

Учреждение образования
«Брестский государственный технический университет»
Экономический факультет
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

СОГЛАСОВАНО


Заведующий кафедрой
«Бухгалтерского учета, анализа
и аудита»

 Н.В.Потапова

«08» 06 2022 г.

СОГЛАСОВАНО

Декан экономического
факультета

 В.В.Зазерская

«08» 06 2022 г.

**ЭЛЕКТРОННЫЙ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ
«КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ МСФО»**

для специальности высшего образования второй ступени (магистратуры):
1–25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит:

Составитель: Н.В. Потапова, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Учреждения образования «Брестский государственный технический университет»

Рассмотрено и утверждено на заседании Научно-методического совета университета

«29» 06 2022 г., протокол № 7

Брест, 2022

пер. в УМК до-12-85

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА.....	4
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ.....	7
РАЗДЕЛ I. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО	7
ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IFRS) 10 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ».....	7
ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IAS) 27 «ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ».....	17
РАЗДЕЛ II. МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	20
ТЕМА 3 ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ). МСФО (IFRS) 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСОВ»	20
ТЕМА 4 ОТРАЖЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДИВИДЕНДОВ МАТЕРИНСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ДОЧЕРНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	28
ТЕМА 5 ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ).....	28
ТЕМА 6 ВКЛЮЧЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ЗАВИСИМОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА (АССОЦИИРОВАННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ). МСФО (IAS) 28 «ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ».....	30
ТЕМА 7 УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО.....	34
ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ	37
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IFRS) 10 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ».....	37
2. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IAS) 27 «ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ».....	38
3. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ). МСФО (IFRS) 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСОВ»	39
3. ОТРАЖЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДИВИДЕНДОВ МАТЕРИНСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ДОЧЕРНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	40
5. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ).....	41
6. ВКЛЮЧЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ЗАВИСИМОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА (АССОЦИИРОВАННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ). МСФО (IAS) 28 «ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ».....	42

7. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО.....	43
РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ	43
Вопросы к экзамену по учебной дисциплине	43
ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ	44
Тематический план учебной дисциплины	44
Информационно-методическая часть.....	48

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебная дисциплина «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» направлена на изучение положений по составлению консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Дисциплина «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» входит в модуль «Международные аспекты учета» и относится к учебным дисциплинам компонента учреждения высшего образования учебного плана по специальности высшего образования второй ступени (магистратуры) 1–25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

Дисциплина «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» содержит разделы, касающиеся вопросов МСФО, регулирующих составление консолидированной финансовой отчетности в международном учете. Изучаются консолидированная группа предприятий как объект бухгалтерского учета, качественные характеристики и принципы формирования консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Рассматриваются учет и отражение сделок по слиянию и поглощению в консолидированной отчетности в соответствии с МСФО, процедуры консолидации при инвестициях в дочерние компании.

Разделы дисциплины включают особенности организационные и методические аспекты раскрытия информации о капитале группы в консолидированной финансовой отчетности, методика формирования учетной информации прибылях и убытках в консолидированной отчетности.

Цель изучения учебной дисциплины «Консолидированная финансовая отчетность МСФО»: предоставление магистрантам комплексных знаний о консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, выработка умения применять профессиональное суждение при составлении консолидированной финансовой отчетности предприятия.

Достижение указанной цели предполагает решение следующих задач:

- раскрыть магистрантам содержание консолидированной финансовой отчетности как отчетности группы компаний, взаимосвязанных отношениями контроля;
- обеспечить понимание магистрантами структуры консолидированной отчетности в целом, и отдельных составляющих ее отчетов (форм);
- дать магистрантам представление об основах техники консолидации для понимания отдельных специфических статей (гудвилл, неконтролируемая доля (доля меньшинства)) и специфики формирования статей, требующих корректировки на внутригрупповые операции;
- обеспечить знание магистрантами содержания и способов оценки статей различных отчетов, взаимосвязи между отдельными показателями и отчетами в целом;
- научить магистрантов формировать отчет о движении денежных средств на основе данных отчета о финансовом состоянии (баланса) и отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) прямым и косвенным методом.

Учебная дисциплина «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» логично связана с другими дисциплинами учебного плана специальности 1-25 01 05 Бухгалтерский учет, анализ и

аудит и является одной из важнейших дисциплин, формирующих практические навыки отражения результатов работы группы предприятий в формах консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО, необходимые для высококвалифицированных специалистов в сфере бухгалтерского учета.

Для приобретения профессиональных компетенций в результате изучения учебной дисциплины «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» студент должен:

знать:

- содержание основных МСФО,
- нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в зарубежных странах;
- порядок составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, взаимосвязки показателей форм бухгалтерской отчетности;
- методы контроля достоверности информации финансовой отчетности.

уметь:

- выполнять процедуры консолидации бухгалтерской отчетности;
- формировать консолидированную финансовую отчетность;
- применять профессиональное суждение по предлагаемым ситуациям;
- ставить задачи в области консолидации финансовой отчетности исходя из требований стандартов;

владеть:

- требованиями международных и национальных стандартов финансовой отчетности к представлению консолидированной информации о финансовом положении группы (холдинга), её финансовых результатах, изменении в финансовом положении и потоках денежных средств;
- методологией консолидации капитала, расчетов, финансовых результатов.

Всего часов по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» в соответствии с учебным планом:

- для дневной формы обучения:

всего 120 часов, из них всего часов аудиторных – 40, в том числе 24 часов – лекции, 16 часов – практические занятия. Рекомендуемая форма контроля знаний – экзамен в 1-м семестре.

- для заочной формы обучения:

всего 120 часов, из них всего часов аудиторных – 8, в том числе 4 часа – лекции, 4 часа – практические занятия. Рекомендуемая форма контроля знаний – экзамен в 1-м семестре.

Данный учебно-методический комплекс разработан в соответствии со следующими нормативными документами:

– Положение об учебно-методическом комплексе на уровне высшего образования, утвержденное Постановлением Министерства образования Республики Беларусь от 26.07.2011 № 167;

– Положение об учебно-методическом комплексе по учебной дисциплине Учреждения образования «Брестский государственный технический университет» от 31.01.2019 №12;

Содержание и объем электронного УМК полностью соответствуют образовательному стандарту высшего образования специальности 1-25 80 05 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также учебно-программной документации образовательных программ высшего образования. Материал представлен на требуемом методическом уровне и адаптирован к современным образовательным технологиям.

Структура электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО»:

1. Теоретический раздел. Он представлен кратким конспектом лекций по данной учебной дисциплине. Темы лекционных занятий соответствуют требованиям учебной программы «Консолидированная финансовая отчетность МСФО».

2. Практический раздел. Он включает задания для работы на практических занятиях.

3. Раздел контроля знаний. Он содержит перечень вопросов для подготовки к экзамену по данной учебной дисциплине.

4. Вспомогательный раздел. Он состоит из учебной программы и списка литературы, рекомендуемой студентам.

Материалы электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО», используемые в работе со студентами, представлены в Google-classroom в корпоративной сети Учреждения образования «Брестский государственный технический университет».

Рекомендации по организации работы с электронным учебно-методическим комплексом по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО».

При работе с электронным учебно-методическим комплексом следует придерживаться следующего плана: изучение теоретического материала, далее – закрепление теоретического материала в ходе выполнения практических заданий, поиска решений тематических задач. Для закрепления изученного материала или для самоконтроля уровня знаний студентами используются предложенные вопросы к экзамену из вспомогательного раздела.

Электронный учебно-методический комплекс направлен на повышение эффективности учебного процесса и организацию целостной системы учебно-предметной деятельности по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО». Он способствует успешному усвоению студентами учебного материала, дает возможность планировать и осуществлять самостоятельную учебную работу студентам, обеспечивает рациональное распределение учебного времени по темам учебной дисциплины и совершенствование методики проведения занятий.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

РАЗДЕЛ I. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IFRS) 10 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

1. Объединение бизнеса как предпосылка для формирования консолидированной финансовой отчетности
2. Нормативно-правовой аспект консолидации финансовой отчетности
3. Понятие и типы консолидированных групп
4. МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

1.1. Объединение бизнеса как предпосылка для формирования консолидированной финансовой отчетности

Юридические лица объединяются по разным причинам. К ним могут относиться координация предпринимательской деятельности, защита общих имущественных интересов, расширение возможностей предприятий в научно-техническом, производственном и социальном развитии.

В процессе современного развития экономики важным элементом является объединение организаций. Результат создания так называемых «бизнес-групп» может иметь абсолютно разные формы, такие как:

ассоциация – самая «мягкая» форма интеграции, которая представляет собой договорное объединение физических или юридических лиц с целью достижения общей (как правило, некоммерческой) цели; финансово-промышленная группа – интеграция производственных предприятий с учреждениями, располагающими свободными финансовыми активами;

холдинг – консолидированная структура, состоящая из материнской организации и сети контролируемых компаний;

интегрированная бизнес-группа – институциональная структура, сформированная межфирменным объединением аффилированных субъектов хозяйствования и т.д.

Создание вышеперечисленных хозяйствующих структур помогает бизнесу решить ряд важных в условиях высокого уровня конкуренции задач:

- добиться снижения уровня производственных издержек;
- расширить клиентскую базу;
- развить более квалифицированный и эффективный аппарат управления;

- выйти на новый уровень производства;
- освоить новые рынки сбыта;
- снизить расходы на рекламу и продвижение продукции;
- получить дополнительные источники финансирования.

В связи с зачастую очень высоким уровнем аффилированности отдельных с юридической точки зрения субъектов хозяйствования формирование объективного мнения об их финансовом состоянии и результатах экономической деятельности по неконсолидированной отчетности представляется трудным. Данная проблема в первую очередь снижает инвестиционную привлекательность участников «бизнес-группы», поскольку лишает инвесторов возможности оперативно и качественно оценить свои риски и перспективы, связанные с планируемым вложением своих активов.

Для решения описанной проблемы, а также удовлетворения потребностей других внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности создана и функционирует система подготовки консолидированной финансовой отчетности для аффилированных хозяйствующих субъектов.

К экономическим эффектам от объединения предприятий можно отнести различные виды экономических результатов.

Во-первых, средняя величина издержек на единицу продукции снижается пропорционально увеличению объемов производства продукции. Одним из источников такой экономии является распределение постоянных издержек на большее количество единиц выпускаемой продукции. Такой способ экономии позволяет более эффективно использовать имеющиеся ресурсы при увеличении объемов производства.

Во-вторых, при объединении повышается эффективность работы с поставщиками. Для компаний возникает дополнительная возможность снижения закупочных цен. При увеличении совокупного объема закупок, можно рассчитывать, что поставщики предложат более выгодные условия поставки.

