

Тема 7. Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании

- 1. Определения МСФО (IAS) 27**
- 2. Освобождение от составления консолидированной отчетности**
- 3. Составление консолидированной отчетности**

1. Определения МСФО (IAS) 27

Стандарт (IAS) 27 подлежит применению при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности для групп организаций, находящихся под контролем материнской организации с 1 января 2005 года.

Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

Группа – это материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Материнская организация - это организация, имеющая одну или несколько дочерних организаций.

Дочерняя организация - это организация, которая контролируется другой организацией (называемой материнской).

Доля меньшинства - это часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

2. Освобождение от составления консолидированной отчетности

Материнская организация **освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности**, если, и только если:

- а) она сама является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой организации, и ее другие владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что материнская организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;
- б) долговые или долевыми инструментами материнской организации не обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
- в) материнская организация не направила и не находится в процессе направления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска какого-либо класса инструментов на открытом рынке;
- г) конечная или любая промежуточная материнская организация данной материнской организации выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Наличие контроля предполагается, когда материнская организация владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной голосующих прав компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль.

Контроль существует и когда материнская организация владеет не более чем половиной голосующих прав организации, если она обладает:

- а) возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- б) полномочиями определять финансовую и операционную политику организации согласно уставу или соглашению;
- в) правом назначать и смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другой организации, при этом контроль над организацией осуществляется через этот совет или орган;

г) возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или равнозначного органа управления, при этом контроль над организацией осуществляется через этот совет или орган.

Дочерняя организация должна быть исключена из консолидации, если имеются свидетельства того, что

а) контроль над ней изначально носит временный характер, поскольку приобретение и владение этой дочерней организацией осуществлено исключительно в целях ее последующей продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения, и

б) руководство ведет активный поиск покупателя.

Инвестиции в такие дочерние организации должны классифицироваться как предназначенные для продажи и отражаться в учете в соответствии с Международным стандартом (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Дочерняя организация **не исключается из консолидации** на том основании, что ее деятельность отличается от деятельности других организаций в составе группы. Консолидация таких дочерних организаций и раскрытие дополнительных сведений о различных видах их деятельности в консолидированной финансовой отчетности обеспечивает получение соответствующей информации.

3. Составление консолидированной отчетности

При составлении консолидированной финансовой отчетности организация построчно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:

а) балансовая стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащая материнской организации, исключаются;

- б) определяются доли меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период;
- в) доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций указываются отдельно от капитала акционеров материнской организации. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:
1. суммы этих долей меньшинства на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с Международным стандартом IFRS 3; и
 2. доли меньшинства в изменениях капитала, начиная с даты объединения.

Остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы полностью исключаются. Прибыли и убытки, являющиеся результатом сделок внутри группы и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью. Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной финансовой отчетности.

Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, которая используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности, **должна готовиться по состоянию на одну и ту же отчетную дату.** Когда отчетные даты материнской и дочерней организации не совпадают, то дочерняя организация, для целей консолидации, готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и материнская организация, если это практически осуществимо.

Финансовая отчетность дочерней организации, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, несовпадающую с отчетной датой материнской организации, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой материнской организации.

В любом случае, отчетные даты дочерней и материнской организацией не должны отстоять друг от друга более чем на три месяца. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

Консолидированная финансовая отчетность для аналогичных сделок и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.

Если организация в составе группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой для составления консолидированной отчетности в отношении аналогичных операций и событий в аналогичных условиях, то в процессе подготовки консолидированной финансовой отчетности ее финансовая отчетность соответствующим образом корректируется.

Доли меньшинства должны представляться в консолидированном балансе в разделе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской организации. Отдельно должны раскрываться и доли меньшинства в прибыли или убытке группы.

Прибыль или убыток относится на акционерный капитал материнской организации и доли меньшинства. Поскольку и то, и другое представляет собой капитал, относимая на доли меньшинства сумма не представляет собой ни доход, ни расход.

Составление консолидированной отчетности

Для составления консолидированного баланса рассмотрим балансы материнской и дочерней фирм:

Статьи баланса	Материнская компания	Дочерняя компания
Денежные средства	100 000	25 000
Прочие активы	<u>760 000</u>	<u>60 000</u>
Итого активов	860 000	85 000
Кредиторы	60 000	10 000
Простые акции, номинал 10 дол.	600 000	55 000
Нераспределенная прибыль	<u>200 000</u>	<u>20 000</u>
Итого обязательств и капитала	860 000	85 000

Предположим, что материнская компания приобретает 100 % акций дочерней фирмы по цене, полностью соответствующей балансовой стоимости компании. Балансовая стоимость дочерней компании $85\ 000 - 10\ 000 = 75\ 000$

В бухгалтерском учете материнской компании будет сделана проводка:

<i>Инвестиция в дочернюю компанию</i>	<i>75 000</i>
<i>Денежные средства</i>	<i>75 000</i>

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса:

Статьи	Баланс материнск. компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидиров. баланс
			дебет	кредит	
Денежные средства	25 000	25 000			50 000
Инвестиции в доч. комп.	75 000			75 000	-
Прочие активы	760 000	60 000			820 000
Итого активы	860 000	85 000			870 000
Кредиторы	60 000	10 000			70 000
Прост. акции					
Ном. 10	600 000	55 000	55 000		600 000
Нераспред. Прибыль	200 000	20 000	20 000		200 000
Итого Пассивы	860 000	85 000			870 000

При подготовке консолидированного баланса необходимо исключить инвестиции в дочернюю компанию. Эта операция показывается в графе «Корректирующие записи».

