

## Тема 7. Консолидированная финансовая отчетность

Одним из перспективных направлений развития бизнеса в настоящее время является создание групп предприятий, связанных между собой экономически, но одновременно остающихся самостоятельными юридическими лицами, в которых одна компания, называемая головной, контролирует одну или несколько других.

Это позволяет существенно укрепить инвестиционный потенциал такого хозяйственного объединения, повысить рентабельность и технологический уровень производства. Создание групп предприятий открывает широкие возможности для проведения ряда групповых операций по экономии финансовых ресурсов, уменьшению налоговых потерь, координации финансовых и материальных потоков внутри группы.

Для анализа состояния и деятельности таких объединений, необходима особая бухгалтерская отчетность - так называемая сводная бухгалтерская отчетность.

Понятие консолидированной финансовой отчетности возникло на рубеже XX в. в США. Потребность консолидации финансовой отчетности связана с процессами концентрации и централизации капитала, создания дочерних и ассоциированных (зависимых) обществ, филиалов и обособленных подразделений компаний.

Консолидированная финансовая отчетность дает возможность пользователям принимать обоснованные решения в отношении группы взаимосвязанных компаний. Это обусловлено тем, что компания, которая контролирует другие компании, может совершать сделки, позволяющие исказить реальное финансовое положение и реальные финансовые результаты деятельности группы. Например, можно манипулировать доходами и расходами отдельных компаний посредством взаимной продажи активов или взаимного оказания услуг по завышенным или заниженным ценам. Такие операции могут ввести в заблуждение внешних пользователей, поскольку финансовая отчетность каждой компании в отдельности не позволяет выявить и оценить влияние внутригрупповых операций.

Однако с вступлением в силу Федерального закона № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. «О консолидированной финансовой отчетности» (далее — Федеральный закон № 208-ФЗ), направленного на повышение качества и прозрачности финансовой информации российских организаций и устанавливающего общие требования к обязательному составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, ситуация изменилась.

В соответствии с Методическими рекомендациями № 112 сводная (консолидированная) отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение и финансовые результаты предприятия по истечении отчетного периода и включающая данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству места их

государственной регистрации. Также консолидированная финансовая отчетность отражает финансовые результаты группы взаимосвязанных определенными хозяйственными и бюджетными отношениями организаций. Данная отчетность не заменяет, а дополняет документацию, отражающую общую финансовую деятельность основного предприятия.

При этом следует помнить, что бухгалтерская отчетность объединяется в сводную в следующих случаях.

**Для дочерних обществ, если:**

- головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- головная организация может иными способами определять решения, принимаемые дочерним обществом.

**Для зависимых обществ, если:**

- головная организация имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Консолидированная отчетность составляется для обобщения сведений о состоянии требований и обязательств, собственных средств (чистых активов), финансовых результатов, а также рисков по всем компаниям, входящим в группу. Отчетность должна составляться таким образом, как если бы материнская и все ее дочерние компании являлись единым предприятием. Операции и сделки между компаниями, входящими в группу, при консолидации исключаются. При этом консолидированной группой признается не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц, в котором одна (головная) организация оказывает прямо или косвенно (через третье лицо) существенное влияние на решения, принимаемые органами управления других юридических лиц.

1. В соответствии с пунктом 2 статьи 1 Федерального закона № 208-ФЗ под *консолидированной финансовой отчетностью* понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций — группы организаций, определяемой в соответствии с МСФО.

2. Федеральный закон № 208-ФЗ распространяется на:

- кредитные организации;
- страховые организации;
- иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

При этом порядок представления и публикации консолидированной финансовой отчетности устанавливается:

- для кредитных организаций — Центральным банком РФ
- для организаций, выполняющих государственный оборонный заказ,

3. Составляется консолидированная финансовая отчетность в соответствии с МСФО наряду с бухгалтерской отчетностью, составляемой в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Следует помнить, что в соответствии со статьей 4 Федерального закона № 208-ФЗ консолидированная финансовая отчетность подразделяется на годовую и промежуточную.

Промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется на русском языке участникам организации, в том числе акционерам (если такое представление предусмотрено ее учредительными документами). Кроме того, кредитные организации представляют отчетность в Центральный банк Российской Федерации (в случаях, установленных Центральным банком Российской Федерации).

