

**З. М. Алиев<sup>1</sup>**

аспирант кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова

## **ПРИНЦИПЫ БАЛАНСОВЫХ ОБОБЩЕНИЙ В МЕТОДАХ КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ**

Выбор методов консолидированной финансовой отчетности опирается на различные учетные принципы. В результате в основе консолидированной финансовой отчетности, как и отдельной отчетности организации, лежит смесь различных балансовых теорий и преобладание одних принципов учета над другими.

В настоящее время в методах консолидированной финансовой отчетности рассматривают две концепции, которые существенно влияют на определение доли меньшинства и порядок нивелирования результатов внутригрупповых операций. Это концепция единства и концепция интересов. Эти концепции могут иметь в различных учетных системах свои варианты (Применение МСФО... 2010, с. 167).

Один из вариантов концепции интересов известен как концепция материнской компании (*parent company concept или parent company extension concept*) и определен в американской системе следующим образом (Применение МСФО... 2010, с. 176).

Концепция материнской компании – метод подготовки консолидированной финансовой отчетности головной организации и принадлежащей ей на праве большинства дочерней организации, которая предусматривает перегруппировку чистых активов дочерней организации и их отражение по справедливой стоимости на дату покупки только в отношении большинства интересов.

Концепция единства согласно американским стандартам представляет собой метод подготовки консолидированной финансовой отчетности головной организации и принадлежащей ей на праве большинства дочерней организации, который предусматривает перегруппировку чистых активов дочерней организации и их отражение по справедливой стоимости на дату покупки как для большинства, так и меньшинства интересов (Соколов, Бычкова, 2000, с. 27).

Концепция единства всегда подходит к группе организаций как единому экономическому объекту. Ресурсы, контролируемые группой, рассматриваются в целом, независимо от прав собственности на них, поэтому одинаковые методы обобщения применяются ко всем активам и обязательствам организаций, другими словами, не возникает различий между правилами отражения в отчетности частей активов, обязательств, соответствующих большинству или меньшинству.

Концепция интересов исходит из правового контроля над активами и обязательствами и в связи с этим применяет дифференцированный подход к оценке

---

<sup>1</sup> Эл. адрес: z.m.aliev@gmail.com

активов и обязательств, соответствующих большинству и меньшинству. Активы и обязательства большинства отражаются в консолидированной финансовой отчетности по справедливой стоимости, а так называемая доля меньшинства находит отражение в отчетности как часть балансовой стоимости чистых активов и обязательств дочерней организации, принадлежащая меньшинству. Считают, что концепция интересов рассматривает группу организаций с позиций большинства, а консолидированная финансовая отчетность в первую очередь направлена на удовлетворение интересов собственников головной организации.

В настоящее время на практике наиболее часто применяют концепцию интересов, что отражает влияние правовой трактовки баланса в консолидированной финансовой отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности определяют концепцию интересов как основной порядок учета, но допускают концепцию единства как альтернативный метод. При этом, определяя долю меньшинства на основе балансовой стоимости, МСФО исходят из того, что она не является частью операций обмена или приобретения.

Доля меньшинства, как правило, показывается в консолидированной финансовой отчетности отдельной строкой между обязательствами и собственными средствами группы организаций.

В рамках существующих концепций присутствуют различные взгляды относительно того, в какой пропорции должны быть нивелированы прибыли и убытки по внутригрупповым сделкам и необходимо ли нивелирование против доли меньшинства. Согласно одному из вариантов концепции интересов, часть прибыли (убытков), полученной по операциям между организациями группы, которая соответствует доле меньшинства, включается в баланс счета прибылей и убытков. В других случаях весь результат от внутригрупповых операций исключают из финансовых результатов группы и доли меньшинства в соответствующей пропорции.

При принятии решения о необходимости включения в консолидированную финансовую отчетность результатов деятельности организации следует учитывать концепцию существенности.

В некоторых случаях руководство головной организации может принять решение о нецелесообразности консолидации конкретной дочерней организации ввиду ее несущественности, а также с учетом соотношения затрат и времени на консолидацию этой организации соответствующего улучшения качества подготовленной консолидированной финансовой информации и необходимости своевременного представления финансовой отчетности.

Организации могут быть исключены из консолидации, если это исключение не может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе анализа консолидированной финансовой отчетности группы. При оценке необходимости консолидации дочерней организации устанавливаются критерии существенности, которые включают пороговое значение валюты баланса, прибыли, количества сотрудников дочерней организации, а также сумму остатков по внутригрупповым операциям между участниками группы в процентном отношении к активам или доходам (расходам).

