

2.2. ОТРАЖЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Пласкова Н.С., к.э.н., доцент, научный консультант
Института профессиональных бухгалтеров и
аудиторов России

Характерными процессами ведения бизнеса в России в современных условиях являются организационное укрупнение, объединение интересов собственников капитала. При этом очевидна необходимость внедрения Международных стандартов финансовой отчетности для достижения достаточного уровня прозрачности финансовой информации о результатах деятельности группы компаний, ее доступности широкому кругу пользователей, что будет способствовать привлечению инвестиций, выходу компаний на зарубежные рынки капитала.

В статье рассматриваются процедуры составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО, показана методика отражения различных операций в финансовой отчетности дочерних и материнской компаний, а также в консолидированной отчетности группы вертикально интегрированных организаций. Использование практических расчетов и пояснений демонстрирует особенности консолидации финансовой отчетности в результате приобретения дочерних компаний, внутригрупповых операций, а также при включении в группу зарубежных взаимосвязанных компаний.

При составлении консолидированной финансовой отчетности группы компаний в соответствии с МСФО операции по приобретению дочерней компании отражаются в зависимости от того, какой характер имел процесс возмещения стоимости приобретенных акций (долей капитала), исходя из их наибольшей привлекательности для акционеров дочерней компании: посредством оплаты денежными средствами, операций с акциями, долговыми обязательствами или сочетании различных способов.

Рассмотрим процедуру приобретения дочерней компании с оплатой денежными средствами в сумме 270 тыс. долл., чистые активы которой составляют 270 тыс. долл., совокупные активы – 570 тыс. долл. и обязательства – 300 тыс. долл.

В балансе материнской компании статья «Инвестиции в дочернюю компанию» взаимно исключается со статьей «Акционерный капитал» в балансе дочерней компании (табл. 1). Остальные активы и пассивы двух компаний объединяются:

- денежные средства = 30 + 20 = 50 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность = 1 000 + 400 = 1 400 тыс. долл.;
- основные средства = 100 + 50 = 150 тыс. долл.;
- инвестиции = 200 + 100 = 300 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 800 + 300 = 1 100 тыс. долл.

Таблица 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ С ОПЛАТОЙ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания	Материнская компания		Группа компаний
		до приобретения	после приобретения	
Денежные средства	20	300	30	50
Дебиторская задолженность	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	200	200	300

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания	Материнская компания		Группа компаний
		до приобретения	после приобретения	
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	270	-
Основные средства	50	100	100	150
Итого совокупные активы	570	1 600	1 600	1 900
Кредиторская задолженность	300	800	800	1100
Начисления	-	300	300	300
Акционерный капитал	270	500	500	500
Итого совокупные пассивы	570	1 600	1 600	1 900

Возможна ситуация, когда акции материнской компании эмитируются для акционеров дочерней компании в обмен на их акции в уставном капитале дочерней компании. Для ответа на вопрос, как изменится бухгалтерский баланс группы компаний, если вместо оплаты денежными средствами материнская компания дополнительно эмитирует определенное количество акций для покупки дочерней компании, рассмотрим конкретный пример.

Приобретена дочерняя компания за 270 тыс. долл. в обмен на акции, чистые активы которой составляют 270 тыс. долл., совокупные активы – 570 тыс. долл., обязательства – 300 тыс. долл. (данные взяты из предыдущего примера). Бухгалтерский баланс группы компаний будет отличаться от первого примера только тем, что и стоимость акций, и денежных средств на 270 тыс. долл. больше (табл. 2). Остальные показатели объединяются:

- денежные средства = 300 + 20 = 320 тыс. долл.;
- инвестиции = 200 + 100 = 300 тыс. долл.;
- акционерный капитал = 500 + 270 = 770 (в том числе 270 тыс. долл. – стоимость новых акций).

Таблица 2

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ В ОБМЕН НА АКЦИИ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Сумма
Денежные средства	320
Дебиторская задолженность	1 400
Инвестиции	300
Основные средства	150
Итого совокупные активы	2 170
Кредиторская задолженность	1 100
Начисления	300
Акционерный капитал	700
Итого совокупные пассивы	2 170

В результате приобретения дочерней компании по цене, отличающейся от ее балансовой стоимости, образуется гудвилл, величина которого отражается отдельной строкой отчетности. Если стоимость чистых активов дочерней компании составляет 270 тыс. долл., а материнская компания приобрела ее за 300 тыс. долл., то разница в сумме 30 тыс. долл. определяется как «гудвилл». Пример отражения операций по приобретению дочерней компании с возникновением гудвилла рассмотрен ниже. Оплата денежными средствами в сумме 300 тыс. долл. произведена за приобретение дочерней компании, стоимость чистых активов

которой составляет 270 тыс. долл. Можно представить эту операцию в виде следующих записей (табл. 3).

Таблица 3

ОПЕРАЦИИ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ С ОБРАЗОВАНИЕМ ГУДВИЛЛА

Тыс. долл.

