

Раздел 9: «Исключения из требований консолидации»

Содержание

1. Общий обзор	3
2. Определения.....	4
3. Представление консолидированной финансовой отчетности	4
4. Сфера охвата консолидированной финансовой отчетности.....	5
5. Контроль, как инструмент исключений из требований консолидации	7
6. Определение существования контроля в целях финансовой отчетности	9
7. Процедуры и исключения из консолидации	10
8. Переходные положения	11

1. Общий обзор

Как правило, консолидированная финансовая отчетность представляет собой финансовую отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и движение денежных средств материнской и дочерних компаний отражены, как принадлежащие одной группе организаций.

Одной из задач в процессе консолидации является установление исключений из требований консолидации. Чтобы ее решить, можно применить основные концепции, описанные в МСФООС (IPSAS).

МСФООС расшифровывается как "Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора" - стандарты учета и отчетности, опубликованные Советом по МСФООС (IPSASB) для применения бюджетными организациями по всему миру при подготовке финансовой отчетности. МСФООС направлены на улучшение качества общей финансовой отчетности бюджетных организаций, которая представляет собой базу для расчетов при принятии правительствами решений о распределении ресурсов, тем самым, повышая прозрачность и подотчетность.

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 6, *Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*, посвящен процедурам консолидации. МСФООС 6 в основном опирается на МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" (2003). Область применения МСФООС 6 сводится к тому, что организация, формирующая и представляющая финансовую отчетность по методу начисления, применяет настоящий Стандарт при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций.

В Грузии сейчас идет процесс разработки новых инструкций по учету/отчетности. Страна намеревается внедрить важные аспекты международной передовой практики и, в частности, концепции, изложенные в МСФООС. Например, по вопросам, связанным с консолидацией и исключениями из консолидации, документ будет в основном ссылаться на МСФООС 6 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность". Однако будут и некоторые отклонения (изложенные в параграфе 3 Главы 4 и параграфе 3 Главы 8 настоящего документа).

2. Определения

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.

Контролируемая организация - организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

Контролирующая организация - организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

Доля меньшинства - часть профицита или дефицита и чистых активов/ капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах /капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.

Отдельная финансовая отчетность - финансовая отчетность, представляемая контролирующей организацией, инвестором в ассоциированную организацию или учредителем совместно контролируемой организации, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия в чистых активах/капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объектов инвестиций.

3. Представление консолидированной финансовой отчетности

1. Контролирующая организация, не являющаяся контролирующей организацией, описанной в следующем параграфе (параграф 2), представляет консолидированную финансовую отчетность, в которой консолидирует контролируемые ею организации в соответствии с настоящим Стандартом.
2. **Контролирующая организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в том, и только в том случае, если:**
 - (a) Контролирующая организация:
 - (i) Сама является полностью контролируемой организацией, и существование пользователей такой финансовой отчетностью маловероятно, либо их потребности в информации удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей ее организации; или
 - (ii) Является частично контролируемой организацией другой организации, и ее другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что контролирующая организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;
 - (b) Долговые или долевыми инструментами контролирующей организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- (с) Контролирующая организация не предоставляла и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок; и
- (d) Конечная или любая промежуточная контролирующая организация указанной контролирующей организации формирует консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с МСФООС.

В общественном секторе многие контролирующие организации в полной или частичной собственности представляют ключевые области или направления деятельности правительства, и целью настоящего Стандарта не является освободить такие организации от формирования консолидированной финансовой отчетности. В данной ситуации, потребности некоторых пользователей в информации могут не удовлетворяться консолидированной финансовой отчетностью лишь на общеправительственном уровне. Во многих юрисдикциях правительства признали важность этого момента и внесли требования к финансовой отчетности таких организаций в законодательство.

В некоторых случаях, в одну группу организаций входит ряд промежуточных контролирующих организаций. Например, в то время как министерство здравоохранения может выступать в роли конечной контролирующей организации, параллельно могут существовать промежуточные контролирующие организации на уровне местных или региональных органов здравоохранения. В требованиях к подотчетности и отчетности каждой юрисдикции может уточняться, от каких именно организаций требуется (или какие освобождены от требования) формировать консолидированную финансовую отчетность. Если конкретного требования касательно формирования консолидированной финансовой отчетности промежуточной контролирующей организации нет, но есть вероятность существования пользователей такой отчетности, промежуточные контролирующие организации должны формировать и публиковать консолидированную финансовую отчетность.

- 3. Контролирующая организация, которая, в соответствии с параграфом 2 данного документа, решает не представлять консолидированную финансовую отчетность и представляет только отдельную финансовую отчетность, должна соблюдать требования параграфов 58-64 МСФООС 6.

4. Охват консолидации финансовой отчетности

- 1. Консолидированная финансовая отчетность включает все контролируемые организации контролирующей организации, за исключением организаций, указанных в следующем параграфе (п. 2).

