

ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

Введение

Дочерней компанией признается компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской). Материнская компания -

это компания, имеющая одну или несколько дочерних компаний.

Материнская компания и все ее дочерние компании представляют собой группу.

Продолжение

Пользователям финансовой отчетности материнской компании обычно требуются сведения о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях финансового положения группы в целом. Такая информация содержится в консолидированной финансовой отчетности, которая представляет данные о группе как о единой компании без учета формальных границ между юридическими лицами.

Продолжение

- В ряде случаев консолидированная отчетность более информативна, чем индивидуальная отчетность материнской компании, поскольку дает более полную информацию о ресурсах, которые контролируют акционеры.

Продолжение

Порядок формирования консолидированной отчетности рассматривается в следующих стандартах:

- **МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;**
- **МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»;**
- **МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;**
- **МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».**
- **МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»** применяется к объединениям бизнеса, соглашения о которых подписаны после 31 марта 2004 г.

Продолжение

- Порядок составления консолидированной бухгалтерской отчетности в соответствии с российскими правилами ведения бухгалтерского учета изложен в разделе 5 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом МФ РФ от 29.07.98 № 34н, а также Федеральным законом РФ «О консолидированной отчетности» № 208-ФЗ, от 27 июля 2010г.,

Продолжение

Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

Консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом от 06 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Объединение бизнеса

Объединение бизнеса - это соединение отдельных компаний, осуществляющих бизнес, в одну отчитывающуюся компанию. При этом под бизнесом понимается комплекс операций или активов, осуществляемых и управляемых с целью обеспечения дохода инвесторам либо снижения затрат или получения экономических выгод держателями полисов (участниками) пропорционально их доле в бизнесе.

Продолжение

- Если компания получает контроль над одной и более компаниями, которые не представляют собой бизнес, объединение таких компаний не может считаться объединением бизнеса.

Продолжение

- Положения **МСФО (IFRS) 3** не применяются при объединении компаний, находящихся под общим контролем, т. е. в случае, когда объединяются компании, находящиеся под контролем лица или нескольких лиц, имеющих полномочия по управлению финансовой и операционной деятельностью таких компаний до и после объединения.

Продолжение

- Объединением бизнеса также не признается получение контроля без приобретения долевых инструментов компании.

Продолжение

Объединение бизнеса может быть осуществлено различными способами по правовым и налоговым причинам. Одна компания может купить другую компанию, ее чистые активы или часть чистых активов, которые в совокупности образуют один и более бизнес.

Продолжение

- Такая операция может быть проведена путем выпуска долевых инструментов, передачи денежных средств, их эквивалентов, других активов или комбинации перечисленного. Объединение бизнеса может быть организовано путем учреждения новой компании, контролирующей объединенные компании или переданные активы, или путем реструктуризации одной или более существующих компаний.

Продолжение

В результате объединения бизнеса могут возникнуть материнская и дочерняя компании, когда покупатель становится материнской, а приобретаемая компания - дочерней. Основопологающим принципом для классификации компаний в качестве материнской и дочерней является наличие контроля. Контроль - возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании (бизнеса) с целью получения выгод от ее деятельности.

Продолжение

- Контроль предполагается, если компания владеет прямо или косвенно через дочерние компании более чем половиной голосующих акций другой компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроля.

Продолжение

Контроль также существует в случае, когда компания владеет не более чем половиной голосующих акций, если она обладает:

- возможностью управлять более чем половиной голосующих акций по соглашению с другими инвесторами;
- полномочиями определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;

Продолжение

- возможностью назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления;
- возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления.

Продолжение

При оценке существования контроля следует принимать во внимание наличие потенциальных прав голоса (например, конвертируемых облигаций, варрантов, опционов на обыкновенные акции). К таким правам не относятся права, реализация которых не может произойти ранее определенной даты в будущем или зависит от наступления определенного будущего события.

Продолжение

Порядок отражения в консолидированной и индивидуальной отчетности инвестиций в дочерние компании изложен в **МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»** и **МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»**.

Продолжение

В том случае, когда вложение в компанию не обеспечивает полного контроля инвестора, но тем не менее инвестор оказывает существенное влияние на объект инвестиций, последний представляет собой ассоциированную компанию.

Продолжение

Ассоциированная компания - это компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, и при этом она не является ни дочерней компанией, ни совместным предприятием. Под существенным влиянием понимается возможность участия в принятии решений по финансовой и производственной политике компании, но не контроль или совместный контроль над такой политикой.