Расчет показателей по группе компаний	Материнская компания		Дочерняя компания		Корректировки		Консолидированная отчетность	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Денежные средства	0	-	20	-	-	-	20	-
Запасы	1000		400	-	-	-	1400	-
Инвестиции	200		100	-	-	-	300	-
Инвестиции в дочер.	300	-	-	-	-	300	-	-
Гудвилл	-	-	-	-	30	-	30	-
Основные средства	100	-	50	-	-	-	150	-
Промежуточный счет	-	-	-	-	270	270	-	-
Кредиторская задолженность	-	1100	-	300	-	-	-	1400
Акционерный капитал	-	500	-	270	270	-	-	500
ИТОГО	1600	1600	570	570	570	570	1900	1900

Далее составляется бухгалтерский баланс группы компаний (табл. 4).

Таблица 4

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ С ОТРАЖЕНИЕМ ГУДВИЛЛА

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания	Материнская компания		Группа компаний
		до приобретения	после приобретения	
Денежные средства	20	300	-	20
Запасы	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	300	-
Основные средства	50	100	100	150
Гудвилл	-	-	-	30
Итого совокупные активы	570	1 600	1 600	1 900
Кредиторская задолженность	300	1100	1100	1400
Акционерный капитал	270	500	500	500
Итого совокупные пассивы	570	1 600	1 600	1 900

Пояснения к бухгалтерскому балансу материнской компании после приобретения:

- денежные средства = $300 - 300 = 0$;
- инвестиции = $200 + 300 = 500$ тыс. долл.

Пояснения к бухгалтерскому балансу группы компаний:

- денежные средства = $0 + 20 = 20$ тыс. долл.;
- запасы = $1\,000 + 400 = 1\,400$ тыс. долл.;
- инвестиции = $500 - 300 + 100 = 300$ тыс. долл.;
- основные средства = $100 + 50 = 150$ тыс. долл.;
- гудвилл (денежные средства – чистые активы) = $300 - 270 = 30$ тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = $1\,100 + 300 = 1\,400$ тыс. долл.

В консолидированном бухгалтерском балансе доля меньшинства должна быть представлена отдельно от

обязательств и акционерного капитала. В отчете о прибылях и убытках доля меньшинства также должна быть представлена отдельно. Вместе с тем в отчете о прибылях и убытках доля меньшинства является составной частью чистого финансового результата (чистой прибыли или чистого убытка) дочерней компании, приходящегося на других акционеров, не представляющих участников группы.

Рассматривая вопросы операций приобретения части дочерней компании, следует остановиться на отражении в консолидированной финансовой отчетности группы «доли меньшинства». Если материнская компания приобрела 2/3 акционерного капитала дочерней компании за 180 тыс. долл. и произвела оплату денежными средствами, то финансовая отчетность в результате этой операции будет следующей (табл. 5).

Таблица 5

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ЧАСТИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания	Материнская компания		Группа компаний
		до приобретения	после приобретения	
Денежные средства	20	300	120	140
Запасы	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	180	-
Основные средства	50	100	100	150
Итого совокупные активы	570	1 600	1 600	1 990
Кредиторская задолженность	300	800	800	1100
Начисления	-	300	300	300
Доля меньшинства	-	-	-	90
Акционерный капитал	270	500	500	500
Итого совокупные пассивы	570	1 600	1 600	1 990

Пояснения к бухгалтерскому балансу группы компаний:

- денежные средства = $120 + 20 = 140$ тыс. долл.;
- запасы = $1\,000 + 400 = 1\,400$ тыс. долл.;
- инвестиции = $380 - 180 + 100 = 300$ тыс. долл.;
- основные средства = $100 + 50 = 150$ тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = $800 + 300 = 1\,100$ тыс. долл.;
- доля меньшинства = $1/3 \cdot 270 = 90$ тыс. долл.

Возможна ситуация приобретения 2/3 акционерного капитала дочерней компании за 300 тыс. долл. с оплатой денежными средствами, при которой образуется и доля меньшинства, и гудвилл. Поскольку чистая балансовая стоимость приобретаемых акций составляет 180 тыс. долл. (2/3 от 270), то затраты по получению контроля материнской компании над дочерней составляют 120 тыс. долл. В консолидированной финансовой отчетности это будет отражено как гудвилл. Ниже приведен пример составления бухгалтерского баланса для такого варианта покупки (табл. 6).

Пояснения к бухгалтерскому балансу группы компаний (см. табл. 6):

- денежные средства = $0 + 20 = 20$ тыс. долл.;
- запасы = $1\,000 + 400 = 1\,400$ тыс. долл.;
- инвестиции = $380 - 180 + 100 = 300$ тыс. долл.;
- основные средства = $100 + 50 = 150$ тыс. долл.;
- гудвилл = $300 - 180 = 120$ тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = $800 + 300 = 1\,100$ тыс. долл.;
- доля меньшинства = $1/3 \cdot 270 = 90$ тыс. долл.

В предыдущих примерах под акционерным капиталом дочерней компании понималась величина 270 тыс. долл., которая состоит из следующих статей:

- акционерный капитал – 100 тыс. долл.;
- нераспределенная прибыль – 120 тыс. долл.;
- прочие резервы – 50 тыс. долл.