Корректирующие записи позволяют избежать повторного счета активов и акционерного капитала при составлении консолидированного баланса. Акционерный капитал в консолидированном балансе равен акционерному капиталу материнской фирмы.

Если материнской компании принадлежит не все дочернее предприятие, а только часть и имеются внешние акционеры, то возникает ситуация, называемая **долей меньшинства**. Необходимо принимать во внимание интересы акционеров дочерней компании, в собственности которых остается менее 50 % пакета акций. Доля меньшинства должна представляться в консолидированном балансовом отчете отдельно от обязательств и отдельно от акционерного капитала головного предприятия.

Предположим, что та же материнская компания приобрела 90 % акций дочерней компании общей стоимостью $75\ 000 \times 90\ \% = 67\ 500$.

Исключение производится с учетом доли меньшинства акционеров. Все инвестиции в дочернюю компанию – 67 500 – вычитаются из ее акционерного капитала - 75 000 и разница в 7 500 представляет долю меньшинства. Доля меньшинства в консолидированном балансе может быть представлена двумя способами:

1. поместить их между долгосрочными обязательствами и акционерным капиталом;
2. представить акционерный капитал, состоящим из доли меньшинства акционеров и материнской компании.

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса на дату приобретения:

Статьи	Баланс	Баланс	Корректирующие записи		Консолидиров. баланс
	материнск. компании	дочерней компании	дебет	кредит	
Денежные средства	32 500	25 000			57 500
Инвестиции в доч. комп.	67 500			67 500	-
Прочие активы	760 000	60 000			820 000
Итого активы	860 000	85 000			877 500

Кредиторы	60 000	10 000			70 000
Прост.акции					
Ном. 10	600 000	55 000	55 000		600 000
Нераспред.					
Прибыль	200 000	20 000	20 000		200 000
Доля					
Меньшинства			7 500	7 500	
Итого					
Пассивы	860 000	85 000	75 000	75 000	877 500

Консолидированный отчет о прибылях и убытках.

Составляется путем объединения финансовых результатов материнской и дочерней компании, при этом внутрифирменные сделки корректируются во избежание повторного счета.

Предположим, что между материнской и на 100 % зависящей от нее дочерней компанией имеют место следующие сделки: материнская компания продала дочерней товары на сумму 120 000; дочерняя в свою очередь, осуществляет продажу всех товаров на сторону. Кроме того, дочерняя компания выплатила по внутрифирменному кредиту материнской фирме 2 000 по процентам.

Цель корректирующих записей заключается в рассмотрении этих двух компаний как единой хозяйственной организации. Поэтому в статью «Реализация» важно включить только те сделки, которые были совершены с посторонними организациями, а в себестоимость проданных товаров – расходы на сырье, материалы и полуфабрикаты, приобретенные только со стороны.

Таким образом, корректируются 120 000, полученных от внутрифирменных операций, путем дебетования этой суммы по статье «Реализация» и кредитованием статьи «Себестоимость реализованных товаров». В результате в графу сводного отчета о прибылях и убытках включаются лишь реализация 510 000 и себестоимость 240 000, осуществленные с другими компаниями.

Выплаты по внутрифирменному кредиту корректируются путем дебета статьи «Прочие доходы» и соответствующей записью в кредит статьи «Прочие расходы»

Рабочая таблица для составления консолидированного Отчета о прибылях и убытках за год:

Статьи	ОПУ	ОПУ	Корректирующие		Консолидиров. ОПУ
	материнск. компании	дочерней компании	<u>записи</u>		
			дебет	кредит	
Реализация	430 000	200 000	120 000		510 000
Прочие доходы	60 000	10 000	2 000		68 000
Итого дох.	490 000	210 000	122 000		578 000
Себ. продан. товаров	210 000	150 000		120 000	240 000
Прочие расх.	140 000	50 000		2 000	188 000
Итого расх.	350 000	200 000		122 000	428 000
Чистая приб.	140 000	10 000			150 000

Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидированной дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Это превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, распределяются на долю большинства, кроме случая, когда меньшинство несет обязательство и имеет возможность инвестировать дополнительные средства для покрытия убытков.

Если впоследствии дочерняя организация показывает прибыль, то такая прибыль распределяется на долю большинства до тех пор, пока не будет компенсирована вся ранее поглощенная долей большинства сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства.

Балансовая стоимость инвестиции на дату, когда организация перестает быть дочерней, должна приниматься за себестоимость при первоначальной оценке финансового актива в соответствии с Международным стандартом (IAS) 39.

Контрольные вопросы:

1. В каком стандарте МСФО отражены требования по составлению консолидированной финансовой отчетности?
2. Что такое консолидированная финансовая отчетность?
3. Какая компания является материнской компанией и дочерней компанией (определение)?
4. Чем выражено наличие контроля инвестора и что такое группа?
5. В каких случаях материнская компания освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности?
6. В каких случаях дочерняя компания исключается из консолидации?
7. Требования по составлению консолидированной финансовой отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках).
8. Требования стандарта об отчетных датах дочерней и материнской компаний.
9. Требования стандарта о применении учетных политик дочерней и материнской компаний.
10. Отражение доли меньшинства в консолидированной финансовой отчетности