

2.2. ОПЕРАЦИИ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НИХ

Герасимова Л.Н., д.э.н., доцент, профессор

Финансовый университет при Правительстве РФ

В статье рассмотрена сущность отношений и операций со связанными сторонами, уточняется понятие «связанные лица». Приведены признаки отношений между связанными сторонами. Обращается внимание на категории вознаграждений, обязательные к раскрытию в финансовой отчетности. Обосновывается необходимость упреждающих мер по ограничению рисков операций со связанными лицами, приводятся практические примеры и приемы раскрытия связанных лиц.

Среди российских экономистов проблеме выделения операций со связанными сторонами не уделяется должного внимания. Этот вопрос является одним из важнейших при составлении финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в силу того, что взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль/убытки отчитывающейся компании. Кроме того, необходимо учитывать тот факт, что на финансовое положение могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, даже если операции с ними не проводились. Также связанные стороны могут дать инструкции, ограничивающие коммерческую деятельность фирмы.

Понятие связанности, сущность отношений и операций со связанными сторонами регламентируется IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Требования Стандарта IAS 24 применяются к финансовой отчетности как отдельных компаний, предпринимателей, инвесторов, так и консолидированных групп. Информация необходима к раскрытию также и непубличными компаниями. Стандарт определяет связанную сторону в первую очередь как частное лицо или компанию.

Связанная сторона – это частное лицо или предприятие (отчитывающееся предприятие), связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность.

Признаки отношений между связанными сторонами симметричны. Согласно п. 6 IAS 24, связанные лица могут вступать в те операции, в которые не могут вступить несвязанные лица.

На основе информации о связанных сторонах, операциях и незавершенных расчетах, пользователи финансовой отчетности оценивают работу компании, возможные риски и перспективы ее развития.

Рассмотрим варианты связанности сторон.

Вариант 1

Если основой деятельности компании являются широкие полномочия в управлении другой компанией с целью получения выгоды от ее деятельности, то эти стороны являются связанными. Как правило, это материнские и дочерние компании. Все стороны являются связанными на основании контроля. Здесь возможны две разновидности связанности сторон:

- сторона прямо или косвенно контролирует компанию или контролируется ею. Отношения основаны на праве определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгоды от его деятельности;

- сторона находится под общим контролем с отчитывающейся компанией (имеется несколько контролируемых объектов под контролем одной компании).

Вариант 2

Если организация имеет долю в отчитывающейся компании, что позволяет ей оказывать существенное влияние (возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации) на эту компанию через долевое владение, по уставу или по соглашению, то эти стороны являются связанными. Как правило, это инвестор и ассоциированные компании.

Существенное влияние со стороны инвестора определяется:

- участием в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов и других распределений;
- представительством в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиции;
- наличием крупных операций между инвестором и объектом инвестиций;
- возможностью обмена управленческим персоналом.

Для идентификации связанных лиц необходимо признать наличие значительного влияния и отношений контроля.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» признает значительное влияние, если доля лица в капитале равна или превышает 20%, т.е. отсутствие влияния нужно доказывать. Если же доля меньше 20%, то предполагается, что существенного влияния нет, и его наличие также нужно доказывать.

Вариант 3

Ассоциированные компании являются связанными сторонами.

Ассоциированная компания – это организация, которая не является ни дочерней, ни долей участия в совместной деятельности.

Вариант 4

Компания, осуществляющая совместный контроль над отчитывающейся компанией, признается связанной стороной.

В этом случае организации заключают соглашение о проведении совместного контроля за экономической деятельностью компании и распределяют между собой права контроля.

Совместный контроль существует только в тех случаях, когда связанные с контролируемой деятельностью важные управленческие решения требуют общего согласия сторон, между которыми распределен контроль.

Вариант 5

Сторона является связанной, если представляет совместную компанию, в которой является участником деятельности.

Совместно контролируемая организация – совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю.

Вариант 6

Ключевой управленческий персонал отчитывающейся компании или ее материнской компании является связанной стороной с этой компанией.

Ключевой управленческий персонал – это лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации, в том числе:

- директор организации;
- члены совета директоров;
- физические лица (например, высшее должностное лицо подразделения).

Вариант 7

Сторона является связанной, если является ближайшим родственником семьи любого лица, описанного в пп. 1 и 6.

Близкими родственниками являются те члены семьи частного лица, которые, предположительно, могут оказывать влияние на это лицо либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с организацией.

К ним относятся:

- супруг / супруга и дети указанного лица (в том числе приемные);
- дети супруга / супруги указанного лица;
- иждивенцы указанного лица или супруга / супруги.

