

25. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

1. Цель консолидации финансовой отчетности
 2. Сфера применения консолидированной финансовой отчетности
 3. Процедуры сведения консолидированного баланса
 4. Доля меньшинства
 5. Консолидированный отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности
 6. Расчет налогового эффекта при консолидации
-

1. ЦЕЛЬ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Основная цель составления консолидированных финансовых отчетов - представить деятельность родительских и дочерних компаний как деятельность единого хозяйствующего субъекта. В консолидированном Балансе будут указаны вместе материальные запасы как материнской, так и всех дочерних организаций. Точно так же в Отчете о прибылях и убытках статья “Реализация” включает продажу как материнской, так и ее дочерних компаний.

2. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Консолидированная отчетность применяется при подготовке информации об объединенных предприятиях.

МСФО-27: Материнская компания, которая представляет сводную финансовую отчетность, должна свести в нее все дочерние компании, как зарубежные, так и национальные, за исключением:

- дочерних предприятий, приобретенных с целью продажи в ближайшем будущем и контроль над ними временный;
- дочернее предприятие действует в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые значительно снижают его способность передавать средства основному (материнскому) предприятию.

Существование контроля предполагается, когда материнская компания владеет, прямо или косвенно, через дочерние компании, более чем половиной голосующих акций компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Контроль также существует даже тогда, когда материнская компания владеет не более чем половиной неголосующих акций компании, если она обладает:

Консолидированная отчетность

- (а) возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- (б) полномочиями определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;
- (в) возможностью назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления;
- (г) возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления.

3. ПРОЦЕДУРЫ СВЕДЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БАЛАНСА

МСФО-27, п.15: *при составлении сводной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того, чтобы сводная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой компании, необходимо следующее:*

- (а) *балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, исключаются (смотри Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 22, Объединение компаний, в котором также рассмотрен порядок отражения любой возникающей в результате объединения деловой репутации);*
- (б) *доля меньшинства в чистой прибыли сведенных дочерних компаний за отчетный период рассчитывается и используется для корректировки прибыли группы с тем, чтобы отразить сумму чистой прибыли, причитающейся владельцам материнской компании;*
- (в) *доля меньшинства в чистых активах сведенных дочерних компаний рассчитывается и указывается в сводном балансе отдельно от обязательств и капитала акционеров материнской компании. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:*
 - (i) *суммы на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО 22, Объединение компаний;*

Консолидированная отчетность

- (ii) доли меньшинства в изменениях капитала компании, произошедших с даты объединения.

Хорошим примером результата взаимоотношений между материнской и дочерними фирмами является статья “Долгосрочные финансовые вложения” в Балансе материнской фирмы. Чтобы избежать повторного счета инвестиций в консолидированном балансе, эти статьи должны быть скорректированы. Для составления консолидированного баланса рассмотрим Балансы материнской и дочерней фирм:

Статьи баланса	Материнская компания	Дочерняя компания
Касса	100,000	25,000
Прочие активы	<u>760,000</u>	<u>60,000</u>
Итого активов	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>
Кредиторы	60,000	10,000
Акционерный капитал		
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600,000	55,000
Реинвестированная прибыль	<u>200,000</u>	<u>20,000</u>
Итого пассив и капитал	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>

Предположим, что материнская компания приобретает 100% акций дочерней фирмы по цене, полностью соответствующей балансовой стоимости компании. Балансовая стоимость дочерней компании \$75,000 (85,000 - 10,000). В бухгалтерском учете материнской фирмы эта операция будет выглядеть следующим образом:

Дт
Кт

Консолидированная отчетность

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса

Статьи	Баланс материнской компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидированный баланс
			дебет	кредит	
Касса	25,000	25,000			
Долгосрочные финансовые вложения	<u>75,000</u>				
Прочие активы	<u>760,000</u>	<u>60,000</u>			
Итого	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>			
Кредиторы	60,000	10,000			
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600,000	55,000			
Реинвестированная прибыль	<u>200,000</u>	<u>20,000</u>			
Итого	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>			

При подготовке консолидированного баланса необходимо исключить инвестиции в дочернюю компанию. Эта операция показана 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. После исключения инвестиций в дочерние предприятия и корректировки величины акционерного капитала дочерней фирмы информацию можно представить в следующем виде:

Консолидированный баланс на дату приобретения			
Касса	50,000	Кредиторы	70,000
Прочие активы	<u>820,000</u>	Акционерный капитал	
		Обыкновенные акции	600,000
		Реинвестированная прибыль	<u>200,000</u>
Итого активов	<u>870,000</u>	Итого пассивы и акционерный капитал	<u>870,000</u>

4.ДОЛЯ МЕНЬШИНСТВА

Если материнской компании принадлежит не все дочернее предприятие, а только часть и имеются внешние акционеры, то возникает ситуация, называемая долей меньшинства.