Одним из важнейших преимуществ является снижение размера налоговых выплат, таможенных платежей и прочих сборов при объединении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, что создает для взаимозависимых организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков преференции, которые выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций. Кроме того, значительно уменьшается количество документов, которые налогоплательщику необходимо подготавливать для налогового учета.

Налоговая база по налогу на прибыль консолидируется, так как суммируются все прибыли и убытки участников консолидированной группы налогоплательщиков. Уменьшается налоговая нагрузка на одну организацию. Происходит значительное снижение издержек налогоплательщиков, связанных с ведением налогового учета и исполнением обязательств по уплате налогов и сборов.

Свободные денежные средства возможно инвестировать. Участники консолидированной группы налогоплательщиков становятся более конкурентоспособными на внутреннем рынке.

Кроме того, они могут заключить договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Это позволяет оптимизировать налоговые выплаты за счет суммирования прибылей и убытков. Убыток, который получает один из участников консолидированной группы, позволяет уменьшить общую налогооблагаемую базу. Налогооблагаемая база уменьшается непосредственно в текущем налоговом периоде. Получается, наличие убыточного предприятия в консолидированной группе налогоплательщиков снижает сумму налога на прибыль, которая подлежит уплате в бюджет.

1.2. Нормативно-правовой аспект консолидации финансовой отчетности

В сфере бухгалтерского учета, анализа и аудита важнейшее значение имеет система нормативно-правового регулирования, определяющая все основные стандарты, по которым осуществляется ведение учета и составление бухгалтерской финансовой отчетности. От знания законов и содержания в нормативно-правовых актах документов, регулирующих бухгалтерский учет, зависит достоверность бухгалтерской отчетности и как, следствие, успех фирмы. Консолидированная финансовая отчетность базируется на нормах и стандартах.

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности "Консолидированная бухгалтерская отчетность" определяет правила раскрытия информации в консолидированной бухгалтерской отчетности (далее - консолидированная отчетность), составляемой организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, открытого акционерного общества "Банк развития Республики Беларусь", небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций) (далее - организации).

В соответствии с национальным стандартом **консолидированная бухгалтерская отчетность** - бухгалтерская отчетность, составляемая по группе организаций как бухгалтерская отчетность единой организации.

Консолидированная отчетность составляется *материнской компанией* по следующим группам организаций:

- *холдинг;*
- *хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества;*
- *унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.*

Согласно Закону Республики Беларусь от 12.07.2013 N 57-З (ред. от 17.07.2017) "О бухгалтерском учете и отчетности" порядок и сроки представления консолидированной отчетности устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными

лицами, уполномоченными на получение консолидированной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

Статья 17 Закона «Составление, представление и публикация отчетности в соответствии с МСФО» устанавливает следующие нормы:

Общественно значимые организации (за исключением банков, акционерных инвестиционных фондов, управляющих организаций инвестиционных фондов) обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Банки, управляющие организации инвестиционных фондов обязаны составлять годовую консолидированную или индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Акционерные инвестиционные фонды обязаны составлять годовую индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть:

- представлена в Министерство финансов Республики Беларусь (банка - в Национальный банк Республики Беларусь) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным;
- размещена на сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

1.3. Понятие и типы консолидированных групп

Под группой взаимосвязанных экономически и юридически организаций понимается консолидированная группа. Появление консолидированных групп является одной из наиболее перспективных тенденций в развитии бизнеса, как в нашей стране, так и за рубежом. Это выражается в создании главной (материнской) компанией дочерних обществ, приобретении одними компаниями пакетов акций других компаний, слияний и объединений организаций прочими способами. Все это приводит к появлению группы взаимосвязанных организаций, называемых за рубежом холдингами или концернами, которые начинают играть все большую роль в экономике мирового хозяйства.

Для образования консолидированной группы должны быть определенные предпосылки. Такими предпосылками для создания консолидации могут являться:

- постановка единой для компаний цели;
- создание системы единого управления;
- определение подцелей отдельных видов деятельности; единый контроль достижения поставленных целей;
- владение определенной частью голосов или капитала других членов группы;

- возможности влияния на членов группы.

Консолидированная группа возникает в тот момент, когда отдельные виды хозяйственно-финансовой деятельности осуществляются через несколько компаний. Каждая компания остается юридически самостоятельной, то есть не происходит укрупнения группы компаний в единую компанию. Важным моментом является то, что юридическая самостоятельность каждой из компаний, входящих в консолидацию, совсем не означает экономическую самостоятельность этих компаний.

Рассматривая процесс консолидации с финансовой точки зрения, можно представить компанию как главную и зависимые, то есть подконтрольные. Материнская компания является инвестором, а дочерняя, совместная или ассоциированная, в свою очередь, инвестируемой компанией. Материнская компания, в любом случае, прямо или же косвенно инвестирует в данные компании. Это может выражаться во вкладе в уставный капитал, создании активов компании, предоставлении денежных средств и прочих видах финансовой помощи.

Для того чтобы вступить в группу консолидируемых компаний, инвестируемая организация должна быть подконтрольна материнской компанией-инвестором. Таким образом, главным вопросом включения инвестируемой компании в группу консолидированных компаний является вопрос о наличии контроля у инвестора над данной компанией. Только при наличии положительного ответа на поставленный вопрос компании могут рассматриваться как материнские и дочерние.

Все организации, которые входят в группу компаний, являются самостоятельными организациями и имеют статус юридического лица, а в целом же группа компаний статуса юридического лица не имеет. Организации группы компаний взаимосвязаны между собой отношениями контроля головной компании над дочерними и зависимыми фирмами. Этот контроль головной компании заключается в том, что она имеет право определять финансовую и хозяйственную политику зависимых организаций с целью получения экономической выгоды от их деятельности.

Группа компаний как формальная структура законодательством не урегулирована. В то же время этот термин иногда используется в нормативных актах. Юридически группа никак не оформляется. Она оформляется внутренними документами, принятыми и согласованными этой группой компаний.

Также, группы компаний создаются с целью оптимизации налогообложения. Так, зачастую группы компаний создаются как виртуальный холдинг, объединяющий в себе несколько взаимосвязанных своей деятельностью компаний.

Таким образом, **консолидированная группа** может обладать как сложной, так и простой структурой, быть **горизонтально или вертикально интегрированной**. Для того, чтобы определить, какого типа консолидированная группа, нужно определить, сколько участников входит в ее состав, каковы взаимосвязи между членами группы, а также степень контроля материнской компании. При этом вопрос контроля, а именно его типа, является одним из самых ключевых.

Контроль

Инвестор контролирует компанию-объект инвестиций, если у него есть *все три составляющие контроля одновременно*:

- наличие прав влияния (полномочий);
- право на переменный доход от участия в компании-объекте инвестиций; и
- возможность использовать права влияния с целью влияния на доход.

В настоящее время в консолидированных группах условно различаются следующие виды контроля (рис. 1.1).

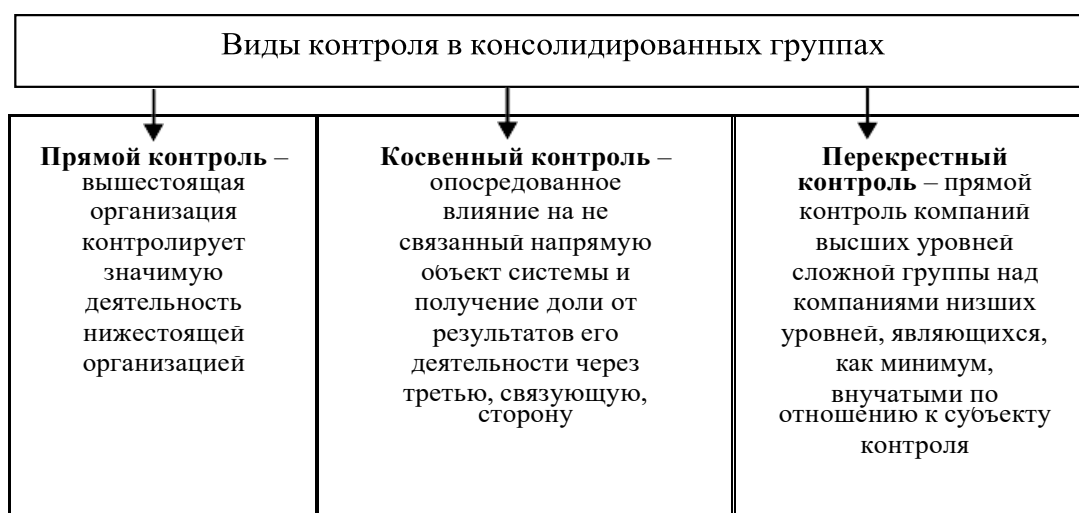


Рис. 1.1. Виды контроля в консолидированных группах

Особенностями простой группы компаний (рис. 1.2) будут являться:

- одна материнская компания;
- определенное число (конечное) дочерних предприятий, как правило, не больше десяти;
- однородные связи между материнской и дочерними компаниями;
- наличие всех признаков прямого контроля над управлением хозяйственной жизнью дочерних компаний.

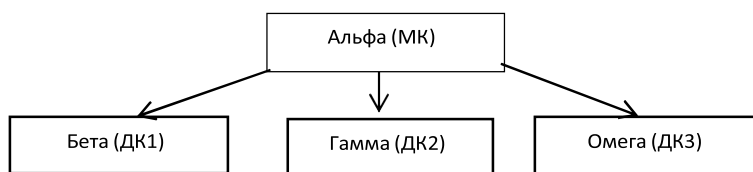


Рис. 1.2. Простая консолидированная группа

В практике встречаются более сложные консолидированные структуры, например, такого типа, как представлено на рис. 1.3.

Основные признаки, которые дают основание предполагать о типе сложной вертикальной консолидированной группы:

- наличие не только материнской и дочерней компаний, но и внучатых компаний;
- материнская компания осуществляет прямой контроль дочерней и косвенный - внучатой компании;
- внучатые компании контролируются как материнской, так и дочерней компаниями.

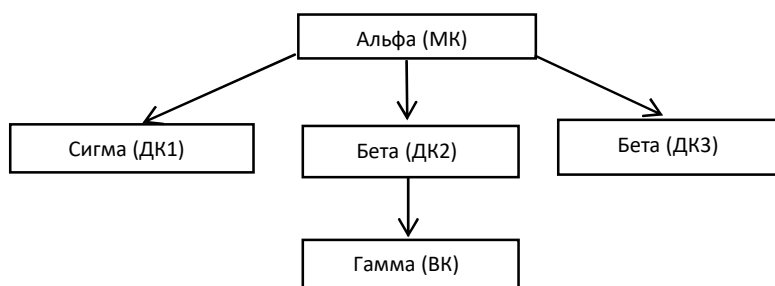


Рис. 1.3. Сложная вертикальная консолидированная группа

Если в структуре группы у внучатых компаний есть собственные дочерние компании, то они являются правнучатыми по отношению к материнской организации. Такая структура говорит о том, что консолидированная группа является сложной смешанной, как показано на рис. 1.4.