Таблица 6

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ЧАСТИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ С ООТРАЖЕНИЕМ ГУДВИЛЛА И ДОЛИ МЕНЬШИНСТВА

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания	Материнская компания		Группа компаний
		до приобретения	после приобретения	
Денежные средства	20	300	-	20
Запасы	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	300	-
Основные средства	50	100	100	150
Гудвилл	-	-	-	120
Итого совокупные активы	570	1 600	1 600	1 990
Кредиторская задолженность	300	800	800	1100
Начисления	-	300	300	300
Доля меньшинства	-	-	-	90
Акционерный капитал	270	500	500	500
Итого совокупные пассивы	570	1 600	1 600	1 990

Резервы, образованные за счет чистой прибыли компании, принадлежат владельцам обыкновенных акций. Доля меньшинства представляет собой часть акционерного капитала и резервов. Резервы могут быть сформированы в соответствии с законодательством, в результате переоценки капитала, а также по инициативе членов исполнительного органа компании. В вышеприведенной ситуации доля меньшинства (1/3) в сумме 90 тыс. долл. состоит из акционерного капитала (33 тыс. долл.), нераспределенной прибыли (40 тыс. долл.) и прочих резервов (17 тыс. долл.).

Рассмотрим процедуры формирования консолидированной финансовой отчетности группы компаний при условии формирования доли меньшинства, гудвилла и образования резервов.

Предположим, что материнская компания приобретает 2/3 акционерного капитала дочерней компании за 360 тыс. долл., производя оплату денежными средствами. В консолидированной финансовой отчетности показатели нераспределенной прибыли дочерней и материнской компаний, имевшиеся на момент покупки, объединяются с акционерным капиталом и взаимосключаются путем сопоставления с показателем инвестиций в дочернюю компанию (табл. 7).

Показатели бухгалтерских балансов дочерней и материнской компаний до и после приобретения, а также консолидированная отчетность группы компаний, сформированная в результате покупки представлены в табл. 7.

Пояснения (см. табл. 7):

- запасы = 1 000 + 400 = 1 400 тыс. долл.;
- инвестиции = 200 + 100 = 300 тыс. долл.;
- основные средства = 100 + 50 = 150 тыс. долл.;
- гудвилл = 360 – 2/3·(100 + 120 + 50) = 180 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 860 + 300 = 1 160 тыс. долл.;

- доля меньшинства = 1/3 · (100 + 120 + 50) = 90 тыс. долл.;
- нераспределенная прибыль = 150 тыс. долл. (только материнская компания);
- резервы = 50 тыс. долл. (только материнская компания).

Таблица 7

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ЧАСТИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ С ОБРАЗОВАНИЕМ ГУДВИЛЛА, ДОЛИ МЕНЬШИНСТВА И РЕЗЕРВОВ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания		Группа компаний
	до приобретения	после приобретения	до приобретения	после приобретения	
Денежные средства	20	20	360	-	20
Запасы	400	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	100	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	-	360	-
Основные средства	50	50	100	100	150
Гудвилл	-	-	-	-	180
Итого совокупные активы	570	570	1 660	1 660	2 050
Кредиторская задолженность	300	300	860	860	1 160
Начисления	-	-	300	300	300
Доля меньшинства	-	-	-	-	90
Акционерный капитал	100	100	300	300	300
Нераспределенная прибыль	120	120	150	150	150
Резервы	50	50	50	50	50
Итого совокупные пассивы	570	570	1 660	1 660	2 050

Далее следует рассмотреть консолидационные процедуры, необходимые для формирования отчетности группы на конец периода, в котором была совершена покупка дочерней компании.

Предположим, что после приобретения части акционерного капитала дочерней компании материнская компания получила прибыль 500 тыс. долл. в результате своей хозяйственной деятельности за отчетный период. Прибыль дочерней компании за отчетный период составила 400 тыс. долл., из которых 100 тыс. долл. направлено на формирование резервов, а 300 тыс. долл. осталось в качестве нераспределенной прибыли. Консолидированная финансовая отчетность группы компаний представляется следующим образом (табл. 8).

Таблица 8

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД С ФОРМИРОВАНИЕМ РЕЗЕРВОВ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Балансы компаний после приобретения		Группа компаний
	дочерней	материнской	
Денежные средства	220	100	320
Запасы	500	1 400	1 900
Инвестиции	100	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	360	-
Основные средства	50	100	150
Гудвилл	-	-	180
Итого совокупные активы	870	2160	2 850

Статьи бухгалтерского баланса	Балансы компаний после приобретения		Группа компаний
	дочерней	материнской	
Кредиторская задолженность	200	860	1060
Начисления	-	300	300
Доля меньшинства	-	-	223
Акционерный капитал	100	300	300
Нераспределенная прибыль	420	650	850
Резервы	150	50	117
Итого совокупные пассивы	870	2 160	2 850

Пояснения:

- денежные средства = $100 + 220 = 320$ тыс. долл.;
- запасы = $1\ 400 + 500 = 1\ 900$ тыс. долл.;
- инвестиции = $200 + 100 = 300$ тыс. долл.;
- основные средства = $100 + 50 = 150$ тыс. долл.;
- гудвилл = $360 - 2/3 * (100 + 120 + 50) = 180$ тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = $860 + 200 = 1\ 060$ тыс. долл.;
- доля меньшинства = $1/3 * (100 + 420 + 150) = 223$ тыс. долл.;
- нераспределенная прибыль = $650 + 2/3 * (300) = 850$ тыс. долл. (только прибыль дочерней компании после приобретения);
- резервы = $50 + 2/3 * (100) = 117$ тыс. долл. (только резервы дочерней компании после приобретения).

