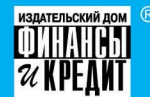


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 39
ОКТАБРЬ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, October
Issue 39

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 8 июля 1998 г.

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран.

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран.

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора

С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,
Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,
Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,
Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,
Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,
Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская
Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**
Корректор **Л.Ф. Королева**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 18.02.2016
Выход в свет 25.02.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 8,5 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Плотников В.С., Плотникова О.В., Бежан М.В.,
Мельников В.И.* Концептуальная основа
консолидированной финансовой отчетности 2

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Стафиевская М.В. Резервирование прямых убытков
как способ учета последствий бухгалтерских рисков
страховщика 27

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Смирнова Е.В., Цыганова И.Ю. Управленческий
подход к формированию стратегической отчетности
по сегментам бизнеса организации 35

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Черненко А.Ф., Онокой Т.Ю. Движение денежных
средств: бюджет и отчетность предприятий
инновационной сферы деятельности 50

International Accounting®

ISSUE 39
OCTOBER 2015

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees

Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998
by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad.

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries.

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor: **Inna L. Selina**
Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**
Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**
Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**
Proofreader: **Lidiya F. Koroleva**
Sales and Subscription: **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published February 25, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

THEORY OF ACCOUNTING

- Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Bezhan M.V., Mel'nikov V.I.* Conceptual framework for consolidated financial statements 2

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

- Stafievskaya M.S.* Direct loss provisioning as a method to account for insurer's accounting risk implications 27

MANAGEMENT ACCOUNTING

- Smirnova E.V., Tsyganova I.Yu.* A management approach to strategic segment reporting generation by organizations 35

FINANCIAL ACCOUNTING

- Chermenko A.F., Onokoi T.Yu.* Cash flow: budget and reporting of organizations operating in the innovation sector 50

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ^{a,*}, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА^b,
Михаил Владиславович БЕЖАН^c, Владимир Иванович МЕЛЬНИКОВ^d

^a доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и финансов, Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
vplotnikov@yandex.ru

^b доктор экономических наук, доцент, исполняющая обязанности заведующего кафедрой экономики и финансов, Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
vplotnikov@yandex.ru

^c кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов, Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
mm180883@mail.ru

^d кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов, Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
melnikov4–67@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 22.01.2016
Одобрена 01.02.2016

УДК 657.1

JEL: G31, G34, M41

Ключевые слова:

концептуальный,
консолидированная
финансовая отчетность,
качественный,
характеристика,
моделирование

Аннотация

Тема. Предмет исследования ограничен концепцией консолидированной финансовой отчетности. В 2010 г. Совет по МСФО опубликовал Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности, которая не имеет официального статуса стандарта и тем не менее определяет методологическую основу бухгалтерского учета, формирует цели финансовой отчетности.

Цели. Уточнение качественных характеристик концептуальной основы консолидированной финансовой отчетности. Доказательство недостаточности традиционного метода имущественного обособления предприятия в балансе. Выдвижение концепции консолидированного учета и отчетности, значительно расширяющей сферу бухгалтерского учета и позволяющей отразить результаты деятельности консолидированной группы предприятий как единого целого.

Задачи. Определить прогнозную ценность концепции консолидированной финансовой отчетности. Выделить существенные критерии включения дочернего предприятия в периметр консолидированной группы. Уточнить характеристики консолидированного учета и отчетности, элементы моделирования системы консолидированного финансового учета.

Методология. В основу методологического обоснования консолидированной финансовой отчетности взяты три концепции: экономическая теория прав собственности, концептуальные основы финансовой отчетности и концепция моделирования бухгалтерского учета.

Результаты. Уточнены качественные характеристики консолидированной финансовой отчетности: уместность, существенность, правдивое представление, сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность. Доказана необходимость выделения в системе бухгалтерского учета особого направления – консолидированного финансового учета, обеспечивающего на системной основе формирование консолидированной финансовой отчетности.