Организации, у которых несколько показателей превышают пороговое значение, подлежат консолидации. Все другие организации не подлежат обязательной консолидации, если только какое-либо условие, не упомянутое выше, дает основания для консолидации (оценка на основании одного условия).

Применение известных принципов учета в методах консолидированной финансовой отчетности носит условный характер, поэтому полученная отчетность имеет специфические особенности. Другими словами, консолидирован-

ная финансовая отчетность отличается от отдельной финансовой отчетности организации в контексте интерпретации и применения учетных принципов, в том числе принципов признания и оценки активов и обязательств, а также принципов отражения доходов и расходов.

Рассмотрим основные отличия.

1. Во-первых, консолидированная финансовая отчетность отрицает юридическую концепцию баланса, согласно которой он включает средства, которые находятся в собственности, а не под контролем организации. Профессор Я. В. Соколов замечает, что «консолидированный баланс, с точки зрения юридической концепции, невозможен, так как в одном балансе объединяются средства различных собственников» (Соколов, 2000, с. 176).

Тем не менее юридическая трактовка фактов хозяйственной жизни влияет на их отражение в консолидированной финансовой отчетности. Прежде всего, в основе современных методов консолидированной финансовой отчетности лежит право собственности на капитал, а не фактический контроль над чистыми активами. В частности, различают чистую стоимость активов группы и так называемую долю меньшинства, основываясь на доле собственности на капитал, несмотря на то что преобладающее участие в капитале, как правило, гарантирует контроль над всеми активами и обязательствами группы. Это может означать, что в современных методах составления консолидированной финансовой отчетности превалирует цель определения прироста собственного, а не контролируемого капитала, что соответствует традиционным подходам к анализу финансовой отчетности. Кроме этого, дифференцированный подход к оценке активов и обязательств в концепции интересов также связан с правовой формой контроля над ними: применяются различные подходы к оценке активов и обязательств, контролируемых на основе права собственности на капитал, и других фактически контролируемых активов и обязательств. Изменение балансовой оценки только части активов и обязательств, соответствующих приобретенной доле участия в капитале группы, может означать, что в этой концепции приобретение доли в капитале трактуется в учете как приобретение соответствующей части активов и обязательств. Другими словами, в концепции интересов пересекаются понятия собственности на капитал и собственности на активы и обязательства, т. е. в некотором смысле игнорируется принцип обособленной организации, согласно которому собственность организации не есть собственность его владельцев и наоборот. Кроме этого, в концепции интересов доля меньшинства может приводиться как часть заемного капитала. В этом смысле в концепции единства в меньшей степени проявляется влияние правовой субстанции на балансовое признание.

2. Вторым свойством методов консолидированной финансовой отчетности является условное применение **принципа реализации** при признании доходов и расходов и появление нового понятия и балансовой трактовки нереализованной прибыли (убытков).

Согласно принципу реализации, «прибыль отражается только тогда, когда она действительно получена (реализована) на отчетную дату» (Бетге, 2000, с. 413). И хотя принцип реализации не содержит определения того, что следует понимать под реализацией, но, согласно существующим на сегодня представлениям, реализация предполагает выполнение ряда условий, которые возникают, как правило, при отчуждении объекта, передаче прав пользования на него, передаче в залог и т. п., т. е. при изменении прав собственности на имущественный объект.

Консолидированная финансовая отчетность игнорирует переход юридических прав собственности на продукцию и услуги внутри группы, в результате

часть прибылей и убытков, полученных по операциям между организациями группы, при составлении консолидированной финансовой отчетности трактуется как нереализованные прибыли и убытки, которые взаимно зачитываются и, соответственно, не находят признания в консолидированной финансовой отчетности. В этом смысле понятие «нереализованные» тождественно понятию «непризнанные».

Следует отличать данное понятие нереализованной прибыли (убытков) и его трактовку в консолидированной финансовой отчетности от нереализованных доходов и расходов (*unrealized gains and losses*), отражаемых в отдельной, а затем и в консолидированной финансовой отчетности организаций. Нереализованные доходы и расходы представляют собой доходы и расходы, полученные вследствие применения определенных правил отражения тех или иных статей в активе и пассиве баланса (например, нереализованные доходы и расходы от переоценки основных средств, инвестиций, иностранной валюты), которые до реализации актива не признаются в отчете о прибылях и убытках и отражаются непосредственно как собственный капитал. Нереализованные доходы и расходы выделяются в финансовой отчетности для представления изменений в капитале, а в некоторых случаях в целях налогообложения, при этом не допускается их взаимозачет.