Использование так называемого промежуточного счета предполагает количественную увязку изменений, вносимых в показатели финансовой отчетности материнской и дочерней компаний при их консолидации. Равенство оборотов по дебету и кредиту промежуточного счета (в приведенном примере: $180 = 180$) свидетельствует о правильном исключении внутригрупповых оборотов по операциям между компаниями группы (табл. 9).

Таблица 9

ОТРАЖЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОК ПРИ КОНСОЛИДАЦИИ

Тыс. долл.

Показатели	Материнская компания		Дочерняя компания		Корректировки		Бухгалтерский баланс группы	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Актив								
Денежные средства	100	-	220	-	-	-	320	-
Запасы	1400	-	500	-	-	-	1900	-
Инвестиции	200	-	100	-	-	-	300	-
Инвестиции в дочернюю компанию	360	-	-	-	-	360	-	-
Гудвилл	-	-	-	-	180	-	180	-
Основные средства	100	-	50	-	-	-	150	-
Промежуточный счет	-	-	-	-	180	180	-	-
Пассив								
Кредиторская задолженность	-	860	-	200	-	-	-	1060
Начисления	-	300	-	-	-	-	-	300
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	223	-	223
Акционерный капитал	-	300	-	670	670	-	-	300
Нераспределенная прибыль	-	650	-	-	-	-	-	650

Показатели	Материнская компания		Дочерняя компания		Корректировки		Бухгалтерский баланс группы	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Доля прибыли дочерней компании (после приобретения)	-	-	-	-	67	267	-	200
Прочие резервы	-	50	-	-	-	67	-	117
ИТОГО	2160	2160	870	870	1097	1097	2850	2850

Далее приведены расчеты и пояснения к рассмотренным ситуациям (табл. 10):

- акционерный капитал и резервы дочерней компании: 670 тыс. долл.;
- доля материнской компании до приобретения: $2/3 * 270 = 180$ тыс. долл.;
- доля меньшинства: $1/3 * 670 = 223$ тыс. долл.;
- доля материнской компании после приобретения: $(2/3 * 670 - 180) = 267$ тыс. долл.;
- итого: 670 тыс. долл.

Таблица 10

ОТРАЖЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОК С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПРОМЕЖУТОЧНОГО СЧЕТА

Тыс. долл.

Корректировки	Сумма
1. Д-т Гудвилл	180
Д-т Промежуточный счет	180
К-т Инвестиции в дочернюю компанию	360
2. Д-т Акционерный капитал дочерней компании	670
К-т Промежуточный счет	180
К-т Доля меньшинства	223
К-т Прибыль после приобретения дочерней компании	267
3. Д-т Прибыль после приобретения дочерней компании	67
К-т Общий резерв	67

Далее следует рассмотреть отражение в консолидированной отчетности различных операций, осуществляемых внутри группы компаний. Когда материнская компания проводит торговую операцию с дочерней, в бухгалтерском балансе материнской компании отражается соответствующий актив или обязательство. Точно такая же, но противоположная по значению величина актива или обязательства отражается в бухгалтерском балансе дочерней компании. При консолидации эти величины всегда взаимно исключаются.

Материнская компания приобретает 100% дочерней, путем оплаты 270 тыс. долл. денежными средствами. Затем материнская компания дает дочерней компании заем на сумму 100 тыс. долл. (табл. 11).

Таблица 11

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ВНУТРИГРУППОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания		Группа компаний
	до приобретения	после приобретения и получения займа	до приобретения	после приобретения и предоставления займа	
Денежные средства	20	120	400	30	150
Дебиторская задолженность	400	400	1 000	100	1 400
Инвестиции	100	100	200	200	300

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания		Группа компаний
	до приобретения	после приобретения и получения займа	до приобретения	после приобретения и предоставления займа	
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	-	270	-
Заем, предоставленный дочерней компании	-	-	-	100	-
Основные средства	50	50	100	100	150
Итого совокупные активы	570	670	1 700	1 700	2 000
Кредиторская задолженность	300	300	800	800	1100
Заем, полученный от материнской компании	-	100	-	-	-
Начисления	-	-	400	400	400
Акционерный капитал	270	270	500	500	500
Итого совокупные пассивы	570	670	1 700	1 700	2 000

Пояснения:

- денежные средства в балансе материнской компании после приобретения и предоставления займа = 400 – 270 – 100 = 30 тыс. долл.;
- денежные средства в балансе дочерней компании после приобретения и получения займа = 20 + 100 = 120 тыс. долл.;
- денежные средства в балансе группы = 30 + 120 = 150 тыс. долл.;
- инвестиции в балансе группы = 200 + 270 – 270 + 100 = 300 тыс. долл.

При консолидации заем был исключен.

Все операции между материнской и дочерней компаниями отражаются на счете «Дочерняя компания» в бухгалтерском балансе материнской компании и на счете «Материнская компания» в бухгалтерском балансе дочерней компании. Эти счета всегда равны по величине и взаимно уничтожаются при консолидации, пример которой представлен ниже.

Предположим, что стоимость чистых активов дочерней компании, на 100% принадлежащей материнской, составляет 270 тыс. долл. Материнская приобретает у дочерней компании ценные бумаги за 100 тыс. долл., которые дочерняя компания приобрела за 90 тыс. долл.

На дату подготовки бухгалтерского баланса между компаниями не было произведено расчетов в денежной форме по этой операции. Дочерняя компания отразила в отчетности 100 тыс. долл. к поступлению от материнской компании и прибыль в сумме 10 тыс. долл. от продажи ценных бумаг (табл. 12).

