

## УСТАНОВЛЕНИЕ ФОРМАТА КОНТРОЛЯ ПРИ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ЕВРОПЕЙСКИЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТЫ

CZU: 657.05:657.37(100)

*ЦУРКАНУ Виорел<sup>1</sup>, ГОЛОЧАЛОВА Ирина<sup>2</sup>*<sup>1</sup>Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев (Молдова)<sup>2</sup>Государственный Университет Молдовы, г. Кишинев (Молдова)E-mails: <sup>1</sup>vturcanu@mail.ru; <sup>2</sup>monomah5@yandex.ru

**Summary:** *The purpose of this paper is to analyze the current state of methodology for preparation consolidated financial reporting in the context of harmonization of the system accounting. As is known, the key element of this methodology is format of consolidation. However, there are two concepts of this format now: concept of management based on an interest in a partnership and concept of control on the basis in the authorities. Authors to disclose that issue through the prism to study Directive EU and IFRS.*

**Keywords:** consolidated financial statements, format of control, level of consolidation, conception of consolidation

**JEL Classifications:** M 41, G 32, G34

### Введение.

Одним из институционально закрепленных направлений организации бизнес-структур, является объединение предприятий, основанием которого служит слияние их промышленного, а подчас и финансового капиталов. Несмотря на факт того, что цель деятельности любого предприятия (бизнес-единицы) – это получение прибыли, задачи бизнес-структур достаточно многообразны: от получения экономической выгоды в краткосрочной перспективе до полного контроля за деятельностью бизнес-единиц. Решение этих задач осуществляется на базе оптимального соотношения правомочий в рамках бизнес-структуры, что приводит к возникновению разных ее форм и моделей.

Как известно, экономический эффект от объединения капиталов бизнеса находит свое отображение в консолидированной финансовой отчетности, назначение которой в представлении полезной информации пользователям для принятия управленческих решений. Однако в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности выделилось ее два направления – европейское и международное, каждому из которых свойственен свой подход подготовки финансовой отчетности: при европейской (континентальной) модели учета превалирует юридический подход, отсюда и требование точности финансовой отчетности, а при международной (англо-саксонской) модели учета – экономический подход и акцент поставлен на достоверности информации. Следствием отличия этих подходов, явилась, в первую очередь, ориентация информации на определенную группу пользователей, а также различие в методике установления формата консолидации финансовой отчетности.

Актуальность данного исследования обусловлена необходимостью изучения этих методик с целью унификации методологического приема установления формата консолидации, что требует научной аргументации.

Исследованию вопроса консолидации финансовой отчетности посвящены работы таких известных ученых как: Д. Александер, Я. Крупка, Д. Нидлз, Я. Соколов, Н. Фелягэ, Дж. Эдвардс и др. Значительный вклад в проблему внесли ученые-экономисты: И. Аверчев [1], В. Плотников [4], Ю. Сигидов (Россия) [5], Л. Чижевская, И. Семчук [7] (Украина). Все эти

исследования несомненно способствуют развитию методологии консолидированной отчетности. Не обошли вниманием эту проблему, и авторы данного исследования [8].

Тем не менее, существует ряд дискуссионных вопросов, один из которых направлен на унификацию формата контроля при консолидации.

В данном исследовании авторами выдвигается следующая гипотеза: *на современном этапе в методологии бухгалтерского учета действуют две концепции установления формата консолидации: концепция управления (при европейской модели учета) и концепция контроля (при международной модели учета)*. Для аргументации выдвинутой гипотезы в рамках исследования *первым ее аспектом* обозначено рассмотрение современной нормативной базы в отношении консолидации отчетности на европейском и международном уровне, *вторым методическим аспектом* – раскрытие приема установления формата контроля при консолидации согласно двум моделям бухгалтерского учета и отчетности. Выделение концепций установления формата консолидации и определение роли контроля в каждой из них, является *третьим методологическим аспектом* данного исследования.

### **Основная часть статьи.**

Формирование и поддержание конкурентных преимуществ любой бизнес-единицы в условиях перехода на инновационный путь развития возможно только при обеспеченности ресурсами (материальными, финансовыми, человеческими), что при их общем ограничении достаточно проблематично. Одним из путей решения этой проблемы является институционально-закрепленная организация бизнес-структуры, основанная на объединении ресурсов предприятий через слияние их капиталов. Принято считать, что бизнес-единица (предприятие), входящая в объединение, получает возможность использовать технологии ноу-хау, расширять сферу своей деятельности, укреплять деловые связи, способствовать своему инвестиционному потенциалу.

