

Представление и раскрытие информации о трансфертных финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга

© 2012 А.В. Короткова

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: akorot_59@mail.ru

Рассматривается порядок представления и раскрытия информации о трансфертных финансовых результатах холдинга в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и российскими стандартами бухгалтерского учета. Приводится логическая схема представления и раскрытия информации о трансфертных финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга.

Ключевые слова: консолидированная отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, трансфертные финансовые результаты, формы отчетности.

Современная экономика характеризуется глобальной интеграцией хозяйствующих субъектов. Формы интеграции различны, одна из них - холдинг. Каждый участник холдинга, обладая полной юридической самостоятельностью, одновременно находится в финансовой и хозяйственной взаимозависимости с другими участниками холдинга.

Таким образом, каждое юридическое лицо, входящее в группу, обязано вести самостоятельный учет и составлять финансовую отчетность. Вместе с тем группа в целом, согласно Федеральному закону "О консолидированной финансовой отчетности" от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, должна составлять обобщающий отчет, включающий, помимо данных материнской компании, консолидированные учетные данные (консолидированную отчетность). В соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Консолидированная бухгалтерская отчетность характерна для стран с высокой интегрированной экономикой. Она призвана отражать результаты реальных процессов, происходящих в рыночной системе хозяйствования: объединение компаний или приобретение одним предприятием другого. И как следствие развития этих объективных экономических процессов появились новые формы совместного хозяйствования: кон-

церны, консорциумы, холдинги и другие объединения, обуславливающие необходимость составления консолидированной бухгалтерской отчетности вновь созданной группы предприятий.

Многие вопросы методологии отчетности отражены в трудах таких ученых, как М.И. Баканов, П.С. Безруких, О.В. Ефимова, В.Б. Ивашкевич, Р.Г. Каспина, М.И. Кутер, В.Г. Макаров, А.С. Маргулис, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, А.Ф. Мухин, А.С. Наринский, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, А.Ю. Петров, В.И. Петрова, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, В.И. Ткач и др. Методологические основы консолидированной отчетности изложены в работах В.С. Плотникова.

Однако большая часть работ упомянутых авторов посвящена содержательной части баланса и других форм отчетности. Принципиально различаются научные подходы Я.В. Соколова, В.Ф. Палия, М.И. Кутера, В.В. Ковалева и М.В. Мельник, которые дали обоснование сущности и взаимосвязи элементов отчетности, принципов ее формирования.

Несмотря на обилие исследований проблем теории и методологии учета, в настоящее время не разработано новых методических направлений по вопросам представления и раскрытия трансфертных финансовых результатов в консолидированной отчетности холдинга.

При составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия, применяют положение Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность".

Данный стандарт не затрагивает методы учета сделок по объединению бизнеса и их результатов при консолидации, включая гудвил, возникающий при объединении бизнеса, он применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные регулирующие положения.

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта¹. Консолидированную отчетность составляет материнская компания.

Материнская компания не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в случае, если:

- материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

- долговые и долевые инструменты материнского предприятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- материнское предприятие не предоставляет своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;

- конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

Согласно п. 41 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" в консолидированной финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

- характер отношений между материнским и дочерними предприятиями, если материнское предприятие не владеет прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к дочернему предприятию прав голоса;

- причины, по которым владение прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к объекту инвестиций прав голоса или потенциальных прав голоса не составляет контроль;

- дата окончания отчетного периода, на которую дочернее предприятие готовит свою финансовую отчетность, если такая финансовая отчетность используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при этом ее дата или период, за который она подготовлена, отличаются от даты окончания отчетного периода или периода финансовой отчетности материнского предприятия, а также причина использования отличной даты или периода;

- характер и степень каких-либо существенных ограничений (например, в результате кредитных соглашений или нормативных требований) способности дочерних предприятий переводить материнскому предприятию средства в форме дивидендов денежными средствами или погашать кредиты или авансы;

- перечень, показывающий влияние любых изменений доли материнского предприятия в дочернем предприятии, которые не приводят к потере контроля над капиталом, относимым на собственников материнского предприятия, если контроль над дочерним предприятием потерян;

- часть такой прибыли или убытка, относимого на признание любых инвестиций, оставшихся в бывшем дочернем предприятии, по их справедливой стоимости на дату потери контроля.

При подготовке отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, которое в соответствии с действующим законодательством решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, в упомянутой отдельной финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- то, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что предприятие воспользовалось освобождением от консолидации; название и страна юридической регистрации или местонахождения предприятия, которое представило доступную для общего пользования консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;

- перечень значительных инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, включая название, страну юридической регистрации или местонахождения соответствующих предприятий, доля собственности и доля прав

голоса в предприятии, если она отличается от доли собственности;

- описание примененного метода учета инвестиций.

Информация о финансовых результатах холдинга, содержащаяся в консолидированной отчетности, должна быть достоверной и полной. Выполнение этих требований во многом зависит от процедур и методик составления консолидированной отчетности на момент создания холдинга и последующей консолидации.

При составлении консолидированного отчета группы основные работы проводятся в двух направлениях:

- составление консолидированного баланса группы;
- составление консолидированного отчета о прибылях и убытках группы.

Информация о финансовых результатах холдинга раскрывается в консолидированном балансе и отчете о прибылях и убытках холдинга.

Консолидированная финансовая отчетность должна включать в себя (охватывать) все дочерние предприятия материнского предприятия. Контроль одной компании за деятельностью другой осуществляется при прямом или косвенном владении более чем половиной голосующих акций контролируемой организации. При меньшем числе акций компания может осуществлять контроль в следующих случаях:

- при наличии возможности управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- при наличии полномочий определять финансовую политику организации;
- при наличии прав назначать и смещать большинство членов совета директоров;
- при наличии возможности иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или равнозначного органа управления, при этом контроль за организацией осуществляется через этот совет или орган;
- при владении подписными сертификатами, опционами на приобретение акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут конвертироваться в обыкновенные акции.