Пояснение (см. табл 12).

В балансе дочерней компании отражена операция продажи ценных бумаг материнской компании:

- д-т «Материнская компания» – 100 тыс. долл.;
- к-т «Прибыль» – 10 тыс. долл.;
- к-т «Инвестиции» – 90 тыс. долл.;
- в бухгалтерском балансе материнской компании отражено увеличение по статье «Инвестиции» 100 тыс. долл. и 100 тыс. долл. долга дочерней компании;
- инвестиции в балансе материнской компании составили = 200 + 100 = 300 тыс. долл.;
- инвестиции в балансе группы компаний составили = 300 - 10 + 10 = 300 тыс. долл.;
- в балансе группы компаний прибыль от операции по ценным бумагам в сумме 10 тыс. долл. является нереализованной прибылью.

Таблица 12

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ВНУТРИГРУПОВОЙ ПРОДАЖИ ЦЕННЫХ БУМАГ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания		Группа компаний
	до продажи ценных бумаг	после продажи ценных бумаг	до покупки ценных бумаг	после покупки ценных бумаг	
Денежные средства	20	20	30	30	50
Дебиторская задолженность	400	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	10	200	300	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	270	270	-
Счет материнской компании	-	100	-	-	-
Основные средства	50	50	100	100	150
Итого совокупные активы	570	580	1 600	1 700	1 900
Кредиторская задолженность	300	300	800	800	1100
Начисления	-	-	300	300	300
Счет дочерней компании	-	-	-	100	-
Акционерный капитал	270	270	500	500	500
Прибыль	-	10	-	-	-
Итого совокупные пассивы	570	580	1 600	1 700	1 900

Отражение оборотов и корректировок по операциям с ценными бумагами в финансовой отчетности компаний представлено в табл. 13.

Таблица 13

ОТРАЖЕНИЕ ОБОРОТОВ И КОРРЕКТИРОВОК ПО ОПЕРАЦИЯМ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ

Тыс. долл.

Расчет показателей группы	Материнская компания		Дочерняя компания		Корректировки		Итого	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	К-т	Д-т
Актив								
Денежные средства	30	-	20	-	-	-	50	-
Дебиторская задолженность	1000	-	400	-	-	-	1400	-
Инвестиции	300	-	10	-	-	10	300	-
Инвестиции в дочернюю компанию	270	-	-	-	-	270	-	-
Продажи внутри группы	-	100	100	-	-	-	-	-
Основные средства	100	-	50	-	-	-	150	-
Пассив								
Кредиторская задолженность	-	800	-	300	-	-	-	1 100
Начисления	-	300	-	-	-	-	-	300
Акционерный капитал	-	500	-	280	280	-	-	500
Итого	1 700	1 700	580	580	280	280	1900	1 900

При корректировке исключены инвестиции в дочернюю компанию и прибыль в размере 10 тыс. долл., появившаяся в результате операции купли-продажи ценных бумаг внутри группы.

Следует рассмотреть отражение в консолидированной финансовой отчетности операций, связанных с формированием выручки от продаж внутри группы. Как и в предыдущем примере, материнская компания, полностью владеющая активами дочерней компании, покупает у нее ценные бумаги за 100 тыс. долл., за которые дочерняя компания заплатила 90 тыс. долл.

Затем материнская компания продала данный пакет ценных бумаг другой компании, не входящей в группу, за 120 тыс. долл. Следовательно, прибыль группы по данной сделке составила 30 тыс. долл. (120 – 90), которая отражается как прибыль при продаже вне группы компаний. Причем 20 тыс. долл. из этой суммы относится на счет материнской компании, а 10 тыс. долл. – дочерней. В данном примере дочерняя компания полностью принадлежит материнской, как в предыдущем примере. Ниже представлены бухгалтерские балансы после приобретения дочерней компании и приобретения ценных бумаг внутри группы компаний и до продажи вне группы.

При продаже материнской компанией ценных бумаг третьей стороне за 120 тыс. долл. показывается вся прибыль, так как ценные бумаги продаются вне группы. Даже если дочерняя компания принадлежит материнской компании только частично, вся нереализованная прибыль исключается при консолидации (см. табл. 14).

Таблица 14

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРОДАЖЕ ЦЕННЫХ БУМАГ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания после продажи ценных бумаг	Материнская компания		Группа компаний
		после покупки ценных бумаг у дочерней	после продажи ценных бумаг	
Денежные средства	20	30	150	170
Дебиторская задолженность	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	10	300	200	210
Инвестиции в дочернюю компанию	-	270	270	-
Счет материнской компании	100	-	-	-
Основные средства	50	100	100	150
Итого совокупные активы	580	1 700	1 720	1 930
Кредиторская задолженность	300	800	800	1100
Начисления	-	300	300	300
Счет дочерней компании	-	100	100	-
Акционерный капитал	270	500	500	500
Нераспределенная прибыль	10	-	20	30
Итого совокупные пассивы	580	1 700	1 720	1 930

Пояснение:

По балансу материнской компании после продажи ценных бумаг вне группы:

- денежные средства = 30 + 120 = 150 тыс. долл.;
- инвестиции = 300 – 100 = 200 тыс. долл.

