

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Алиев З.М., аспирант кафедры учета, анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

В условиях консолидации отчетности группы одним из важных составляющих является обеспечение раскрытия заинтересованным пользователям качественной, надежной и сопоставимой корпоративной информации о финансовых результатах деятельности группы. В настоящей статье с помощью системного анализа рассмотрены основные методы формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, изложен процесс консолидации отчета о прибылях и убытках на дату объединения и в последующие периоды.

Важными показателями, характеризующие степень деловой активности компаний, входящих в группу, являются данные о величине и составляющих финансового результата работы группы. Данную информацию можно извлечь из консолидированного отчета о прибылях и убытках, который предназначен для характеристики группы в целом как единого экономического образования [2, с. 70], где различные стороны деятельности компаний, входящих в группу, находят полноценную денежную оценку, выражаемую в виде единой системы показателей финансовых результатов.

При составлении консолидированного отчета о прибылях и убытках финансовые результаты деятельности объединяющихся компаний и представление этих результатов будут зависеть от способа объединения – метод покупки (приобретения) или метод объединения интересов.

Метод покупки рассматривает объединение предприятий как поглощение одной хозяйственной единицы другой. Компания-покупатель учитывает приобретаемые активы, включая гудвилл, и пассивы по их объективной стоимости на дату поглощения. Компания-покупатель ассимилирует доходы приобретаемой компании только с момента поглощения [1, с. 215].

Метод объединения интересов (метод слияния пакетов) базируется на предположении о том, что объединение представляет собой слияние долей собственности посредством обмена долевых ценных бумаг. В соответствии с этим методом права собственности сливающихся предприятий сохраняются, а их активы и пассивы суммируются по учетной стоимости для получения активов и пассивов объединенной компании [1, с. 214].

В настоящее время в международной практике запрещено регистрировать объединение компаний как объединение интересов. Сначала такое решение было принято в US GAAP (Generally accepted accounting principles (United States)), а с 2005 г. – и согласно IFRS (International financial reporting standards) запрещено использовать метод объединения интересов. Решение было принято в интересах внешних пользователей финансовой отчетности, поскольку показатели финан-

совой отчетности в большей степени зависят от используемого метода объединения компаний.

При консолидации отчетности компаний в случае использования метода объединения интересов:

- не элиминируется нераспределенная прибыль, полученная до слияния;
- не проводится переоценка чистых активов до справедливой стоимости;
- не возникает деловая репутация;
- не признается эмиссионный доход от обмена акций.

При методе покупки (приобретения) финансовые результаты группы включаются в консолидированный отчет о прибылях и убытках только с даты покупки (приобретения), а при методе объединения интересов – за весь отчетный период. Таким образом, метод объединения интересов является предпочтительным для компаний, стремящихся максимизировать показатели прибыли, активов в результате объединения интересов и минимизировать расходы на проведение подобных операций.

В результате этого финансовые показатели отчета о совокупной прибыли, отчета о финансовом положении будут другими, что в свою очередь затруднит сравнительную оценку деятельности разных экономических групп [4, с. 128].

При подготовке отчеты о прибылях и убытках отдельных компаний сначала претерпевают регулировку, а затем объединяются. Для консолидированной экономической единицы не ведутся отдельные журналы или книги. Вместо этого готовятся рабочие листы (таблицы), в которых используются данные из счетов отдельных компаний [5, с. 233], корректирующие проводки отражаются только в разработочной таблице.

Подготовка консолидированной отчетности предполагает также следование теории предприятия, в соответствии с которой из рассмотрения исключаются внутрисистемная реализация и внутрисистемная прибыль, а иные доходы и расходы объединяются для определения финансового результата деятельности объединения в целом [3, с. 497].

При составлении консолидированного отчета о прибылях и убытках необходимо учитывать внутригрупповые продажи и результаты от этих операций.

Получение прибылей или убытков по торговым операциям между компаниями, входящими в группу, индивидуально каждой компанией вовсе не означает получение прибылей или убытков всей группой. Компании группы часто используют трансфертное ценообразование для занижения прибылей при жестком налоговом законодательстве и высоких ставках налога на прибыль в стране продавца и высоких импортных пошлинах в стране покупателя и пр. Для группы прибыли или убытки становятся возможными лишь при реализации товаров внешним покупателям. Элиминирование внутрифирменных продаж позволяет исключить обороты по реализации между компаниями группы и получить данные о продажах и финансовых результатах группы, очищенные от двойного счета. Рассмотрим это на следующем примере.

