

А.Н. БОНДАРЕНКО, ассист. НТУ «ХПИ»

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В данной статье рассматриваются вопросы подготовки консолидированной финансовой отчетности. Представлены основные корректировки, необходимые при составлении такой финансовой отчетности.

This article describes the preparation of consolidated financial statements. The main adjustments necessary in the preparation of such financial statements.

Вопросы консолидации финансовой отчетности рассматриваются в международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 27 «Консолидированные и отдельные финансовые отчеты». Этот стандарт применяется для составления и представления консолидированных финансовых отчетов группы предприятий, которые контролируются их материнским предприятием. Этот стандарт распространяется также на учет инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые компании, если предприятие решило или требуется местными законами предоставлять отдельные финансовые отчеты.

В 2008 году вышла новая редакция МСБУ 27 «Консолидированные и отдельные финансовые отчеты». Пересмотренный стандарт является обязательным к применению всеми предприятиями в рамках объединения бизнеса при составлении годовых финансовых отчетов, начиная с 1 июля 2009 года или после этой даты.

Пересмотренный стандарт предусматривает существенные изменения, в том числе особое внимание уделяется изменениям в системе контроля, которые определяются как значительное экономическое событие, - внедрение требований относительно переоценки доли участия по справедливой стоимости на дату приобретения или утраты контроля и отнесения непосредственно на капитал влияния всех операций между участниками с контролируемой и неконтролируемой долей участия, без потери контроля.

Предприятие, контролирующее другое предприятие, называют материнским предприятием. В свою очередь предприятие, которое находится под контролем другого (материнского) предприятия, является его дочерним предприятием. Таким образом, материнское предприятие – это предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

МСБУ 27 определяет контроль как полномочие руководить финансовой и операционной политикой предприятия с целью получения выгод от его деятельности. Обычно материнское предприятие

контролирует дочернее предприятие, если оно владеет более чем половиной голосов последнего, кроме случаев, когда существует четкое свидетельство, что такое владение не обеспечивает контроль.

Вместе с этим контроль может существовать, даже если материнское предприятие владеет половиной или менее половины голосов другого предприятия при условии наличия права:

1) на более чем половину голосов в соответствии с соглашением с другими инвесторами;

2) руководить финансовой и операционной политикой предприятия, предоставленного уставом или соглашением;

3) назначать и освобождать большинство членов высшего руководящего органа предприятия (совета директоров, правления и т.п.);

4) большинство голосов при голосовании на собрании высшего руководящего органа предприятия.

С юридической точки зрения материнское предприятие и его дочерние предприятия являются отдельными юридическими лицами и составляют свои финансовые отчеты. Однако поскольку совет директоров материнского предприятия одновременно владеет решающим голосом в советах директоров дочерних предприятий, то совокупность связанных предприятий (материнского и дочерних) может рассматриваться как отдельная экономическая единица – группа.

Участников (акционеров) и кредиторов материнского предприятия интересуют результаты всех операций, осуществляемых под его контролем, в частности – дочерними предприятиями. В связи с этим наряду с финансовыми отчетами отдельных предприятий составляется отчетность, отражающая финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств группы. Такая отчетность называется консолидированной финансовой отчетностью. Характерной особенностью этой отчетности является то, что активы, обязательства, доходы и расходы двух или более юридически самостоятельных единиц объединяются в отдельную систему финансовых отчетов. Согласно МСБУ 27 консолидированную финансовую отчетность должно подавать материнское предприятие.

Материнская компания, на которую не распространяется требование составления консолидированных финансовых отчетов, подает только отдельные финансовые отчеты. Согласно МСБУ 27 отдельными финансовыми отчетами являются те, которые представлены материнской компанией, инвестором в ассоциированной компании или контролирующим участником в совместно контролируемом предприятии, в которых инвестиции учитываются на основании прямой доли участия в капитале вместо отражения результатов деятельности и чистых активов объекта инвестирования.

Финансовые отчеты материнского и дочерних предприятий, используемые при подготовке консолидированных финансовых отчетов,

должны быть составлены на одну и ту же дату. Консолидированные финансовые отчеты нужно составлять с использованием единой учетной политики для подобных операций и других событий при подобных обстоятельствах.

Консолидированные финансовые отчеты составляются путем последовательного объединения соответствующих статей финансовых отчетов материнского и дочерних предприятий. В процессе консолидации необходимо сделать соответствующие корректировки.

1. Одновременно исключить балансовую стоимость финансовых инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и долю материнского предприятия в собственном капитале каждого дочернего предприятия.

В процессе исключения балансовой стоимости финансовых инвестиций материнского предприятия определяется стоимостная разница требующая переклассификации. Стоимостная разница – это разница между стоимостью приобретения чистых активов (капитала) дочернего предприятия и балансовой стоимостью этих активов на дату приобретения. При этом гудвилл (или отрицательный гудвилл) определяется и отражается в консолидированном балансе согласно международному стандарту финансовой отчетности (МСФО) 3 «Объединение бизнеса».

2. Начислить амортизацию суммы дооценки нетекущих активов, подлежащих амортизации и проверить гудвилл на предмет обесценивания.

3. Исключить все внутригрупповые операции и сальдо.

Внутригрупповые операции – это операции между материнским и дочерним предприятиями одной группы. Внутригрупповое сальдо – сальдо дебиторской задолженности и обязательств на дату баланса, образовавшееся в результате внутригрупповых операций.

4. Определить и отделить долю меньшинства чистых активах и чистой прибыли (убытка) дочерних предприятий. Доля меньшинства – это часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, относящихся к частям капитала, которая не принадлежит материнскому предприятию (прямо или через другие дочерние предприятия).

5. Исключить дивиденды, связанные с кумулятивными привилегированными акциями дочернего предприятия, содержащимися за пределами группы.

6. Определить и отразить отсроченные налоговые активы и обязательства, возникшие в процессе консолидации.

7. Определить и отразить курсовые разницы, возникающие в результате консолидации финансовых отчетов зарубежных дочерних предприятий.

Для осуществления перечисленных корректировок и определения консолидированных сумм в практике используется специальная рабочая таблица.

Согласно МСБУ 27 в консолидированных финансовых отчетах нужно раскрывать:

- 1) подытоженную информацию дочерних предприятий, включая суммы итога активов, итогов обязательств, доходов, прибыли или убытка;
- 2) характер отношений между материнской компанией и дочерним предприятием, если материнская компания не владеет в дочернем предприятии, прямо или непрямо более чем половиной голосов;
- 3) причины, объясняющие, почему право собственности более чем на половину голосов или потенциальных прав голоса в объекте инвестирования не представляет контроля;
- 4) отчетную дату финансовых отчетов дочернего предприятия, если эта дата отличается от даты отчетов материнской компании, и причину использования разных отчетных дат;
- 5) характер и степень любых значительных ограничений относительно способности дочерних предприятий передавать средства материнской компании в виде денежных дивидендов или возврата займов или авансов.

Список литературы: 1. Голов С. Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. – Х.: Фактор, 2008 – 1008 с.

Надійшла до редколегії 13.11.10