

# Консолидированная финансовая отчетность



Составитель С.Н. Карельская  
Н.А. Соколова

## Стандарты, регламентирующие формирование и представление консолидированной финансовой отчетности, а именно:

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»;

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»;

МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»;

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»;

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Материалы: **Н.В. Генералова** Техника формирования консолидированной финансовой отчетности по МСФО // <http://buh.ru/articles/documents/38717/>

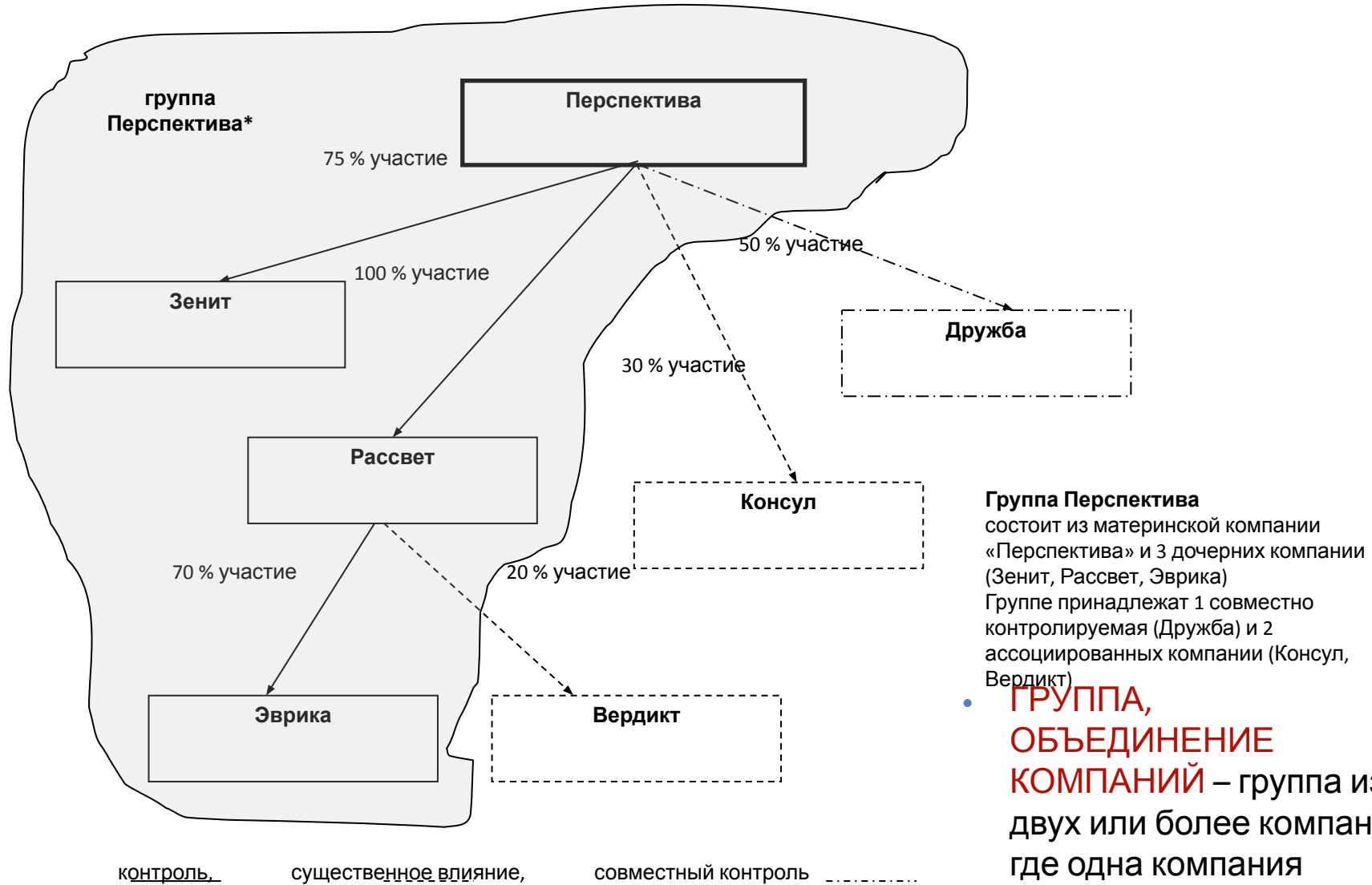
# Определение

**Консолидированная финансовая отчетность** – это финансовая отчетность **группы компаний**, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств **единого субъекта экономической деятельности**.