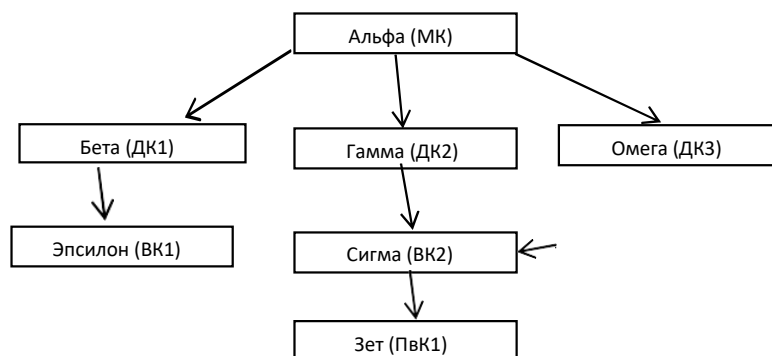


Рис. 1.4. Смешанная сложная вертикальная консолидированная группа

К основным признакам смешанной сложной консолидированной группы следует отнести:

- наличие компаний «четвертого» уровня – то есть правнучатых;
- материнская компания может управлять совместно с дочерними компаниями как внучатыми, так и правнучатыми компаниями путем косвенного или перекрестного контроля.

Для того, чтобы контролировать, отслеживать и четко понимать деятельность таких групп и нужна консолидированная финансовая отчетность, методы формирования которой рассматриваются в следующих разделах.

1.4. МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» устанавливает принципы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

МСФО (IFRS) 10 был опубликован в мае 2011 года. МСФО (IFRS) 10 заменил предыдущее руководство по контролю и консолидации, приведенное в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и ПКИ (SIC) 12 «Консолидация компаний специального назначения».

Пересмотренный стандарт вступает в силу для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты, с возможностью досрочного применения. МСФО (IFRS) 10 является частью так называемого «пакета 5 стандартов», принятых одновременно, который также включает в себя:

- МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»,
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»,
- пересмотренный МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»
- пересмотренный МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

Целью МСФО (IFRS) 10 является установление принципов подготовки и составления консолидированной финансовой отчетности, в случае, когда компания контролирует одну или более компаний. Для достижения этой цели МСФО (IFRS) 10:

- определяет случаи, когда компания обязана составлять консолидированную финансовую отчетность,
- дает определение и устанавливает принципы контроля, • разъясняет применение принципов контроля,
- разъясняет требования к составлению консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IFRS) 10 не рассматривает методы консолидации и их эффекты на консолидированную отчетность.

Стандарт содержит следующие определения:

Консолидированная финансовая отчетность (consolidated financial statements) – это финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, денежные потоки материнской компании и дочерних компаний представлены как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, денежные потоки единой компании.

Контроль (control of an investee) – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Группа (group) – это материнская компания с её дочерними компаниями. Неконтролирующая доля участия (non-controlling interest) – это доля в капитале дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании ни прямо, ни через другие дочерние компании.

Материнская компания (parent) – это компания, которой принадлежат одна или более дочерние компании.

Права влияния/полномочия (power) – права, которые предоставляют возможность в настоящий момент времени управлять значимой деятельностью.

Значимая деятельность (relevant activities) – для целей данного МСФО, деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.

Дочерняя компания (subsidiary) – это компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская компания)

Материнская компания (т.е. компания, контролирующая одну или более компаний) должна составлять консолидированную финансовую отчетность.

Концептуальные отличия консолидированной, интегрированной и сводной отчетности представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1. Концептуальные отличия консолидированной, интегрированной и сводной отчетности

Форма отчётности	Понятие	Отличия
Консолидированная финансовая отчетность	Представляет финансовое положение консолидированной группы как единого хозяйствующего субъекта	- при её составлении применяются техники консолидации; - составляется материнской компанией

Сводная бухгалтерская отчетность	Представляет систему показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение группы организаций на отчетную дату и финансовые результаты ее деятельности в отчетном периоде	– составляется путем построчного суммирования элементов; – составляется в крупных организациях, состоящих из нескольких подразделений, но находящихся на отдельном балансе; – единый собственник (или юридическое лицо)
Интегрированная отчетность	Представляет систематизированную фактическую и прогнозную финансовую и нефинансовую информацию отчитывающегося субъекта о способности создания ценности для организации и ее заинтересованных сторон в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде и его бизнес- модели, сформированную на основе национальных или международно признанных стандартов и предназначенную для удовлетворения публичных интересов заинтересованных пользователей	– дополняет финансовые показатели вклада в экономический, социальный, человеческий, экологический и прочие виды капиталов; – ориентирована на будущее.

Материнская компания не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в тех случаях, когда:

- материнская компания сама является дочерней компанией по отношению к другой компании и главная материнская компания не возражает против того, чтобы промежуточная материнская компания не составляла консолидированную отчетность. Но при этом надо учитывать, что если промежуточная материнская компания является не 100%-ной дочерней компанией, то необходимо и согласие ее неконтролирующих акционеров;

- долевые или долговые инструменты такой материнской компании не обращаются на открытом фондовом рынке;

- промежуточная материнская компания не должна представлять финансовую отчетность комиссии по ценным бумагам или иному аналогичному органу с целью размещения долевых или долговых ценных бумаг на фондовом рынке;

- конечная или любая промежуточная материнская организация данной материнской компании выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Материнская компания, которая является инвестиционной компанией, также не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность. Инвестиционная компания обязана учитывать вложения в дочерние компании по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IAS) 27 «ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

2.1. Принципы подготовки и составления консолидированной финансовой отчетности

Финансовая отчетность материнской и дочерних компаний, используемая при представлении консолидированной отчетности, должна быть составлена на одну и ту же дату.

Если отчетная дата материнской компании отличается от отчетной даты дочерней компании, согласно МСФО (IFRS) 10 для целей консолидации дочерняя компания готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и отчетность материнской компании за исключением случаев, когда это экономически нецелесообразно.

Если финансовая отчетность дочерней компании, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, не совпадающую с отчетной датой материнской компании, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой материнской компании. В любом случае отчетные даты дочерней и материнской компании 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 формируется исходя из единой учетной политики группы. Если учетная политика одной из компаний группы в отношении каких-либо объектов учета или операций не совпадает с учетной политикой группы, то для целей консолидации отчетности такая компания должна сделать соответствующие корректировки.

Неконтролирующая доля участия представляется в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала отдельно от капитала материнской компании. Изменения материнской доли в дочерней компании, в результате которых не произошла потеря контроля (или «которые не явились результатом потери контроля») учитываются как операции внутри капитала.

Общие правила консолидации согласно МСФО (IFRS) 10

При составлении консолидированной финансовой отчетности компания построочно 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:

- балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, **элиминируются** (взаимно исключаются);

в результате объединения может возникнуть **гудвилл**, который отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельно строкой;

- определяются **неконтролирующие доли участия в прибыли или убытке** консолидированных дочерних компаний за отчетный период;

- **неконтролирующие доли участия в чистых активах** консолидированных дочерних компаний указываются отдельно от капитала акционеров материнской компании.

Неконтролирующая доля участия в чистых активах состоит из:

- неконтролирующей доли участия в чистых активах дочерней компании на дату объединения бизнеса (определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 3);

- неконтролирующей доли участия в изменениях капитала дочерней компании с момента приобретения до отчетной даты.

Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, должны быть полностью исключены.

2.2. Отдельная финансовая отчетность

Пересмотренный МСФО (IAS) 27 утверждает принципы учёта и раскрытия информации для инвестиций в дочерние предприятия, совместные предприятия и ассоциированные в случае, если компания составляет отдельную финансовую отчетность.

Отдельная финансовая отчетность (separate financial statements) – это финансовая отчетность, в которой компания может по своему выбору учитывать инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия или по первоначальной стоимости, или как финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», или по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

МСФО (IAS) 27 не предписывает, в каких случаях компания должна составлять отдельную финансовую отчетность. МСФО (IAS) 27 применяется, когда компания составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО (в случае, когда компания имеет освобождение от составления консолидированной отчетности или когда компания составляет отдельную финансовую отчетность по желанию или по требованию местного законодательства).

Отдельная финансовая отчетность предоставляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или (при отсутствии дочерних компаний) в дополнение к финансовой отчетности инвестора, в которой инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие отражены по методу долевого участия в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 28.

Если у компании в соответствии с МСФО (IFRS) 10 есть освобождение от составления консолидированной отчетности или в соответствии с МСФО (IFRS) 28 есть освобождение от применения метода долевого участия, в этом случае компания может составлять отдельную финансовую отчетность как единственную финансовую отчетность компании. Финансовая

отчётность, в которой компания применяет метод долевого участия, не может считаться отдельной финансовой отчётностью. Подобным образом, если у компании нет инвестиций в дочернюю компанию, ассоциированную компанию, совместное предприятие, то её финансовая отчётность не может считаться отдельной финансовой отчётностью.

При составлении отдельной финансовой отчётности следует руководствоваться требованиями всех применимых стандартов МСФО.

Инвестиция в дочернюю компанию, совместное предприятие или ассоциированную компанию должна быть отражена:

- по первоначальной стоимости, или
- в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9, или
- по методу долевого участия. Компания должна применять одинаковый подход для отражения инвестиций одной категории

Дивиденды от дочерней компании, совместного предприятия или ассоциированной компании должны быть отражены в отчёте о прибылях и убытках в отдельной финансовой отчётности, в случае, если у компании есть юридические права на получение дивидендов. Дивиденды отражаются в отчёте о прибылях и убытках, кроме тех случаев, когда инвестиция учитывается по методу долевого участия, тогда дивиденды уменьшают балансовую стоимость инвестиции.

Если материнская компания решила **не составлять консолидированную финансовую отчётность (исключение в соответствии с МСФО (IFRS) 10) и вместо этого составляет отдельную финансовую отчётность**, то она обязана раскрывать в отдельной финансовой отчётности:

- факт того, что отчётность является отдельной финансовой отчётностью;
- факт использования освобождения от консолидации;
- название и основное место деятельности компании, чья консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, доступна для публичного использования, и как эта консолидированная финансовая отчётность может быть получена;
- перечень существенных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия, ассоциированные компании, включая название, основное месторасположение деятельности, долю владения и описание применяемого компанией метода учёта данных инвестиций.

Если материнская компания (кроме случаев, когда материнская компания использует освобождение от составления консолидированной отчётности) или инвестор, совместно контролирующий или оказывающий существенное влияние на компанию-объект инвестиций, составляет отдельную финансовую отчётность, то материнская компания или компания - инвестор должна ссылаться на финансовую отчётность, составленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28, к которой относится отдельная финансовая отчётность.