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется на русском языке:

- Участникам организации, в том числе акционерам (в порядке, определяемом учредительными документами организации).
- Организациями, за исключением кредитных организаций, — в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти (в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации).
- Кредитными организациями — в Центральный банк Российской Федерации (в порядке, определяемом Центральным банком Российской Федерации).

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность, и подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации. Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту (аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью).

4. Надзор за соблюдением сроков представления и публикации консолидированной финансовой отчетности организациями осуществляет:

- уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством Российской Федерации (за исключением кредитных организаций);
- Центральный банк Российской Федерации — за кредитными организациями.

5. Организация должна публиковать годовую консолидированную финансовую отчетность. При этом отчетность считается опубликованной, если она размещена в информационных системах общего пользования (интернет) или опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц, или в отношении указанной отчетности

проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц, независимо от целей получения данной отчетности, по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

В настоящее время публикация отчетности на бумажных носителях не является обязательной. В то же время согласно статье 16 «Публичность бухгалтерской отчетности» Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям».

Публикация консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям (не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность).

6. Согласно статье 8 Федерального закона № 208-ФЗ организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность:

1. начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории РФ (порядок признания и применения МСФО на территории РФ еще не установлен), за исключением организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам;

2. начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, но не ранее чем с отчетности за 2015 год, для организаций, облигации которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Балансы и отчеты о финансовых результатах объединяются постатейно и построчно посредством суммирования показателей в аналогичных статьях с данными об имуществе, обязательствах, акционерном капитале; доходах, расходах, прибылях и убытках. В российской практике постатейное суммирование показателей осуществляется без осложнений, так как применяемые формы отчетности большинства организаций имеют построчную стандартизацию. Показатели каждой строки отчета строго регламентируются и легко идентифицируются по их содержанию. Давать дополнительные консолидационные бухгалтерские проводки на счетах не требуется. В них нет нужды.

При постатейном суммировании отчетов материнского и дочернего общества следует исключить дублирование по следующим статьям, представленным на схеме.

I Показатели, элиминируемые в консолидируемых отчетах I

Расчеты между консолидированными компаниями

Операции по инвестициям в дочерние компании

Операции по доходам, расходам и прибыли от реализации между консолидированными компаниями

Нереализованные прибыли и убытки от операций между консолидированными компаниями

1. Расчетные операции, проведенные между материнскими и дочерними обществами. Взаимно погашается в консолидированном балансе сальдо по счету взаимных расчетов с дочерними и материнскими обществами. Расчеты по дебиторской и кредиторской задолженности по всем счетам отражаются только по сальдо, относящемуся к другим компаниям и организациям. Суммы расчетов между консолидированными обществами элиминируются и в консолидированной отчетности не показываются.

Расчеты по дивидендам, выплаченным дочерними обществами материнским, должны быть элиминированы в консолидированной отчетности. Следует исключить показатели выплаты дивиденда в дочернем обществе и получения дивиденда и его зачисления в доходы материнского общества. Плюс и минус одинаковой суммы приводят к нулевому результату.

2.

Операции по инвестициям в дочерние общества. Исключаются балансовая стоимость инвестиций материнского общества в каждое дочернее общество и доля материнского общества в акционерном капитале каждого дочернего общества. Следует исключать также инвестиции одних дочерних компаний данной сферы консолидации в другие. Затраты в инвестиции чаще всего превышают соответствующую долю инвестора в акционерном капитале. Разница, которая возникает, элиминируется за счет уменьшения нераспределенной прибыли, если ее недостает — дополнительного капитала дочернего общества. Акции дочернего общества, приобретаемые по ценам фондового рынка, превышающим их балансовую стоимость в дочернем обществе, можно корректировать по стоимости при первой консолидации за счет переоценки имущества по рыночным ценам и введения в баланс показателя стоимости деловой репутации на недостающую разницу в стоимости. Об этом методе было сказано выше. 3.