2. **Контролируемая организация исключается из консолидации при наличии подтверждения того, что:**
 - (а) контроль носит временный характер в связи с тем, что контролируемая организация приобретена и находится в собственности исключительно с целью продажи в течение 12 месяцев с момента приобретения, и
 - (б) руководство занимается активными поисками покупателя.
3. В Грузии временный контроль не будет рассматриваться, как повод для исключения контролируемой организации из консолидации контролирующей организацией. Например, распорядитель бюджета, скажем, Министерство образования, контролирует ряд бюджетных организаций, одна из которых, по сведениям, будет выделена из состава Министерства образования и станет независимым бюджетополучателем или войдет в состав другой группы бюджетных организаций. Несмотря на то, что Министерство образования может быть в курсе этих ожидаемых перемен на момент подготовки финансовой отчетности, оно должно включить эту контролируемую организацию в консолидацию. Такое отклонение от МСФООС 6 будет способствовать сопоставимости отчетов об исполнении бюджетов и финансовой отчетности, представляемым распорядителями бюджетов в Грузии.
4. В качестве примера временного контроля можно привести ситуацию, когда контролируемая организация приобретается с твердым намерением продажи в течение 12 месяцев. Это может произойти в случае приобретения группы организаций, одну из которых необходимо продать в связи с несоответствием деятельности этой организации деятельности приобретающей стороны. Временный контроль также устанавливается, когда контролирующая организация намеревается уступить контроль над контролируемой организацией другой организации - например, национальное правительство может передать свою долю в контролируемой организации органу местного самоуправления. Чтобы применить это освобождение, контролирующая организация должна продемонстрировать официальное намерение продать или уступить контроль над организацией, являющейся предметом временного контроля. Организация демонстрирует свое намерение продать или отказаться от контроля над другой организацией при наличии официального намерения и отсутствия реальной возможности отказаться от этого намерения.
5. Если контролируемая организация, ранее исключенная из консолидации в соответствии с параграфом 2, не продается в течение 12 месяцев, она должна быть консолидирована за весь период с момента приобретения (инструкции по дате приобретения можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте учета, рассматривающем объединения предприятий). В таком случае, финансовая отчетность пересматривается за все периоды с момента приобретения.
6. В порядке исключения, организация может найти покупателя контролируемой организации, исключенной из консолидации в соответствии с параграфом 2, но не успеть завершить сделку продажи в течение 12 месяцев с момента приобретения в

связи с необходимостью получения одобрения надзорного органа и т.д. От организации не требуется консолидировать такую контролируемую организацию, если на момент представления отчетности уже запущен процесс продажи, и не существует поводов предполагать, что он не будет завершен в ближайшее после отчетной даты время.

7. Контролируемая организация не может исключаться из консолидации на том лишь основании, что инвестор представляет собой организацию венчурного финансирования, взаимный фонд, паевой фонд или подобное предприятие.
8. Контролируемая организация не может исключаться из консолидации на том основании, что ее деятельность отличается от деятельности других организаций группы, например, в случае консолидации КОГУ с организациями бюджетного сектора. Значимость представляемой информации обеспечивается консолидацией таких контролируемых организаций и раскрытием в консолидированной финансовой отчетности дополнительной информации о различных видах деятельности контролируемых организаций. Например, раскрытие информации согласно требованиям МСФООС 18, *Сегментная отчетность*, помогает объяснить значение различных видов деятельности в рамках группы.

5. Контроль, как инструмент исключений из требований консолидации

1. В целях финансовой отчетности, контроль возникает из права организации управлять финансовой и операционной стратегией другой организации, и необязательно требует от организации держать контрольный пакет акций или другую долю в капитале другой организации. Право контроля должно быть реализуемо на текущий момент. То есть, организация уже должна быть наделена этим правом по закону либо по какому-либо официальному соглашению. Право контроля не является реализуемым на текущий момент, если для его вступления в силу требуется внести изменения в законодательство или пересмотреть соответствующие соглашения. Необходимо проводить различие между фактом существования права контроля другой организации вне зависимости от вероятности или предпосылок реализации этого права.
2. Аналогично, существование контроля не накладывает на организацию ответственности по управлению повседневной деятельностью другой организации (или вовлечению в нее). В ряде случаев, организация может реализовывать свое право контроля над другой организацией в случае нарушения или отзыва соглашения между контролируемой организацией и контролирующей организацией.
3. Например, государственное ведомство может иметь долю собственности в управлении железных дорог, которое имеет статус КОГУ. Управление железных

дорог может функционировать автономно и не зависеть от финансирования правительства, но капитал в него был привлечен посредством крупных займов, гарантированных правительством. Управление железных дорог не выплачивало правительству дивидендов в течение нескольких лет. Правительство имеет право назначить и снять большинство членов административного совета управления железных дорог. Но оно никогда не пользовалось своим правом снимать членов административного совета и не хотело бы этого делать в связи со щепетильностью избирателей в отношении вовлечения правительства в работу железнодорожной сети в прошлом. В данном случае, право контроля реализуемо на текущий момент, но в рамках существующих отношений между контролируемой организацией и контролирующей организацией не существует оснований для контролирующей организации воспользоваться своим правом в отношении контролируемой организации. Соответственно, контроль существует, поскольку права контроля достаточно, несмотря на то, что контролирующая организация может решить не реализовывать это право.