Менеджмент бизнес-структуры, а также ее собственники (акционеры и инвесторы) требуют специфических данных и информации. Для удовлетворения этих информационных потребностей разработаны специальные подходы подготовки финансовой отчетности группы, получившей название консолидированная отчетность.

Значение консолидированной отчетности в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета доказывается многочисленными исследованиями по этой теме. Так, по мнению ученого-экономиста Сигидова Ю. консолидированная отчетность является продуктом мировой экономической системы. В качестве доказательства этого тезиса он выделяет ряд факторов, обусловивших процесс консолидации, основными из которых являются формы финансирования бизнеса и становление профессионального менеджмента [5, с. 310]. Данной трактовки в своих работах придерживается Генералова Н., раскрывая значение консолидированной отчетности через призму экономической составляющей процесса глобализации мирового хозяйства. Для этого в ходе исследования ею обозначены три этапа эволюции данного вида отчетности, третий из которых характеризуется как международный (современный этап), основанный на методологии МСФО [3, с. 97]. С точки зрения Яцко М., в условиях острой конкуренции на международном рынке значение консолидированной отчетности, в основу которой положены две концепции – контролируемого капитала и поддержания его размера, заключается в представлении информации об эффективности деятельности объединения [6, с. 192].

Другие исследования носят терминологический характер и направлены на уточнение понятия «консолидированная отчетность», которые должны быть адекватны принципам современной методологии бухгалтерского учета. По мнению Василевич Д., ключевым моментом в установлении сути консолидированной отчетности является наличие правоотношений и конкретных связей по группе организаций, а не понимание ее как единого хозяйствующего субъекта. В этом контексте предлагается авторское определение, в котором акцент поставлен на специфике правоотношений [2, с. 126]. С позиции Семчук И., которая по результатам своего исследования выделила пять подходов в сути «консолидированной отчетности» и предложила

собственную ее трактовку, – это отчетность корпоративного объединения, с правоотношениями на базе контроля [7, с. 57].

Значение консолидированной отчетности проявляется и в том внимании, которое уделяется установлению формата консолидации по определенным методическим приемам, что находит отражение в юрисдикциях отдельных стран. Однако существенные отличия в национальных правилах консолидации отчетности обусловили необходимость ее межнационального регулирования (*первый аспект исследования*). Так, в 2013 году введены в действие **Директива 2013/34/ЕС**, а в рамках МСФО – **IFRS 10** «Консолидированная финансовая отчетность» и **IFRS 11** «Соглашения о совместной деятельности», положения которых регламентируют порядок установления формата контроля при консолидации.

Традиционно принято считать, что обладать контролем одной из объединяющихся бизнес-единиц, возможно при приобретении более половины, имеющих право голоса акций другой. Приведем понятия в отношении установления формата контроля при консолидации и раскроем их содержание согласно **Директиве 2013/34/ЕС** и международным стандартам – **IFRS 10** и **IFRS 11** (табл. 1).

**Таблица 1. Базовые понятия и их определения в европейских и международных нормативных актах**

Понятия	Определение понятий	
	Директива 2013/34/ЕС <sup>17</sup>	IFRS 10 и IFRS 11 <sup>18</sup>
Консолидированная финансовая отчетность	представляет деятельность материнской компании и ее дочерних компаний как деятельность единого хозяйствующего субъекта (группы)	это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, и потоки денежных средств материнского и дочернего предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности
Контроль над	предприятием основан на: владении большинством голосующих акций; праве акционера назначать или смещать с должности большинство членов административного, управляющего или контролирующего органа оказании доминирующего влияния на политику предприятия в соответствии с договором на представительстве большинства членов в административном или контрольном органе	бъектом инвестиций основан на: обладании полномочиями в объекте инвестиций праве на получение переменного дохода или подвергается рискам, связанным с этим доходом от участия в объекте инвестиций возможности влиять на переменный доход при помощи своих полномочий в отношении объекта инвестиций
Полномочия:	×	это существующие права, которые предоставляют возможность управлять значимой деятельностью в настоящий момент времени
Значимая деятельность:	×	деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций
Совместный контроль:	подразумевается, когда предприятие совместно с другим (другими), которым принадлежат не менее 20% голосов акционеров, управляет связанной стороной	это разделенный контроль между сторонами в соответствии с договором, имеющий место в случаях, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон
Фактический контроль установлен:	×	на базе оценки доли прав голоса инвестора в сравнении с долями и их распределением среди остальных правообладателей

