a number of management problems and significantly increase the economic productivity of companies. A distributed approach to the organization of a business is needed to divide the business into separate component blocks, each of which solves its task in the overall set of goals of the parent company of the group. Since such joint activities involve a large number of horizontal and vertical links, there is a need to properly account for and summarize joint economic activity. That is, information about the joint business and financial results of a group of companies should be a single information system that will help all stakeholders make the right management and economic decisions. It is here that the concept of generalized or consolidated financial statements arises, which is formed in distributed groups of companies to solve this problem. Today, Russian accounting can boast of its own provisions, which are 80 % compiled to meet the requirements of IFRS. The remaining 20 % planned to translate into international standards until 2018. So that the companies keeping their records in accordance with international financial standards could form accurate financial statements, an IFRS 10 standard has been developed. The role played by consolidated financial statements in the accounting of modern parent and subsidiary companies, as well as how the IFRS 10 standard is applied in practice, is discussed in this article.

Положительная рецензия представлена А. Ч. Коковым, доктором экономических наук, ведущим научным сотрудником отдела «Экономика знаний и опережающее региональное развитие» филиала Федерального научного центра «Кабардино-Балкарский научный центр Российской академии наук».

Цель и методика исследований

Консолидированной принято называть отчетность, которая отражает совместные финансовые результаты бизнеса нескольких связанных между собой организаций.

Благодаря обобщенной финансовой отчетности пользователи могут рассмотреть и проанализировать бизнес группы компаний в качестве единого финансово-экономического субъекта. Информация, которая формирует итоговый протокол консолидированных данных, в полной мере демонстрирует состояние финансов и имущества группы компаний в целом наряду с детализированными финансовыми результатами на дату выпуска отчетности.

Такая информация не только чрезвычайно важна для внешних пользователей, таких как инвесторы или кредиторы, но и представляет огромную ценность для управленческого состава самих компаний. Только консолидированная информация о составе активов, размере обязательств, суммах капитала, доходах, расходах и совокупном движении денежных потоков по всем компаниям группы может однозначно продемонстрировать финансово-экономическое состояние бизнеса в целом.

Основная цель стандарта МСФО 10 – помощь холдинговым компаниям по всему миру в составлении достоверной и идентичной принятому формату финансовой отчетности по своей группе компаний [1]. Стандарт IFRS 10 определяет основные принципы и правила, по которым формируется консолидированный пакет отчетности вне зависимости от направленности бизнеса и различных управленческих особенностей конкретной группы компаний.

Основные методы исследований – такие общенаучные методы, как метод обобщений, переход от конкретного к абстрактному и обратно. Методологической основой работы, поставленных в ней проблем явились научные работы в области бухгалтерского учета.

Если компания (автоматически становящаяся материнской) управляет бизнесом одного или нескольких предприятий, она как головная компания попадает под действие настоящего стандарта и должна формировать пакет консолидированной отчетности. При этом стандарт определяет все необходимые предпосылки для возникновения консолидированной отчетности, определяет обязанности сторон холдинговой группы и условия, согласно которым компании признаются дочерними/материнскими, а также формулирует общие требования к финансово-экономическому учету при формировании консолидированной финансовой отчетности.

Чтобы возникло требование о формировании консолидированной отчетности, компания-инвестор должна определить, является ли она материнской

фирмой по отношению к одному или нескольким другим предприятиям.

Стандарт IFRS 10 прямо указывает, что характер участия материнской компании в бизнесе «дочки» не имеет принципиального значения. При этом важно, насколько широкие возможности для контроля над дочерним объектом инвестиций имеет головная структура. Согласно рекомендациям, описанным в стандарте относительно консолидированной финансовой отчетности, головная компания обладает реальным контролем в нескольких случаях:

- головная компания имеет юридические полномочия в отношении дочерней структуры;
- головная компания подвержена рискам, которые возникают при изменении финансового положения подконтрольной структуры;
- головная компания имеет права на доход от операционной и финансовой деятельности дочерней структуры;
- головная компания имеет возможность влиять на дочернюю компанию таким образом, чтобы увеличивать размер собственного профита от участия в ее деятельности.