Материнская компания или компания – инвестор должна раскрывать в отдельной финансовой отчетности:

- факт того, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью и причину её составления, если составление отдельной финансовой отчетности по МСФО не является законодательным требованием;
- перечень существенных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия, ассоциированные компании, включая название, основное место деятельности, долю владения и описание применяемого компанией метода учёта данных инвестиций.

РАЗДЕЛ II. МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ТЕМА 3 ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ). МСФО (IFRS) 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСОВ»

3.1. Состав консолидированной финансовой отчетности, этапы её формирования

Полный комплект финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами включает в себя:

- отчет о финансовом положении (аналогичен бухгалтерскому балансу);
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, который представляется в одном из двух вариантов:

в форме единого отчета, в который входит два отдельных блока для всех компонентов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за отчетный период;

в виде двух отчетов, где в первый включена информация о прибыли или убытке за отчетный период, а во втором отражены компоненты прочего совокупного дохода;

отчет об изменениях в собственном капитале;

отчет о движении денежных средств;

пояснения и примечания, которые включают в себя краткую информацию о действующих положениях учетной политики организации и прочую пояснительную информацию.

Отчет о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода составляется в случае, если хозяйствующий субъект пересчитывает сравнительную информацию по одной из причин:

- изменение учетной политики;
- исправление ошибок;
- реклассификация статей в финансовой отчетности.

Основа консолидированной отчетности – консолидированный баланс. В формировании данного элемента существуют нюансы, а именно:

консолидированный баланс строится на построчном объединении аналогичных статей баланса материнской и дочерних компаний;

баланс материнской компании включает только инвестиции в дочернюю компанию, а также любые остатки по операциям между материнской и дочерней компаниями;

баланс группы компаний состоит из баланса материнской компании и добавленных к нему активов и пассивов дочерних компаний. Такой баланс составляется отдельно от баланса материнской компании.

результаты операций, имевших место внутри группы, отражаются в балансе одной компании группы в качестве актива, а в балансе другой компании этой группы в качестве пассива;

собственный капитал материнской и дочерних компаний в балансе группы представлен собственным капиталом инвестора и включает его акционерный капитал и нераспределенную прибыль.

В составлении консолидированного баланса существует несколько этапов, которые кратко представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Этапы составления консолидированного баланса

Этап	Описание
I этап	Суммировать балансовые данные материнской компании и дочерней организации. причем активы дочерней компании считаются по результатам проведенной оценки стоимости бизнеса
II этап	Устранить элементы «двойного счета» активов и обязательств. В консолидированном балансе долгосрочные финансовые вложения – это оценка прямых инвестиций «поглощаемой» компании на определенную сумму
III этап	Исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащую материнской компании
IV этап	Определить неконтролирующую долю участия в чистых активах, сведенных дочерних компаний за отчетный период
V этап	Исключить внутригрупповые балансы и внутригрупповые сделки
VI этап	Учесть налоги в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Для правильного отражения операции в связи с консолидированием при оценке неконтролирующей доли по справедливой стоимости необходимо произвести следующие операции.

- 1.) Произвести объединение статей активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и потоков денежных средств материнского и дочернего предприятий;

Первый этап консолидации можно определить, как построчное сложение всех без исключения статей отчета о финансовом положении инвестирующего предприятия с соответствующими статьями дочерней компании.

- 2.) Элиминировать (взаимоисключить) балансовую стоимость инвестиций материнской компании с капиталом каждой из дочерних организаций на дату приобретения активов, а также отразить соответствующую неконтролируемую долю, рассчитанную по справедливой стоимости, что подразумевает под собой нахождение гудвилла и отражение его в консолидированной финансовой отчетности.

На втором этапе требуется сделать элиминирующие проводки. Элиминированию подлежит сумма затрат на приобретение контроля и гудвилл на соответствующую сумму. Также с гудвиллом элиминируется акционерный капитал, который был выкуплен или другой аналогичный ему актив, а также неконтролирующая доля в полном объеме. В результате описанных действий получается реальное значение гудвилла на дату перехода контроля, которое представляет разницу между ценой приобретения и справедливой стоимостью полученных активов.

Далее следует отразить финансовый результат от осуществленной в отчетном периоде дочерней компанией деятельности по строке «Нераспределенная прибыль». При этом стоит принять в расчет только ту часть прибыли, которая была получена после наступления факта перехода права контроля, и умножить ее на принадлежащую материнскому предприятию долю.

- 3.) Элиминировать все внутригрупповые активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы, потоки денежных средств, а также прибыли и убытки от внутригрупповых операций.

На третьем этапе следует элиминировать внутригрупповые задолженности, а также внутригрупповую прибыль, которая в результате не была реализована за пределы группы.

Для этого, прежде всего, элиминируем взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженности у субъектов хозяйствования, которые являются взаимосвязанными. Затем исключаем так называемую нереализованную прибыль, которая сформировалась внутри группы и не была реализована за ее пределы. Данная статья чаще всего корреспондирует с такими статьями, как запасы или товары.

Сформировав все необходимые проводки, то есть внося *консолидирующие корректировки* (поправки), получим консолидированный отчет о финансовом положении группы компаний.

Можно выделить основные два вида консолидационных корректировок. Первая группа корректировок предназначена для обеспечения того, чтобы консолидированный баланс сходился, вторая группа состоит из прочих корректировок.

Виды консолидационных корректировок представлены на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Виды консолидационных корректировок

Корректировки заключаются в исключении всех взаимных расчетов внутри группы. К таким взаимным расчетам относятся:

а) Дивиденды, которые выплачивают участники группы друг другу. Однако, дивиденды, которые положено уплатить или которые были выплачены другим компаниям, не входящим в группу, включаются в консолидированную отчетность.

б) Доля меньшинства в чистом доходе и чистых активах консолидированных дочерних компаний за отчетный период. Доля меньшинства отражается в консолидированном балансе отдельно от обязательств и собственного капитала материнской компании и отдельно от прибыли группы.

в) Балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и, соответственно, доля материнской компании в собственном капитале каждой дочерней компании.

г) Прибыль и убытки от операций между материнской организацией и дочерними предприятиями, а также между дочерними организациями.

д) Внутригрупповые сальдо и хозяйственные операции, в том числе дебиторская и кредиторская задолженность между материнской организацией и дочерними предприятиями, а также между дочерними организациями.

3.2. МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»

Целью МСФО 3 «Объединение бизнесов» является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации, которую отчитывающаяся организация представляет в своих финансовых отчетах об объединении бизнеса и его последствиях.

В частности, МСФО (IFRS) 3 устанавливает принципы и требования в отношении того, как приобретатель бизнеса:

- Признает и оценивает приобретенные активы, принятые обязательства и любые неконтролирующие доли (NCI, от англ. 'non-controlling interest') в приобретаемой компании;
- Признает и оценивает гудвилл, полученный при объединении бизнеса, или доход от сделки по приобретению;
- Определяет, какую информацию об объединении бизнеса следует раскрывать.

Любой инвестор, собирающийся сделать некоторые инвестиции, должен определить, является ли эта сделка или событие объединением бизнеса или нет.

МСФО (IFRS) 3 требует, чтобы приобретенные активы и обязательства образовывали собой бизнес, в противном случае это не объединение бизнеса, и инвестор должен будет учитывать такую сделку в соответствии с другими стандартами МСФО.

С точки зрения стандарта IFRS 3 бизнес состоит из 3-х элементов:

Вклад (англ. 'input') - любой экономический ресурс, который создает или может создавать отдачу, когда к нему применяется один или несколько процессов. Например, внеоборотные активы и т. д. ;

Процесс (англ. 'process') - любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении ко вкладу(-ам) создает отдачу. Например, процесс управления рабочей силой и т. д.

Отдача (англ. 'output') - результат взаимодействия вкладов и процессов, выражающийся в виде дивидендного дохода, снижении издержек или других экономических выгодах для инвесторов или других владельцев.

Как только инвестор приобретает дочернее предприятие, он должен применять к каждому объединению бизнеса метод приобретения.

Метод приобретения (от англ. 'acquisition method') - это просто часть процедур консолидации, которые нужно выполнить.

Поэтому, когда формируется консолидированная финансовая отчетность, необходимо начать с правильного применения метода приобретения, затем убрать из отчетности общие внутригрупповые операции и т. д.

Метод приобретения включает в себя 4 этапа:

1. Определение приобретателя,
2. Определение даты приобретения,

3. Признание и оценка приобретенных активов, принятых обязательств и любых неконтролирующих долей участия в приобретаемой компании;
4. Признание и оценка гудвила или дохода от сделки по приобретению.

Этап 1: Определение приобретателя.

[см. параграфы IFRS 3:6 - 7]

В большинстве случаев это просто - покупатель (или приобретатель, от англ. 'acquirer') обычно является инвестором, который делает инвестиции или приобретает дочернее предприятие.

Иногда ситуация не так очевидна. Наиболее распространенным примером является слияние. Когда две компании объединяются и создают только одну компанию, компания-покупатель обычно является более крупной стороной сделки - с более высокой справедливой стоимостью.

Этап 2: Определение даты приобретения.

[см. параграфы IFRS 3:8 - 9]

Дата приобретения ('acquisition date') - это дата, на которую приобретатель получает контроль над приобретаемой компанией.

Обычно это дата, когда покупатель юридически передает вознаграждение (т.е. делает платеж), приобретает активы и принимает на себя обязательства приобретаемой компании.

Дата приобретения зависит от договорных условий письменного соглашения, если оно существует.

Этап 3: Признание и оценка приобретенных активов, принятых обязательств и любых неконтролирующих долей участия в приобретаемой компании.

[см. параграфы IFRS 3:10 - 31A]

3.1 Приобретенные активы и обязательства.

Покупатель или инвестор должен признать все идентифицируемые приобретенные активы, обязательства и неконтролирующие доли участия в приобретаемой компании отдельно от гудвилла.

Иногда у приобретаемой компании может быть какой-то непризнанный актив, и инвестор должен признать этот актив, если он соответствует критериям признания.

Например, у дочерней компании может быть некоторые непризнанные нематериальные активы, отвечающие критерию разделения. В таком случае приобретателю необходимо также признать эти активы.

Все активы и обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Зачастую инвесторы должны выполнять «корректировки справедливой стоимости» на дату приобретения, поскольку у приобретаемой компании активы и обязательства часто оцениваются по-другому - по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и т. д.

Однако есть некоторые исключения из правила оценки по справедливой стоимости:

Условные обязательства (МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»);

Налог на прибыль (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

Вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

Компенсирующие активы;
Обратно приобретенные права;
Выплаты на основе акций (МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»);
Активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

3.2 Неконтролирующая доля участия.

