

# СК РЕМПАЛ

## Тематическая рабочая группа по вопросам консолидации

### Свод основных требований, предложенных в Проектах стандартов IPSAS по консолидации

Февраль 2014

#### Предварительные проекты стандартов

Совет по Международным стандартам бухучета в госсекторе (IPSAS) предложил в октябре 2013 г. следующие предварительные проекты стандартов (ED) по консолидации:

- **ED48:** индивидуальная финансовая отчетность
- **ED49:** консолидированная финансовая отчетность
- **ED50:** инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия
- **ED51:** совместная деятельность
- **ED52:** раскрытие информации об участии в других предприятиях

По каждому из указанных выше проектов стандартов период консультаций заканчивается 28 февраля 2014 г. Возможно, что ED будут положены в основу новых стандартов IPSAS, которые выйдут в конце 2014 г.

Для стран-участниц СК наиболее важны ED 48 и 49, которые должны заменить IPSAS 6 по консолидации. Основные требования этих ED, а также отличия от IPSAS 6 изложены ниже.

Важно признать, что это предварительные проекты стандартов, которые были выпущены для обсуждения и сбора замечаний. Прежде чем эти ED превратятся в стандарты IPSAS, требования еще могут измениться.

#### **ED 48: индивидуальная финансовая отчетность**

ED48 был выпущен как отдельный проект стандартов, но требования, приведенные в нем, очень близки к требованиям действующего стандарта IPSAS 6. Как сказано выше, ED 48 и 49 будут объединены в новых IPSAS и заменят IPSAS 6.

Область применения определяется следующим образом:

**Пункт 2:** «Организация, которая готовит и представляет финансовые отчеты по методу начисления, должна применять данный Стандарт бухгалтерского учета для инвестиций в контролируемых организациях, совместных и ассоциированных предприятиях, когда по своему выбору решает или обязывается нормативным актом представлять индивидуальную финансовую отчетность».

Таким образом, есть две ситуации, в которых применяется ED48:

- Организация производит консолидированную финансовую отчетность, но кроме этого обязана по закону готовить собственные «неконсолидированные финансовые отчеты», или
- Организация представляет собой одно из исключений, разрешенных в ED 49, и не обязана производить консолидированную финансовую отчетность, например, если это Независимый Инвестиционный Фонд или министерство, где применяются «общеправительственные» финансовые отчеты. В таких случаях организация должна готовить «неконсолидированные финансовые отчеты».

И в том, и в другом случае, ED48 применяется к неконсолидированным финансовым отчетам организации. Обязательства, налагаемые по ED48, дополняют обязательства других стандартов IPSAS.

## Учет инвестиций в контролируемых организациях

Согласно пункту 12 стандарта ED48, такие инвестиции должны учитываться в случае:

- Использования метода учета по доле участия (в ED50), или*
- По стоимости, или*
- Согласно Стандарту IPSAS 29 (заметим, что это единственно приемлемая основа определения стоимости для организаций, контролируемых инвестиционными организациями)*

Один и тот же принцип учета должен использоваться для всех инвестиций в каждой категории.

Заметим, что сказанное отличается от метода определения стоимости, изложенного в Руководстве по статистике государственных финансов (GFS) за 2001 г. Последнее предусматривает определение стоимости, по возможности, по рыночной стоимости, либо по фактической себестоимости.

## Отражение информации

В тех случаях, когда составляются индивидуальные финансовые отчеты контролирующего органа, необходимо отразить следующую информацию:

**Пункт 20:** «Тот факт, что данные финансовые отчеты являются индивидуальными финансовыми отчетами; то, что в данном случае используется «освобождение» от консолидации; название организации, чьи

консолидированные финансовые отчеты, соответствующие принципам IPSAS, были составлены для общественного пользования; и адрес, где можно получить эти консолидированные финансовые отчеты.