По балансу группы компаний:

- денежные средства = 150 + 20 = 170 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность = 1 000 + 400 = 1 400 тыс. долл.;
- инвестиции = 200 + 10 = 210 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 800 + 300 = 1 100 тыс. долл.;

- нераспределенная прибыль = 30 тыс. долл., которая состоит из прибыли материнской компании сумме 20 тыс. долл. и прибыли, полученной дочерней компанией, в сумме 10 тыс. долл.

Далее следует рассмотреть отражение дивидендов, выплачиваемых из прибыли до приобретения дочерней компании. Материнская компания покупает 100% акций дочерней за 300 тыс. долл. Дочерняя компания выплачивает дивиденды в размере 30 тыс. долл. из прибыли, полученной до приобретения. В своей отчетности материнская компания не учитывает это как доход от инвестиционной деятельности. При консолидации дивиденды, выплачиваемые из прибыли до приобретения, учитываются не как доход от инвестиционной деятельности, а как возврат (возмещение) инвестиции в капитал дочерней компании и исключаются. Таким образом, у материнской компании чистая стоимость инвестиции в дочернюю компанию снижается с 300 тыс. долл. до 270 тыс. долл. (300 – 30), а величина денежных средств возрастает со 100 тыс. долл. до 130 тыс. долл.

Дивиденды, выплачиваемые из прибыли после приобретения, отражаются как прибыль в отчете о прибылях и убытках материнской компании и как расход в отчете о прибылях и убытках дочерней компании. При консолидации они взаимно исключаются.

Рассмотрим операции, связанные с отражением в финансовой отчетности доли меньшинства и дивидендов, выплачиваемых из прибыли до и после приобретения дочерней компании. Материнская компания приобретает 60% дочерней компании за 300 тыс. долл. Дочерняя компания выплачивает общую сумму дивидендов в объеме 30 тыс. долл. из прибыли до приобретения. Материнская компания, владеющая 60% активов дочерней компании, получает дивиденды в размере 18 тыс. долл. (60% от 30 тыс. долл.) из прибыли до приобретения. При консолидации эти дивиденды учитываются как возврат материнской компании фактических затрат на приобретение доли в капитале дочерней компании (табл. 15).

Таблица 15

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ВЫПЛАТ ДИВИДЕНДОВ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания			Группа компаний
	до приобретения	после выплаты дивидендов	до приобретения	после приобретения	после получения дивидендов	
Денежные средства	50	20	400	100	130	150
Дебиторская задолженность	400	400	1 000	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	100	200	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	-	300	270	-
Основные средства	50	50	100	100	100	150
Итого совокупные активы	600	570	1 700	1 700	1 700	2 000
Кредиторская задолженность	300	300	800	800	800	1100
Начисления	-	-	300	300	300	300
Акционерный капитал	270	270	500	500	500	500
Нераспределенная прибыль	30	-	100	100	100	100
Итого совокупные пассивы	600	570	1 700	1 700	1 700	1 900

Пояснение к балансу группы компаний:

- денежные средства = 20 + 130 – 150 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность = 400 + 1000 = 1 400 тыс. долл.;
- инвестиции = 100 + 200 = 300 тыс. долл.;
- основные средства = 50 + 100 = 150 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 300 + 800 = 1 100 тыс. долл.

При этом выплата дивидендов не приводит к корректировкам при формировании консолидированного отчета о прибылях и убытках, поскольку речь идет о возмещении материнской компании средств, потраченных ею на приобретение доли в дочерней компании.

В то же время в бухгалтерском балансе материнской компании полученные средства отражаются как инвестиционный доход в составе прибыли. Таким образом, чистая инвестиционная стоимость дочерней компании снижается с 300 тыс. долл. до 282 тыс. долл. (300 – 18). Нераспределенная прибыль дочерней компании уменьшается с 30 тыс. долл. и становится равной нулю. Оставшиеся 12 тыс. долл. дивидендов будут выплачиваться как миноритарный процент и уменьшат значение доли меньшинства в консолидированном бухгалтерском балансе.

Суммы выплат дивидендов из прибыли дочерней компанией, полученной после ее приобретения, при консолидации приведут к взаимному исключению показателей инвестиционного дохода материнской компании и уменьшения чистой прибыли дочерней компании в отчете о прибылях и убытках группы (табл. 16).

Таблица 16

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ВЫПЛАТ ДИВИДЕНДОВ ПОСЛЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Статьи бухгалтерского баланса	Тыс. долл.					Группа компаний
	Дочерняя компания		Материнская компания			
	до приобретения	после выплаты дивидендов	до приобретения	после приобретения	после получения дивидендов	
Денежные средства	50	20	400	100	118	138
Дебиторская задолженность	400	400	1 000	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	100	200	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	-	300	282	-
Основные средства	50	50	100	100	100	150
Гудвилл	-	-	-	-	-	120
Итого совокупные активы	600	570	1 700	1 700	1 700	2 108
Кредиторская задолженность	300	300	800	800	800	1100
Начисления	-	-	300	300	300	300
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	108
Акционерный капитал	270	270	500	500	500	500
Нераспределенная прибыль	30	-	100	100	100	100
Итого совокупные пассивы	600	570	1 700	1 700	1 700	2 108

Пояснение к балансу группы компаний:

- денежные средства = 118 + 20 = 138 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность = 1 000 + 400 = 1 400 тыс. долл.;
- инвестиции = 200 + 100 = 300 тыс. долл.;

- гудвилл: материнская компания внесла 300 тыс. долл. за 60% активов дочерней компании [0,6 * (270 + 30) = 180 тыс. долл.]; следовательно, гудвилл = 300 – 180 = 120 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 800 + 300 = 1 100 тыс. долл.;
- доля меньшинства = 0,4 * 300 – 12 = 108 тыс. долл.