Неконтролирующая доля участия или доля неконтролирующих акционеров (от англ. 'non-controlling interest') - это доля капитала в дочерней компании, не относящаяся, прямо или косвенно, к материнской компании.

Например, когда инвестор приобретает 100%-ную долю в компании, тогда неконтролирующей доли участия нет, поскольку инвестор полностью владеет акциями дочерней компании.

Однако, когда инвестор приобретает менее 100%, скажем, 80%, тогда доля неконтролирующих акционеров составляет 20%, так как 20% чистых активов дочерней компании принадлежит кому-то другому.

МСФО (IFRS) 3 допускает 2 метода оценки неконтролирующей доли участия:

Справедливая стоимость.

Соразмерная доля в признанных чистых активах приобретаемой компании (т.е. пропорционально доле чистых активов).

Выбор метода оценки неконтролирующей доли участия напрямую влияет на размер признанного гудвилла.

Этап 4: Признание и оценка гудвилла или дохода от сделки по приобретению.

[см. параграфы IFRS 3:32 - 40]

Гудвилл (англ. 'goodwill') - это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, возникающие из других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не признаются отдельно.

Он рассчитывается как *разница* между:

совокупностью значений:

- Справедливая стоимость переданного вознаграждения;
- Сумма любых неконтролирующих долей участия;
- При объединении бизнеса, достигнутом поэтапно: справедливая стоимость доли, имевшейся у приобретателя ранее;

и справедливой стоимостью чистых активов и обязательств приобретаемой компании на дату приобретения.

Гудвилл может быть, как положительным, так и отрицательным:

Если гудвилл положительный, то он признается как нематериальный актив и проводится ежегодный тест на обесценение;

Если гудвилл отрицательный, то это доход от сделки по приобретению. В этом случае следует:

Проанализировать признанные активы и обязательства, неконтролирующие доли участия (т. е. проверить, не была ли допущена ошибка при их оценке и признании);

Если ошибки не обнаружены и гудвилл по-прежнему отрицательный, признать доход от сделки по приобретению в составе прибыли или убытка (на дату приобретения).

Переданное вознаграждение оценивается по справедливой стоимости, включая любое условное возмещение. Последующее изменение переданного вознаграждения учитывается в зависимости от первоначального признания.

Дополнительное руководство по отдельным операциям.

Помимо вышеприведенных правил применения метода приобретения, МСФО (IFRS) 3 дает рекомендации относительно следующих операций:

Объединение бизнеса осуществляется поэтапно.

Покупатель переоценивает ранее приобретенную долю в приобретаемой компании по справедливой стоимости на дату приобретения и признает полученный доход или расход, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка или прочего совокупного дохода, если это необходимо.

[см. параграфы IFRS 3:41 - 42A]

Затраты на приобретение.

Затраты на выпуск долговых или долевых инструментов учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Все прочие издержки, связанные с приобретением, должны быть отнесены на расходы.

Предшествующие отношения.

Если приобретатель и приобретаемая компания являются участниками ранее существовавших отношений, эти отношения должны учитываться отдельно от объединения бизнеса.

Обратно приобретенные права.

Обратно приобретенное право, признанное в качестве нематериального актива, амортизируется в течение оставшегося срока действия договора, по котором было предоставлено это право. Покупатель, который впоследствии продает повторно приобретенное право третьему лицу, включает балансовую стоимость нематериального актива в прибыль / убыток от продажи.

Условные обязательства.

Приобретатель признает условное обязательство при объединении бизнеса (в отличие от МСФО (IAS) 37), даже если погашение обязательства является отдаленным. С момента первоначального признания и до момента погашения, аннулирования или истечения обязательства, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, выше суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37, и первоначально признанной суммы

за вычетом накопленной суммы доходов в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

ТЕМА 4 ОТРАЖЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДИВИДЕНДОВ МАТЕРИНСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ДОЧЕРНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

4.1. Отражение дивидендов в консолидированной отчетности

Операции по учету дивидендов, в том числе и объявленных, подлежат корректировке при подготовке консолидированной отчетности, которые проводятся перед консолидацией с использованием следующей корреспонденции счетов:

В учете у компании, которая объявила дивиденды, делаются записи:

Дт Нераспределенная прибыль

Кт Текущее обязательство по дивидендам.

При этом если компания, объявившая дивиденды, является дочерней, материнская компания должна признать свою долю такого дохода:

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам

Кт Отчет о прибылях и убытках

Также необходимо помнить о том, что вся дебиторская и кредиторская задолженность по внутригрупповым расчетам по дивидендам элиминируется по причине взаимозачета.

В консолидированном отчете о финансовом положении отражаются дивиденды, объявленные материнской компанией своим акционерам, а также неконтролирующая доля в дивидендах, объявленных дочерней компанией.

Если прибыль, из которой начисляются дивиденды, заработана до даты покупки, то операции проводятся до консолидации, что отражается в учете у материнской компании:

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам

Кт Инвестиция

ТЕМА 5 ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ)

5.1. Консолидированный отчет о совокупном доходе

Метод элиминирования также применяется для составления консолидированного отчета о совокупном доходе. При этом выделяют два способа реализации данного метода.

Первый метод заключается в том, что выручка и себестоимость должны быть уменьшены на сумму внутригрупповых продаж. Себестоимость должна быть увеличена на значение нереализованной прибыли. Валовая прибыль при этом рассчитывается как разница между выручкой и себестоимостью.

Сущность второго метода определяется уменьшением выручки на сумму внутригрупповых продаж. При этом валовая прибыль уменьшается на сумму нереализованной прибыли. Себестоимость реализации рассчитывается как балансирующий показатель (разница между выручкой и валовой прибылью)

Алгоритм формирования консолидированного отчета о совокупном доходе представлен на рис. 2.2.

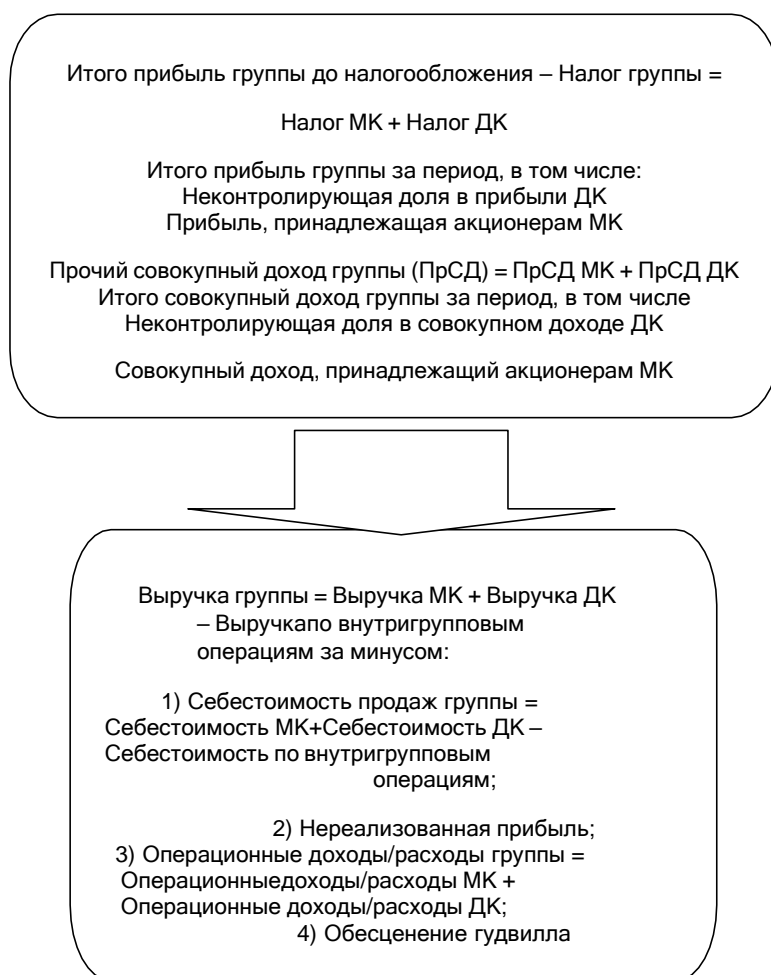


Рис. 2.2. Алгоритм формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках

К особенностям составления КОПУ относится следующее:

в КОПУ отражаются доходы и расходы от использования активов, которые контролирует группа;

сумма дивидендов дочерней компании заменяется доходами и расходами ДК;

если МК не владеет 100% ДК, в КОПУ отражается неконтролирующая доля в прибыли ДК и общем совокупном доходе компании;

дивиденды от ДК, предназначенные МК, элиминируются;

дивиденды миноритарных акционеров учитываются при определении НДУ на отчетную дату в КОФП;

в КОПУ подлежат учету только дивиденды к получению от сторонних неподконтрольных и не связанных организаций.

ТЕМА 6 ВКЛЮЧЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ЗАВИСИМОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА (АССОЦИИРОВАННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ). МСФО (IAS) 28 «ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ»

6.1. Особенности учета инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия МСФО (IAS) 28

Видом инвестиций является ассоциированная компания, на которую компания-инвестор оказывает значительное влияние.

Правила учета таких инвестиций определяются стандартом МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

Целью стандарта МСФО (IAS) 28 является определение (рис. 2.3):

- правил учета инвестиций в ассоциированные компании;
- требований к применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия.



Рис. 2.3. Цель стандарта МСФО (IAS) 28

Ассоциированная организация ('associate') является компанией, на которую инвестор оказывает значительное влияние.

Совместное предприятие ('joint venture') представляет собой совместную деятельность, в рамках которой стороны осуществляют совместный контроль над компанией и имеют права на чистые активы компании.

Стандарт МСФО (IAS) 28 определяет *значительное влияние ('significant influence')* как право участвовать в принятии решений, связанных с финансовой и операционной (хозяйственной) политикой компании, НЕ обладая при этом полным или совместным контролем над принятием этих решений.

Иногда бывает сложно определить, имеем ли мы дело с контролем или значительным влиянием - и при этом бухгалтер не может ошибаться в этом вопросе, поскольку весь дальнейший бухгалтерский учет и финансовая отчетность зависят от этой классификации.

Основным показателем значительного влияния является (прямо или косвенно) владение более 20% голосующих акций объекта инвестиций. Однако, часто бывает так, что фактически такая доля не соответствует значительному влиянию. Иногда бывает так, что когда инвестор владеет более 20% голосов (но менее 50), он получает контроль над объектом инвестиций.

Допустим, компания ABC владеет 40% компании XYZ. Остальные 60% распределены между большим количеством мелких инвесторов, каждый из которых удерживает долю не более 1%.