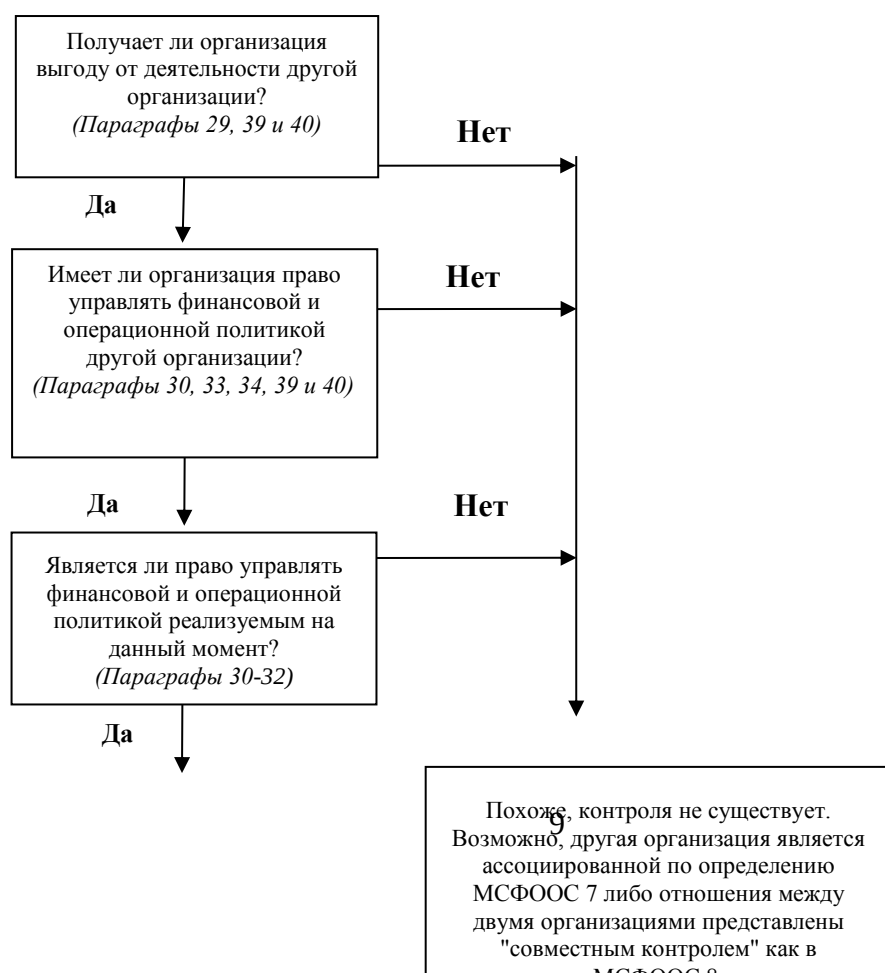
4. Организация может владеть: (а) варрантами на акции; (б) опционами на покупку акций; (в) долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции; или (г) иными подобными инструментами, которые при их исполнении или конвертировании могут предоставить организации права голоса или уменьшить права голоса другой стороны в отношении финансовой и операционной политики другой организации (потенциальные права голоса). Существование или влияние потенциальных прав голоса, которые в настоящее время могут быть реализованы или конвертированы, включая потенциальные права голоса, принадлежащие другой организации, принимаются во внимание при оценке того, правомочна ли организация определять финансовую и операционную политику другой организации. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на данный момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события.
5. При оценке способствуют ли потенциальные права голоса контролю, организация рассматривает все факты и обстоятельства (включая условия реализации потенциальных прав голоса и любых других контрактных соглашений, взятых отдельно или в комбинации), влияющие на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности реализации или конвертирования.
6. Существование отдельных законодательных полномочий, само по себе, не препятствует установлению контроля организации над другой организацией. Например, Национальное бюро статистики обычно обладает законными полномочиями автономии от правительства. То есть, Национальное бюро статистики обладает полномочиями получать информацию и докладывать о результатах своей деятельности без получения на то разрешения правительства или другого органа. Существование контроля не накладывает на организацию обязательства отвечать за повседневную деятельность другой организации или за способ выполнения этой организацией своих профессиональных функций.