Пример 1

Все операции между компаниями осуществляются в одном периоде, отсутствуют остатки товаров на начало и конец периода, и все товары реализованы потре-

бителю вне группы. Компания **ABC** закупила товары за 80 тыс. руб. и продает их за 120 тыс. руб. полностью принадлежащей ей дочерней компании **DEF**, которая в свою очередь перепродает их за 150 тыс. руб. внешнему покупателю. В данной цепочке каждое звено имеет прибыль, а прибыль группы складывается из прибылей материнской и дочерней компаний. Прибыль компании **ABC** составила 40 тыс. руб. ($120 - 80 = 40$), прибыль **DEF** – 30 тыс. руб. ($150 - 120 = 30$).

Прибыль группы равна 70 тыс. руб. ($150 - 80 = 70$) (продажи внешним покупателям минус закупки у внешних поставщиков), или прибыль компании **ABC** плюс прибыль компании **DEF** – 70 тыс. руб. ($40 + 30 = 70$).

В самом упрощенном консолидированном отчете о прибылях и убытках эти операции будут выглядеть следующим образом (табл 1, 2).

Таблица 1

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Статья	Отчет о прибылях и убытках ABC	Отчет о прибылях и убытках DEF	Элиминирование		Консолидированный отчет о прибылях и убытках
			Дебет	Кредит	
Выручка от реализации	120	150	120	-	150
Себестоимость реализованной продукции	80	120	-	120	80
Прибыль	40	30	120	120	70

Таблица 2

ЭЛИМИНИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ

Статья	Дебет	Кредит
Выручка от реализации компании ABC	120	-
Себестоимость реализованной продукции компании DEF	-	120

Элиминирование внутрифирменных продаж позволяет получить информацию о продажах группы, которые равны продажам внешним покупателям, и о себестоимости, которая обусловлена лишь внешними закупками.

Подобные операции осложняются расхождением сделок во времени (закупки могут быть выполнены в одном отчетном периоде, а продажи – в другом), наличием остатков нереализованных товаров на начало и конец периода, поскольку в них заключена прибыль, а также наличием доли меньшинства.

При внутрифирменных продажах выручка одной компании-продавца элиминируется себестоимостью реализованной продукции покупателя.

Однако расчет величины прибыли осложняется, если в силу тех или иных причин не все товары, закупленные у компаний группы, проданы внешним покупателям. В этом случае прибыль, полученная продавцом, по внутригрупповым продажам не может быть расценена как прибыль группы.

Пример 2

Используя данные о компаниях выше, предположим, что компания **DEF** не продала все товары внешнему покупателю, выручка компании **DEF** составила 135 тыс. руб., и на складе этой компании остались товары на сумму 15 тыс. руб. В этих остатках заключена прибыль, показанная в отчетности компании **ABC**, но вся группа

эту прибыль не получила. Такую нереализованную прибыль необходимо исключить из финансовых результатов группы. Нереализованная прибыль в остатках товаров составит 5 тыс. руб. ($15 * 1 / 3 = 5$). В товарах, проданных материнской компанией дочерней компании, была заключена прибыль на сумму 40 тыс. руб., доля которой в продажах материнской компании составляет ($40 / 120 = 1 / 3$). Следовательно, в остатках товаров доля прибыли составляет такую же долю, или 5 тыс. руб. (см. расчет выше). Именно эту величину необходимо исключить из консолидированных данных по статьям прибыли и остатков товаров на конец периода. Кроме того, себестоимость реализованной продукции показана в развернутом виде и рассчитывается как сумма запасов на начало периода и закупок, из которой вычитаются запасы на конец периода. Консолидированный отчет о прибылях и элиминирование внутрифирменных продаж позволяет получить информацию о продажах группы, которые равны продажам внешним покупателям, и о себестоимости, которая обусловлена лишь внешними закупками.

При внутрифирменных продажах выручка одной компании-продавца элиминируется себестоимостью реализованной продукции покупателя. Проводки по элиминированию и консолидированный отчет о прибылях и убытках будет выглядеть следующим образом (табл. 3, 4).