Операции по доходам, расходам и прибыли от реализации между консолидированными обществами. Исключаются внутри-групповые операции и сальдо по выручке от реализации, соответствующим расходам и прибыли с тем, чтобы в консолидированной отчетности не завышались объемы операций с внешними организациями и их финансовые результаты. Получение данных для элиминирования названных показателей заставляет вести учет операций по продажам, осуществляемым между обществами единой сферы консолидации. Учет продаж и их финансовых результатов по операциям между компаниями, входящими в консолидированную группу, необходимо вести отдельно от других операций по продажам. 4.

Нереализованные прибыли и убытки от операций между консолидированными обществами.

Исключаются финансовые результаты по внутригрупповым операциям, полностью завершённым в одних обществах, включаемых в консолидируемую отчетность, и незаконченным либо не полностью законченным — в других. Например, общество Д реализовало своему материнскому обществу М полуфабрикаты на 16 млн. долл. и получило от этой операции 3,2 млн. долл. прибыли, которую оно отразило в своей бухгалтерской отчетности. К концу отчетного периода в обществе М успели переработать и реализовать на сторону, за пределы сферы консолидации полуфабрикатов Д только на 12 млн. долл. Следовательно, в консолидированную отчетность нельзя включать все 3,2 млн. долл. прибыли Д. Ее следует уменьшить на одну четверть:  $3,2 : 4 = 0,8$  млн. долл., одновременно уменьшив на эту величину стоимость производственных запасов в обществе М.

Необходимость в элиминировании показателей консолидируемых отчетов может также возникнуть из-за:

- различия сроков проведения операций. Эти различия возникают в одних отчетных периодах, прекращаются в других;
- различных сроков окончания отчетного года;
- отсутствия единой учетной политики на разных предприятиях сферы консолидации.

Консолидированная отчетность материнского и дочернего обществ. Обобщение двух финансовых отчетов юридических лиц, самостоятельных в правовом отношении компаний представляется простейшим вариантом консолидированной отчетности.

Пример. Консолидированная отчетность составляется материнским обществом М с включением в нее отчетности дочернего общества Д. Уставный капитал общества М состоит из 80 тыс. обыкновенных акций номинальной стоимостью 5 тыс. руб. Уставный капитал общества Д состоит из 90 тыс. обыкновенных акций по 2 тыс. руб. каждая. Общество М приобрело 50 тыс. обыкновенных акций Д за 124,7 млн. руб.

В сокращенном виде приводим баланс и отчет о финансовых результатах и составленные на их основе консолидированные отчеты (в млн. руб).

Консолидированная отчетность составлена путем построчного сложения показателей отчетов М и Д с учетом элиминирования некоторых из них. Показатели по строкам 16, 19, 22 в консолидированном отчете о прибылях и убытках получены путем вычислений в увязке с другими показателями.

Элиминирование. Исключено влияние на показатели консолидированной отчетности взаимных расчетов материнского и дочернего обществ. Сальдо расчетов 27,5 млн. руб. по строкам 6,12.

Исключено влияние инвестиций в дочернее общество по строке 2.

Исключается из уставного капитала общества Д 50 тыс. обыкновенных акций по 2 тыс. руб. (100 млн. руб.), купленных компанией М (строка 8).  
Общество М Общество Д Элиминирование Показатели баланса № стр. №

стр. Дебет № стр. Кредит Консолидированный отчет АКТИВ Основные средства 1 488,3 245,3 733,6 Инвестиции в ценные бумаги общества Д 2 124,7 8,9 124,7 - Запасы 3 336,0 159,2 10 1,5 493,7 Дебиторы 6 110,5 55,8 12 27,5 138,8 в том числе расчеты с дочерними обществами 6,1 27,5 12,1 27,5 Денежные средства 7 55,8 18,4 74,2 Всего активов 1115,3 478,7 1440,3 ПАССИВ Уставный капитал 8 400,0 180,0 2 100,0 480,0 в том числе «Интересы меньшинства» 8,1 80,0 Добавочный капитал 9 150,0 61,0 2 24,7 186,3 Нераспределенная прибыль 10 201,9 50,2 10,3 11,1 + 1,5 10 11,1 250,6 Долгосрочные займы 11 175,0 125,0 300,0 Кредиторы 12 188,4 62,5 6 27,5 223,4 в том числе расчеты с материнским обществом 12,1 27,5 6,1 27,5 Всего пассивов 1115,3 478,7 1440,3 Отчет о прибылях и убытках