7. Права одной организации влиять на принятие решений в отношении финансовой и операционной политики другой организации, самого по себе, недостаточно для существования контроля по определению настоящего Стандарта. Контролирующая организация должна быть способна влиять на принятие решений таким образом, чтобы иметь возможность пользоваться результатами своей деятельности, например, путем наделения другой организации возможностью совместно функционировать в составе группы организаций, преследуя свои цели. Это повлечет за собой исключение из определения отношений "контролирующей организации" и "контролируемой организации", которые не распространяются, например, дальше отношений между ликвидатором и ликвидируемой организацией, и обычно исключают отношения между заимодателем и заемщиком. Аналогично, доверитель фонда, чьи отношения с фондом не распространяются далее обычных обязанностей доверителя, не считается контролирующим фонд в целях настоящего Стандарта.

6. Определение существования контроля в целях финансовой отчетности

Следующая диаграмма иллюстрирует основные шаги установления контроля над другой организацией. Ее необходимо применять вместе с параграфами 28-40 МСФООС 6.

Установление контроля над другой организацией в целях финансовой отчетности



7. Процедуры и исключения из консолидации

1. При подготовке консолидированной финансовой отчетности одна организация объединяет финансовую отчетность контролирующей организации и контролируемых ею организаций построчно путем суммирования аналогичных статей активов, обязательств, чистых активов/капитала, доходов и расходов.
2. **Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы должны исключаться в полных суммах.**
3. Остатки по внутригрупповым расчетам и суммы внутригрупповых операций, включая (а) доходы от продаж и трансфертов, (б) доходы, отраженные в результате распределения средств другого бюджетного управления, (в) расходы, и (г) дивиденды или подобные поступления, исключаются полностью. Прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций и отраженные в стоимости активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах. Убытки в результате внутригрупповых операций могут свидетельствовать об обесценении, которое подлежит отражению в консолидированной финансовой отчетности. Инструкции по отражению в учете временных разниц, возникающих в результате исключения прибылей и убытков по внутригрупповым операциям, можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте учета, в котором рассматриваются налоги на прибыль.
4. Доходы и расходы контролируемой организации включаются в консолидированную финансовую отчетность по дате прекращения контроля контролирующей организации над контролируемой организацией. Разница поступлений от продажи контролируемой организации и ее балансовая стоимость на дату продажи, включая общую сумму любых курсовых разниц, имеющих отношение к контролируемой организации, отраженную в чистых активах/капитале в соответствии с МСФООС 4, *Влияние изменений валютных курсов*, отражается в консолидированном отчете о финансовой деятельности, как прибыль или убыток от продажи контролируемой организации.
5. **При подготовке отдельной финансовой отчетности, контролирующая организация, которая, согласно параграфу 2 (глава 3) настоящего документа, решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, в упомянутой отдельной финансовой отчетности должна раскрыть следующую информацию:**
 - (а) Тот факт, что данная финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью; что организация воспользовалась освобождением от консолидации; название организации, которая представила доступную для общего пользования консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФООС, и страну юридической регистрации организации (если отличается от юрисдикции контролирующей организации); а также адрес,

по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;

- (б) Перечень значимых контролируемых, совместно контролируемых и ассоциированных организаций, включая название; страну юридической регистрации соответствующих организаций (если отличается от юрисдикции контролирующей организации); долю собственности; и, если эта доля выражена в акциях, долю прав голоса (только если она отличается от доли собственности); и
- (с) Описание примененного метода учета организаций, перечисленных в пункте (б).

8. Переходные положения

1. От организаций не требуется соблюдения требования параграфа 2 (глава 7) в отношении исключения внутригрупповых остатков и операций за отчетные периоды, начинающиеся с даты в течение трех лет после первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФООС.
2. Контролирующие организации, впервые переходящие на учет методом начисления в соответствии с МСФООС, могут иметь много контролируемых организаций со значительным количеством внутригрупповых операций. Соответственно, в начале может быть довольно тяжело определить некоторые операции и остатки, которые необходимо исключить в целях подготовки консолидированной финансовой отчетности группы организаций. С этой целью, параграф 1 (глава 8) предоставляет освобождение от требования полного исключения внутригрупповых остатков и операций.
3. В Грузии распорядители бюджета не смогут воспользоваться таким освобождением. Считается, что количество внутригрупповых операций в Грузии не так значительно, чтобы сделать процедуру консолидации невозможной. Поэтому, в целях обеспечения полноты финансовой отчетности, организации в Грузии должны будут выявлять и исключать такие операции в процессе подготовки финансовой отчетности, в том числе в течение трех лет после даты первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФООС.
4. Если организации применяют переходные положения параграфа 1 (глава 8), они должны раскрыть тот факт, что не все внутригрупповые остатки и операции были исключены.