В данном случае ABC не владеет контрольным большинством голосов (более 50%), и ее доля превышает 20%, что может свидетельствовать о значительном влиянии.

Но, поскольку другие инвесторы владеют максимум по 1% каждый, вероятность одержать верх над голосом ABC в основных решениях очень низка, поэтому компания ABC может фактически обладать контролем над компанией XYZ, а не значительным влиянием. Конечно, такую ситуацию следует изучить более подробно.

Другие способы доказать значительное влияние заключаются в следующем:

- Инвестор заседает в совете директоров (или другом эквивалентном руководящем органе) компании.
- Инвестор участвует в процессе разработки политики компании (включая решения о выплате дивидендов).
- Между инвестором и компанией есть существенные операции.
- Между инвестором и компанией есть обмен управленческим персоналом.
- Компания предоставляет инвестору необходимую техническую и управленческую информацию.

Как только инвестор получает значительное влияние или совместный контроль над совместным предприятием, он должен применять в учете *метод долевого участия ('equity method')*.

Основными принципами метода долевого участия являются:

При первоначальном признании:

1. Инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие признаются по себестоимости.

Дебет. Инвестиции в отчете о финансовом положении.

Кредит. Денежные средства (банковский счет и т.п.).

2. Если есть разница между себестоимостью инвестиций и долей инвестора в компании (оцененной по чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств), то учет зависит от того, является ли эта разница положительной или отрицательной (рис. 2.4):

- Если разница положительная (себестоимость выше, чем доля инвестора), тогда есть гудвилл, который не признается отдельно. Он включается в стоимость инвестиций и не амортизируется.
- Когда разница отрицательная (себестоимость ниже доли инвестора), то она признается как доход в составе прибыли или убытка в период приобретения инвестиций.

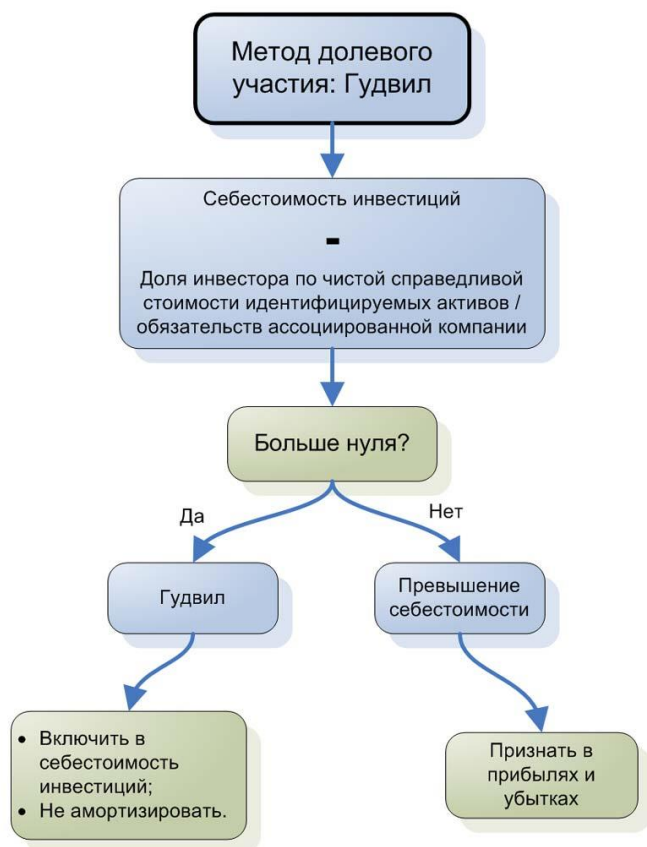


Рис. 2.4. Метод долевого участия: первоначальное признание. МСФО (IAS) 28

Последующий учет, после первоначального признания (рис. 2.5):

1. Балансовая стоимость инвестиций увеличивается или уменьшается на долю инвестора от чистой прибыли или убытка от инвестиций после даты приобретения.

Дебет. Инвестиции в отчете о финансовом положении и

Кредит. Доход ассоциированной компании в составе прибыли или убытка.

Или, наоборот, в случае убытка ассоциированной компании.

Когда ассоциированная компания или совместное предприятие несет убытки, и эти убытки превышают балансовую стоимость инвестиций, инвестор не может снизить балансовую стоимость инвестиций ниже нуля. Инвестор просто прекращает нести дальнейшие убытки.

2. Когда компания распределяет дивиденды инвестору, такое распределение уменьшает балансовую стоимость инвестиций.

Дебет. Денежные средства (или все, что применимо)

Кредит. Инвестиции в отчете о финансовом положении

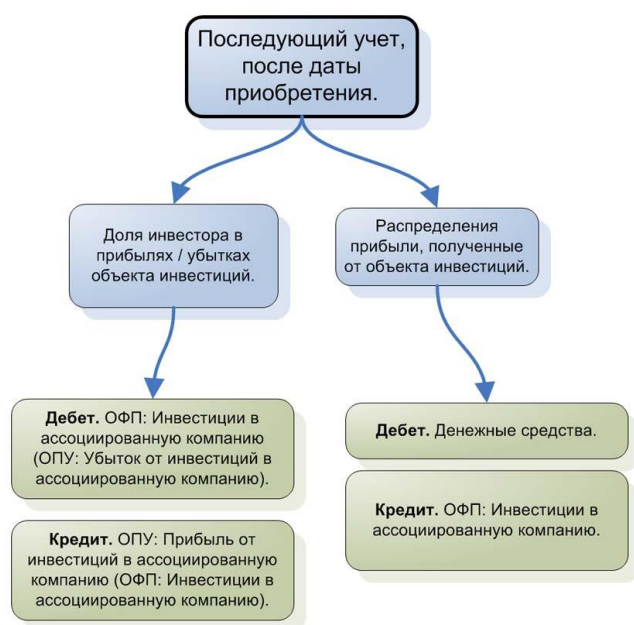


Рис. 2.5. Метод долевого участия: последующий учет. МСФО (IAS) 28

Процедуры метода долевого участия.

Процедуры метода долевого участия очень похожи на процедуры консолидации, описанные в стандарте МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»:

И инвестор, и объект инвестиций должны применять единообразные учетные политики для подобных операций.

Используется та же самая отчетная дата, если это не является практически невозможным.

Доля инвестора в прибыли или убытке от взаимных операций «снизу вверх» ('upstream') и «сверху вниз» ('downstream') исключается. Таким образом, вы не устраняете остатки на счете (дебиторской или кредиторской задолженности) на конец отчетного периода, но вы исключаете долю инвестора в прибыли.

Инвестору не нужно применять метод долевого участия в следующих обстоятельствах:

1. Инвестор является материнской компанией, которой не нужно подготавливать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с исключениями, предусмотренными параграфом IFRS 10:4(a), который сводится к следующему:

Компания является дочерней компанией, находящейся под полным или частичным контролем другого инвестора, и владельцы этой другой компании-инвестора проинформированы и не возражают против того, что дочерняя компания не применяет метод долевого участия;

Долговые или долевыми инструментами предприятия не торгуются на открытом рынке;

Предприятие не предоставляет свою финансовую отчетность в Комиссию по ценным бумагам или другой аналогичный орган с целью эмиссии финансовых инструментов любого класса на открытом рынке;

Конечная или любая промежуточная материнская компания объекта инвестиций составляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для публичного использования.

2. Когда инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие удерживаются в компании, которая является венчурной организацией, взаимным или паевым фондом или аналогичным предприятием, тогда инвестор может оценивать инвестиции по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (и таким образом, не применять метод долевого участия). То же самое относится к ситуации, когда инвестор осуществил инвестиции в ассоциированную компанию, часть которой принадлежит таким организациям.

Инвестор прекращает применять метод долевого участия, когда его объект инвестиций перестает быть ассоциированным или совместным предприятием.

Способ прекращения зависит от конкретных обстоятельств. Например, если объект инвестиций становится дочерней компанией, тогда инвестор прекращает применять метод долевого участия и начинает применять полную консолидацию в соответствии с IFRS 10 / IFRS 3.

ТЕМА 7 УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

7.1. Стандарт МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»

Целью МСФО (IFRS) 11 являются принципы подготовки и представления финансовой отчетности компаний, которые участвуют в деятельности, контролируемой совместно.

Для достижения этой цели IFRS 11:

- Определяет совместный контроль;
- Требуется определения типа совместной деятельности; а также
- Учета участия в совместной деятельности на основе ее типа.

Стандарт IFRS 11 определяет *совместный контроль* (англ. 'joint control') как установленное договором разделение контроля над деятельностью компании, которое применимо только тогда,

когда ключевые управленческие решения требуют единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.

Существует три основных признака совместного контроля:

1. Договорное соглашение (contractual arrangement). Отношения сторон регулируются договорным соглашением. Оно обычно составлено в форме договора или в виде других документально подтвержденных решений заинтересованных сторон.

Иногда для создания договорного соглашения достаточно правовых актов или других законодательных механизмов.

2. Коллективный контроль (sharing of control). Это условие соблюдается, когда все стороны или группа сторон, рассматриваемая в совокупности, могут принимать совместные решения, предусмотренные соглашением.

Другими словами - ни одна из сторон не может принимать решения самостоятельно.

3. Единогласное согласие ('unanimous consent'). Единогласное согласие означает, что каждая сторона совместного соглашения должна согласиться (или, по крайней мере, не возражать) с решением так, чтобы ни одна из сторон не могла заблокировать это решение.

В нашем примере, приведенном выше, если бы в договоре было указано: 75% голосов достаточно для принятия всех решений, то нет единогласного согласия не было бы, поскольку для принятия решения было бы достаточно двух сторон (А и В или С).

Оценка наличия совместного контроля (рис.2.6.) [см. параграф IFRS 11:B10]:

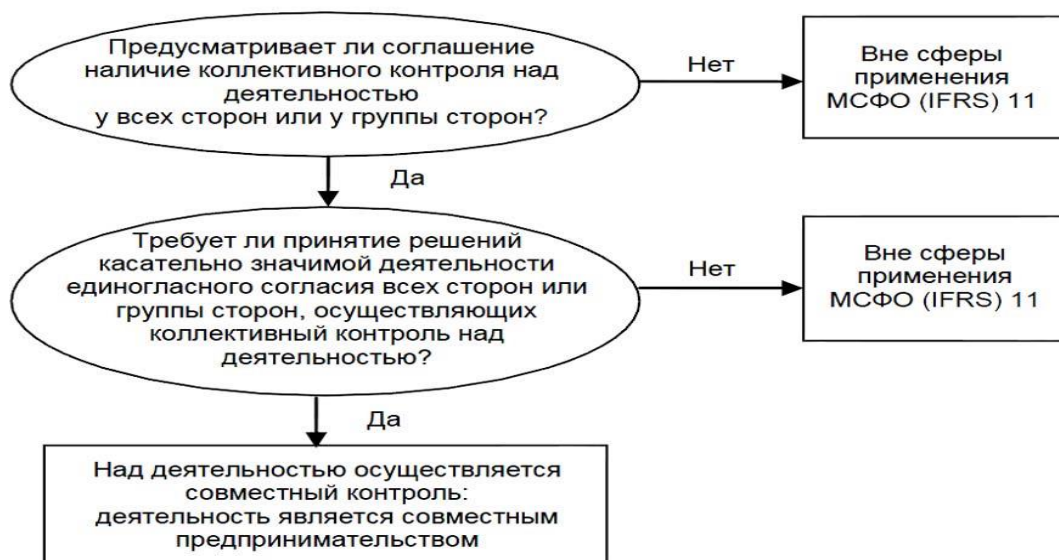


Рис. 2.6. Оценка наличия совместного контроля

Как только инвестор приобретает долю в совместной деятельности, он должен правильно классифицировать эту деятельности и применять соответствующий метод учета.