Показатели № стр. Общество М Общество Д Элиминирование Консолидированный № стр. Дебет № стр. Кредит 1 2 3 4 5 6 7 8 9 Выручка 13 1314,5 508,2 16 1,5 1821,2 Налоги и акцизы 14 265,2 106,4 371,6 Себестоимость 15 816,4 309,8 1126,2 Прибыль от реализации 16 232,9 92,0 13 1,5 323,4 1 2 3 4 5 6 7 8 9 Внереализационная прибыль 17 14,9 12,5 23 11,1 16,3 Внереализационный убыток 18 28,1 7,3 35,4 Валовая балансовая прибыль 19 219,7 97,2 12,6 304,3 Налог на прибыль 20 103,4 56,9 160,3 Чистая прибыль 22 116,3 40,3 12,6 144,0 Дивиденд 23 40,0 20,0 17 11,1 48,9 Исключается из добавочного капитала общества Д 24,7 млн. руб.

(строка 9), так как 50 тыс. обыкновенных акций были приобретены за 124,7 млн. руб.:  $124,7 - 100 = 24,7$ , с премией в 24,7 млн. руб., которые исключаются из добавочного капитала.

Общество Д выплатило в качестве дивиденда 20 млн. руб., из которых 55,5% выплачено материнскому обществу. Сумма полученного дивиденда — 11,1 млн. руб. — в обществе М зачислена во внереализационные доходы. Эта сумма исключается по строке 17. По строке 10 на 111 млн руб. уменьшается нераспределенная прибыль М и на эту же сумму увеличивается нераспределенная прибыль Д.

Прибыль общества М завышена на 1,5 млн. руб. за счет нереализованной прибыли, оставшейся в производственных запасах. На эту сумму элиминируются показатели 3, 10, 13, 16.

Возможны и другие варианты элиминирования. В нашем случае в ходе элиминирования уменьшались показатели актива и одновременно уменьшались показатели пассива. Если изменения происходят только в активе или только в пассиве баланса, то один из показателей уменьшается, а другой увеличивается.

В консолидированном балансе при полном зачете уставного капитала общества Д должен остаться уставный капитал материнского общества в размере 400 млн. руб. В нашем примере консолидированный уставный капитал равен 480 млн. руб. Это означает, что необходимо выделить из этого показателя «Интересы меньшинства» в 80 млн. руб. Из 90 тыс. акций общества Д у меньшинства акционеров осталось 40 тыс. акций номинальной стоимостью по 2 тыс. руб., что и составляет 80 млн. руб.

У меньшинства акционеров осталась доля инвестиции в АО Д, равная 44,5% (40 000 : 90 000). Поэтому доля меньшинства в чистой прибыли АО Д составляет:  $40,3 \times 0,445 = 17,9$  млн. руб., а сумма дивидендов, начисленная меньшинству:  $20 - 11,1 = 8,9$  млн. руб.

Дополнительные раскрытия в консолидированной финансовой отчетности. Необходимо приводить перечень существующих дочерних обществ с указанием доли участия или процента принадлежащих материнскому обществу голосующих акций, а также раскрывать причины, по которым консолидированная отчетность не представлялась с указанием методов отражения имеющихся дочерних обществ в финансовой отчетности материнского.

Если при составлении консолидированной финансовой отчетности в нее включались отчеты, составленные на основе неодинаковой учетной политики, этот факт необходимо раскрывать и показывать удельный вес статей финансовой отчетности, к которым применялась различная учетная политика.

В консолидированной финансовой отчетности необходимо также раскрывать:

- характер отношений между материнской и дочерними компаниями, если материнская не обладает более чем половиной голосующих акций дочерней компании;
- названия компании, в которых материнская имеет более половины голосующих акций, но данные компании не признаны в качестве дочерних из-за отсутствия существующего контроля над ними;
- влияние на финансовое положение материнской компании на отчетную дату и результаты финансовой деятельности за отчетный период операции по приобретению и отчуждению дочерних компаний.