**Дочерней компанией** является компания, находящаяся **под контролем материнской компании**.

**Материнская компания** - это компания, **контролирующая одну или несколько дочерних компаний**.

# Группа



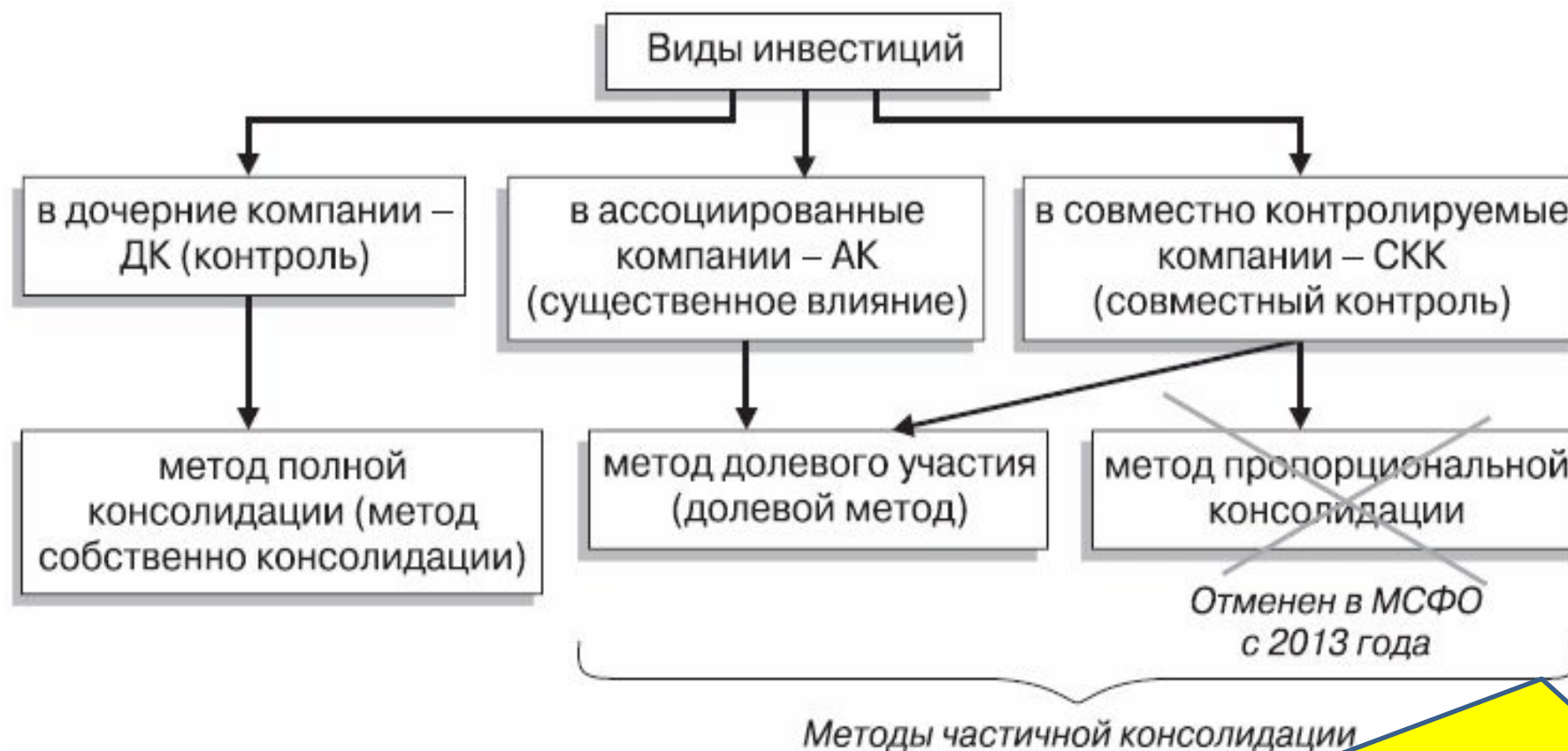
**Группа Перспектива** состоит из материнской компании «Перспектива» и 3 дочерних компании (Зенит, Рассвет, Эврика) Группе принадлежат 1 совместно контролируемая (Дружба) и 2 ассоциированных компании (Консул, Вердикт)

- **ГРУППА, ОБЪЕДИНЕНИЕ КОМПАНИЙ** – группа из двух или более компаний, где одна компания контролирует все остальные.