<sup>17</sup> Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета «О ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний», [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.apu.net.ua/rfiles/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>

<sup>18</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>

Признаки фактического контроля:	наличие соглашений с акционерами или участниками группы; при доле участия не менее 20% наличие фактора управления на унифицированной базе или при наличии административного или контрольного органа	договорное соглашение между инвестором и другими держателями прав голоса; права, предусмотренные другими договорными соглашениями; сочетание договорных прав и потенциальных прав голоса
---------------------------------	---	--

Источник: разработано авторами

**Директивой 2013/34/ЕС** юрисдикциям государств-членов ЕС рекомендуется внедрение системы учета по справедливой стоимости для консолидированной отчетности. Это аргументируется большей значимостью данной системы оценки, чем основанной на цене приобретения или по фактическим затратам. Соблюдение требований юридического подхода обусловило ряд особенностей директивы по сравнению с МСФО в отношении консолидации:

- признание и оценка *отрицательного гудвилла*;
- применение методов консолидации: при совместном контроле – *пропорциональной консолидации*, при существенном влиянии – *долевого участия*;
- разрешение введения учета внутригрупповой передачи доли участия по методу объединения долей (*метод слияния*).

В контексте *второго аспекта исследования* раскроем приемы установления формата контроля при консолидации согласно двум моделям бухгалтерского учета и отчетности. Так, согласно положениям, **Директива 2013/34/ЕС** (см. табл. 1) последовательно придерживается юридического подхода как в трактовке контроля, так и существенного влияния, основанных на оценочном показателе – доли участия. Директива четко указывает, что формат контроля при консолидации определяется наличием большинства голосующих акций, хотя допускает при определенных обстоятельствах и возможность получения фактического контроля. При совместном управлении, формат контроля ограничивается размером доли участия, при том что ее диапазон подразумевается от 20 до 50 процентов. Для предприятий, которые имеют долю участия более 20 процентов в другом предприятии и оказывают при этом на его деятельность существенное влияние, контроль как принцип подчиненности отсутствует. В этом случае подготовка консолидированной отчетности осуществляется согласно специфическому методу – *долевое участие*.

Следовательно, согласно указанной директиве применение контроля при консолидации, основанном на оценочных показателях *доли участия*, носит ограниченный характер.

Теперь раскроем порядок определения формата консолидации согласно системе МСФО, которая, как известно, ориентирована на использовании экономического подхода при подготовке финансовой отчетности. Отметим, что вопрос влияния применения юридического и экономического подходов на содержание финансовой отчетности подробно рассмотрен авторами в работе: [8, с. 91-108].

Итак, в соответствии с алгоритмом, предписанным **IFRS 10**, чтобы установить формат консолидации, необходимо провести идентификацию компаний в качестве материнской и дочерней. Стандарт указывает на наличие контроля в том случае, если материнской компании принадлежит, напрямую или косвенно через дочерние компании, более половины голосующих акций компании. Тем не менее, в качестве материнской компании инвестор по причине обладания большинством голосующих акций идентифицируется не однозначно, а только в случае наличия контроля на основе полномочий в отношении объекта инвестиций (первый шаг алгоритма).

В этом контексте уместно подчеркнуть, что в **IFRS 10** вместо традиционного понятия «инвестируемая компания» намеренно используется понятие «объект инвестиций». По мнению авторов, данная трактовка отвечает принятому системой МСФО вектору экономического подхода подготовки финансовой отчетности: при установлении формата контроля для консолидации акцент поставлен на управление экономическим эффектом от инвестиции (возврате или доходе), объектом которой является компания (экономический

подход), а не на саму компанию как юридическую сторону участия в процессе инвестирования (юридический подход).