Заключительные этапы процесса консолидации баланса включают следующие шаги:

в баланс переносится строка нераспределенной прибыли из отчета о нераспределенной прибыли;

- в отчете о прибылях и убытках находится итог колонки «Интересы меньшинства» и переносится этот итог в колонку консолидированного баланса;
- суммируются все счета баланса по строкам и получаются счета консолидированного баланса;
- проверяется равенство сумм активов и пассивов консолидированного баланса.



### Примеры распространенных операций:

Операция	Материнская компания М	Дочерняя компания Д
<b>1.М покупает 100% Д за \$10 млн.</b>	М раскрывает актив стоимостью \$10 млн.	Бухгалтерский баланс Д остается неизменным
<b>2.Затем М продает \$50 млн. (49+1) Д и получает прибыль \$1 млн</b>	М раскрывает продажи в размере \$50 млн., \$49 млн. и прибыль в размере \$1 млн.	Д раскрывает актив стоимостью 50 млн. (49 +1)
<b>3.Д выплачивает М дивиденды в сумме \$1 млн.</b>	М раскрывает прибыль в размере \$1 млн.	Д раскрывает выплату дивидендов на сумму \$1 млн.
<b>4.М кредитует Д на сумму \$5 млн.</b>	М раскрывает актив на сумму \$5 млн.	Д раскрывает обязательство в размере \$5 млн.

Приведенные выше операции демонстрируют необходимость принципа исключения, поскольку все операции происходят внутри группы и не оказывают влияния на сторонние по отношению к группе организации. Данные операции будут отражены в консолидированном балансе группы компаний следующим образом:

#### Операция 1

Поскольку М покупает Д, то, соответственно, М отразит затраты на приобретение Д в качестве актива на сумму \$10 млн. Баланс Д останется неизменным. При консолидации, актив стоимостью \$10 млн. в балансе М будет исключен. Активы и обязательства М и Д будут построчно сложены (кроме акционерного капитала Д).

#### Операция 2

Прибыль от операции внутри группы составила \$1 млн. (прибыль М, затраты Д - \$1млн из \$50 млн.) должна быть исключена. Прибыль М будет уменьшена на \$1 млн., затраты и активы Д будут также уменьшены на \$1 млн.

Получение прибыли возможно только от операций со сторонними организациями, а не от операций внутри группы.

### Операция 3

При консолидации прибыль от дивидендов М и расходы на выплату дивидендов Д взаимно исключаются.

### Операция 4

При консолидации актив М и обязательство Д равны и противоположны по значению. В консолидированной отчетности они взаимно исключаются, поскольку относятся только к операциям внутри группы.

Теперь рассмотрим расчет показателей гудвилла и доли меньшинства. В консолидированной финансовой отчетности, как правило, возникают показатели гудвилла и доли меньшинства. Гудвилл представляет разницу между фактической суммой платежа за приобретаемые акции дочерней компании и справедливой стоимостью доли материнской компании в чистых активах дочерней компании, определяемую на дату приобретения в соответствии с п. 51 МСФО (IFRS) 3. Справедливая стоимость чистых активов исчисляется как разница между активами и обязательствами дочерней компании на дату приобретения. Пример расчета гудвилла (в тыс. руб.) приведен ниже (цифры условные).

Инвестиция в капитал дочерней компании (100% акций)	30 000
Собственный капитал (чистые активы) дочерней компании по РСБУ	27 000
Чистые активы дочерней компании по справедливой стоимости (МСФО)	25 600
Гудвилл (30000 - 25600)	4 400

Важно отметить, что расчет гудвилла при приобретении контроля над компанией по частям осуществляется исходя из сумм чистых активов подконтрольной компании на соответствующие даты приобретения согласно п. 59 МСФО 3.

Пример расчета гудвилла (в млн руб.) при постепенном приобретении долей уставного капитала компании приведен в таблице 1.

**Таблица 1**

Дата приобретения	Затраты на приобретение	Чистые активы на дату приобретения	Доля в чистых активах	Гудвилл (1) – (3)
	(1)	(2)	(3)	(4)
12 февраля 2004 г.	9000	50000	50000 x15%	1500

			= 7500	
15 сентября 2004 г.	16000	78000	78000 x20% = 15600	400
17 декабря 2005 г.	23000	80000	80000 x30% = 24000	(1000)
Итого	48000	-	47 100	900

Доля меньшинства представляет часть чистых активов дочерней компании, которая приходится на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании. Пример: если материнская компания покупает только 60% голосующих акций дочерней компании, то 40% не принадлежит материнской компании. Это и есть часть чистых активов дочерней компании, представляющая долю меньшинства.