# Техника формирования КФО

- Чтобы составить КФО, нужно выявить наличие вложений в три типа компаний.
- Для этого нужно проанализировать информацию по счету «Финансовые вложения» (по российскому плану счетов - счет 58 «Финансовые вложения»):
  - ✓ дочерние компании (ДК);
  - ✓ ассоциированные компании (АК);
  - ✓ совместно контролируемые компании (СКК).

# Методы консолидации



Ранее (до 2013 года) с учетной точки зрения существовало отличие между отражением вложений в ассоциированные и совместно контролируемые компании (к вложениям в СКК помимо долевого метода мог также применяться метод пропорциональной консолидации).

# Дочерние компании

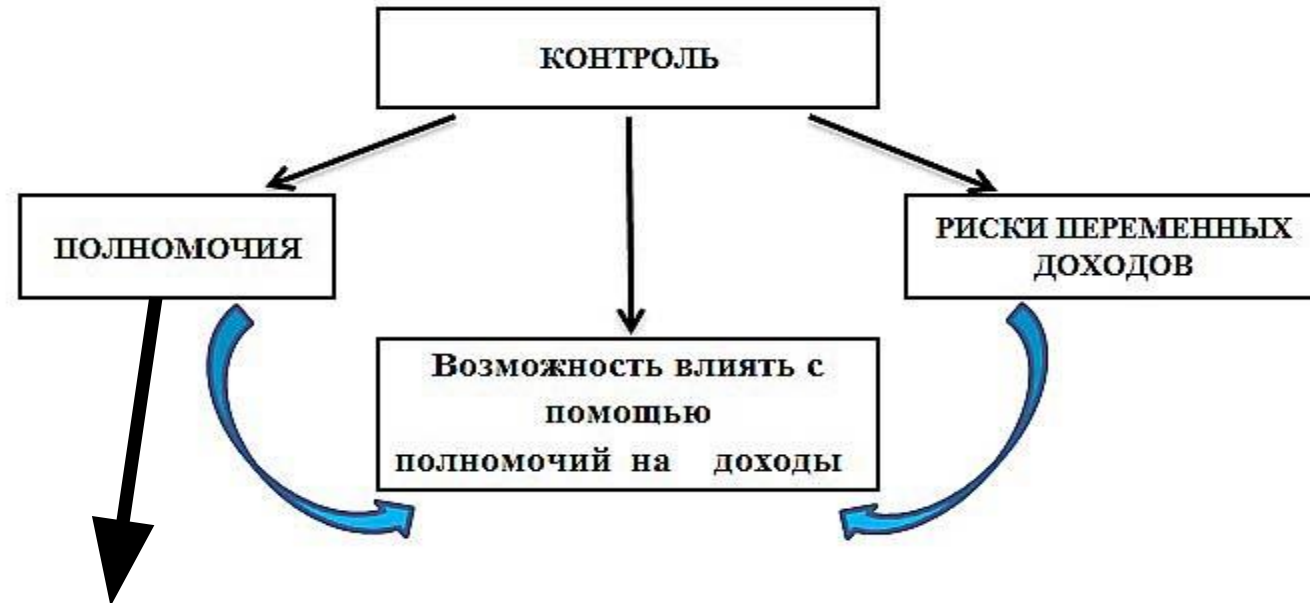
- В целом можно говорить, что одна компания (материнская) **контролирует** другую компанию (дочернюю), когда, когда владеет прямо или косвенно более чем половиной её голосующих акций, **т.е. когда участие составляет от 50 до 100%**

# Контроль

- одно из центральных понятий в методологии консолидации, поскольку в зависимости от его определения и **детерминируются отношения «дочь - мать»**.
- В настоящее время в МСФО сформулировано понятие **«контроль над объектом инвестиций»**:
  - инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если:
    - 1) инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет место право на получение такого дохода,
    - 2) а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.
- При этом контроль материнской компании над дочерней компанией является частным случаем контроля инвестора над объектом инвестиции.