После того как компания признается в соответствии с условиями стандарта материнской, компания должна сформировать консолидированную отчетность по всей группе своих подконтрольных компаний в соответствии с требованиями МСФО 10.

Одним из исключений является случай, когда материнская компания сама является дочерним предприятием какой-то группы предприятий, в которой будет подготовлена консолидированная отчетность в соответствии с международной практикой и требованиями [2].

Другим исключением можно считать ситуацию совместного владения дочерними компаниями, при которой каждый из «материнских» инвесторов будет отражать не консолидированный результат, а только свою долю участия в подконтрольном дочернем предприятии согласно другому специальному стандарту МСФО.

МСФО IFRS 10 определяет полномочия и возможности материнских компаний относительно их влияния на бизнес дочерних структур в целом и в частности.

Согласно стандарту (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», главным критерием наличия у материнской компании полномочий является ее возможность управлять бизнесом дочерней структуры. То есть если компания может влиять на бизнес другой структуры так, чтобы это сказывалось на показателях дохода, это можно считать достаточным основанием для признания за инвестором состоятельности в области контроля значимой деятельности своей «дочки». В качестве примеров различных

управленческих типов влияния на бизнес можно выделить:

1. Любые возможности вмешательства в управленческие процессы компании, корректировка их целей, хода и результатов: внедрение управленческих инструкций, лоббирование определенных сделок или введение прямых и косвенных ограничений на какие-либо бизнес-действия дочерней фирмы.

2. Возможности в области кадровой политики фирмы, когда головная структура может прямо или косвенно нанимать или увольнять специалистов управленческого блока, которые сами по себе отвечают за ключевые процессы дочерней компании (значимая деятельность).

3. Прочие полномочия, позволяющие каким-либо образом вносить существенные изменения в работу дочернего объекта.

При этом подобные возможности и полномочия являются результатом права голоса, обусловленное долями в публичных акциях компании или составе ее уставного капитала.

Совокупность анализа подобных сведений позволяет определить, является компания дочерней по отношению к другой фирме или головная фирма является лишь участником капитала предприятия, но не держит в своих руках контроль над значимой деятельностью.

Материнская компания всегда подвержена финансовым рискам от экономической деятельности своего подконтрольного предприятия, поскольку имеет право на получение дохода от объекта владения и, соответственно, не только рискует данный доход не получить, но и несет ответственность в случае возникновения убытков.

Фактически размер дохода материнской компании зависит от того, насколько эффективно «дочка» функционирует, следовательно, размер финансового интереса материнской компании в целом является динамическим индикатором эффективности бизнеса и бизнес-процессов. Таким образом, возникает связь между полномочиями, эффективностью и доходом, которые в совокупности являются системой продуктивного управления в структуре распределенных холдинговых структур.

После того как головной компанией были четко определены дочерние предприятия, относительно бизнеса которых применяется требование о консолидации отчетности, материнская фирма должна определить учетную политику, которая будет действовать на всех уровнях и распространяться на все аналогичные операции и события при аналогичных обстоятельствах.

Единая учетная политика консолидированной группы должна достоверным образом отразить в от-

четности показатели экономической эффективности материнской компании вместе с финансово-экономическими результатами работы дочерних структур. Исходя из такой задачи, финансовые специалисты материнской компании, ответственные за консолидированные данные, обрабатывают необходимую информацию, полученную снизу вверх, и производят сложение значений результатов идентичных статей учета.

Так, финансисты получают стандартизированные в соответствии с IFRS 10 данные по размерам активов, денежным и нефинансовым обязательствам, капиталу, денежным потокам и расходам по группе компаний в целом, затем корректируют суммарные значения на размеры балансовых стоимостей инвестиций и размеры долей в структуре владения дочерними компаниями, в итоге получают результат, наиболее полно демонстрирующий финансово-экономическое положение головной структуры данной группы компаний.

