Цуркану В., д-р хаб., профессор
Государственный Университет Молдовы, г. Кишинев (Молдова)
Голочалова И., д-р э. н., доцент
Государственный Университет Молдовы, г. Кишинев (Молдова)

КОНЦЕПЦИИ ФОРМАТА КОНТРОЛЯ КОНСОЛИДАЦИИ НА БАЗЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Формирование конкурентных преимуществ любой бизнес-единицы в условиях инновационного вектора развития возможно при общей обеспеченности ресурсами. Институционально закрепленной организацией ресурсной базы является бизнес-структура, основанием которой служит объединение капиталов бизнеса. Экономический эффект такого объединения находит отражение в финансовой отчетности, получившей название **консолидированная** и назначение которой в представлении полезной информации пользователям для принятия управленческих решений. В процессе развития методологии бухгалтерского учета выделились два направления подготовки финансовой отчетности – европейское, при котором превалирует юридическая оценка, и международное –, базирующееся на экономической оценке. В этом контексте авторами выдвинута гипотеза: *в современной методологии бухгалтерского учета существуют две концепции установления формата консолидации: концепция управления на основе права собственности (при европейской модели учета) и концепция контроля на базе полномочий (при международной модели учета)*.

Аргументация гипотезы проведена по трем аспектам, *первым из которых* обозначено изучение международной и национальной нормативных баз, регламентирующих формат консолидации отчетности, с целью выявления существующих отличий. В Республике Молдова на базе Соглашения об Ассоциации с Европейским Союзом (2014 г.) реформируется законодательная и нормативная база системы бухгалтерского учета, содержание которой демонстрирует строгое следование рекомендациям Директивы 2013/34/ЕС, в том числе и для консолидированной отчетности, что позволяет отнести национальную модель бухгалтерского учета к европейской модели. Это обусловило ряд особенностей национальной модели учета по сравнению с МСФО в отношении консолидации: признание и оценка *отрицательного гудвилла*; применение методов: при совместном контроле – *пропорциональной консолидации*, а при существенном влиянии – *долевого участия*; разрешение введения учета внутригрупповой передачи доли участия по методу объединения долей (*метод слияния*). *Второй аспект исследования* направлен на раскрытие приемов установления формата контроля при консолидации. Европейская модель бухгалтерского учета и отчетности, последовательно придерживается юридического подхода и в трактовке контроля, и

существенного влияния, которые основаны на оценочных показателях доли участия (*юридическая оценка*). Как следствие, установление формата контроля, как демонстрация профессионального суждения при консолидации отчетности, весьма ограничено. Согласно системе МСФО, ориентированной на применение экономической оценки при подготовке финансовой отчетности, установление формата контроля зависит от фактора получения экономической выгоды в будущем от объединения капиталов (*экономическая оценка*). Процесс применения экономической оценки контроля, изложенный в МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и получивший название «единая модель контроля на основе полномочий», представлен авторами в качестве алгоритма. В соответствии с единой моделью *контроль на базе полномочий* неоднозначен только по причине обладания большинством голосующих акций: права должны быть реальными, реализованными на текущий момент времени, и для установления факта полномочий требуется применение профессионального суждения, например, для оценки обстоятельств о наличие барьеров экономического или иного характера, препятствующего субъекту права в реализации полномочий (*первый этап алгоритма*).

В случае отсутствия указанных барьеров инвестор, являясь держателем более половины реальных прав голоса в объекте инвестиций, располагает полномочиями **на базе полного контроля** либо посредством голосования контрольного пакета прав голоса при управлении значимой деятельностью, либо назначением большинства членов органа управления бизнес-структурой значимой деятельностью (*второй этап алгоритма*). В рамках этого этапа алгоритма идентифицируется значимая деятельность, что обусловлено минимизацией неопределенностей, например, при неоднозначности оценки полномочий на базе потенциальных прав голоса в настоящий момент времени. С целью нейтрализации неопределенностей при оценке полномочий предусмотрено исполнение двух других составляющих экономического содержания контроля: права на переменную сумму возврата на инвестицию в значимую деятельность; использование своих полномочий для оказания влияния на эту сумму (*третий этап алгоритма*). В данной ситуации необходимо рассмотреть ряд экономических и правовых фактов и обстоятельств, и вынести профессиональное суждение по этому вопросу. Следующий элемент единой модели контроля – это **фактический контроль** на базе полномочий, который может возникнуть даже если инвестор не является держателем большей доли участия в объекте инвестиций (*четвертый этап алгоритма*). В этом случае для установления формата контроля оценивается доля прав голоса инвестора на основе сравнения с другими долями правообладателей и распределения прав голоса среди них или исходя содержания договорных соглашений. Элементом единой модели контроля на базе полномочий является идентифицируемый **совместный контроль** при

другом типе объединения – совместной деятельности. Авторы делают вывод о применении экономической оценки в рамках единой модели контроля, при которой акцент поставлен на возможности управления экономическим эффектом операций участия в объекте инвестиций, и нивелировании значения оценочного критерия (юридической оценки) для установления уровня подчинения.

В завершение раскрытия алгоритма экономической оценки полномочий при установлении формата контроля для консолидации, обозначен базовый тезис МСФО 10: *тот инвестор, который обладает возможностью в настоящий момент времени контролировать экономический эффект значимой деятельности объекта инвестиций, тот устанавливает и формат консолидации*.

В контексте *третьего методологического аспекта* исследования авторы придерживаются мнения, что в настоящее время сложилось две концепции установления формата консолидации. Первая – **концепция управления** на основе права собственности, которая: базируется на условии подчинения, обусловленного оценочными показателями долей участия; включает такие составляющие как контроль, в том числе и фактический, совместное управление и существенное влияние; использует юридическую оценку формата контроля, что вполне отвечает принципу точности информации, превалирующим при юридическом подходе подготовки финансовой отчетности, применяемого европейской моделью бухгалтерского учета. Вторая – **концепция единого контроля,** основывается на объеме полномочий, обусловленных общей экономической выгодой, которая должна быть получена инвестором от объекта инвестиций. Составляющими этой концепции являются полный контроль, фактический и совместный контроль. Концепция отвечает принципам достоверности и приоритета содержания над формой – базовым принципам экономического подхода, на котором основывается международная модель бухгалтерского учета.

Авторы доказали действенность гипотезы о двух концепциях формата консолидации: концепции управления (при европейской модели учета) и концепции контроля (при международной модели учета), через призму *сравнения* их нормативного регулирования; путем *изучения* особенностей каждой из концепций, сущность которых проявляется в оценке формата контроля при консолидации, используемой в рамках юридического и экономического подхода; с позиции *общей характеристики* каждой их них. В рамках исследования авторами разработан алгоритм, демонстрирующий механизм установления формата консолидации на базе единой концепции контроля. Выводы и результаты исследования являются доказательством истинности выдвинутой гипотезы.