3. Следующие особенности применения учетных принципов относятся к оценке активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности.

Различные методы консолидированной финансовой отчетности имеют свои системы оценки.

В методе покупки изменяется балансовая оценка активов и обязательств у приобретаемой организации, в консолидированной финансовой отчетности эти активы и обязательства отражаются по справедливой стоимости на дату покупки. Согласно методу объединения интересов, активы и обязательства объединяемых организаций отражаются в консолидированной финансовой отчетности по исторической стоимости.

Принципы установления новой основы для измерения активов и обязательств в различных учетных системах не совпадают.

В соответствии с динамической теорией баланса образование новой базы для оценки является проявлением уже рассмотренного выше принципа реализации, который, являясь в первую очередь принципом исчисления финансового результата, также косвенно определяет, по какой стоимости следует отражать в отчетности имущественные объекты. Согласно принципу реализации, приобретенные или произведенные товары и услуги должны оцениваться по величине затрат на их приобретение или изготовление до тех пор, пока они не будут реализованы. Эта концепция оценки получила название принципа первоначальной стоимости или метода оценки по себестоимости.

Принцип реализации может быть дополнен принципом импаритета и принципом осторожности (бухгалтерского консерватизма). Согласно принципу импаритета, следует предвосхитить негативное воздействие на финансовый результат и отразить нереализованные убытки от начатых сделок в отчетном периоде (Бетге, 2000, с. 246). Принцип осторожности устанавливает, что «доход признается только тогда, когда на то имеется обоснованная уверенность, а расход — как только возникает обоснованная возможность» (Кутер, 2000, с. 207). Применительно к оценке активов и обязательств это означает, что хозяйствующий субъект должен оценивать свои активы скорее ниже, а пассивы — скорее чуть выше, чем они есть на самом деле, и «считаться скорее бедным, чем богатым» (Бетге, 2000, с. 379). Принцип импаритета и принцип осторожности тре-

буют, что в случае уменьшения предполагаемой цены реализации товаров первоначальная стоимость объектов имущества была скорректирована. То есть балансовая оценка активов и обязательств не может быть выше их первоначальной стоимости. Данная система называется принципом минимальной оценки.

При оценке имущества по себестоимости или в соответствии с принципом минимальной оценки балансовая стоимость объекта имущества отличается от возможной цены реализации. Поэтому с балансовой точки зрения момент реализации представляет собой переход от балансовой стоимости активов и обязательств к рыночной цене. Хотя в настоящее время нет единого определения момента реализации, обычно он имеет место при переходе (изменении) прав собственности на имущество.

В различных методах консолидированной отчетности факт объединения организаций получил свою интерпретацию с точки зрения применения принципа реализации.

В методе покупки объединение предприятий рассматривается как покупка одной или нескольких организаций другой организацией. При этом, хотя в действительности не происходит перехода права собственности на имущество организаций, изменяется балансовая оценка активов и обязательств приобретаемой организации, как если бы имело место их реализация. Основанием для этого считается смена контроля над этими активами и обязательствами, что фактически означает изменение в праве распоряжаться ими.

Объединение интересов трактуется как результат сделки между акционерами, при которой не происходит изменений в контроле над активами и обязательствами организаций. Вместо этого интересы собственников просто комбинируются. В результате нет оснований для изменения балансовой оценки активов и обязательств объединяемых организаций.

4. Другая особенность применения принципа реализации в методе покупки приводит к возникновению вопроса признания дополнительных активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности.

Принцип реализации применяется для оценки активов и обязательств посредством принципа индивидуальной оценки, согласно которому активы и обязательства должны быть отражены в отчетности на индивидуальной основе. Считают, что индивидуальная оценка более обоснованна по сравнению с субъективной совокупной оценкой.

С одной стороны, покупка учитывается в консолидированной финансовой отчетности по своей первоначальной стоимости, равной сумме выплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливой стоимости другого возмещения за покупку, которая объективно отражает совокупную стоимость активов и обязательств приобретаемой организации. С другой стороны, эти активы и обязательства учитываются по их индивидуальной справедливой стоимости. При этом возможна различная трактовка в отчетности возникающей разницы между совокупной оценкой активов и обязательств приобретаемой организации, представленной покупной ценой, и суммой отражаемых в отчетности индивидуальных оценок.