- (a) Список серьезных инвестиций в контролируемых организациях, совместных и ассоциированных предприятиях, в т.ч.:
  - i Название контролируемых организаций, совместных и ассоциированных предприятий.
  - ii Правовые основания, на которых эти контролируемые организации, совместные и ассоциированные предприятия функционируют (если они отличаются от правовых оснований, на которых действует контролирующая организация)
- (b) Доля участия в капитале этих организаций и описание того, как эта доля участия была определена.
- (c) Описание метода, используемого для учета контролируемых организаций, совместных и ассоциированных предприятий, перечисленных в (b)»

Эти требования близки к действующим требованиям стандарта IPSAS 6.

## **ED49: Консолидированная финансовая отчетность**

### **Общее требование к консолидированным финансовым отчетам**

Как и в IPSAS 6, требование заключается в следующем: «Организация, являющаяся контролирующей, обязана представлять консолидированную финансовую отчетность». (п. 5). В ED49 предусмотрены два исключения из требований к консолидированной финансовой отчетности, касающиеся Рабочей группы по консолидации.

**Исключение 1** – промежуточная консолидирующая организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в тех случаях, когда:

- Сама эта организация является контролируемой, а информационные потребности пользователей удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующих организаций, и
- Ее долговые обязательства или фондовые инструменты не подлежат сделкам купли-продажи на открытом рынке, и
- Она не представляет свои финансовые отчеты в комиссию по ценным бумагам или подобный ей орган.

Таким образом, то или иное министерство не обязано консолидировать финансовые отчеты своих подведомственных организаций, если все они

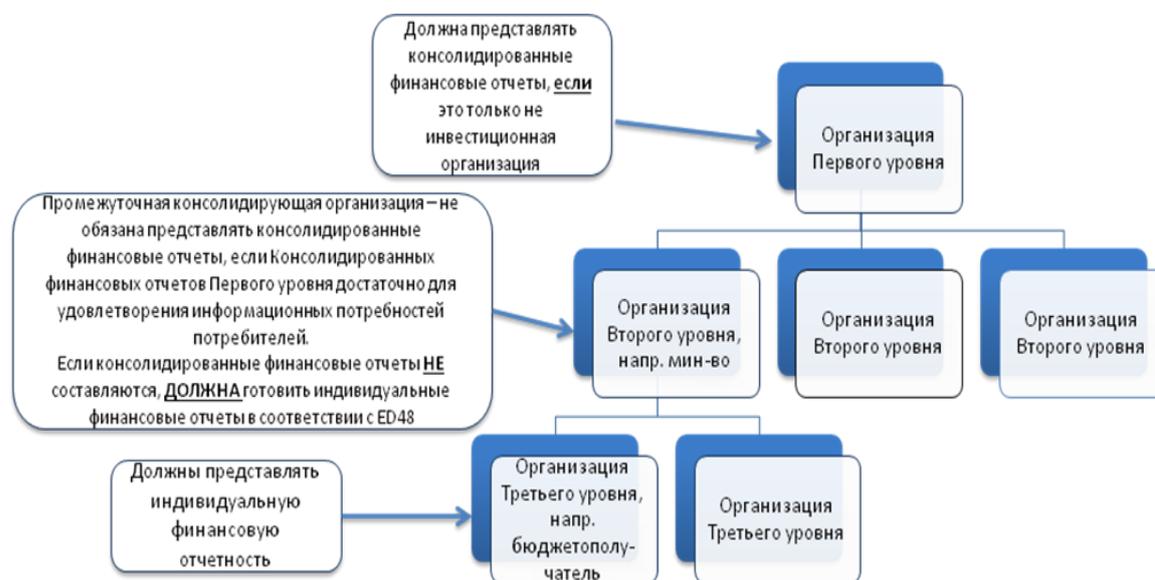
консолидируются в общеправительственных финансовых отчетах. Однако первостепенным требованием является необходимость удовлетворять информационные потребности пользователей.

**Исключение 2** – «Инвестиционная организация, отчитывающаяся по стандартам IPSAS, не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если от нее требуется согласно п. 52 данного Стандарта оценивать все контролируемые ею организации по текущей рыночной стоимости с учетом избытка или дефицита».