Исследователь Плотников В. обратил внимание на изменение трактовки участников процесса инвестирования под воздействием преобладающего значения экономического контроля: теперь инвесторы квалифицируются как обладающие контролем над объектом инвестиций и как инвесторы с неконтролирующей долей участия, имеющие одинаковые права на получение переменного дохода, но только в разных объемах [4, с. 11]. Генералова Н. в контексте исследования международного этапа развития консолидированной отчетности, характеризующейся как отчет единого экономического субъекта, также отмечает эту трактовку участников объединения интересов [3, с. 98].

Согласно определению контроля (см. табл. 1), инвестор чтобы контролировать объект инвестиций, должен обладать тремя составляющими: полномочиями в отношении объекта инвестиций на базе существующих прав, которые предоставляют ему возможность в настоящий момент времени управлять *значимой деятельностью*; правами на переменную сумму возврата на инвестицию; возможностью использовать свои полномочия для оказания влияния на сумму возврата на инвестицию.

Инвестор, располагает полномочиями, если является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций: посредством голосования контрольного пакета прав голоса при управлении значимой деятельностью; назначением большинства членов органа управления, который осуществляет управление значимой деятельностью<sup>19</sup>.

Для обладания полномочиями в отношении объекта инвестиций, права голоса инвестора, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, должны быть *реальными* и предоставлять возможность управления значимой деятельностью в настоящий момент времени, что зачастую осуществляется посредством установления принципов деятельности и политики финансирования.

В самом простом случае оценка полномочий инвестора, когда он является держателем контрольного пакета реальных прав голоса и обладает контролем над объектом инвестиций, при отсутствии каких-либо других факторов, не вызывает затруднений. Реальными являются те права, которые могут быть реализованы на текущий момент времени.

В других – оценка будет более сложной, и для установления, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций может потребоваться рассмотрение ряда фактов и обстоятельств и вынесения суждения с учетом всех экономических и правовых фактов. Так инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, может не иметь полномочий, если управление значимой деятельностью осуществляется правительством, судом, администратором наследства, управляющим конкурсной массой, ликвидатором или регулирующим органом<sup>20</sup>.

Для установления реальности прав требуется применение профессионального суждения с учетом таких фактов и обстоятельств как:

1. наличие (отсутствие) барьеров экономического или иного характера, которые препятствуют субъекту(ам) права в реализации своих прав;
2. установление механизма, для реализации прав держателей на коллективной основе, отсутствие которого является признаком того, что права могут оказаться нереальными;
3. определение возможности извлечения стороной или сторонами, которые являются держателями права, выгоды из осуществления таких прав.

Инвестор может обладать полномочиями, даже если он не является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций. Это возможно при наличии существенных прав (реальных и потенциальных), которые предоставляют инвестору возможность в настоящий момент времени управлять значимой деятельностью.

<sup>19</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>

<sup>20</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>

В рамках второго шага алгоритма определения полномочий на базе контроля необходимо установить, какая деятельность является значимой. Согласно **IFRS 10** существует ряд различных видов операционной и финансовой деятельности оказывающих влияние на переменный доход объектов инвестиций и, которые в зависимости от обстоятельств, могут оказаться значимой деятельностью:

1. продажа и покупка товаров или услуг;
2. исследования и разработка новых продуктов или процессов; и
3. определение структуры финансирования или привлечение финансирования.

Следует подчеркнуть, что, оценивая контроль, инвестор, кроме выше обозначенных обстоятельств должен принимать во внимание цель и структуру объекта инвестиций, что поможет установить:

- какие риски в соответствии со своей структурой удерживаются объектом инвестиций, а какие - передаются другим сторонам, участвующих в нем;
- какая деятельность объекта инвестиций является значимой, и кто обладает возможностью ею управлять;
- какие стороны получают возврат на инвестиции (дивиденды, вознаграждения на обслуживание активов, другие выгоды).

Поэтому очень важен факт возврата на инвестицию, поскольку зачастую он является признаком контроля: чем больше степень подверженности инвестора рискам, связанным с переменными суммами возврата, тем больший стимул получить права, обеспечивающие ему полномочия на управление значимой деятельностью. Более того, важно определить связь между полномочиями на управление объектом инвестиций и суммами возврата на инвестицию при установлении контроля: инвестор который обладает полномочиями на управление объектом инвестиций, но не получает выгоды от этих полномочий не контролирует данный объект, инвестор, который получает возврат, но не может использовать свои полномочия на управление значимой деятельностью объекта инвестиций, не контролирует его.

