составление отчетности по МСФО

процедура формирования консолидированной отчетности

Единой, закрепленной законодательно методики формирования консолидированной отчетности не существует ни в Российском законодательстве, ни в МСФО, а имеются лишь общие принципы и правила ее составления. По этой причине целесообразно описать единую процедуру формирования консолидированной отчетности, чтобы на ее основании с использованием любого из методов составлять консолидированную отчетность.

Общая процедура формирования консолидированной отчетности состоит из нескольких этапов:

1. Определение структуры группы

Выбор методов консолидации основан на контроле головного предприятия над дочерним, поэтому важно знать степень контроля и зависимости всех предприятий, информация которых отражается в консолидированной отчетности. Для этого графически представляется структура консолидированного предприятия, с указанием степени зависимости дочерних структур от материнской компании.

2. Расчет долей участников консолидированного предприятия либо определение «доли меньшинства»

Данный показатель необходим для расчета доли чистых активов, относящихся к акционерам группы и доли чистых активов прочих акционеров. При непосредственном участии материнской компании в уставном капитале дочерней процент ее участия определяется процентом голосующих акций в уставном капитале «дочки».

В консолидированной отчетности «доля меньшинства» отражает величину собственного

Григоренко И.А.
соискатель Орловского государственного технического университета

в консолидированной отчетности «доля меньшинства» отражает величину собственного капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации

капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Для его расчета величину капитала, определяют как итог раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса, умноженный на процент не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве. В консолидированном балансе полученный показатель на основании классификации элементов отчетности требуется отражать отдельной статьей.

В консолидированном отчете о прибылях и убытках доля меньшинства определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период, ее расчет происходит по тому же проценту, что и в консолидированном балансе. Полученный показатель отражается в консолидированном отчете о прибылях и убытках, так же как и в балансе, отдельной статьей «Доля меньшинства».

3. Расчет «деловой репутации»

В соответствии с МСФО чистые активы – это результат превышения активов компании над ее обязательствами, то есть они равны сумме собственных средств (уставный капитал + резервы + нераспределенная прибыль). Соответственно их расчет производится с использованием статей баланса, относящихся к разделу собственных средств. Показатели чистых активов используют при расчете «деловой репутации» компании, то есть гудвилла[1] (на дату поглощения, покупки, приобретения) и доли прочих акционеров (на дату составления консолидированной отчетности).

Положительная разница между предложением (стоимостью акций, предлагаемых в качестве платы или стоимости внесенного имущества) и суммой чистых активов дочернего общества катализируется, рассматривается как положительный гудвилл при консолидации и учитывается в составе нематериальных активов.

[1] Гудвилл (от англ. *goodwill*) – активы, не поддающиеся материальному измерению, например репутация, техническая компетенция, связи, маркетинговые приемы, влияние и др. – *прим. ред.*

Отрицательная разница (отрицательный гудвил) отражается в составе резервов на приобретение.

4. Расчет резервов

Сумма резервов, относящихся к акционерам консолидированного предприятия, состоит из резервов головной организации и доли акционеров головной организации в изменении резервов дочерней организации. Последний показатель рассчитывается как произведение процента участия головной организации и суммы изменения резервов дочерней организации за период с момента поглощения (приобретения) по отчетную дату. Сумма чистой прибыли (убытка) относящаяся к акционерам группы, есть разность между прибылью (убытком) после уплаты налогов и долей прочих акционеров в изменении чистых активов за отчетный период. Таким образом, активы и обязательства дочернего предприятия необходимо переоценить на момент консолидации предприятий по их текущей стоимости. Для этой цели создается резерв переоценки.

5. Отражение акций и доли участия в капитале дочерней фирмы

Акции, купленные у акционеров дочернего предприятия, отражаются в балансе головной организации по себестоимости приобретения, а доля участия в собственном капитале дочерней фирмы – по балансовой стоимости внесенных активов. Таким образом, если владение ценными бумагами не способствует установлению контроля, то обычно номинальная стоимость облигаций, акций и других ценных бумаг одного общества компенсируется стоимостью владения в другом обществе и таким образом из консолидированного баланса исключается.

Поскольку возможны взаимные вложения дочерних обществ в уставные капиталы друг друга, а также вложения, произведенные дочерними обществами в уставный капитал головной организации, то соответствующие показатели при составлении консолидированного бухгалтерского баланса также исключаются.

в соответствии с МСФО чистые активы – это результат превышения активов компании над ее обязательствами

6. Отражение дивидендов

Сумма полученных дивидендов в текущем финансовом году ассоциированными партне-

рами консолидированных предприятий должна быть показана в консолидированной отчетности обособленно от финансового результата деятельности консолидированного предприятия, в составе прибыли партнеров (прибыль консолидированной группы). В консолидированной отчетности должны найти отражение лишь дивиденды, выплаченные сторонним (по отношению к консолидированной группе) учредителям.

7. Оценка долгосрочных финансовых вложений

В балансе головного предприятия долгосрочные финансовые вложения оцениваются по себестоимости плюс соответствующая доля нераспределенной прибыли прошлых лет ассоциированных партнеров с момента приобретения.

8. Комбинирование (элиминирование)

Необходимость данной процедуры связана с устранением двойного счета в консолидированной отчетности и правильным отражением величины активов и пассивов в балансе единого экономического предприятия. Важно помнить, что консолидированная отчетность формируется с точки зрения головного предприятия. Для ее подготовки требуется комбинировать отчетности материнской и дочерних предприятий, для этого складываются статьи активов и пассивов таким образом, чтобы консолидированная отчетность представляла собой отчетность единой хозяйственной единицы. Особое внимание следует уделить процессу элиминирования инвестиций, капитала и резервов.

в консолидированной отчетности отражаются лишь дивиденды, выплаченные сторонним (по отношению к консолидированной группе) учредителям

В консолидированной отчетности уставный капитал материнского предприятия рассматривают как уставный капитал всего консолидированного предприятия, а уставный капитал всех дочерних предприятий элиминируются (комбинируется). Таким же способом происходит элиминирование (комбинирование) инвестиций материнского предприятия в дочерние предприятия (прямые и осуществленные через дочерние предприятия).

Дочерние предприятия в своей отчетности прибыль (убыток), полученную в результате

финансово-хозяйственной деятельности по внутри групповым операциям, отражают совместно с прибылью (убытком) сформированной в результате финансово-хозяйственной деятельности предприятия с предприятиями, не входящими в консолидированную группу.

консолидированная отчетность формируется с точки зрения головного предприятия

9. Исключение взаимных расчетов консолидированных предприятий

Для предотвращения двойного отражения средств, задолженности в консолидированной отчетности, остатки по счетам предприятий консолидированной группы, требуется исключить. Для этого до формирования отчетности проводится детальная выверка финансово-хозяйственной деятельности консолидированных предприятий в рамках их взаимодействия. Для реализации данного этапа требуется сверить дебиторскую и кредиторскую задолженности между компаниями, входящими в консолидированное предприятие, остатки по счетам дебиторской и кредиторской задолженности в части группы предприятий взаимоисключить.

10. Исключение дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с компаниями, не входящими в консолидированное предприятие

При формировании консолидированной отчетности может одновременно возникнуть дебиторская задолженность одних предприятий группы и кредиторская задолженность других к одному и тому же стороннему юридическому или физическому лицу. Это может привести к искажению консолидированной отчетности. Поэтому до составления консолидированного баланса необходимо произвести выверку дебиторской и кредиторской задолженности и исключить одинаковую сумму из консолидированной отчетности.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007): утверждено приказом Минфина России: от 27.12.2007: № 153н.