В соответствии с динамической теорией бухгалтерского учета превышение стоимости покупки над балансовой оценкой активов и обязательств приобретенной организации равно стоимости неидентифицируемых активов и должно быть отражено в составе нематериальных активов как цена фирмы или деловая репутация организации, которая затем амортизируется на систематической основе.

Практически невозможно определить срок полезного использования цены фирмы. Допускаемый амортизационный период в разных странах колеблется от



5 до 40 лет. В МСФО максимальный срок полезной службы был увеличен с 5 до 20 лет, что свидетельствует о том, что цена фирмы не теряет способности приносить полезность в течение длительного периода времени.

С точки зрения статического бухгалтерского учета, когда балансовое признание основано на так называемом принципе фиктивной продажи каждого актива, цена фирмы не является активом, так как она не может быть продана отдельно от организации, т. е. не имеет стоимости как самостоятельный объект купли-продажи. В таком случае возникающая положительная разница немедленно списывается за счет резервов против доли участия большинства в чистых активах.

Следует отметить, что в случае положительной разницы между стоимостью покупки и справедливой стоимостью активов и обязательств приобретаемой организации доминирует первый подход. В частности, опрос, проведенный в 2009 г. среди ведущих мировых фирм, показал, что 59% опрошенных рассматривали положительную разницу в качестве актива, подлежащего систематической амортизации, 30% применяли метод немедленного списания против резервов и меньшинство 11% классифицировали ее как неамортизируемые активы. Скорее всего, за прошедшее время с ростом признания МСФО доля сторонников систематической амортизации существенно возросла.

Более спорным является вопрос признания отрицательной разницы, когда покупная стоимость меньше справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств. Данная ситуация достаточно типична при покупке убыточных организаций, находящихся на грани банкротства.

Указанная разница может трактоваться как отрицательная цена фирмы. Причиной возникновения отрицательной деловой репутации называют покупку со скидкой. Она может быть отражена в пассиве консолидированного баланса как резерв или отсроченные доходы, которые характеризуют ожидаемые будущие доходы или выгоду от покупки организации по более низкой цене. Или может быть представлена в той же классификации активов, что и положительная деловая репутация, но со знаком минус.

Сумма признанной отрицательной деловой репутации должна систематически отражаться как доход на протяжении установленного периода. Например, МСФО определяют этот период для отрицательной деловой репутации, не превышающей справедливую стоимость приобретенных идентифицируемых неденежных активов, средневзвешенным сроком полезной службы идентифицируемых амортизируемых активов.

Существуют противоположные взгляды на признание отрицательной деловой репутации, когда считается нелогичным ее образование. Покупка со скидкой непривлекательна для собственников организации, более выгодно продать имущество по частям. Логичнее предположить, что справедливая стоимость идентифицируемых активов завышена, а обязательств занижена. Как один из возможных вариантов, предлагают пропорционально уменьшать справедливую стоимость идентифицируемых неденежных активов до полного устранения разницы.

В МСФО требуют перед признанием отрицательной деловой репутации также убедиться в том, что величина идентифицируемых активов не завышена, а обязательств – не занижена. Часть признаваемой отрицательной деловой репутации, относящаяся к ожидаемым доходам и расходам, указанным в плане покупателя по приобретению, но не признанным в качестве идентифицируемых обязательств, должна быть отражена в консолидированном отчете о прибылях и убытках при признании будущих доходов и расходов. Если будущие доходы и расходы не будут признаны в ожидаемом периоде или деловая

репутация не связана с расходами, указанными в плане, она должна признаваться в отчете о прибылях и убытках следующим образом. Величина деловой репутации, не превышающая справедливую стоимость приобретенных неденежных активов, признается в качестве дохода в период потребления будущих экономических выгод от использования этих активов. Величина отрицательной деловой репутации сверх стоимости неденежных активов признается в качестве дохода немедленно.

Интерпретация объединения предприятий в методах консолидированной финансовой отчетности в контексте применения принципа непрерывности хозяйственной деятельности (постоянно функционирующего предприятия) привела к различиям в признании финансовых результатов объединяемых организаций в консолидированной финансовой отчетности.

В методе покупке считают, что покупка неизбежно приведет к изменению деятельности приобретаемой организации, поэтому только покупатель рассматривается как продолжающая свою деятельность организация, а покупка отражается в консолидированной финансовой отчетности как изменение в составе его ресурсов и имущества. В результате финансовые результаты приобретаемой организации включаются в консолидированный финансовый результат только начиная с даты покупки, если покупка имела место в текущем отчетном периоде.