Таким образом, если неочевидно, что контроль обеспечивается правами голоса, то *вторым шагом* при установлении формата контроля при консолидации является идентификация значимой деятельности.

В соответствии с положениями **IFRS 10**, даже если инвестор не является держателем большей долей пакета прав голоса в объекте инвестиций он может обладать полномочиями на базе фактического контроля (*третий шаг алгоритма*). В этом случае для установления формата контроля необходимо оценить долю прав голоса, принадлежащую инвестору в сравнении с долями других правообладателями и принять во внимание распределение прав голоса среди остальных правообладателей. Следующие факторы или их сочетание являются причиной возникновения полномочий на базе фактического контроля:

1. договорное соглашение между инвестором и другими держателями прав голоса;
2. права, предусмотренные другими договорными соглашениями;
3. сочетание договорных прав и потенциальных прав голоса.

Инвестор, даже если он не является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций, может обладать полномочиями на базе договорного соглашения между ним и другими держателями прав голоса, которое предоставляет инвестору право реализовать свои права голоса. Кроме того, при определении формата контроля в отношении объекта инвестиций инвестор должен проанализировать совокупность своих прав в части управления значимой деятельностью. Права, которые могут предоставить полномочия инвестору для управления значимой деятельностью, варьируются в зависимости от договорного соглашения с объектом инвестиций, примерами которых являются следующие:

- права в форме прав голоса (или потенциальных прав голоса) в объекте инвестиций;
- права назначать, переводить на другую должность или увольнять членов ключевого управленческого персонала объекта инвестиций, которые могут оказывать влияние на значимую деятельность;

- права назначать или отстранять другое предприятие, которое управляет значимой деятельностью;
- права давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в какие-либо сделки или налагать вето на любые изменения в их содержании в интересах инвестора; и
- другие права (такие как права принимать решения, указанные в договоре об управлении), которые предоставляют их владельцу возможность управлять значимой деятельностью.

**IFRS 10** подробно раскрывает такое обстоятельство как сочетание реальных и потенциальных прав голоса инвестора, формирующее его полномочия и создающее условие для фактического контроля над объектом инвестиций. С этой целью инвестору необходимо принимать во внимание свои и других сторон потенциальные права голоса. Потенциальные права голоса являются существенными сами по себе или в сочетании с другими правами (у их держателя имеется практическая возможность использовать права), в том случае если могут в настоящий момент времени предоставить инвестору возможность управлять значимой деятельностью. Для этого инвестор должен рассмотреть цель и структуру инструмента, а также цель и структуру формы участия в объекте инвестиций (оценку условий исполнения и наличие препятствий исполнения инструмента, очевидных ожиданий, мотивов инвестора и причин).

*Четвертым шагом* установления формата контроля для консолидации является переоценка инвестором наличия у него контроля над объектом инвестиций на отчетную дату, если какие-либо признаки и обстоятельства указывают на изменения в одном или нескольких из трех элементов контроля. Важно понимать, что изменение рыночных условий (например, изменение доходов объекта инвестиций, обусловленное рыночными условиями) само по себе не приводит к изменению оценки инвестором наличия у него контроля или его статуса, если только изменение рыночных условий не приводит к изменению элементов контроля.

В завершение раскрытия алгоритма установления формата контроля для консолидации, обозначим базовый тезис **IFRS 10**: инвестор, который имеет возможность в настоящий момент времени контролировать *значимую деятельность* (обладает в отношении объекта инвестиций полномочиями, которые обеспечивают ему принятие решений без поддержки других инвесторов или акционеров и распоряжений в отношении операционной и финансовой политики инвестируемой компании), и устанавливает формат контроля, даже если два или большее число инвесторов владеют правами на управление различными видами значимой деятельности. В этом заключается суть трактовки контроля согласно экономическому подходу подготовки консолидированной отчетности.

Таким образом, согласно унифицированной модели оценки контроля значение оценочного критерия для установления уровня подчинения (процентный порог) нивелируется, при этом акцент поставлен на возможности управления экономическим эффектом операций, связанных с участием в объекте инвестиций.

Унифицированная модель контроля применяется и при другом типе объединения – совместной деятельности.