Значимость. Новым существенным направлением в развитии бухгалтерского учета является разработка концептуальной основы консолидированной финансовой отчетности, позволяющая уточнить ее качественные характеристики и определиться с эволюцией моделирования в системе консолидированного финансового учета и новыми задачами в счетоводстве холдинговых структур.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Качественные характеристики консолидированной финансовой отчетности

В условиях концентрации капитала для развития бизнеса, когда интеграционный процесс формирования холдинговых структур стал реальным фактом российской рыночной экономики, организация системы консолидированного учета, определяющего качественные характеристики консолидированной финансовой отчетности, неизбежна.

Это подтверждает отечественный и мировой опыт, который обозначает, что развитие бухгалтерского учета и отчетности должно проходить в тесной взаимосвязи с изменениями экономической ситуации в стране, чтобы отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма.

В целом это не новый подход: «Для объяснения решения об интеграции полезной стратегии будет <целесообразно> принятие используемой технологии за константу для всех альтернативных способов организации и абстрагирования от очевидных источников дифференцированной экономической выгоды...» [1, с. 156].

Используя это достаточно распространенное мнение, мы хотели подчеркнуть, что формирование нового направления в развитии бухгалтерского учета (системного консолидированного учета) – это веление времени рыночной экономики.

При этом хотелось бы еще раз отметить, что консолидированный учет – это не новый вид учета, а его система, раздвигающая рамки метода имущественного обособления предприятия в балансе, позволяющая отразить процессы консолидации предприятий и результаты деятельности консолидированной группы предприятий как единого целого. В конечном счете консолидированный учет определяет информационное обеспечение процесса формирования консолидированной финансовой отчетности.

Совет по МСФО (Международным стандартам финансовой отчетности. – *Ред.*) в

2010 г. официально опубликовал Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности (далее – Концепция), которая не имеет официального статуса стандарта и тем не менее определяет методологическую основу бухгалтерского учета, формирует цели финансовой отчетности: «Целью финансовой отчетности общего назначения для внешних пользователей является представление финансовой информации о составляющей отчетности компании, полезной для существующих и потенциальных инвесторов, в долевые инструменты компании, ее заимодателей и других кредиторов при принятии ими решений, осуществляемых ими в роли сторон, представляющих компании капитал. Полезная для принятия решений сторонами, представляющими компании капитал, информация может быть полезной и для других пользователей финансовой отчетности, не являющихся таковыми» [2, с. 51].

В основе модели финансовой отчетности определена информация, отраженная на основе изменений в ресурсах предприятия и правах требования на эти ресурсы. По сути, речь идет об учете изменения объема капиталов и их трансформации в структуре собственности, которая будет полезна для оценки способности компании генерировать чистые потоки денежных средств в прошлом и будущем.

Новой и весьма существенной деталью в недавно опубликованной Концепции является то, что в ней впервые дано четкое определение субъекта финансовой отчетности: «ограниченная сфера экономической деятельности, финансовая отчетность которой потенциально может оказаться полезной для существующих и потенциальных инвесторов, лиц, представляющих заемный капитал, и прочих кредиторов, которые не в состоянии напрямую получать информацию, необходимую им при принятии решений о представлении данному субъекту финансовой отчетности ресурсов и при оценке того, использовали ли его руководство и совет директоров представленные им ресурсы рационально и эффективно» [2, с. 57].

Отметим, что субъектом финансовой отчетности в данном определении является ограниченная сфера экономической деятельности, а не предприятие и не юридическое лицо. Таким образом, впервые сделана попытка расширить сферу применения бухгалтерского учета и тем самым поставить под сомнение догму метода имущественного обособления предприятия в балансе, который рассматривает предприятие как юридически обособленный субъект учета, имеющий в своем распоряжении имущество (актив) и соответствующее ему обязательство (пассив).

В данном случае возникает вопрос: а как же тогда быть с холдингом или консолидированной группой предприятий, которая рассматривается как экономическое объединение фирм, «основанное на приобретении большинства прав собственности или права значительного влияния на дочернее или зависимое общество» [3, с. 35]?

В данных обстоятельствах метод имущественного обособления не соответствует теории прав собственности, которая базируется на том, что организационным структурам типа фирмы или корпорации не придается никакого самостоятельного поведенческого значения. Они рассматриваются как «юридические фикции». У организации не может быть никаких своих целей, она есть не более чем сумма ограничений, в рамках которых осуществляют деятельность отдельные ее члены.