В методе объединения интересов принцип непрерывности хозяйственной деятельности организации применяется в равной степени ко всем объединяющимся организациям. Предполагается, что после объединения они продолжают функционировать по-прежнему, т. е. сохраняют некоторую самостоятельность и не будут преобразованы. Таким образом, не происходит изменений в составе ресурсов организаций, а данные полученных организациями до объединения прибылей и убытков обобщаются в консолидированной финансовой отчетности.

Выше были рассмотрены методы консолидированной финансовой отчетности с точки зрения применения в них учетных принципов. В результате анализа было выявлено, что преобладание одних принципов учета над другими в методах консолидированной финансовой отчетности явилось причиной основных различий между этими методами (табл. 1).

Таблица 1

### Основные различия между методами консолидированной финансовой отчетности

Метод обобщения	Метод объединения интересов	Метод покупки
Способ отражения в отчетности		
Изменение балансовой стоимости активов и обязательств объединяемых организаций	Не изменяется	Изменяется только оценка активов и обязательств приобретаемой организации
Признание дополнительных активов (обязательств)	Нет	Да
Признание финансовых результатов объединяемых организаций, полученных в текущем отчетном периоде до даты объединения	Финансовые результаты, полученные за весь отчетный период всеми организациями, включены в расчет показателей финансового результата в консолидированной финансовой отчетности	Полностью признаются только финансовые результаты покупателя, показатели финансовых результатов приобретаемой организации включаются в расчет консолидированного финансового результата, начиная с даты покупки

Основные суждения, которые лежат в основе применения тех или иных принципов учета, приведены в табл. 2.

Три первых критерия достаточно субъективны и описывают характер сделки. Все они были упомянуты выше в контексте применения принципов учета. В отличие от них последний критерий является легко определяемым условием сделки. Поясним его смысл.

Вид возмещения, полученного одной организацией за свои акции, в некоторых случаях является, с одной стороны, достаточным критерием трактовки объединения организаций как покупки одной организации другой и использования метода покупки, с другой стороны, необходимым условием применения метода объединения интересов (табл. 2).

Таблица 2

### Основные различия в характере и условиях объединения предприятий

Методы	Метод объединения интересов	Метод покупки
Характер объединения		
Объединяемые организации рассматриваются как участники сделки	Нет (только акционеры)	Да
Изменение в контроле над всеми или частью активов и обязательств объединяемых организаций	Нет	Изменяется контроль только над активами и обязательствами приобретаемой организации
Непрерывное продолжение деятельности объединяемых организаций	Все объединяемые организации продолжают свою прежнюю деятельность	Только покупатель рассматривается как непрерывно продолжающий свою деятельность
Вид возмещения, получаемый организациями в обмен на их акции	Только обмен собственными акциями	Любое возмещение

Покупка обязательно предполагает наличие покупателя и продавца. Если одна организация передает в обмен на акции другой организации денежные средства или другие активы, она рассматривается в качестве покупателя и для отражения в ее консолидированной финансовой отчетности приобретаемых активов и обязательств применяется метод покупки. Если же сделка представляет собой равноценный обмен акциями, невозможно определить покупателя и продавца. Поэтому наиболее часто метод объединения интересов служит альтернативой методу покупки только в том случае, если невозможно определить покупателя и продавца, а необходимым условием его применения является объединение организаций через обмен своими акциями.

В приведенной таблице указаны только общие суждения, которые используются при методологическом обосновании выбора методов консолидированной финансовой отчетности и установлении критериев их применения. Вместе с тем учетные системы значительно различаются по конкретным критериям применения того или иного метода. Более того, в некоторых системах допускается использование только метода покупки для составления консолидированной финансовой отчетности (Австралия, Новая Зеландия, Японии) (МСФО: точка зрения КПМГ, 2010, с. 543). То есть различия между учетными системами касаются не только отдельных правил применения того или иного метода, а состоят в том, какие методы применяются и каковы критерия их применения, что делает сложным сравнение консолидированной финансовой отчетности предприятий, основанной на различных учетных стандартах.



**Источники**

*Бетге Й.* Балансоведение. М., 2000.

*Куттер М. И.* Теория и принципы бухгалтерского учета. М., 2000.

МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. М., 2010.

Применение МСФО 2010. М., 2010.

*Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.

*Соколов Я. В., Бычкова С. М.* О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 1.