Стандарт предусматривает два типа совместной деятельности (рис.2.7.):

Совместное предприятие ('joint venture'). В совместном предприятии стороны, обладающие совместным контролем, имеют права на чистые активы компании. Такие стороны называются «совместными предпринимателями» ('joint venturers').

Совместные операции ('joint operation'). При совместных операциях стороны, обладающие совместным контролем, имеют права на активы и обязательства, связанные с компанией.

Очень важно правильно классифицировать совместную деятельность, поскольку метод учета для ее обоих типов отличается.

Классификация зависит от прав и обязанностей, вытекающих из совместной деятельности.

При оценке прав и обязанностей, очень важно разобраться, как структурируется совместная деятельность. То есть, организована ли она в виде отдельной структуры или нет.

Отдельная структура (англ. 'separate vehicle') - это отдельная организационно-правовая форма (отдельное юридическое лицо).

Когда совместная деятельность НЕ организована в виде отдельной структуры, классификация проста: это явно совместные операции.

Если же она организована в виде отдельной структуры, то это может быть как совместное предприятие, так и совместные операции. В этом случае, для того, чтобы принять решение о классификации, вам следует дополнительно изучить:

Организационно-правовую форму совместной деятельности;

Условия договорного соглашения; а также

Другие факты и обстоятельства, когда это необходимо.

Совместная деятельность осуществляется при создании
отдельного предприятия?

→

Нет

↓ Да

Предполагает ли **юридическая форма** или **договорное соглашение** между сторонами наличие у сторон **прямых прав на активы и обязанности по выполнению обязательств?**

→

Да

↓ Нет

Есть ли **другие условия** или **факторы**, которые ведут к получению сторонами **прямых прав на активы и обязанностей по выполнению обязательств?**

→

Да

↓ Нет

Совместное предприятие

Совместные операции

Рис. 2.7. Классификация совместного предприятия

На практике, если стороны организуют отдельное юридическое лицо (компанию) с совместным контролем, то в большинстве случаев это совместное предприятие.

7. 2. Учет совместной деятельности.

МСФО (IFRS) 11 устанавливает *два разных метода учета долей в совместных соглашениях* в зависимости от *типа соглашения*:

- Учет совместного предпринимательства (IFRS 11);
- Совместное предприятие;
- Совместные операции;
- Метод долевого участия (IAS 28);
- Активы, обязательства, прибыли и убытки (включая долю инвестора);
- Учет долей в совместном предприятии.

МСФО (IFRS) 11 требует учета инвестиций в совместное *предприятие с использованием метода долевого участия* в соответствии со стандартом МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

Учет участия в совместных операциях. Когда инвестор классифицирует свои инвестиции как совместные операции, тогда он должен признать в финансовых отчетах:

- активы и обязательства, включая свою долю в любых активах и обязательствах, используемых в рамках совместных операций;
- выручку от продаж его доли продукции, произведенной в рамках совместных операций;
- свою долю в выручке от продаж продукции, произведенной в рамках совместных операций; а также
- расходы, в том числе свою долю в любых расходах, понесенных в рамках совместных операций.

ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IFRS) 10 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Изучите и определите параграфы МСФО (IFRS) 10 по следующим процедурам:

ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ

Расчет стоимости приобретения дочерней компании.

Расчет чистых активов дочерней компании

Расчет гудвила и учет убытка от его обесценения

Элиминация внутригрупповых оборотов и остатков

Расчет стоимости неконтролирующей доли участия

Расчет нераспределенной прибыли группы

ТЕХНИКА КОНСОЛИДАЦИИ

МАТЕРИНСКАЯ КОМПАНИЯ + ДОЧЕРНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ

В центре внимания две отчетные формы – отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, иногда дополненный отчетом об изменении капитала. В состав группы входят материнская компания и одно или два дочерних предприятия, в которых приобретение долей осуществляется до отчетного периода либо в течение отчетного периода.

Консолидируется:

Отчет о финансовом положении

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе + Отчет об изменении капитала

МАТЕРИНСКАЯ КОМПАНИЯ + ДОЧЕРНЯЯ ОРГАНИЗАЦИЯ + СОВМЕСТНОЕ ИЛИ АССОЦИИРОВАННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ

На следующем этапе необходимо подготовить консолидированную отчетность группы, когда одним из ее участников является ассоциированная или совместная компания.

Информация об инвестициях в такие предприятия включается в консолидированный отчет на несколько иной основе, чем информация об инвестициях в дочерние компании.

ПОЭТАПНОЕ ПРИОБРЕТЕНИЕ И ВЫБЫТИЕ ДОЛИ

С течением времени статус участника группы может меняться, соответствующим образом изменяется и метод учета инвестиции. Составление консолидированной отчетности в ситуациях, когда объединение бизнеса включает в себя более одной сделки обмена и когда материнская компания теряет контроль над объектом инвестирования.

2. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ. МСФО (IAS) 27 «ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Задание 1. Условие

В обмен на 80% контролирующую долю в капитале компании Б компания А осуществила выпуск акций из расчета две акции А в обмен на три акции Б. На дату приобретения рыночная стоимость одной акции компании А составляла 2,5ДЕ, а компании Б – 2ДЕ.

Стоимость акционерного капитала компании Б – 40000ДЕ, а номинал одной акции – 0,5ДЕ.

Чему равна стоимость приобретения доли участия в Б для компании А?

Задание 2. Условие

Компания А приобрела контролирующую долю в капитале компании Б. На дату приобретения собственный капитал компании Б согласно данным ее финансовой отчетности был равен 40000ДЕ.

Компания Б владеет недвижимым имуществом, справедливая стоимость которого оценивалась в 12400ДЕ, а балансовая – в 10100ДЕ. Справедливая стоимость всех прочих активов и обязательств Б существенно не отличалась от их балансовой оценки.

Продукция компании Б защищена торговой маркой. Этот объект не признавался приобретаемой стороной как актив. Справедливая оценка марки – 550ДЕ.

Кроме того, в примечаниях к финансовой отчетности компании Б было раскрыто условное обязательство. Его справедливая стоимость составила 260ДЕ.

Временные разницы, возникшие в результате объединения бизнесов, являются базой для начисления отложенного налога. Ставка налога на прибыль – 20%.

Чему равна величина чистых активов компании Б в оценке приобретающей стороны на дату приобретения?

Решение оформите в следующем порядке:

Чистые идентифицируемые активы =
 в том числе собственный капитал компании Б
корректировки при объединении:
 дооценка недвижимости до справедливой стоимости =
 не признанный Б нематериальный актив =
 не признанное Б условное обязательство =
 отложенный налог в отношении корректировок (свернуто) =
 в том числе отложенное налоговое обязательство =
 отложенный налоговый актив =

3. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ). МСФО (IFRS) 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСОВ»

Задание 1

В отчетном году материнская компания А продала своей дочерней компании Б товары себестоимостью 8000ДЕ. Компания А реализует товары с торговой наценкой 25%.

Все товары, приобретенные у компании А, компания Б продала до окончания отчетного года. Компания Б, в свою очередь, использует торговую наценку 30%.

Чему равна выручка от продажи товаров с точки зрения группы?

Решение оформите в следующем порядке:

Компания А

Себестоимость проданного товара =

Торговая наценка =

Компания Б

Себестоимость проданного товара =

Торговая наценка =

Выручка от продажи = 10000 + 3000 = 13000ДЕ

Группа

С точки зрения группы товары себестоимостью _____ДЕ были проданы за _____ДЕ.

При консолидации отчетов о прибылях и убытках требуется корректировка на исключение внутригрупповых продаж с тем, чтобы правильно отразить финансовые результаты группы.

Отчеты о прибылях и убытках группы и ее участников

	Компания А	Компания Б	Элиминация внутригрупповых оборотов	Консолидация
Выручка				
Себестоимость				
Валовая прибыль				

При консолидации аннулируется выручка компании А от внутригрупповой продажи товаров и одновременно на ту же сумму исключается их себестоимость для компании Б.

3. ОТРАЖЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДИВИДЕНДОВ МАТЕРИНСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ДОЧЕРНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Задание

Компании «Альфа» принадлежит 90% обыкновенных акций дочерней компании «Бетта». До отчетной даты (31.12.2015 г.) компания

«Альфа» объявила компании «Бетта» дивиденды в сумме 3 000 000 рублей, а дочерняя компания – в сумме 1 600 000 рублей.

Стоимость чистых активов компании «Бетта» представлена в табл. 3.11. Известно, что нераспределенная прибыль до учета дивидендов равнялась 14 000 000 рублей. Необходимо сделать корректировки для составления консолидированного ОФП.

Чистые активы компании «Бетта»

Статья	На дату приобретения	На дату отчета
Акционерный капитал	6 000 000	6 000 000
Нераспределенная прибыль	5 600 000	9 000 000

5. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ)

Задание

На 01.04.20__ компания А приобрела 80% долю участия в капитале компании Б за 12000ДЕ.

На дату объединения бизнесов балансовая стоимость чистых идентифицируемых активов Б существенно не отличалась от их справедливой стоимости. Для оценки неконтролирующей доли участия компания применила метод пропорции.

Составьте консолидированный отчет о финансовом положении группы на дату объединения бизнесов, заполнив пустующие ячейки таблицы.