Вариант 8

Сторона является связанной, если контролируется, совместно контролируется или испытывает значительное влияние со стороны любого лица, упоминаемого в пп. 6, 7, или значительное право голоса в которой принадлежит прямо или косвенно любому такому лицу.

Вариант 9. Сторона является связанной, если отвечает за вознаграждения, выплачиваемые после окончания трудовой деятельности (планы пенсионного обеспечения или пенсионные фонды) работникам отчитывающейся компании или работникам компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании.

Фонд вознаграждения по окончании трудовой деятельности считается для компании связанной стороной. Компенсация включает все вознаграждения работникам (как определено в IAS 19 «Вознаграждения работникам»), в том числе вознаграждения, в отношении которых применяется IFRS 2 «Платеж, основанный на акциях».

Вознаграждения работникам включают все формы возмещения, выплаченного, подлежащего выплате или предоставляемого предприятием или от имени предприятия за услуги, оказанные предприятию. Оно также включает возмещение, выплачиваемое от имени материнского предприятия в отношении данного предприятия.

Существуют следующие категории вознаграждений, обязательные к раскрытию:

- краткосрочные вознаграждения для занятых в настоящее время работников (выплаты осуществляются в срок менее 12 месяцев после окончания отчетного периода):
 - заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
 - ежегодный оплачиваемый отпуск;
 - пособие по болезни, премии, а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание; обеспечение жильем; транспортом;
 - дотируемые товары / услуги);
- долгосрочные вознаграждения работникам (выплаты осуществляются в срок более 12 месяцев после отчетного периода):
 - оплачиваемый творческий отпуск;
 - премии по результатам работы за год и к юбилею;
 - долгосрочные пособия по нетрудоспособности;

- вознаграждения пенсионерам, в том числе страхование жизни и медицинское обслуживание;
- выходные пособия при увольнении;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами;
- вознаграждения работникам путем выплат в пользу третьих лиц.

Пример 1

Среди директоров компании имеются лица, не получающие вознаграждения напрямую. За услуги директора Иванова И.И. компания получает 55 000 руб. Директор Сидоров В.В. работает на правительство, которому платится 40 000 руб. за его услуги.

Обе суммы должны отражаться в отчетности напротив имен директоров с пояснениями, что деньги выплачиваются компании и правительству. На представление информации не влияет факт, получают ли они деньги лично или нет.

Следующие стороны не всегда являются связанными (зависит от ситуации):

- организации, предоставляющие финансовые ресурсы, такие как банки;
- коммунальные службы и правительственные учреждения и агентства, только потому, что имеют обычные операции с предприятием (даже если они могут влиять на свободу действий предприятия или участвовать в процессе принятия решений предприятием);
- два предпринимателя, только потому, что они осуществляют контроль над совместной деятельностью;
- две компании, только потому, что у них общий ключевой управленческий персонал.

Пример 2

Два директора экспортной компании входят в состав ключевого персонала государственной компании, занимающейся страхованием экспортных поставок. Эти директора выполняют функции консультантов, и находятся в меньшинстве в совете директоров страховой компании. Страховая компания не является связанной стороной.

В случаях, когда существует контроль, следует раскрывать информацию о взаимоотношениях между связанными сторонами, независимо от того, проводились операции между связанными сторонами в отчетном периоде или нет.

Операцией между связанными сторонами признают передачу между связанными сторонами ресурсов, услуг и обязательств независимо от взимания платы.

Пример 3

В дополнение к стандартному вознаграждению, предусмотренному для ключевого управленческого персонала, исполнительный и коммерческий директора получили займы по пониженной ставке на 50 и 60 тыс. руб. соответственно. Эта информация подлежит раскрытию в финансовой отчетности, вместе с подробным описанием условий предоставления займов. Информация о наличии просроченных займов также должна раскрываться. Информация о займах должна раскрываться даже, если займы представляются на условиях основной процентной ставки, а не пониженной.

Если проводились операции, необходимо как минимум раскрыть:

- объемы операций между связанными сторонами;
- сумму незавершенных расчетов, сроки, условия и вид осуществления;
- детальную информацию о предоставленных и полученных гарантиях;

- резерв на покрытие сомнительных долгов связанных сторон;
- расходы, признанные в течение отчетного периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.

Согласно IAS 24 при определении круга связанных сторон необходимо не только исходить из юридической формы взаимоотношений, но и учитывать их содержание (принцип приоритета экономического содержания над формой). Принципиальное значение при оценке взаимоотношений имеет наличие контроля или значительного влияния.

Отчитывающаяся организация раскрывает информацию о названии своей материнской компании и, если материнских компаний в группе несколько, головной (материнской) компании.