Таблица 3

ПРОВОДКИ ПО ЭЛИМИНИРОВАНИЮ

Статьи, подлежащие элиминированию	Дебет	Кредит
Выручка от реализации компании ABC	120	-
Закупки компании DEF	-	120
Запасы конечные компании DEF (на величину нереализованной прибыли)	5	-
Прибыль компании M (на величину нереализованной прибыли)	-	5

Таблица 4

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Статья	Отчет о прибылях и убытках ABC	Отчет о прибылях и убытках DEF	Элиминирование		Консолидированный отчет о прибылях и убытках
			Дебет	Кредит	
Выручка от реализации	120	135	1)120	-	135
Запасы начальные	-	-	-	-	-
Закупки	80	120	-	1)120	80
Запасы конечные	-	15	-	2)5	10
Себестоимость реализованной продукции	80	105	2)5	-	70
Прибыль	40	30	-	-	65

Таким образом, прибыль группы будет уменьшена на 5 тыс. руб., которая показана в отчетности **ABC**, но не получена группой. В балансе будет также корректироваться стоимость остатков товаров на величину заключенной в них нереализованной прибыли и прибыль отчетного года.

Расчет нереализованной прибыли может быть выполнен на основе данных о рентабельности продаж продавца или фактических данных о прибыли от поставленной партии товаров, что в учете с использова-

нием современных компьютерных программ обработки учетных данных получить совсем не сложно.

Составление консолидированного отчета о прибылях и убытках несколько осложнится наличием доли миноритарных акционеров. В этом случае особое значение приобретает направление продаж. Продажи от материнской компании дочерней получили название нисходящих, а от дочерней к материнской – восходящих. Во втором случае необходимо выделять долю миноритарных акционеров также и в нереализованной прибыли, заключенной в остатках товаров.

В рассмотренных выше примерах доля участия материнской компании принималась равной 100%. Очевидна необходимость корректировки доли меньшинства в прибылях на величину нереализованной прибыли.

При продажах между компаниями группы таких амортизируемых активов, как основные средства, патенты или другие нематериальные активы, для получения достоверной информации о прибыли группы следует руководствоваться подходами, рассмотренными выше. Изменение сумм амортизационных отчислений и первоначальной стоимости активов в результате таких сделок требует дополнительных корректировок финансовых результатов группы и затрагивает несколько отчетных периодов. Решение данного вопроса наглядно демонстрирует следующий пример.

Пример 3

Материнская компания **ABC** продала 1 января своей дочерней компании **DEF** основные средства за 190 тыс. руб., первоначальная стоимость которых на эту дату составляла 200 тыс. руб., а накопленная амортизация – 50 тыс. руб. (это учетные данные компании **ABC**). Дочерняя компания определила, что срок полезного использования купленных основных средств составит 10 лет, амортизация будет начисляться равномерно, ликвидационная стоимость не предусмотрена.

Такая операция в год совершения сделки приводит к увеличению у дочерней компании основных средств на 190 тыс. руб. Однако с позиции группы вполне правомерно сохранить остаточную стоимость этих основных средств в размере 150 тыс. руб. ($200 - 50 = 150$).

Кроме того, прибыль от реализации основных средств, показанная материнской компанией, на сумму 40 тыс. руб. ($190 - (200 - 50) = 40$), с точки зрения группы, не существует.

Ежегодная сумма амортизационных отчислений приобретенных основных средств в учете компании **DEF** составляет 19 тыс. руб. ($190 \text{ тыс. руб.} / 10 \text{ лет} = 19 \text{ тыс. руб.}$). Если бы они остались у компании **ABC**, их ежегодная амортизация равнялась бы 15 тыс. руб. Разница, составляющая 4 тыс. руб., подлежит корректировке.

Должны быть выполнены следующие операции:

- восстановлена первоначальная стоимость основных средств до сумм, по которым они отражались у продавца;
- скорректированы суммы накопленной амортизации и текущих расходов по амортизации в текущем и последующих периодах;
- элиминирована прибыль, полученная продавцом.

Элиминирующие записи ни в коем случае не меняют учетных записей и отчетности каждой компании, в которых показаны нереализованная прибыль от реализации основных средств и завышенная ежегодная амортизация, что потребует ежегодных последующих корректировок.

Таким образом процесс консолидации отчета о прибылях и убытках на дату объединения можно разделить на несколько шагов (рис. 1).