Приобретение менее 100% акций по номинальной стоимости. Для установления контроля материнской компании нет необходимости приобретать все 100% акций дочернего предприятия. Приобретение более 50% акций дочерней фирмы дает ей право установить официальный контроль. Сводная финансовая отчетность представляет собой объединение балансов двух компаний. Однако, необходимо принимать во внимание интересы акционеров дочерней компании, в собственности которых остается менее 50% пакета акций. Интересы этих акционеров, называемое долей меньшинства, должны быть отражены в консолидированном балансе в сумме, соответствующей доле в нетто-активах дочерней компании.

Доля меньшинства должна представляться в консолидированном балансовом отчете отдельно от обязательств и отдельно от акционерного капитала головного предприятия. Доля меньшинства в доходе группы должна также представляться отдельно.

Предположим, что та же материнская компания приобрела 90% акций дочерней общей стоимостью \$67,500 (90% × \$75,000). Элиминирование проводится с учетом доли меньшинства акционеров. Все инвестиции в дочернюю компанию \$67,500 вычитаются из ее акционерного капитала \$75,000 и разница \$7,500 представляет долю меньшинства. Доля меньшинства в консолидированном балансе может быть представлена двумя способами: первый - поместить их между долгосрочными обязательствами и акционерным капиталом; другой - представить акционерный капитал, состоящим из:

- 1) доли меньшинства акционеров и
- 2) материнской компании.

Интерес меньшинства.....	7,500
Обыкновенные акции	600,000
Реинвестированная прибыль	<u>200,000</u>
Итого акционерный капитал	<u>807,500</u>

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса на дату приобретения

Статьи	Баланс материнской компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидированный баланс
			дебет	кредит	
Касса	32,500	25,000			
Долгосрочные финансовые вложения	<u>67,500</u>				
Прочие активы	<u>760,000</u>	<u>60,000</u>			
Итого	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>			
Кредиторы	60,000	10,000			
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600,000	55,000			
Реинвестированная прибыль	200,000	20,000			
Доля меньшинства					
Итого	<u>860,000</u>	<u>85,000</u>			

5. КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Консолидированный результат финансово-хозяйственной деятельности (отчет о прибылях и убытках) составляется для единой хозяйственной организации путем объединения финансовых результатов материнской и дочерней компании, при этом внутрифирменные сделки корректируются во избежание повторного счета. На консолидированный отчет влияют следующие внутрифирменные операции:

- 1) продажа и покупка товаров и услуг, осуществляемая между материнской и дочерними компаниями;
- 2) прибыли и убытки по займам, дебиторской задолженности, обязательствам по облигационным займам между этими компаниями;
- 3) прибыли и убытки по внутрифирменным сделкам.

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,

Консолидированная отчетность

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 компаниями, 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 приобретение \$240,000, осуществленные с другими компаниями.

Выплаты по внутрифирменному кредиту корректируются путем дебетования статьи “Прочие расходы” и соответствующей записью в кредит статьи “Прочие расходы”.

Рабочая таблица для составления консолидированного Отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 199х г.

Статьи	Баланс материнской компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидированный баланс
			Дебет	кредит	
Реализация	430,000	1) 200,000			
Прочие доходы	60,000	2) 10,000			
Итого	<u>490,000</u>	<u>210,000</u>			
Себестоимость проданных товаров	210,000	150,000			
Прочие расходы	<u>140,000</u>	<u>50,000</u>			
Итого	<u>350,000</u>	<u>200,000</u>			
Чистая прибыль	<u>140,000</u>	<u>10,000</u>			

Прочие консолидированные финансовые отчеты. Помимо сводного отчета о прибылях акционерные компании составляют также сводные отчеты о нераспределенной прибыли и о движении денежных средств компании.

6. РАСЧЕТ НАЛОГОВОГО ЭФФЕКТА ПРИ КОНСОЛИДАЦИИ

При формировании консолидированного отчета возможно возникновение налогового эффекта. Рассмотрим пример:

Между основным субъектом "А" и на 100% зависящим от него дочерним – "В" в 1998 году имели место следующие операции:

1. Субъект "А" реализовал субъекту "В" товаров на сумму 5 млн. тенге, которые затем были проданы потребителю вне группы;
2. Субъект "В" выплатил вознаграждение (интерес) по кредиту основному субъекту "А" в размере 300 тыс. тенге.