Если ни материнская компания отчитывающейся организации, ни головная или материнская компания не публикуют финансовой отчетности, требуется раскрытие информации о названии следующей по старшинству материнской компании в этой структуре, которая публикует финансовую отчетность.

Требования IAS 24 по раскрытию информации о взаимоотношениях между материнскими и дочерними компаниями дополняют положения IAS 27, 28 и 31 по раскрытию информации о перечне и описании крупных инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации. Кроме того, осуществляются поправки в отношении операций со связанными сторонами формально не подконтрольной группы компаний специального назначения при консолидации в составе финансовой отчетности данной группы в соответствии с IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения».

Информация об операциях со связанными сторонами раскрывается в отдельном примечании к финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Информация должна раскрываться отдельно по каждой из следующих категорий:

- материнская компания;
- дочерние компании;
- ассоциированные компании;
- совместные компании, в которых отчитывающаяся является участником;
- ключевой управленческий персонал отчитывающейся компании или ее материнской компании;
- другие связанные стороны, в том числе основные акционеры.

Список категорий, по которым раскрывается информация о связанных сторонах, может быть расширен для обеспечения всестороннего анализа имеющихся у отчитывающейся организации незавершенных расчетов, позволяющих соотнести эти расчеты с операциями между связанными сторонами.

Требуется раскрытие информации о вознаграждении ключевого управленческого персонала в целом и по категориям МСФО 19:

- краткосрочные и долгосрочные вознаграждения работникам;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- все операции, проводившиеся с ключевым персоналом;
- выходные пособия;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

В IAS 24 приводятся примеры операций, по которым необходимо раскрывать информацию, если они осуществляются между связанными сторонами:

- 1) закупки и продажи готовых или незавершенных товаров;
- 2) закупки и продажи имущества и других активов;
- 3) оказание или получение услуг;

- 4) аренда;
- 5) передача исследований и разработок;
- 6) передача прав по лицензионным соглашениям;
- 7) передача средств по договорам финансирования, в том числе займы и взносы в уставный капитал в денежной или натуральной форме;
- 8) предоставление гарантий и залогов;
- 9) расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени другой стороны.

Определение операций со связанными сторонами и раскрытие информации о них является трудоемким процессом. Основная проблема в данном вопросе заключается в определении связанных сторон. При этом необходимо обладать достаточным объемом информации, чтобы определить связанность сторон.

Литература

1. Раскрытие информации о связанных сторонах [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 24 : приложение №15 к приказу М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
4. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Связанные стороны; контроль; материнская компания; дочерняя компания; ключевой управленческий персонал; вознаграждения.

Герасимова Лариса Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Современный этап развития российской экономики характеризуется реструктуризацией бизнеса. Причин этого явления много, но все они направлены на решение вопросов достижения финансовой устойчивости, повышения конкурентоспособности, формирования надежных механизмов адаптации к условиям динамично изменяющейся внешней среды.

В связи с этим вопросы отношений со связанными сторонами приобретают особый характер. Организации часто осуществляют часть коммерческих операций через дочерние компании, ассоциированные компании или совместные компании. Материнская компания может контролировать или оказывать значительное влияние на финансовые и оперативные решения организации, получающей инвестиции, особенно в части ценообразования и условий кредитования.

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убытки отчитывающейся компании. Нужно учитывать также тот факт, что на прибыль и финансовое положение организации могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, если даже операции со связанными сторонами не производятся. Материнская компания может давать инструкции другим членам группы, ограничивающие коммерческую деятельность этих организаций.

Информация о связанных сторонах, а также об операциях и незавершенных расчетах с ними может влиять на оценку деятельности организации пользователями финансовой отчетности, особенно на предмет возможных рисков и перспектив развития организации. Вследствие этого тема научной работы весьма актуальна.

Научная статья Герасимовой Л.Н. «Операции со связанными сторонами и раскрытие информации о них» конкретизирована, и посвящена вопросу сущности отношений и операций со связанными сторонами.

Автором проанализированы, и уточнены варианты связанности сторон, понятие «связанные лица», категории вознаграждений, обязательные к раскрытию в финансовой отчетности. Материал статьи включает алгоритм решения отношений двух или нескольких сторон взаимодействия.

В статье показана необходимость раскрытия информации о связанных сторонах в пояснительной записке к финансовой отчетности, ее качественная составляющая.

Результаты исследования, приведенные в работе можно считать в достаточной степени обоснованными и достоверными, так как они получены на обширной законодательной и теоретико-методологической базе с использованием современных методов экономического исследования.

В связи с этим, тема данной статьи современна, имеет научную направленность и практическую значимость.

Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»