Отчеты о финансовом положении по состоянию на 01.04.20__

Статья баланса	Компания А	Компания Б	Корректировки	Консолидация
Основные средства	6500	10400	X	
Инвестиции в дочернюю компанию	12000	X		X
Гудвил	X	X		
Итого внеоборотные активы	18500	10400	0	0
Запасы	3900	3400	X	
Дебиторская задолженность	3100	7400	X	
Денежные средства	300	1800	X	
Итого оборотные активы	7300	12600	0	0
АКТИВЫ	25800	23000	0	0
Акционерный капитал	11000	10000		
Нераспределенная прибыль	10200	4500		

Неконтролирующая доля	X	X		
Итого собственный капитал	21200	14500	0	0
Долгосрочные обязательства	1300	X	X	
Отложенный налог	300	100	X	
Итого долгосрочные обязательства	1600	100	0	0
Кредиторская задолженность	2200	5400	X	
Краткосрочные займы	800	3000	X	
Итого текущие обязательства	3000	8400	0	0
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	25800	23000	0	0

6. ВКЛЮЧЕНИЕ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ЗАВИСИМОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА (АССОЦИИРОВАННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ). МСФО (IAS) 28 «ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ»

Задание

Отчет о прибылях и убытках на 31.12.20__ г. Компаний «Альфа» и «Сигма», в тыс. руб.

Статья отчета	«Альфа»	«Сигма»
Выручка	400 000	240 000
Себестоимость продаж	(260 000)	(180 000)
Валовая прибыль	140 000	60 000

Решение данного примера наиболее наглядно будет продемонстрировано в таблице:

Консолидация отчетов о прибылях и убытках на 31.12.20__ г. компаний «Альфа» и «Сигма», в тыс. руб.

Статья отчета	«Альфа»	«Сигма»	Корректировка	Группа
Выручка				
Себестоимость продаж				
Нереализованная прибыль				
Валовая прибыль				

Неконтролирующая доля				
Доля группы				

7. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

Задание 1. Компании В и С инвестируют свои деньги в создание отдельного юридического лица - D. Компании В и С владеют 50% акций.

Это совместное предприятие или совместные операции?

Какими правами и обязанностями обладают В и С в отношении D?

А) Если активы и обязательства D принадлежат D?

Б) Если есть договорные соглашения, в которых указано, что как В, так и С инвестировали в активы D, и они несут ответственность по обязательствам D в пропорции 1:1.

Задание 2. Три стороны, действующих совместно: компания А имеет долю в совместном предприятии в 50%, у компаний В и С есть равные доли по 25%. Предположим, что в договоре указано, что для принятия важных решений необходимо, по крайней мере, 75% голосов.

Какой из признаков совместного контроля присутствует?

РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

Вопросы к экзамену по учебной дисциплине

1. Теоретические основы консолидации финансовой отчетности.
2. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
3. Принципы подготовки и составления консолидированной отчетности.
4. МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»
5. Формирование консолидированного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении).
6. МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»
7. Отражение в консолидированной отчетности дивидендов материнского предприятия и дочерних предприятий
8. Формирование консолидированного отчета о прибылях и убытках (отчета о совокупном доходе)
9. Включение в консолидированную финансовую отчетность зависимого юридического лица (ассоциированного предприятия).

10. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»
11. Учет инвестиций в совместное предпринимательство.
12. Перечень международных и национальных стандартов финансовой отчетности, регулирующих порядок составления консолидированной финансовой отчетности.
13. Объединение бизнеса (предприятий).
14. Применение метода приобретения (покупки).
15. Сущность и способы оценки гудвилла (деловой репутации).
16. Необходимость оценки приобретенных активов и принятых обязательств по справедливой стоимости.
17. Обесценение гудвилла и порядок признания убытка от обесценения.
18. Консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами
19. Полное и частичное взаимозачет статей балансов по расчетам с дебиторами и кредиторами.
20. Отражение в консолидированной отчетности дивидендов, объявленных материнским и (или) дочерними предприятиями, имеющими неконтролирующую долю.
21. Отражение в консолидированной отчетности дивидендов, выплачиваемых из прибыли дочернего предприятия до даты приобретения.
22. Консолидация финансовых результатов от внутригрупповой реализации продукции
23. Применение метода долевого участия.
24. Учет инвестиций в объект в отдельной финансовой отчетности с использованием метода долевого участия с даты, когда компания-инвестор приобретает контроль.
25. Значительное влияние или совместный контроль в отношении объекта инвестиций.
26. Определение первоначальной стоимости объекта инвестиций и гудвилл.
27. Учет разницы между фактической стоимостью инвестиций и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций.
28. Применение метода пропорциональной консолидации.
29. Включение в консолидированный бухгалтерский баланс активов, обязательств, капитала совместно контролируемого юридического лица.
30. Включение в консолидированный отчет о прибылях и убытках доходов и расходов совместно контролируемого юридического лица.

ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

**Тематический план учебной дисциплины
(дневная форма получения высшего образования второй степени)**

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов					Количество часов УСП	Форма контроля
		Лекции	Практические занятия	Семинарские занятия	Лабораторные занятия	Иное		
1	РАЗДЕЛ I. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО							
1.1	Теоретические основы консолидации финансовой отчетности. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	2	2					Беседа в диалоговом режиме, тесты
1.2	Принципы подготовки и составления консолидированной отчетности. МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	2	2					Беседа в диалоговом режиме, решение задач
2	РАЗДЕЛ II. МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ							
2.1	Формирование консолидированного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»	6	4					Беседа в диалоговом режиме, решение задач
2.2	Отражение в консолидированной отчетности дивидендов материнского предприятия и дочерних предприятий	6	2					Тесты, решение задач
2.3	Формирование консолидированного отчета о прибылях и убытках (отчета о совокупном доходе)	4	2					Тесты, решение задач

2.4	Включение в консолидированную финансовую отчетность зависимого юридического лица (ассоциированного предприятия). МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»	2	2					Тесты, решение задач
2.5	Учет инвестиций в совместное предпринимательство	2	2					Тесты, решение задач
	Итого							Экзамен

(заочная форма получения высшего образования второй ступени)

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов					Количество часов УСП	Форма контроля
		Лекции	Практические занятия	Семинарские занятия	Лабораторные занятия	Иное		
1	РАЗДЕЛ I. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО							
1.1	Теоретические основы консолидации финансовой отчетности. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	1						Беседа в диалоговом режиме, тесты
1.2	Принципы подготовки и составления консолидированной отчетности. МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»		1					Беседа в диалоговом режиме, решение задач
2	РАЗДЕЛ II. МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ							
2.1	Формирование консолидированного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»	1	1					Беседа в диалоговом режиме, решение задач
2.2	Отражение в консолидированной отчетности дивидендов материнского предприятия и дочерних предприятий		1					Тесты, решение задач
2.3	Формирование консолидированного отчета о прибылях и убытках (отчета о совокупном доходе)	1						Тесты, решение задач

2.4	Включение в консолидированную финансовую отчетность зависимого юридического лица (ассоциированного предприятия). МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»	1						Тесты, решение задач
2.5	Учет инвестиций в совместное предпринимательство		1					Тесты, решение задач
	Итого							Экзамен

Информационно-методическая часть

Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы студентов

Самостоятельная работа студентов организуется в соответствии с Положением о самостоятельной работе студентов (курсантов, слушателей), утвержденным Приказом Министерства образования Республики Беларусь от 27.05.2013 № 405.

Учебными планами специальностей по дисциплине «Консолидированная финансовая отчетность МСФО» предусмотрено 80 часа неуправляемой самостоятельной работы, что составляет около 5 часов подготовки к каждому занятию. Содержание и формы самостоятельной работы определяются студентами в соответствие с рекомендуемыми ее видами. Основными направлениями самостоятельной работы студентов являются:

- ознакомление с учебной программой дисциплины;
- ознакомление со списком рекомендуемой литературы по дисциплине (в целом и по ее разделам), изучение необходимой литературы по каждой теме;
- изучение и расширение лекционного материала преподавателя за счет специальной литературы, консультаций;
- подготовка к практическим занятиям по специально разработанным планам с изучением основной и дополнительной литературы;
- подготовка к диагностическим формам контроля (тест, устный опрос, защита практической работы, др.);
- подготовка и защита презентаций;
- подготовка к зачету.

Самостоятельная работа контролируется как самостоятельно студентом посредством выполнения тестов, так и преподавателем путем устных опросов на практических занятиях, с помощью тестов, защит практических работ.

Критерии оценки результатов учебной деятельности.

Оценка знаний студентов производится по 10-балльной шкале. Для оценки знаний студентов используются критерии, утвержденные Министерством образования Республики Беларусь.

Перечень рекомендуемых средств диагностики знаний обучающихся.

Для диагностики знаний обучающихся, полученных в результате освоения дисциплины «Консолидированная финансовая отчетность МСФО», могут использоваться следующее;

1. Устная форма оценки – устные ответы на практических занятиях, доклады на студенческих научно-практических конференциях, оценки по итогам деловых игр.
2. Письменная форма – тесты, контрольные опросы, индивидуальные задания, письменный зачет.
3. Письменно-устная форма – презентации, устная защита выполненных практических работ, оценка по модульно-рейтинговой системе.
4. Техническая форма – презентация докладов с использованием технических средств.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3 (ред. от 31.12.2021).
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19.12.2002 № 166-3 (ред. от 31.12.2021).
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 № 71-3 (ред. от 31.12.2021; с изм. и доп., вступившими в силу с 27.03.2022).
4. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-3 (ред. от 28.05.2021; с изм. и доп., вступившими в силу с 15.11.2021).
5. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 (ред. от 17.07.2017) «О бухгалтерском учете и отчетности».

Основная литература

6. Мировая экономика : учеб.пособие / А.А.Праневич и др; под общ.ред. А.А.Праневич. – Минск : БГЭУ, 2020. – 431 с.
7. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. - 13-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Амалфея, 2020. - 632 с.

Дополнительная литература

8. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: учебник и практикум для вузов: рекомендовано Учебнометодическим отделом высшего образования / И. М. Дмитриева. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮРАЙТ, 2020. - 325 с.
9. Лемеш, В.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие для студентов вузов по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)": допущено

- Министерством образования РБ / В.Н. Лемеш, О.В. Малиновская. - 2-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Амалфея, 2020. - 164 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2018. – 624 с. Сысоева, Г. Ф. Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности: учебник для вузов: допущено Министерством образования и науки РФ/ Г. Ф. Сысоева, И.П. Малецкая, Е.Б. Абдалова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮРАЙТ, 2020. - 308 с.
 11. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие / Под ред. Сапожникова Н.Г. и др. - М.: КноРус, 2018. - 416 с.
 12. Мизиковский, Е.А. Международные стандарты фин. отчетности: Уч. / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская. - М.: Магистр, 2018. - 304 с.
 13. Миславская, Н.А. Международные стандарты финансовой отчетности и унификация учетных систем / Н.А. Миславская. - М.: Русайнс, 2018. - 384 с.
 14. Сушко, Т. И. Бухгалтерский финансовый учет в промышленности: учебник для студентов вузов по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям): утверждено Министерством образования РБ / Т. И. Сушко. – Мн.: Вышэйшая школа, 2020. - 451 с.
 15. Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/>