Продолжение

Наличие существенного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из следующих способов:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;
- участие в процессе выработки политики;

Продолжение

- крупные операции между инвестором и объектом инвестиций;
- обмен управленческим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Продолжение

В отсутствие убедительных доказательств
противного инвестор обладает
существенным влиянием, если владеет
прямо или косвенно через другие
дочерние компании не менее чем 20%
голосующих акций объекта инвестиций.

Продолжение

- Ассоциированные компании не являются частью группы. Они представляют собой инвестиции группы, для которых предусмотрен специальный порядок учета и отражения в отчетности; поскольку они по экономической природе существенно отличаются от «пассивного» вкладывания средств. Порядок учета инвестиций в ассоциированные компании изложен в **МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».**

Продолжение

- Компания может контролировать другую компанию совместно с третьими лицами. Под совместным контролем понимается распределение контроля над экономической деятельностью на договорной основе, который существует только при условии, что стратегические решения в области финансовой и операционной деятельности требуют единодушного согласия сторон, осуществляющих контроль (предпринимателей).

Продолжение

- Договор, по которому две и более стороны осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля, называют совместным предприятием.

Совместные предприятия

Совместным предприятиям присущи такие признаки, как наличие:

- двух или более участников,
- договора, устанавливающего совместный контроль.

Продолжение

Договор о совместном предприятии обычно оформляется в письменной форме и регулирует;

- деятельность, совместного предприятия и продолжительность его существования;
- назначение совета директоров или иного аналогичного органа управления и права голоса участников;
- взносы участников;
- раздел продукции или финансовых результатов деятельности совместного предприятия между его участниками.

Продолжение

Одной из форм организации совместного предприятия является совместное учреждение компании. Совместно контролируемая компания - это совместная деятельность, предполагающая учреждение корпорации, товарищества или другой компании, в которой предприниматель имеет долю участия.

Продолжение

Такая компания осуществляет хозяйственную деятельность, от своего имени приобретает активы и принимает обязательства, несет затраты и получает доходы. Совместно контролируемая компания ведет бухгалтерский учет и составляет собственную индивидуальную отчетность.

Продолжение

- Договор между участниками устанавливает порядок проведения контроля над экономической деятельностью совместно контролируемой компании, при котором участник получает право на часть финансовых результатов ее деятельности. Порядок учета инвестиций в совместно контролируемые компании изложен в **МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной**

Индивидуальная отчетность инвестора

Порядок отражения инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании в индивидуальной отчетности инвестора зависит от того, рассматривает ли компания такие инвестиции как предназначенные для продажи. Согласно **МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность»** инвестиции классифицируются как предназначенные для продажи, если:

Продолжение

- балансовая стоимость инвестиции будет возмещаться через продажу;
- менеджмент активно ищет покупателя;
- продажа ожидается в течение 12 месяцев с отчетной даты.

Продолжение

Если инвестиции предназначены для продажи, то они должны учитываться как внеоборотные активы для продажи в соответствии с указанным стандартом: по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Продолжение

Доли инвестора в дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых компаниях, не предназначенные для продажи в ближайшем будущем, учитываются в соответствии с **МСФО (IAS) 39** по справедливой стоимости или себестоимости как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

Продолжение

При учете по себестоимости
инвестиции отражаются в балансе
инвестора в сумме фактических
затрат. В отчете о прибылях и
убытках доход от инвестиций
отражается как дивиденды,
полученные от объекта инвестиций
после даты приобретения

Консолидированный баланс

Инвестиции в дочерние компании

Компания, имеющая на последний день отчетного периода хотя бы одну дочернюю компанию, должна составлять консолидированную финансовую отчетность в дополнение к своей индивидуальной финансовой отчетности.

Материнская компания может не составлять консолидированную отчетность в случае, если она является дочерней компанией, находящейся в полной собственности другой компании, либо держатели доли меньшинства согласны не требовать представления консолидированной финансовой отчетности. В этих случаях потребности пользователей лучше удовлетворяет консолидированная отчетность материнской компании.

Продолжение

- Согласно **МСФО** все дочерние компании, находящиеся под контролем материнской компании, должны быть включены в консолидированную отчетность. В частности, материнская компания должна включать в консолидированную отчетность компании специального назначения, т.е. компании, созданные для выполнения узких и четко определенных задач, вид деятельности которых обычно существенно отличается от основной деятельности материнской компании.