Консолидация отчета о прибылях и убытках, как уже отмечалось, проводится только в рабочей таблице, никакие корректирующие проводки не отражаются на счетах ни материнской, ни дочерней компаний. В связи с этим, в какой бы период не проводилась консолидация отчета о прибылях и убытках, ее всегда нужно начинать сначала, т.е. первые три шага будут теми же, что и при консолидации отчетности на дату объединения.

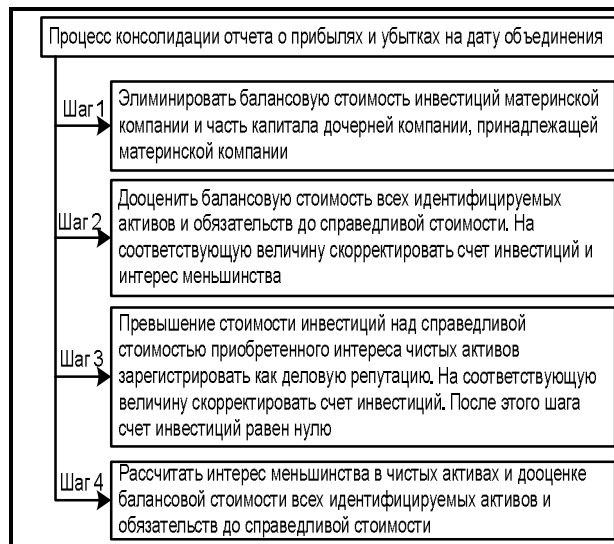


Рис. 1. Этапы процесса консолидации отчета о прибылях и убытках на дату объединения

При консолидации отчета о прибылях и убытках в последующие периоды возникает необходимость амортизации сделанной дооценки внеоборотных активов. В отчетности дочерней компании отражена амортизация только балансовой стоимости внеоборотных активов. В консолидированной отчетности внеоборотные активы дочерней компании отражены по справедливой стоимости, поэтому и амортизацию следует рассчитывать, исходя из этой стоимости. Таким образом, корректирующие проводки должны включать начисление амортизации сделанной дооценки внеоборотных активов. Амортизацию дооценки внеоборотных активов за текущий период относят на расходы (пропорционально приобретенному интересу), за предыдущий период также пропорционально приобретенному интересу относят на нераспределенную прибыль материнской компании. Поскольку доля меньшинства в настоящее время отражается по справедливой стоимости, его долю тоже необходимо корректировать (пропорционально доле меньшинства) на амортизацию проведенной дооценки внеоборотных активов.

После даты объединения между материнской и дочерними компаниями могут совершаться внутригрупповые операции. Поскольку материнская и дочерние компании представляют собой единую группу, результаты межкорпоративных операций не должны отражаться в консолидированной отчетности, то есть они должны быть исключены (элиминированы).

При расчете доли меньшинства необходимо учесть финансовые результаты дочерней компании; прибыли и убытки дочерней компании распределяются между

материнской компанией (пропорционально приобретенному интересу) и меньшинством (пропорционально доле меньшинства).

Процесс консолидации в последующие периоды можно разделить на следующие шаги (рис. 2).

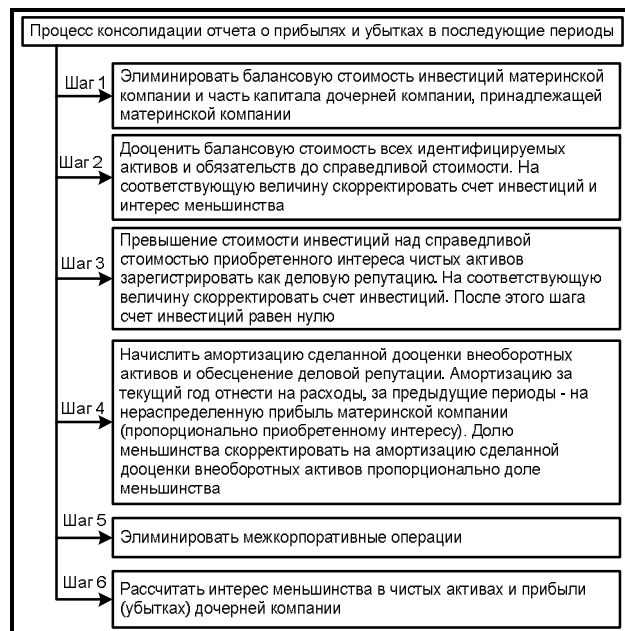


Рис. 2. Этапы процесса консолидации отчета о прибылях и убытках в последующие периоды