Инвестиционная организация определяется как организация, которая (i) получает фонды от инвесторов с целью предоставить данным инвесторам услуги управления (ii) инвестирует исключительно с целью получения дохода и прибыли от повышения стоимости капитала, и (iii) измеряет и оценивает эффективность своих инвестиций по рыночной стоимости. Согласно п. 52, инвестиционная организация должна измерять инвестиции в контролируемой организации по рыночной стоимости с учетом избытка или дефицита согласно стандарту IPSAS 29.

На диаграмме внизу вкратце представлены исключения и требования к индивидуальной финансовой отчетности.

**Рисунок 1: Свод требований к консолидации**



### Отличия от IPSAS 6

- Второе исключение (инвестиционные организации) не предусмотрено в IPSAS 6, поэтому это новое исключение из требования к составлению консолидированной финансовой отчетности.
- Ныне действующее исключение, предусмотренное в п. 20 IPSAS 6, там, где имеет место временный контроль, ушло в ED49.

## Контроль как основа для определения консолидирующей организации

Сохраняется концепция определения консолидирующей организации на основе контроля. В этом отличие от методики GFS, где консолидирующая организация определяется как **Общеправительственный Сектор (GGS)** – т.е. административное определение.

Предлагаемое определение в ED49, напротив, изменилось по сравнению с IPSAS 6. Новое предлагаемое определение отличается большей комплексностью. В новом определении есть три требования, все из которых должны быть обязательно соблюдены, чтобы определить существование отношений контроля. Эти новые требования представлены в следующей таблице.

Предлагаемые требования в ED49, ВСЕ из которых должны соблюдаться, чтобы установить отношение контроля	Толкование
1. Власть над другой организацией	Возможность управлять деятельностью организации – начиная от права голоса, законов и норм. Нормативный контроль или экономическая зависимость не всегда говорят о существовании отношений контроля в смысле положений данного ED – должна еще существовать возможность управлять деятельностью организации.
2. Доступ к различным привилегиям, или права на них, в связи со своим участием в другой организации	Привилегии могут быть финансовыми или нефинансовыми. Среди нефинансовых – привилегии получателям услуг данной организации
3. Способность использовать свою власть над другой организацией, чтобы повлиять на сущность или объем привилегий в связи со своим участием в другой организации	Контролирующая организация должна иметь возможность использовать свою власть, чтобы повлиять на сущность или объем привилегий в связи со своим участием в организации, оцениваемой в целях контроля.

В стандарте IPSAS 6 есть дерево решений, объясняющее концепцию контроля. В стандарте ED49 подобного дерева нет. В нижеприведенной модели мы воспользовались формой, предлагаемой IPSAS 6, но исходили при этом из требований, указанных в ED49.

Рисунок 2: Дерево решений для определения отношений контроля по ED49



### Отличия от IPSAS 6

Трехуровневое определение контроля близко к тому, которое было использовано в IPSAS 6, п. 37 – 42, но формулировки, использованные для описания каждого из трех требований, изменились на более точные.

### Процедуры консолидации

Требования к единой политике бухгалтерского учета, одна и та же дата отчетности и процедуры консолидации остались теми же, что и в IPSAS 6.

**П. 34:** «Контролирующая организация должна составлять консолидированную финансовую отчетность, используя единую политику в области бухгалтерского учета в отношении одинаковых сделок и других действий в близких обстоятельствах».

**П. 36:** «Консолидированная финансовая отчетность:

- (а) Сочетать подобные элементы активов, обязательств, чистых активов/фондов, доходов, расходов и кассовых потоков

контролирующей организации с такими же элементами контролируемых ею организаций.

- (b) Погасить (не учитывать) балансовую стоимость инвестиций контролирующей организации в каждой контролируемой организации, а также долю чистых активов/фондов контролирующей организации в каждой контролируемой организации (соответствующие международные или национальные бухгалтерские стандарты объясняют, как вести учет любых связанных с ними нематериальных активов).
- (c) Полностью исключить внутренние хозяйственные активы и обязательства, чистые активы/фонды, доходы, расходы и кассовые потоки данной организации, относящиеся к сделкам между структурами данной экономической организации (избыток или дефицит, полученный из внутрихозяйственных сделок, признанный в качестве активов, напр., в виде подотчетного имущества или основных средств, исключается полностью). Внутрихозяйственные убытки данной организации могут говорить об ущербе, который должен быть отражен в консолидированной финансовой отчетности».