Формируя консолидированную отчетность головы группы, экономический блок ориентируется на данные дочерних компаний, полностью совпадающие по охватываемому периоду и статьям учета. Если в учете дочерних предприятий с точки зрения дат или учетной политики идентифицированы расхождения, то подконтрольная структура готовит дополнительную версию отчетности и в дальнейшем переходит на такой формат учета в постоянном режиме. Описанная ситуация возможна, когда головная компания получила права на дочернюю структуру относительно близко к отчетной дате и по объективным причинам не успела перенести свои процессы на новый бизнес-актив в полной мере.

Согласно IFRS 10, объект инвестиций (новая дочерняя структура) подлежит включению в консолидированную отчетность, когда у головной структуры возникает реальный контроль ее бизнеса. По этой же логике в момент утраты контроля дочерняя структура выходит из консолидированных финансово-экономических данных [3].

Например, документ «Консолидируемые компании и связанные стороны» в программном продукте «Финансист» является периодическим – при изменении в составе дочерних, зависимых обществ и связанных сторон необходимо ввести новый документ.

В момент утраты контроля над дочерней структурой головная фирма исключает из своей отчетности любые активы и обязательства данной компании вместе со справедливым размером инвестиций, которые головная компания совершила в дочерний капитал или активы, и формирует в своей отчетности сумму прибыли или убытка которые стали результатом потери контрольного пакета прав.

Результаты исследований

При формировании консолидированной финансовой отчетности по МСФО российские компании сталкиваются с несколькими типовыми проблемами, которые актуальны для нашей действительности. Такое положение дел вызвано особенностями бухгалтерского учета в России, который ориентирован не на интересы бизнеса, а на удовлетворение требований налоговых органов, что накладывает дополнительные издержки в области ведения учета и подготовки отчетности:

1. Методологические проблемы объединения отчетности в консолидированную группу – комплексная система взаимосвязанных проблем, при которой участники одной холдинговой группы вырабатывают согласно требованиям IFRS 10 единую учетную политику, применяемую для составления индивидуальной и консолидированной отчетности.

2. Технологические проблемы – вопросы интеграции информационных систем и унификации данных в них между всеми участниками группы компаний в соответствии с требованиями единого международного стандарта.

3. Проблемы определения реальных размеров и стоимостей активов. Активы в международной практике учета – это то, что приносит реальные экономические выгоды предприятию, а балансы многих крупных холдинговых компаний в России содержат в себе массу собственности, которая, согласно интернациональным требованиям, не попадает в категорию активов, поскольку фактически не работает. Тогда при составлении консолидированной отчетности по МСФО размер активов предприятия будет отличаться в худшую для компании сторону, хотя в реальности будет более объективно отражать бизнес группы компаний. Аналогичная ситуация возникает в оценке стоимости активов, которые в МСФО ориентированы на справедливую рыночную стоимость в противовес исторической цене приобретения актива в прошлом.

МСФО IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» предъявляет обычные для международных стандартов требования по раскрытию информации относительно дочерних структур в учете головной компании. Консолидированная отчетность должна содержать уточнения и раскрывать информацию по составу взаимоотношений между компаниями в группе, когда инвестор владеет более чем половиной прав голоса в подконтрольной структуре.

Если головная компания не имеет контрольного пакета голосов в структуре управления дочерней фирмой, то, согласно стандарту, необходимо раскрыть данные по фактическому взаимодействию, которые продемонстрируют заинтересованным лицам

фактические сведения по кооперации между сторонами. Помимо этого, консолидированная отчетность должна содержать уточнения по причинам изменения размера контролируемых долей, а также о размерах, возникших в связи с такими событиями прибыли или убытков.

Выводы. Рекомендации

Сегодня любые диверсифицированные бизнес-структуры и территориально распределенные предприятия сталкиваются с необходимостью консолидации своей отчетности. Подобный формат представления бизнеса играет ключевую роль во взаимоотношениях внутренних и внешних пользователей данных. Благодаря верной консолидированной отчетности компания имеет возможность на международном языке представить свой бизнес широкому кругу лиц для принятия ими управленческих и экономических решений. Консолидированная отчетность демонстрирует инвестору, насколько эффективно работают его деньги; показывает кредитору, насколько велики его риски по возврату переданных пассивов; дает акционерам и менеджменту компаний возможность проанализировать индикаторы бизнеса и сделать обоснованные выводы на тему его финансово-экономической эффективности.