Наряду с перечисленными ранее правилами, стандарт определяет следующие процедуры консолидации, включающие в себя такие направления:

- консолидация капитала;
- консолидация взаиморасчетов;
- консолидация финансовых результатов.

При консолидации финансовых результатов полученный от реализации товаров, работ и услуг финансовый результат (прибыль или убы-

ток) в течение отчетного периода одного общества группы другому обществу этой же группы в консолидированном отчете о совокупном доходе взаимоисключается. Если финансовый результат образовался от реализации вне группы, то он при консолидации суммируется. Иными словами, в консолидированном отчете о совокупном доходе показывается финансовый результат от реализации товаров, работ и услуг третьим лицам.

Из положения по отражению в консолидированном отчете данных о совокупном доходе финансовых результатов следует, что применяется процесс элиминирования финансовых результатов, полученных от реализации членов группы друг другу, т.е. включения в консолидированный отчет о совокупном доходе только тех финансовых результатов, которые образовались от реализации третьим лицам - были проданы на сторону.

Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность с даты приобретения и основываются на стоимости активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия на дату приобретения. К примеру, признанные амортизационные расходы должны основываться на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность до даты, на которую материнское предприятие прекращает контролировать дочернее предприятие.

Таким образом, логическая схема представления и раскрытия информации о трансфертных финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга может иметь следующий вид (см. рисунок).

Консолидация отчетности выполняется в два этапа: сначала построчно суммируются показатели отчетности компаний группы, а затем для исключения двойных оборотов применяются корректировки по обязательствам, имуществу, финансовым результатам, относящимся к деятельности компаний внутри группы.

Приведем показатели, подлежащие исключению из консолидированной отчетности группы компаний в соответствии с МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и финансовая отчетность" (табл. 1).

В настоящее время имеются существенные различия между международными стандартами финансовой отчетности и российскими стандар-



Рис. Логическая схема представления и раскрытия консолидированной отчетности холдинга

Таблица 1. Показатели, исключаемые из консолидированной отчетности группы компаний

Показатели, исключаемые из консолидированного баланса	Показатели, исключаемые из консолидированного отчета о доходах и расходах
1. Балансовая стоимость инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие 2. Доля в капитале каждого дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию 3. Остатки по внутригрупповым расчетам 4. Выданные и полученные займы, в которых заимодавец и заемщик - взаимосвязанные организации 5. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы 6. Прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций	1. Внутригрупповые операции 2. Внутригрупповые доходы 3. Внутригрупповые расходы 4. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы 5. Прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций

тами бухгалтерского учета. Это в полной мере относится к структуре и формам финансовой отчетности, которые позволяют внешним пользователям формировать представление о финансовых результатах дочерних компаний. Отличия оказывают существенное влияние на результаты финансового анализа и на решения, которые принимают инвесторы, органы государственного управления, кредиторы.

В действующей редакции консолидированного отчета о прибылях и убытках отсутствует показатель "Трансфертные финансовые результаты". Исключение этого показателя из отчета связано с конфиденциальностью информации. В практической деятельности холдинги отража-

ют информацию о трансфертных финансовых результатах только во внутренней консолидированной отчетности.

С целью раскрытия информации о трансфертных финансовых результатах холдинга нами представлен фрагмент консолидированного отчета о прибылях и убытках (табл. 2).

Данная форма позволяет строить информацию по показателям, которые формируют трансфертные финансовые результаты холдинга, повышать прозрачность и аналитические возможности отчета о прибылях и убытках.

Разработка новых нормативных актов и более последовательное использование на практике уже существующих возможностей требует обя-

Таблица 2. Фрагмент консолидированного отчета о прибылях и убытках

Статья	Отчетный год	Предыдущий год
Доходы от реализации, всего		
В том числе трансфертные доходы		
Себестоимость реализованных товаров		
В том числе трансфертная себестоимость		
Валовая прибыль (убыток)		
Трансакционные издержки		
...		
...		
Прибыль (убыток) от продаж		
В том числе трансфертные финансовые результаты		
...		
...		

зательного согласования правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности с налоговым законодательством.

Следует отметить, принципиальной является не форма отчета, в которой отражаются анализируемые показатели, а необходимость отражения в отчете о прибылях и убытках всех показателей в целях удовлетворения потребностей в информации "...достаточно детализированной, дающей возможность проанализировать тенденции в развитии субъекта хозяйствования как в целом, так и разрезе отраслевых сегментов и структурных подразделений"² внешних и внутренних пользователей. При этом в РСБУ необходимо не просто ограничиваться перечнем тех или иных статей в формах отчетности, а системно и последовательно разрабатывать соответствующие стандарты, в которых должны быть четко описаны основания, по которым эти показатели должны там отражаться. Это принципиально важно, поскольку отчетность должна строиться на основании стандартов и базироваться на принципах финансового учета.

Таким образом, можно сказать, что действующее законодательство, регулирующее формирование консолидированной отчетности холдинга, не позволяет в полном объеме представлять и раскрывать информацию о трансфертных финансовых результатах. В связи с этим возникает необходимость разработки нормативных документов, регулирующих представление и раскрытие информации о трансфертных финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга, а также способствующих повышению качества составляемых отчетов и результатов анализа, который проводится на их основе. В условиях глобального финансового кризиса данные требования приобретают особую актуальность и своевременность.

¹ Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М., 2000.

² Иванов Е.А. Учетные системы в концепции повышения качества управленческой системы // Вопр. экономики и права. 2011. □ 12. С. 234-235.

Поступила в редакцию 06.06.2012 г.