**П. 42:** «Финансовые отчеты контролирующей организации и контролируемых ею организаций, используемые при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должны быть подготовлены на ту же отчетную дату».

## **ED50: Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия**

ED 50 относится к оценке инвестиций в организации, которые не являются контролируемыми, но которые являются либо ассоциированными, либо совместными предприятиями, по определению ED. Предполагается, что на этой основе будут выработаны новые принципы IPSAS, которые заменят действующий стандарт IPSAS 7.

Метод долевого участия, описанный в ED50, также является одним из оснований для оценки контролируемых инвестиций, разрешенных по ED48, п.12 (см. выше).

**П. 8 (определения):** «Метод долевого участия – это метод учета, при котором инвестиция вначале признается по себестоимости, а затем корректируется на изменение в доле инвестора после приобретения чистых активов/фондов в ассоциированном или совместном предприятии. Избыток или дефицит инвестора включает его долю в избытке или дефиците объекта инвестиций, а чистые активы/фонды инвестора включают в себя его долю в сумме изменений в чистых активах/фондах объекта инвестиций, которые не были учтены в сумме избытка или дефицита объекта инвестиций».

Другое содержание стандарта ED50 не имеет отношения к деятельности Рабочей группы по консолидации.

## **ED51: Совместная деятельность**

Этот предварительный проект стандарта касается конкретной ситуации совместного контроля над той или иной деятельностью. Не существует действующего стандарта IPSAS, касающегося исключительно тех вопросов, которые освещаются в данном ED.

Содержание ED51 не относится к деятельности Рабочей группы по консолидации.

## **ED52: Раскрытие информации об участии в других предприятиях**

**В п. 2** определяется область применения ED 52: *«Организация, составляющая и представляющая финансовую отчетность по методу начисления, обязана применять данный Стандарт при раскрытии информации о своем участии в контролируемых организациях, неконсолидируемых контролируемых организациях, совместной деятельности и ассоциированных предприятиях, а также структурных организациях, не подлежащих консолидации».*

Таким образом, ED52 определяет требования к раскрытию информации в консолидированных финансовых отчетах. Эти требования в настоящее время предусмотрены в IPSAS 6.

В стандарте ED52 вводится новая концепция «Структурных организаций» и требование раскрытия информации о таких организациях. Определение структурных организаций в данном стандарте ED не развернуто. По сути, это такие организации, для которых существуют обязательные договорные условия, имеющие преимущество над обычными факторами контроля. Стандарт ED52 также применяется к таким структурным организациям, но они не имеют отношения к деятельности Рабочей группы по консолидации.

Требования к раскрытию информации обширны и включают в себя раскрытие информации о совместной деятельности и ассоциированных предприятиях. Основные требования, касающиеся контролируемых организаций, перечислены ниже:

- П. 9(a)(i):** Существенные решения и предпосылки, сделанные в отношении определения сущности участия в другой организации
- П. 9(b)(i):** Информация об участии в контролируемых организациях
- П. 12(a):** Методология, используемая для определения контроля
- П. 17:** Участие в контролируемых организациях – состав, доли участия, ограничения, риски, последствия изменений в контроле

Указанная информация может быть собрана вместе и представлена по группам контролируемых организаций.

## **Выводы по Проектам стандартов ED48 – ED52**

В Проектах стандартов предлагается расширенное руководство и правила по вопросам, касающимся консолидации и отчетности по контролируемым и ассоциированным организациям. Как указано выше, есть ряд существенных отличий от текущих стандартов.

Однако принцип не изменился, а главными отличиями от требований остаются:

- (a) Консолидирующая организация: IPSAS основан на контроле, GFS на административном определении Общеправительственного сектора
- (b) Иные (хотя в принципе похожие) определения контроля
- (c) Иные правила измерения стоимости инвестиций.

Эти отличия будут продолжать создавать проблемы для стран, в которых устанавливается единая система учета в соответствии с отчетными требованиями GFS (или ESA) и IPSAS.