Только такой инструмент, как консолидированная отчетность, позволяет в полной мере продемонстрировать финансовые результаты и операционное финансовое положение взаимосвязанных юридических лиц, представляя их в качестве единого экономического субъекта.

Стандарт МСФО IFRS 10 раскрывает особенности консолидированного учета для компаний различного размера и форм собственности, а также представляет уточненный подход в области определения контроля над дочерними структурами или его отсутствия, чтобы определить необходимость консолидации данных.

Стоит помнить, что стандарт МСФО 10 не содержит требований к корпоративному взаимодействию внутри связки «материнская – дочерняя компании», и этот вопрос определяется индивидуальными управленческими особенностями и квалификацией руководящего состава предприятий.

Данный стандарт может применяться в равной степени любыми групповыми и холдинговыми структурами вне зависимости от особенностей их корпоративных взаимосвязей и организационных структур. При помощи IFRS 10 группы территориально разделенных предприятий смогут наиболее достоверно отражать свой совместный бизнес в консолидированной отчетности, с включением необходимых дополнений по вопросам ответственности и межкорпоративной кооперации.

Литература

1. Аверчев И. В. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» // Бухгалтерский учет. 2012. № 9. С. 14–20.
2. Бахрушина М. А., Мельникова Л. А. Международные стандарты финансовой отчетности. – М. : Омега-Л, 2011. – 576 с.
3. Горелкина Т., Картузова С. Формирование отчетности по МСФО: новые инструменты и возможности // Связьинвест. 2017. № 7.
4. Демина Е. А. МСФО 10: Особенности применения и необходимость составления консолидированной финансовой отчетности в международной и российской практике // Современные тенденции развития науки и технологий. 2016. № 12–10. С. 31–34.
5. Каспина Р. Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 224 с.
6. Климова Ю. В. Учет инвестиций: новые требования МСФО 10, МСФО 11, МСФО 12 // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 48 (198). С. 19–24.
7. Колесникова Т. В., Куркина К. М. Как «подружить» МСФО и РПБУ // Финансовый директор. 2017. № 7. – С. 32–37.
8. Ложкина С. Л. Принципы трансформации российской отчетности в формат МСФО // Управленческий учет. 2018. № 2.
9. Малькевич С. А. Обзор программного обеспечения для ведения учета по МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2018. № 6.
10. Модеров С. В., Кумаритов И. П. Трансформируем отчетность. Как перевести российский баланс на международные рельсы // Главбух. 2017. № 9.

References

1. Averchev I. V. IFRS 10 “Consolidated financial statements” // Accounting. 2012. No. 9. Pp. 14–20.
2. Bakhrushina M. A., Melnikova L. A. International Financial Reporting Standards. – M. : Omega-L, 2011. – 576 p.
3. Gorelkina T., Kartuzova S. Formation of reporting under IFRS: new tools and opportunities // Svyazinvest. 2017. No. 7.
4. Demina E. A. IFRS 10: Features of the application and the need to prepare consolidated financial statements in the International and Russian practice // Modern trends in the development of science and technology. 2016. No. 12–10. Pp. 31–34.
5. Kaspina R. G. Practical application of international financial reporting standards in Russia. – M. : Accounting, 2006. – 224 p.
6. Klimova Yu. V. Accounting for investments: new requirements IAS 10, IAS 11, IAS 12 // International Accounting. 2011. No. 48 (198). Pp. 19–24.
7. Kolesnikova T. V., Kurkina K. M. How to make friends with IFRS and RAP // Financial Director. 2017. No. 7. – Pp. 32–37.
8. Lozhkina S. L. Principles of transformation of the Russian reporting in the format of IFRS // Management accounting. 2018. No. 2.
9. Malkevich S. A. Overview of accounting software under IFRS // Corporate financial reporting. International standards. 2018. No. 6.
10. Moderov S. V., Kumaritov I. P. We transform the reporting. How to translate the Russian balance on international rails // Glavbuh. 2017. No. 9.