При подготовке консолидированного отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности необходимо сделать корректирующие записи по:

1. уменьшению объема продаж и себестоимости реализованной продукции на сумму 5 млн. тенге;
2. уменьшению дохода от неосновной деятельности и расхода на выплату вознаграждения (интереса) на сумму 300 тыс. тенге.

Консолидированный отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности должен отражать финансовые результаты от операции вне группы. Доходы (убытки) по внутригрупповым операциям, полностью завершаемым в одних товариществах и незаконченными в других, подлежат исключению. Возникающие временные разницы от исключения нереализованных доходов и убытков учитываются в соответствии с СБУ 11 "Учет по подоходному налогу".

Вернемся к примеру.

Допустим материнская компания "А" продала дочерней компании "В" партию товаров. На дату составления бухгалтерского баланса 50% товаров находится в распоряжении "В". За отчетный период "А" от реализации товаров "В" получило доход в размере 500 тыс. тенге и отразило его в своей финансовой отчетности. Нереализованный доход группы составил 250 тыс. тенге (500 тыс. тенге x 50%:100%).

Консолидированная отчетность

Налоговый эффект возникшей временной разницы составил 75 тыс. тенге (250 тыс. тенге x 30% : 100%). При этом в рабочей таблице необходимо сделать записи:

1. увеличение себестоимости реализованной продукции группы и уменьшение стоимости товарно-материальных запасов на сумму 250 тыс. тенге
2. уменьшение расходов по подоходному налогу и увеличение активов консолидированного баланса по статье "Отсроченный подоходный налог" на сумму 75 тыс. тенге.

ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА ПО КОНСОЛИДАЦИИ

КОМПАНИЯ «А» ЯВЛЯЕТСЯ 100% ВЛАДЕЛЬЦЕМ КОМПАНИИ «Б»

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КОМПАНИИ «А» (в тыс.)

Денежные средства	1500	Счета к оплате	2000
Дебиторская задолженность от компании Б	100	Прочие текущие обяз-ва	4000
Прочие текущие активы	12200	Долгосрочные обяз-ва	<u>12000</u>
Инвестиция в компанию Б	1400	Всего обязательств	18000
Прочие долгосрочные активы	<u>7000</u>	Капитал	<u>4200</u>
ВСЕГО АКТИВОВ	22200	Всего капитала	<u>4200</u>
		ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И КАПИТАЛА	22200

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КОМПАНИИ «Б» (в тыс.)

Денежные средства	500	Счета к оплате	200
Прочие текущие активы	1500	Счет к оплате компании А	100
Долгосрочные активы	2200	Прочие текущие обязательства	500
ВСЕГО АКТИВОВ	4200	Долгосрочные обязательства	2000
		Всего обязательств	2800
		Капитал	1400
		Всего капитала	1400
		ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И КАПИТАЛА	4200

Требуется: Подготовьте консолидированный бухгалтерский баланс.

Консолидированная отчетность

АКТИВЫ	Комп. А	Комп. Б				
Денежные средства	1500	500				
Дебиторская задолженность от компании Б	100					
Прочие текущие активы	12200	1500				
Инвестиции в компанию Б	1400					
Прочие долгосрочные активы	7000	2200				
Всего активов	22 200	4 200				
Обязательства						
Счета к оплате	2000	200				
Счета к оплате компании А		100				
Прочие текущие обязательства	4000	500				
Долгосрочные обязательства	12000	2000				
Всего обязательств	18000	2800				
Капитал	4200	1400				
Всего обязательств и капитала	22200	4200				

ШАГИ :

А) Закройте остатки счетов к получению и счетов к оплате между компаниями

Б) Закройте счет инвестиции в компанию « Б»

В) Суммируйте каждый счет бухгалтерского баланса, чтобы создать консолидированные остатки

ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА ПО КОНСОЛИДАЦИИ

РЕШЕНИЕ

АКТИВЫ	Комп. А	Комп. Б	Корректирующие записи		Консолидированный баланс	
Денежные средства	1500	500				
Дебиторская задолженность от компании Б	100		А)	100	2000	
Прочие текущие активы	12200	1500			13700	
Инвестиции в компанию Б	1400		Б)	1400		
Прочие долгосрочные активы	7000	2200			9200	
Всего активов	22 200	4 200		1500	24900	
Обязательства						
Счета к оплате	2000	200				2200
Счета к оплате компании А		100	100	А)		
Прочие текущие обязательства	4000	500				4500
Долгосрочные обязательства	12000	2000				14000
Всего обязательств	18000	2800	100			20 700
Капитал	4200	1400	1400	Б)		4200
Всего обязательств и капитала	22200	4200	1500			24 900