В консолидированном бухгалтерском балансе доля меньшинства должна быть представлена отдельно от обязательств и акционерного капитала. В соответствии с п. 22 МСФО 27 доля меньшинства определяется по формуле:

$DM = DM_{нчa} + DM_{D}$ , где  $DM$  - доля меньшинства,  $DM_{нчa}$  - доля меньшинства в чистых активах дочерней компании на дату приобретения,

$DM_{D}$  - изменение доли меньшинства после приобретения акций дочерней компании.

Расчет доли меньшинства в чистых активах дочерней компании приведен в таблицах 2-4.

Таблица 2 - Доля меньшинства на дату приобретения

Структура чистых активов (капитала) дочерней компании на дату приобретения	Сумма, руб.	Доля миноритарных акционеров, %	Доля меньшинства, руб.
Уставный капитал, в том числе:	1000000		
обыкновенные акции	900000	25	225000
привилегированные акции	100000	60	60000
Резервный капитал	150000	25	37500
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2000000	25	500000

Итого ДМнча	3150000	-	822500
-------------	---------	---	--------

Таблица 3 - Изменение доли меньшинства

Основание изменения доли меньшинства	Влияние на чистую прибыль, руб.	Доля миноритарных акционеров, %	Изменение доли меньшинства, руб.
Чистая прибыль первого отчетного года после даты приобретения акций дочерней компании	2400000	25	-
Дивиденды по привилегированным акциям, находящимся в собственности миноритарных акционеров	(40000)	-	40000
Чистая прибыль для распределения между материнской компанией и долей меньшинства	2360000	25	590000
Исключение внутригрупповых продаж	(120000)	25	(30000)
Итого ДМ D	2240000	-	600000

Таблица 4 - Доля меньшинства после первого отчетного года

Показатели	Сумма, руб.
ДМнча	822500
ДМдельта	600000
Итого ДМ	1422500

Применительно к рассмотренному примеру предлагаются следующие корректировки.

Формирование доли меньшинства:  
Дебет «Капитал дочерней компании» - 3 150 000 руб.,

Кредит «Инвестиции в дочернюю компанию» - 2 327 500 руб.,  
Кредит «Доля меньшинства» - 822 500 руб.

Исключение инвестиций в дочернюю компанию и признание доли меньшинства:

Дебет «Дивиденды по привилегированным акциям» - 40 000 руб.,

Дебет «Чистая прибыль отчетного периода» - 590 000 руб.,

Кредит «Обесценение гудвилла дочерней компании» - 55 000 руб.,

Кредит «Чистая прибыль» - 30 000 руб.,

Кредит «Доля меньшинства» - 545 000 руб.

Поясним, что информация об исключении внутригрупповых продаж формируется путем следующих корректировок:

Дебет «Выручка от продаж» - 500 000 руб.,

Кредит «Себестоимость продаж» - 380 000 руб.

Дебет «Чистая прибыль» - 120 000 руб.

В результате исключения внутригрупповых продаж доля меньшинства подлежит уменьшению на 30 000 руб. ( $120\,000 \times 25\%$ ).

При расчете доли меньшинства может возникнуть ситуация, когда чистый убыток, приходящийся на долю меньшинства, превышает ее. В таком случае доля меньшинства будет доведена до нуля, а величина превышения будет отнесена в уменьшение чистых активов группы, сформированных с учетом доли материнской компании в чистых активах дочерних компаний. При условии получения дочерней компанией прибыли в последующие отчетные периоды такая прибыль будет относиться на увеличение чистых активов группы до момента покрытия ранее отнесенного превышения убытка дочерней компании над долей меньшинства (п. 35 МСФО 27). После восстановления чистых активов группы оставшаяся часть чистой прибыли дочерней компании подлежит распределению между группой (долей материнской компании) и долей меньшинства в установленном порядке. Таким образом, консолидация баланса группы предприятий представляет собой сложную систему, изучение которой приводит к правильному пониманию и составлению финансовой отчетности в соответствии с принципами международных стандартов.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках составляется суммированием счетов прибылей и убытков из отчетностей предприятий, входящих в группу, и исключения доходов и расходов, возникших в результате операций внутри группы, так как концерн не может реализовывать прибыли и убытки от операций внутри себя самого. В консолидированный отчет о прибылях и убытках включаются лишь финансовые результаты, полученные от операций с третьими лицами, не входящими в состав концерна