В продолжение предыдущей ситуации в табл. 17 представлены операции по выплате дивидендов из прибыли в размере 100 тыс. долл., полученной дочерней компанией после ее приобретения материнской компанией. Баланс материнской компании не изменился с момента получения первых дивидендов. Дивиденды в объеме 100 тыс. долл. прибыли после приобретения делятся пропорционально долям материнской компании (60 тыс. долл.) и миноритарных акционеров (40 тыс. долл.). Так как это выплата денежных средств, изменений в доле меньшинства в консолидированном балансе не происходит.

Таблица 17

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ В РЕЗУЛЬТАТЕ ВЫПЛАТ ДИВИДЕНДОВ ИЗ ПРИБЫЛИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ ПОСЛЕ ЕЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Балансы компаний после второй выплаты дивидендов		Группа компаний
	дочерней	материнской	
Денежные средства	20	178	198
Дебиторская задолженность	400	1 000	1 400
Инвестиции	100	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	282	-
Основные средства	50	100	150
Гудвилл	-	-	120
Итого совокупные активы	570	1760	2 168
Кредиторская задолженность	300	800	1 100
Начисления	-	300	300
Доля меньшинства	-	-	108
Акционерный капитал	270	500	500
Нераспределенная прибыль	-	160	160
Итого совокупные пассивы	570	1 760	2 168

Пояснения:

- денежные средства (плюс дивиденды) в балансе материнской компании = 118 + 0,60 * 100 = 178 тыс. долл.;
- нераспределенная прибыль = 160 тыс. долл. [178 – 18 (дивиденды от прибыли до приобретения)].

Следующий пример отражает порядок формирования отчетности с учетом операций продажи основных средств внутри группы компаний, при которой финансовый результат должен быть компенсирован при консолидации (табл. 18). Материнская компания покупает 100% дочерней компании за 270 тыс. долл. и продает ей основные средства с оплатой денежными средствами. Первоначальная стоимость основных средств составляет 20 тыс. долл., остаточная стоимость на дату продажи – 5 тыс. долл., цена реализации – 12 тыс. долл. Следовательно, по данной операции образуется положительный финансовый результат – прибыль в сумме 7 тыс. долл.

Пояснения (см. табл. 18):

По балансу материнской компании:

- денежные средства = 300 – 270 + 12 = 42 тыс. долл.;
- основные средства = 100 – 5 = 95 тыс. долл.

По балансу дочерней компании:

- денежные средства = 20 – 12 = 8 тыс. долл.;
- основные средства = 50 + 12 = 62 тыс. долл.

По балансу группы компаний:

- денежные средства = 42 + 8 = 50 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность = 1 000 + 400 = 140 тыс. долл.;
- инвестиции = 470 – 270 + 100 = 300 тыс. долл.;
- основные средства = 95 + 62 – 7 = 150 тыс. долл.;
- кредиторская задолженность = 800 + 300 = 1 100 тыс. долл.;
- акционерный капитал = (500 + 7 – 7) + (270 – 270) = 500 тыс. долл.

Таблица 18

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ГРУППЫ КОМПАНИЙ
В РЕЗУЛЬТАТЕ ВНУТРИГРУППОВОЙ
ПРОДАЖИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Тыс. долл.

Статьи бухгалтерского баланса	Дочерняя компания		Материнская компания		Группа компаний
	до приобретения	после приобретения и покупки основных средств	до приобретения	после покупки дочерней и продажи основных средств	
Денежные средства	20	8	300	42	50
Дебиторская задолженность	400	400	1 000	1 000	1 400
Инвестиции	100	100	200	200	300
Инвестиции в дочернюю компанию	-	-	-	270	-
Основные средства	50	62	100	95	150
Итого совокупные активы	570	570	1 600	1 607	1 900
Кредиторская задолженность	300	300	800	800	1 100
Начисления	-	-	300	300	300
Акционерный капитал	270	270	500	500	500
Нераспределенная прибыль	-	-	-	7	-
Итого совокупные пассивы	570	570	1 600	1 607	1 900

Необходимо также рассмотреть процедуру формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках. Теоретически для получения консолидированных показателей отчета группы отчет дочерней компании, на 100% принадлежащей материнской компании, может быть без изменений включен в отчет о прибылях и убытках последней. В консолидированном отчете о прибылях и убытках до строки «Прибыль после налогообложения» включительно отражаются общие результаты деятельности каждой дочерней компании без разграничения между долями группы или долями меньшинства. Затем добавляется одна корректировочная строка для отражения доли меньшинства в прибыли каждой дочерней компании после налогообложения.

На практике существуют корректировки, позволяющие компенсировать показатели по доходам, затратам, прибыли, дивидендам и т.д. между компаниями. Кроме того, нераспределенная прибыль должна разделяться на прибыль до и после приобретения, аналогично ранее приведенным примерам.