Как следствие такого противоречия возникает бухгалтерский парадокс: экономический субъект – консолидированная группа предприятий – есть, а объекта учета и отчетности – нет.

Причиной такого парадокса выступает бухгалтерский консерватизм. Именно он позволяет бухгалтерам утверждать: если холдинг не вписывается в рамки метода имущественного обособления предприятия в балансе, то нет и субъекта бухгалтерского учета.

Для разрешения данного парадокса и была выдвинута концепция консолидированного учета и отчетности. В реальной хозяйственной жизни консолидированная группа предприятий находит свое отражение только в системе бухгалтерского учета и консолидированной финансовой отчетности, а ее теоретическая основа базируется на таких категориях, как собственность и право собственности [4, с. 42–43].

Таким образом, отношения собственности в консолидации предприятий «охватывают процессы присвоения, отчуждения, пользования, владения и распоряжения факторами производства, направления использования средств, выбор форм консолидации предприятий, а также контроля за ними. Строго говоря, собственность является одним из ключевых (хотя и не единственным) элементом экономической власти – ее источником» [5, с. 58].

Выпущенная Советом по МСФО Концепция заменяет принципы бухгалтерского учета на качественные характеристики полезной информации. Это решение, по нашему мнению, более оптимально, так как принципы – это все-таки некие устоявшиеся, незыблемые постулаты, а качественные характеристики дают больший простор для профессионального мышления бухгалтера.

На этом построено большинство стандартов МСФО. А главное – это очень важно для отечественного бухгалтера, который привык работать в соответствии с указаниями и инструкциями. Поэтому, используя приоритет профессионального бухгалтерского мышления, попробуем внести некоторые корректировки в качественные характеристики Концепции относительно консолидированной финансовой отчетности.

К рассмотрению процедур трансформации качественных характеристик финансовой отчетности, изложенных в Концепции, в условиях консолидированного учета и консолидированной финансовой отчетности нас подтолкнуло высказывание А.С. Бакаева о том, что сделать одно положение по бухгалтерскому учету применительно к

консолидации невозможно, так как даже международные стандарты, которые по своей сути являются указаниями по формированию консолидированной финансовой отчетности, содержат 41 документ и более 30 официальных разъяснений к ним [6].

Фундаментальные качественные характеристики Концепции определяют **уместное и правдивое представление**. При этом «качественные характеристики – атрибуты учетной информации, которые имеют тенденцию повышать свою полезность» [7, с. 83].

Уместность

«Финансовая информация способна повлиять на решения, если она имеет прогнозную ценность либо подтверждающую ценность, либо обе эти характеристики»¹.

По существу, содержание этой характеристики определяет прогнозную информационную ценность концепции консолидированной финансовой отчетности для провайдеров финансового капитала, так как «свойства людей высказывать разные предпочтения при разной постановке вопроса используются не только в маркетинге. <...> А в сфере экономики, например, менеджеры фирмы за счет формы подачи информации о рассматриваемых инвестиционных проектах могут влиять на решение совета директоров, зная, что его члены скорее прибегнут к возможному риску, если проект описан в терминах выгод»².

Консолидированная финансовая отчетность является результатом учетных процедур по объединению бизнеса, отражающих совокупность определенных видов деятельности, в результате которых инвестор получает контроль над одним или более бизнесами, что в свою очередь является основой для включения в периметр консолидации дочернего предприятия и,

¹ Совокупность счетов учета затрат предприятия А (сч. 69, 70 и т.д.) – п. QC 7.

² Кузьминов Я.И., Бендукидзе К.А., Юдкевич М.М. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты. М.: ГУ ВШЭ, 2006. Т. XL. С. 47.

соответственно, содержит достаточное основание для составления консолидированной финансовой отчетности.

Это дает право утверждать, что финансовая информация о бизнес-процессах по объединению бизнеса «имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями для прогнозирования будущих результатов. Финансовая информация не обязательно должна представлять собой прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью. Финансовая информация, обладающая прогнозной ценностью, используется пользователями при формировании собственных прогнозов»³.