При составлении консолидированного отчета о прибылях и убытках может возникнуть ситуация, когда предприятия группы используют разные методы учета затрат - метод полных затрат или метод прямых затрат. Поэтому в ходе подготовки консолидированной отчетности необходимо составлять все отчеты о прибылях и убытках отдельных предприятий группы

по одному методу. Всем предприятиям концерна рекомендуется с самого начала придерживаться одного метода учета затрат для составления консолидированного отчета о прибылях и убытках.

Предположим, что у головной организации ОАО «Интервал» имеется дочерняя компания ОАО «Фрегат». Доля участия головной организации в дочерней компании 60%

Показатель	Сумма, тыс. руб
<b>Данные ОАО «Интервал»</b>	
Финансовые вложения в капитал дочернего общества (60% акций)	800
Стоимость материалов, приобретенных у дочернего общества,	8000
<b>Данные ОАО «Фрегат»</b>	
Номинальная стоимость уставного капитала	1000
Выручка от продажи продукции головной организации	8000
Прибыль от продажи продукции головной организации	200
в том числе от продажи материалов	200

Первым этапом составления консолидированного «Отчета о прибылях и убытках» является построчное суммирование Отчетов (прибылей и убытков) головной организации и его дочернего общества. Данные «Отчетов прибылей и убытков» головной организации и его дочернего общества сведены в Таблицу 1 и Таблицу 2 соответственно.

Таблица 1 - Расшифровка отчета о прибылях и убытках» ОАО «Интервал» на 1 января

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	10	10 850	--
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	20	6330	--
Валовая прибыль	29	4520	--
Коммерческие расходы	30	(580)	(--)
Управленческие расходы	40	(2430)	(--)
Прибыль (убыток) от продаж	50	1510	--
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	60	50	--
Проценты к уплате	70	--	--
Доходы от участия в других организациях	80	50	--
Прочие доходы		199	--

	<b>90</b>		
Прочие расходы	<b>00</b>	(1095)	(--)
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	<b>40</b>	714	--
Отложенные налоговые активы	<b>41</b>	--	--
Отложенные налоговые обязательства	<b>42</b>	--	--
Текущий налог на прибыль	<b>50</b>	(214)	(--)
			--
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	<b>90</b>	500	
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	<b>00</b>	--	--
Базовая прибыль (убыток) на акцию		--	--
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		--	--

Таблица 2 – Расшифровка отчета о прибылях и убытках» ОАО «Фрегат» на 1 января

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	<b>10</b>	6230	--
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	<b>20</b>	4020	--
Валовая прибыль	<b>29</b>	2210	--
Коммерческие расходы	<b>30</b>	(385)	(--)
Управленческие расходы	<b>40</b>	(1104)	(--)
Прибыль (убыток) от продаж	<b>50</b>	721	--
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	<b>60</b>	-	--
Проценты к уплате	<b>70</b>	-	--
Доходы от участия в других организациях	<b>80</b>	10	--
Прочие доходы	<b>90</b>	133	--
Прочие расходы	<b>00</b>	(508)	(--)
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	<b>40</b>	356	--
Отложенные налоговые активы	<b>41</b>	-	--
Отложенные налоговые обязательства	<b>42</b>	-	--
Текущий налог на прибыль	<b>50</b>	(156)	(--)
			--
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	<b>90</b>	200	--
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	<b>00</b>	-	--

Базовая прибыль (убыток) на акцию		-	--
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		-	--

В результате сложения данных отчетов мы получаем промежуточные данные для отчета о прибылях и убытках» группы «Интервал»

Промежуточный «Отчет о прибылях и убытках» группы «Интервал»