Следующий расчет иллюстрирует процедуру исключения показателей внутри группы в отчете о прибылях и убытках (табл. 19):

- продажи ↔ приобретения – 600 тыс. долл.;
- распределяемые расходы на продажу ↔ расходы на продажу – 220 тыс. долл.;
- распределяемые расходы на финансовые услуги ↔ стоимость финансовых услуг 60 тыс. долл.

Таблица 19

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ГРУППЫ
В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ
ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ**

Тыс. долл.

Показатели	Отчет о прибылях и убытках				Корректировки		Консолидированный отчет о прибылях и убытках	
	материнской компании		дочерней компании		Д-т	К-т	Д-т	К-т
	Д-т	К-т	Д-т	К-т				
Продажи	-	16000		5000	600	-	-	20400
Себестоимость продаж	7500	-	2400	-	-	600	9300	-
Расходы на продажу	1800	-	500	-	220	220	2300	-
Административные расходы	3200	-	1000	-	-	-	4200	-
Расходы на финансовые услуги	1100	-	800	-	60	60	1900	-
Прибыль до налогообложения	2400	-	300	-	-	-	2700	-
Итого	16000	16000	5000	5000	880	880	20400	20400

Влияние первой корректировки направлено на снижение величины продаж и себестоимости продаж. Величина распределяемых между материнской и дочерней компаниями расходами на продажу, а также расходами на финансовые услуги представляет собой полную сумму расходов всех компаний группы. При этом она оплачивается только одной из компаний (например, материнской компанией). Такие расходы в целях управления группой подлежат распределению между компаниями, несущими расходы. В то же время, указанные расходы, оплачиваемые одной из компаний группы, должны полностью учитываться в составе расходов группы. Исключение внутригрупповой прибыли, однако, возможно в том случае, когда такая прибыль формируется в результате возмещения компании-плательщику другими компаниями группы сумм расходов сверх сумм, фактически уплаченных за эти компании.

Важно отметить, что расходы между компаниями группы следует распределять до расчета показателя доли меньшинства по дочерним компаниям, чтобы не допустить искажения показателя.

Если дочерняя компания продается во время отчетного периода, консолидированная отчетность должна включать консолидированные показатели только до даты выбытия. В табл. 20 представлен пример отражения таких операций в отчете о прибылях и убытках при условии, что продажи внутри группы и распределяемые расходы не производились.

В заключение следует отметить, что рассмотренные методические и технические приемы формирования показателей консолидированной финансовой отчетности охватывают далеко не все хозяйственные операции по объединению компаний в группу, продаже компаний, а также по внутригрупповым сделкам. Вместе с тем, раскрытие наиболее типичных учетных процедур по отражению хозяйственных операций в консолидированной финансовой отчетности будет способствовать повышению качества раскрываемой информации о результативности деятельности группы вертикально интегрированных компаний.

Таблица 20

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В ОТЧЕТЕ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО ПРОДАЖЕ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Тыс. долл.

Показатели	Отчет о прибылях и убытках				Корректировки		Консолидированный отчет о прибылях и убытках	
	материнской компании		дочерней компании					
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т		
Продажи	-	16000	-	9000	4740	-	-	20260
Себестоимость продаж	7500	-	4300	-	-	2160	9640	-
Расходы на продажу	1800	-	800	-	-	430	2170	-
Административные расходы	3200	-	1800	-	-	920	4080	-
Расходы на финансовые услуги	1100	-	700	-	-	375	1425	-
Прибыль до налогообложения	2400	-	1400	-	-	855	2945	-
Итого	16000	16000	9000	9000	4740	4740	20260	20260

Литература

1. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Вершина, 2005.
2. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Омега-Л, 2006.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери, 2006.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. Под ред. Л. Горбатовой. Изд-во «Волтерс Клувер», 2006.
5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2006.
6. Хенни ван Грюнинг. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. – М., Изд-во «Весь мир», 2006.
7. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: КноРус, 2006.

Пласкова Наталья Степановна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья представляет собой методическую разработку практической направленности, посвященную актуальным вопросам формирования консолидированной финансовой отчетности группы компаний. В настоящее время в сфере российского нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности отсутствует четкий регламент процедуры консолидации и отражения результатов хозяйственных операций группы компаний. Материалы иллюстративного характера, представленные в статье, в доступной и наглядной форме последовательно раскрывают порядок формирования показателей консолидированного бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Дмитриева И.М., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Российского государственного торгово-экономического университета

2.2. REFLECTION OF ECONOMIC OPERATIONS IN THE CONSOLIDATED FISCAL ACCOUNTING ACCORDING TO MSFO

N.S. Plaskova, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer, the Scientific Consultant of Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia

The characteristic processes of business dealing in Russia in up-to-date conditions are organizational integration, consolidating of interests of proprietors of the capital. Necessity of a heading of the International standards of the fiscal accounting is thus obvious to reaching of sufficient level of a transparency of the financial information on outcomes of activity of group of the companies, its accessibility to wide sections of users that will promote engaging of investments, an exit of the companies on capital offshore markets.

In the article procedures of compiling of the consolidated paperwork according to MSFO are considered, the procedure of reflexion of various operations in the fiscal accounting daughter and mother the companies, and also in the consolidated paperwork of group of vertically integrated organisations is shown. Usage of practical accounts and explanations shows singularities of consolidation of the fiscal accounting as a result of acquisition of affiliated companies, intragroup operations, and also at turning on in group of the foreign interconnected companies.