Таким образом, при формировании консолидированного отчета о прибылях и убытках финансовые результаты во многом будут зависеть от выбранного способа объединения. Особого внимания требует исключение нереализованной прибыли в остатках товаров и определение восходящих или нисходящих продаж внутри группы, поскольку это влияет на долю миноритарных акционеров в прибылях группы, которая должна указываться отдельной статьей. Решение вопросов консолидирования еще более осложняется наличием операций с зарубежными дочерними предприятиями, поскольку требуется пересчет иностранной отчетности, выраженной в иностранной валюте.

Литература

1. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности : теория, практика и интерпретация [Текст] : пер. с англ. / Л.А. Бернштейн. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 214 с.
2. Мюллер Г. и др. Учет : международная перспектива [Текст] : пер. с англ. / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 70 с.
3. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 497 с.
4. Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. / Т.В. Шишкова, Е.А. Козельцева. – М. : Эксмо, 2009. – 128 с.
5. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры [Текст] : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 233 с.

Алиев Зубайр Магомеддирович

Ключевые слова

Консолидированный отчет о прибылях и убытках; консолидация; метод покупки (приобретения); метод объединения интересов; элиминирование; материнская компания; дочерняя компания; миноритарные акционеры; доля меньшинства.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность данной статьи не вызывает сомнения, поскольку консолидация отчета о прибылях и убытках группы компаний не сводится лишь к построчному сложению аналогичных статей доходов и расходов материнской и дочерних компаний. Процесс консолидации отчета о прибылях и убытках значительно сложнее и предусматривает целый ряд специальных расчетов и методик объединения. Отсутствие как формальных, так и неформальных критериев составления консолидированного отчета о прибылях и убытках, вызывают определенные сложности при составлении консолидированной отчетности. Недостаточная научная и практическая разработанность вопроса методологических принципов формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках, определили актуальность выбранной темы.

Научная новизна и практическая значимость. В статье рассмотрена методика консолидации отчета о прибылях и убытках, используемая при объединении нескольких компаний в группу. Изложен порядок определения статей доходов и расходов материнской и дочерних компаний подлежащих консолидации, внутригрупповых операций и их элиминирование в отчетности. На основе системного анализа изучены и описаны основные методы составления консолидированного отчета о прибылях и убытках, приведены практические примеры составления консолидированного отчета о прибылях и убытках в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В результате проведенного исследования выведены основные проблемы и обозначены основные рекомендации составления консолидированного отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации в периодической печати.

Чая В.Т., д.э.н., г.н.с., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

2.1. METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF FORMING OF THE CONSOLIDATED INCOME STATEMENT

Z.M. Aliev, Graduate Student of Chair Accounting, Analysis and Audit, Economic Faculty

MSU of M.V. Lomonosova

In the conditions of consolidation of the reporting of the group, one of important components is disclosing maintenance to interested users the qualitative, reliable and comparable corporate information on financial results of activity of group. In the present work by means of the system analysis, the basic methods of formation of the consolidated income statement according to the International financial reporting standards of the are considered, process of consolidation of the report on profits and losses for date of association and in the subsequent period is stated.

Literature

1. L.A. Bernstein. Financial statement analysis: the theory, practice and interpretation: translation from English. – M: Finance and statistics, 2003. – 214 p.
2. G. Mueller, H. Gernon, G. Meek. Accounting an international perspective: translation from English. – 2th edition. stereotype. – M: Finance and statistics, 2003. – 70 p.
3. E.S. Hendriksen, M.F. Van Breda. Accounting theory: translation from English. – M: Finance and statistics, 2000. – 497 p.
4. T.V. Shishkova, E.A. Kozeltseva. International financial reporting standards: the textbook / T.V. Shishkova, E.A. Kozeltseva. – M: Eksmo, 2009. – 128 p.

5. R. Anthony, J. Reece. Accounting text and cases: translation from English. – 2th edition. stereotype. – M: Finance and statistics, 2001. – 233 p.

Keywords

Consolidated income statement; consolidation; method of purchasing (acquisition); method of consolidation of interests; eliminate; parent company; affiliated company; minority shareholders; minority share.