При этом, учитывая специфику процесса объединения бизнеса, в МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» обращается внимание на вклады инвестора, позволяющие обеспечить сделку по объединению бизнеса, и их целевой возврат, а также на принципалов (провайдеров финансового капитала), принимающих решение о распределении капиталов, которые определяют способность бизнес-процесса объединять бизнес и формировать новую стоимость – стоимость объединенных компаний.

Следовательно, прогнозная информация в сделке по объединению бизнеса подтверждает правомочия включения дочернего предприятия в периметр консолидации, а показатели финансовой отчетности дочерней компании включаются в состав консолидированной финансовой отчетности.

Таким образом, «информация, которая обладает прогнозной ценностью, зачастую также имеет и подтверждающую ценность. Например, информация о выручке за текущий год, которая может быть использована в качестве основы для прогнозирования выручки в последующие годы, также может быть сопоставлена с прогнозами относительно выручки за текущий год, которые были сделаны в прошлые годы. Результаты данных сопоставлений могут помочь пользователю

³ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 8. URL: <http://urlid.ru/abce>

скорректировать и улучшить процессы, которые использовались для подготовки прогнозов в предыдущих периодах»⁴.

По существу можно заметить, что «ключевым критерием стоимости любого объекта собственности является его полезность. Бизнес обладает стоимостью, если он может быть полезен реальному или потенциальному собственнику»⁵.

Существенность

«Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации. Иными словами, существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности, основывающийся на характере или величине (либо обоих этих факторах) статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации. Как следствие, Совет не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации», – говорится в Концепции⁶.

В данной качественной характеристике для теории консолидированной финансовой отчетности прежде всего имеет значение определение субъекта финансовой отчетности: «Компания контролирует другую компанию, если она имеет возможность управлять деятельностью этой компании с целью извлечения собственных выгод (или уменьшения собственных убытков), подготавливает финансовую отчетность, она должна представлять консолидированную финансовую отчетность» [2, с. 57].

⁴ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 10. URL: <http://urlid.ru/abce>

⁵ Оценка стоимости бизнеса / под ред. М.А. Эскиндарова, М.А. Федотовой. М.: КноРус, 2015. С. 40.

⁶ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 11. URL: <http://urlid.ru/abce>

При этом порядок включения дочернего предприятия в периметр консолидации основан на оценке контроля, то есть до включения объекта инвестиций (дочернего предприятия) в консолидированную группу необходимо установить, обладает ли инвестор достаточной степенью правомочий, чтобы контролировать объект инвестиций, подвергается ли он рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций и обладает ли возможностью использовать свои полномочия. Все эти факторы являются существенными для включения показателей финансовой отчетности дочернего предприятия в консолидированную финансовую отчетность.

Помимо этого Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» предписывает: «Оценивая контроль над объектом инвестиций, инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, чтобы определить, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, кто имеет текущую возможность руководить такой деятельностью и кто получает доход от такой деятельности»⁷.

Существенным фактором при определении у инвестора полномочий контролировать объект инвестиций является значимая деятельность, которая оказывает значительное влияние на доход от объекта инвестиций. Для этого «определяя, кто из инвесторов (если таковые имеются) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, важно проанализировать соглашение, заключенное между инвестором и объектом инвестиций»⁸.

⁷ О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 18.07.2012 № 106н (прил. 4, п. 5, с. 5).

⁸ Новые МСФО по консолидации и оценке справедливой стоимости / пер. с англ. М.: Альпина Паблишер, 2013. С. 68.

Правдивое представление

«Финансовые отчеты дают представление об экономических явлениях в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена. Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками. Оно должно быть полным, нейтральным и не содержать ошибок. Конечно, совершенство редко, если вообще достижимо. Цель Совета по МСФО заключается в том, чтобы насколько возможно максимизировать данные качества»⁹.

Значение данной качественной характеристики полезной финансовой информации многократно возрастает в рамках деятельности холдинговых структур, особенно для транснациональных корпораций. В этом случае речь идет не об одном предприятии, являющемся юридическим лицом, а об экономическом объединении юридически самостоятельных лиц, деятельность которых консолидированная финансовая отчетность должна показать как единое целое.