Продолжение

Все объединения бизнеса учитываются при помощи *метода приобретения* (или покупки). (Действовавший ранее **МСФО (IAS) 22** предусматривал два метода консолидации: метод приобретения (покупки) и метод объединения интересов, применявшийся в случае затруднений при идентификации компании-покупателя.)

Продолжение

Исключение составляют инвестиции в дочерние компании, которые соответствуют критериям **МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность»**, они отражаются по наименьшей из двух оценок: балансовой стоимости инвестиции или ее справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Продолжение

Применение метода приобретения (покупки) можно представить как следующую последовательность действий:

- определение покупателя;
- оценку затрат на приобретение;
- распределение (на дату приобретения) затрат по приобретению на полученные идентифицируемые активы и принятые обязательства и условные обязательства.

Продолжение

Определение покупателя. Для всех случаев объединения бизнеса должен быть определен покупатель - одна из участвующих в объединении компаний сторон, которая получает контроль над другими компаниями (бизнесами). Как правило, покупателем считается компания, которая:

- имеет большую справедливую стоимость на дату приобретения;
- передает денежные средства или активы в обмен на долевые инструменты приобретаемой компании;
- менеджмент такой компании определяет состав органов управления приобретаемой компании.

Продолжение

Оценка затрат на приобретение. Затраты на объединение бизнеса включают:

- справедливую стоимость на дату обмена:
- переданных активов,
- принятых обязательств,
- выпущенных покупателем долевых инструментов;
- затраты, непосредственно относящиеся к объединению бизнеса.

Продолжение

- Будущие убытки или расходы, которые, как ожидается, будут понесены в результате объединения, не представляют собой часть обязательств, которые покупатель принимает на себя в обмен на контроль над объектом инвестиций, и, следовательно, не включаются в состав расходов на покупку. Кроме того, в состав расходов по объединению бизнеса не включаются:

Продолжение

- общеадминистративные расходы;
- расходы на организацию выпуска финансовых обязательств для обмена на долевые инструменты приобретаемой компании;
- расходы на выпуск долевых инструментов (они уменьшают поступления от выпуска таких инструментов).

Продолжение

Долевые инструменты, передаваемые в обмен на акции приобретаемой компании, оцениваются по справедливой стоимости. Справедливая стоимость выпущенных долевых инструментов определяется, за редким исключением, на основе опубликованной рыночной цены на дату обмена. Если рыночная цена не может считаться надежной оценкой (например, в случае неразвитости рынка) или отсутствует, справедливую стоимость выпущенных долевых инструментов можно оценить как долю в справедливой стоимости компании-покупателя либо как долю в стоимости приобретаемой компании в зависимости от того, какую из них легче определить.

Пример 1.

25 июня 2005 г. компания «Мама» уплатила денежными средствами 30 000 д.е. за 25% голосующих акций компании «Дочка»; 15 сентября 2005 г. компания «Мама» приобрела еще 30% обыкновенных акций компании «Дочка» за 25 000 д.е. наличными и 5000 собственных акций номиналом 1 д.е. Рыночная стоимость акций компании «Мама» по состоянию на 15 сентября 2005 г. составила 2,5 д.е. за акцию. Затраты на приобретение компании «Дочка» оставляют:

Продолжение

$$30\ 000 + 25\ 000 + 5000 \cdot 2,5 = 67\ 500 \text{ д.е.}$$

В случае если затраты на приобретение или их часть являются отсроченными/отложенными, справедливая стоимость отсроченного/отложенного компонента определяется путем приведения (дисконтирования) к дате обмена суммы, причитающейся к уплате.

Пример 2.

- Компания «Мама» приобрела 80% голосующих акций компании «Дочка» путем перечисления 50 000 д.е. наличными и выпуска 15% облигаций номиналом 100 000 д.е. со сроком погашения через 3 года с момента эмиссии. Рыночная процентная ставка составляет 11%. Проценты по облигациям выплачиваются ежегодно в конце года. Рассчитаем приведенную стоимость облигаций на дату обмена следующим образом:

Продолжение

Итого приведенная стоимость- 109 775 д.е.

Таким образом, стоимость инвестиций в компанию «Дочка» составляет:

- $50\ 000 + 109\ 775 = 159\ 775$ д.е.