В системе МСФО определить принципы установления формата совместного контроля для подготовки консолидированной отчетности относительно участия инвесторов в совместной деятельности призван **IFRS 11** «Соглашения о совместной деятельности»<sup>21</sup>.

Обозначенный стандарт выделяет следующие аспекты совместного контроля<sup>22</sup>:

- осуществляется на базе соглашения заключенного обычно, но не всегда, в письменном виде и предусматривает определенные условия;
- является частью модели контроля и значимой деятельности, описание которой изложено в IFRS 10;

<sup>21</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности», [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>

<sup>22</sup> Определение совместного контроля см. таблице 1.

- основывается на единогласном согласии при принятии решений о значимой деятельности.

В соответствии с обозначенным выше алгоритмом идентификация совместного контроля проводится в три этапа. Прежде всего договорное соглашение о совместной деятельности должно регулировать следующие вопросы: цель и продолжительность, виды операций, порядок назначения членов органа управления и принятия решений, взносы в капитал или другие взносы, способ участия в активах, обязательствах, доходах и расходах, прибыли или убытках. После этого предприятие должно определить стороны или группу сторон, контролирующую деятельность. В том случае если в соглашении сторон или группы сторон, которые рассматриваются коллективно, предусматривается управление деятельностью, которая оказывает влияние на доход совместной деятельности, то признается, что стороны осуществляют *коллективный контроль* над этой деятельностью (*первый этап*). Если соглашение не предусматривает коллективного контроля, то соглашение находится вне сферы применения **IFRS 11**. *Второй этап* алгоритма заключается в оценке участия предприятия в коллективном контроле над значимой деятельностью. В этом случае следует руководствоваться положениями **IFRS 10**, который содержит руководство об установлении наличия контроля и используется для идентификации значимой деятельности. В рамках *третьего этапа* необходима идентификация совместного контроля, который имеет место только тогда, когда принятие решений о значимой деятельности требует единогласия тех сторон, которые осуществляют коллективный контроль над деятельностью. Это требование означает, что любая сторона, обладающая совместным контролем над значимой деятельностью, может воспрепятствовать принятию односторонних решений любой из других сторон или группой сторон без согласия такой стороны или группы.

Обычная практика договорного соглашения, когда в нем устанавливается требование к минимальному проценту прав голоса, необходимому для принятия решений о значимой деятельности. При этом уточняется, что в случае если минимальный необходимый процент прав голоса достигается посредством нескольких различных комбинаций сторон, голосующих вместе, такая деятельность не является совместной деятельностью, если только договорное соглашение не устанавливает, какие стороны (или комбинация сторон) должны единогласно согласиться с решением касательно значимой деятельности. Совместный контроль в отношении значимой деятельности отсутствует и в случае, когда при принятии решения достаточно большинства или подавляющего большинства прав голоса.

Итак, после того как соглашение о совместной деятельности идентифицировано, она классифицируется либо в качестве совместной операции, либо в качестве совместного предприятия. В случае идентификации совместного предприятия наличие совместного контроля над объектом инвестиций является основанием для установления формата контроля при консолидации.

Следует подчеркнуть, что существуют и критические взгляды на применение унифицированной модели контроля согласно **IFRS 10**. Так, по мнению Аверчева И. новая концепция контроля более обширна, чем предыдущая, новое определение контроля имеет целью подтверждение того, что консолидированы все те предприятия, которые должны быть консолидированы на базе полномочий, при этом новая сущность контроля, позволит не включать в формат консолидации компании, данные, по которым будут нежелательны для менеджмента объединения [1, с. 20].

В этом контексте авторы статьи считают уместным подчеркнуть, что согласно обозначенным стандартам от менеджеров компаний-инвесторов потребуется использование большого объема профессиональных суждений для определения контроля над объектом инвестиций или при определении того, кем осуществляется совместный контроль над деятельностью – всеми сторонами или группой сторон. Как уже известно под профессиональным суждением понимается мнение составителя отчетности, вынесенное добросовестно и полезное для подготовки отчетности [8, с. 120].