При этом речь идет о применении специальных способов и приемов, широко используемых в западной практике, например элиминирование взаимозадолженностей и нереализованной прибыли из консолидированной финансовой отчетности. Данные приемы позволяют (но не гарантируют этого полностью) исключить внутригрупповые обороты и нереализованную прибыль из отчета о финансовых результатах. В этом случае следует учитывать, что «консолидированная отчетность не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия. Ее целью является получение общего представления о результатах деятельности корпоративной семьи. Она

имеет явную информационную и аналитическую направленность»¹⁰.

Поэтому мы говорим о необходимости разработки системы консолидированного учета, отражающего и многообразие отношений консолидированных предприятий группы с внешней средой, и все внутригрупповые операции юридически самостоятельных лиц, как если бы эти предприятия являлись составными элементами единого хозяйствующего механизма без юридических ограничений.

Задача хотя и сложная (по крайней мере гораздо труднее используемых в западной практике), но решаемая, а главное – необходимая для того, чтобы не возникло желание исключать из консолидированной финансовой отчетности наиболее затратные компании, как это нередко случается в западной практике.

Именно на этот фактор указывает п. QC 13 Концепции: «Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые Концептуальные основы описания и пояснения. Например, полное отображение группы активов должно включать, как минимум, описание характера активов, входящих в состав данной группы, числовое отображение всех активов в составе группы, а также описание того, что представляет собой данное числовое отображение (например, первоначальную стоимость, скорректированную стоимость или справедливую стоимость). Для некоторых объектов полное отображение также может предполагать объяснение их значимых характеристик качества и характера, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на это качество и характер, а также процесса, использованного для определения числового отображения»¹¹.

⁹ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 12. URL: <http://urlid.ru/abce>

¹⁰ Матвеев А.А., Суйц В.Л. Консолидированная отчетность: методика и практика. М.: ФБК-Пресс, 2001. С. 12.

¹¹ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 13. URL: <http://urlid.ru/abce>

Не менее значительными для системы консолидированного учета являются и другие качественные характеристики, повышающие полезность информации.

Сопоставимость

«Сопоставимость является качественной характеристикой, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. В отличие от остальных качественных характеристик сопоставимость не является характеристикой отдельно взятой статьи. Для сопоставления требуется как минимум две статьи»¹².

Сопоставимость показателей отчетности предприятий консолидированной группы является не только качественной характеристикой системного консолидированного учета, но и требованием МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», которое выражается в единстве учетной политики для всех предприятий группы.

По сути дела, сопоставимость предполагает использование: «принципа последовательности в методах учета (последовательность применения учетной политики) ...»¹³.

Единая учетная политика консолидированной группы предприятий является неотъемлемой частью концепции консолидированной финансовой отчетности. Отсутствие единой учетной политики вызывает предположение о неполной достоверности консолидированной финансовой отчетности, то есть о ее несоответствии одной из фундаментальной качественной характеристики.

Отметим, что МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (прил. 4, п. 5) определяет: «Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для

подготовки и представления финансовой отчетности»¹⁴.

Уточним это определение относительно системы консолидированного учета: **учетная политика консолидированной группы предприятий – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые всеми предприятиями группы для обеспечения сопоставимости их показателей при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности, отражающей работу юридически самостоятельных предприятий группы как единого целого хозяйствующего механизма.**

При этом в учетной политике должны быть утверждены:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, способных отразить информацию не только о внешних факторах деятельности холдинговой структуры, но и о внутренних операциях, возникающих в процессе взаимодействия предприятий группы по созданию стоимости в рамках консолидированной группы предприятий;
- формы первичных документов, в которых помимо предусмотренных первичных учетных документов содержатся данные о внутригрупповых оборотах, исключаемых из консолидированной финансовой отчетности;
- правила документооборота и единая технология обработки учетной информации;
- единый порядок проведения инвентаризации с использованием одинаковых методов и приемов в оценке активов и обязательств всех предприятий группы;
- порядок контроля за хозяйственными операциями и другими обстоятельствами, необходимыми для организации консолидированного учета.

¹² Концептуальные основы финансовой отчетности, п. QC 21. URL: <http://urlid.ru/abce>

¹³ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. Краснодар: Просвещение–Юг, 2012. С. 106.

¹⁴ О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.