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	10	17080	--
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	20	10350	--
Валовая прибыль	29	6730	--
Коммерческие расходы	30	(965)	(--)
Управленческие расходы	40	(3534)	(--)
Прибыль (убыток) от продаж	50	2231	--
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	60	50	--
Проценты к уплате	70	--	--
Доходы от участия в других организациях	80	60	--
Прочие доходы	90	332	--
Прочие расходы	00	(1603)	(--)
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	40	1070	--
Отложенные налоговые активы	41	--	--
Отложенные налоговые обязательства	42	--	--
Текущий налог на прибыль	50	(370)	(--)
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	90	700	--
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	00	--	--
Базовая прибыль (убыток) на акцию		--	--
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		--	--

Поскольку головная организация не обладает 100% в капитале дочернего общества, на следующем этапе необходимо исчислить долю меньшинства в прибыли дочернего общества. В консолидированной расшифровке отчета о прибылях и убытках показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для



составления промежуточной расшифровке отчета о прибылях и убытках определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве. Показатель доли меньшинства в прибыли дочернего общества равен 80 тыс. руб. (200 x 40%). В сводном «Отчете о прибылях и убытках» и сводном балансе показатель доли меньшинства показывается по отдельной статье "Доля меньшинства", а показатель нераспределенной прибыли уменьшается на эту же сумму.

Если дочернее общество получило за отчетный период убыток, то в сводном «Отчете о прибылях и убытках» выделяется показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества.

Далее необходимо произвести следующие действия.

Из промежуточной расшифровке отчета о прибылях и убытках исключаются дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества (50 тыс. руб.).

Из промежуточной расшифровке отчета о прибылях и убытках исключается выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерним обществом. Для этого исключается сумма 8000 тыс. руб.

Из промежуточной расшифровке отчета о прибылях и убытках исключается стоимость продукции, реализованной головным обществом - дочернему в текущем периоде. В рассматриваемом примере стоимость списанных в истекшем периоде дочерним обществом материалов, приобретенных у головной организации, равна 7800 тыс. руб. (8000 - 200). Данная сумма подлежит исключению из промежуточного Отчета. Кроме этого, в балансе головной организации отражены материалы на сумму 8000 тыс. руб., приобретенные им у головной организации и не списанные на себестоимость реализованной продукции в текущем периоде. Сумма выручки от реализации, приходящаяся на данные материалы, была исключена из промежуточного Отчета (в составе 8000 тыс. руб.).

Нереализованная прибыль от продажи материалов головной организации на сумму 8000 тыс. руб., отраженная в расшифровке отчета о прибылях и убытках дочернего общества, составила 200 тыс. руб. Часть нереализованной прибыли, относящейся к доле меньшинства (80 тыс. руб.), исключена из промежуточного баланса. Следовательно, на сумму нереализованной прибыли меньшинства (80 тыс. руб.) должна быть уменьшена и себестоимость проданных материалов, отраженная в промежуточной расшифровке.

После выполнения всех перечисленных операций следует пересчитать значения показателей консолидированного «Отчета о прибылях и убытках».

Полученная расшифровка консолидированного отчета о прибылях и убытках

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	10	9080	--
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	20	2470	--
Валовая прибыль	29	6610	--
Коммерческие расходы	30	(965)	(--)
Управленческие расходы	40	(3534)	(--)
Прибыль (убыток) от продаж	50	2111	--
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	60	50	--
Проценты к уплате	70	--	--
Доходы от участия в других организациях	80	10	--
Прочие доходы	90	332	--
Прочие расходы	00	(1603)	(--)
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	40	900	--
Отложенные налоговые активы	41	--	--
Отложенные налоговые обязательства	42	--	--
Текущий налог на прибыль	50	(370)	(--)
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	90	500	--
<b>Доля меньшинства в чистой прибыли</b>	95	80	
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	00	--	--
Базовая прибыль (убыток) на акцию		--	--
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		--	--

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разрабатываемым головной организацией. При этом типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям отчетности. Головная организация устанавливает объем, строки и порядок представления информации и формы отчетности, представляемой им дочерними и зависимыми обществами, и требованиями к ней. При этом учитываются требования, выдвигаемые учредителями для целей формирования сводной информации по группе. Дочерние и зависимые общества обязаны учитывать эти требования при разработке форм бухгалтерской отчетности.