В контексте *третьего методологического аспекта* данного исследования авторы придерживаются мнения, что в настоящее время сложилось две концепции установления формата консолидации:

Первая – *концепция управления*, которая базируется на условии подчинения в соответствии с долей участия, ее составляющими являются контроль, в том числе и фактический, совместное управление и существенное влияние. При этой концепции, основанной на оценочных показателях *доли участия*, применение контроля для консолидации носит ограниченный характер, что вполне отвечает принципу точности информации, положенного в основу юридического подхода подготовки отчетности. Следовательно, концепция управления при консолидации является компонентом юридического подхода, превалирующего в европейской модели бухгалтерского учета;

Вторая – *концепция единого контроля*, базирующийся на объеме полномочий, обусловленных общей экономической выгодой, которая должна быть получена инвестором от объекта инвестиций, ее составляющими являются полный контроль, фактический и совместный контроль. Концепция контроля отвечает принципам достоверности и приоритета содержания над формой – базовым принципам экономического подхода, на котором основывается англосаксонская модель бухгалтерского учета.

### **Выводы.**

При инновационном векторе развития экономики ограничение ресурсов является проблемой для множества бизнес-единиц, одним из путей решения этой проблемы является организация бизнес-структуры на базе слияния их капиталов. Поскольку менеджмент бизнес-структуры, а также ее акционеры и инвесторы нуждаются в достоверной информации о финансовом положении и финансовых результатах такого объединения необходимо при подготовке консолидированной отчетности использовать специальные приемы, один из которых – установление формата контроля при консолидации.

С целью обоснования состоятельности гипотезы о функционировании на современном этапе в методологии бухгалтерского учета двух концепции установления формата консолидации: концепция управления (европейская модель учета) и концепция контроля (международная модель учета), в первой части исследования авторами с позиции нормативного регулирования проведено их сравнение. Однако для решения этой проблемы необходимо понимание особенностей концепций, сущность которых проявляется в методике установления формата контроля при консолидации, используемых в рамках юридического и экономического подхода соответственно: первый базируется на праве собственности – доли участия, второй – на контроле на базе полномочий по управлению экономической выгодой. Для этого в работе раскрыт каждая из методик, регламентированная соответствующим нормативным актом – Директивой 2013/34/ЕС, IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и IFRS 11 «Соглашения о совместной деятельности». Результаты исследования являются авторским обоснованием истинности гипотезы о применении двух концепций установления формата консолидации, характеристика которых приведена в работе.

Однако существует еще ряд проблем, имеющих отношение к применению новой концепции контроля при консолидации, и в первую очередь – это действенность механизма установления формата контроля при подготовке консолидированной отчетности.

### **Библиография:**

7. Аверчев И. 2012. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». с. 10-21, [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://elibrary.ru/full\\_text.asp?id=20375497](https://elibrary.ru/full_text.asp?id=20375497)
8. Василевич Д. 2017. Консолидированная отчетность в системе бухгалтерской (финансовой) отчетности, с. 125-127. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://elibrary.ru/full\\_text.asp?id=32788...79](https://elibrary.ru/full_text.asp?id=32788...79)
9. Генералова Н., Карельская С. 2015. Истоки и эволюция консолидированной финансовой отчетности в России//Вестник Санкт-Петербургского университета, серия 5, выпуск 2, с. 90-111

10. Плотников В., Юсупова И. 2014. Консолидированная и сегментарная финансовая отчетность группы компаний, с. 10-17, [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://elibrary.ru/full\\_text.asp?id=21438...65](https://elibrary.ru/full_text.asp?id=21438...65).
11. Сигидов Ю., Мороз Н. и др. 2018. Консолидированная отчетность – как продукт эволюции мировой экономической системы, с. 304-312 [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://elibrary.ru/full\\_text.asp?id=36555405](https://elibrary.ru/full_text.asp?id=36555405)
12. Яцко М, Яцко Г. 2014. Консолидированная финансовая отчетность в условиях острой конкурентной борьбы. Научный Вестник Ужгородского Университета, серия «Экономика», Сборник научных работ, Выпуск 2 (43), – Ужгород, стр. 190-193, <http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/index/pht/>
13. Семчук И. 2010. Консолидированная финансовая отчетность группы предприятий: организационно-методические подходы формирования и контроля. Диссертация на соиск. науч. ст. канд. эк. наук., Житомир, [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://dspace.zhnu.edu.ua/dis>
14. Цуркану В., Голочалова И. 2015. Концептуальные основы формирования баланса организации В: Монографія «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/Винницький фінансово-економічний університет – Житомир: «Рута», с. 89-167