# Контроль – это



Полномочия – право управления значимой деятельностью.  
Значимая деятельность – значительно влияет на размер дохода.

# Полномочия

- - права управления значимой деятельностью, могут осуществляться посредством:



# 1. Право голоса

- инвестор, который является держателем контрольного пакета прав голоса (более 50% акций), при отсутствии каких-либо других факторов обладает контролем над инвестируемой компанией.
- *! В современном мире купить 100% акций (или более 50%) акций другой компании, чтобы получить доступ к управлению ее активами – теперь это необязательно, да и слишком дорого.*



## 2. Полномочия без контрольного пакета прав голоса

- Инвестор без контрольного пакета прав голоса имеет полномочия:
- А) если он договорился (существуют договорные соглашения — contractual arrangement) с достаточным количеством другим акционеров и может руководить их голосованием так, чтобы инвестор мог принимать решения в отношении значимой деятельности.
- Б) если он имеет потенциальные права голоса – конвертируемые инструменты или опционы, включая форвардные договоры.
- в) если остальные акционеры распылены и разобщены

# Пример 1. Определите имеет ли инвестор полномочия?

- *Инвестор приобретает 48 процентов голосующих акций объекта инвестиций. Держателями оставшихся прав голоса являются тысячи акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми из других акционеров или принимать коллективные решения.*
- *В этом случае, исходя из абсолютного размера пакета инвестора и относительного размера других пакетов акций, можно заключить, что такой инвестор обладает доминирующей долей участия. Причем степень доминирования такая, что не нужны любые другие доказательства наличия полномочий.*

# Пример 2. Определите имеет ли инвестор полномочия?

- Инвестору А принадлежит 40 процентов голосующих акций объекта инвестиций, а двенадцати другим инвесторам принадлежат по 5 процентов голосующих акций объекта инвестиций.
- Соглашение между акционерами предоставляет инвестору право назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членов руководства, отвечающих за управление значимой деятельностью.
- Чтобы изменить соглашение, требуется решение, принятое **большинством в две трети голосов акционеров.**
- *12 акционеров по 5% = 60% доля владения и это меньше, чем две трети (67%). Такой расклад означает, что соглашение между акционерами может быть изменено только в случае, если главный акционер сам решит это сделать. Право назначить и увольнять руководящих сотрудников, которые управляют значимой деятельностью, означает, что сам главный акционер управляет значимой деятельностью. И значит, у него есть полномочия.*

## Пример 3. Определите имеет ли инвестор полномочия?

Инвестор А является держателем **45 процентов голосующих акций** объекта инвестиций. Имеется еще два других инвестора, каждому из которых принадлежит **26 процентов** голосующих акций объекта инвестиций. Остальные голосующие акции принадлежат трем другим акционерам **по 1 проценту каждому**. Каких-либо других договоренностей, затрагивающих процесс принятия решений, нет.

- *Здесь главный инвестор не обладает полномочиями, потому что для того, чтобы лишить инвестора возможности управлять значимой деятельностью, достаточно будет объединиться для совместных действий лишь двум другим инвесторам.*

# Консолидация дочерних компаний

Осуществляется *методом консолидации* (его также называют «метод полной консолидации»), суть которого состоит в «добавлении» отчетности дочерней компании к отчетности материнской компании, т. е.

- Производится *постатейное объединение* активов, обязательств, доходов и расходов,
- При этом взаимоисключается балансовая стоимость инвестиции материнской компании против капитала дочерней компании;
- А также элиминируются (исключаются) внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между предприятиями группы (исключение внутригрупповых оборотов и остатков, ВГО).



**Пример 1**

Компания МК является единственным учредителем компании ДК (владение 100 %). В таблице 1 представлен упрощенный «Отчет о финансовом положении» и «Отчет о финансовых результатах» обеих компаний. В течение 2014 год компания МК продала ДК товаров на сумму 1200 д.е., которые ДК полностью продала третьим лицам.

По состоянию на 31.12.2014 компания ДК имела задолженность по оплате товара перед компанией МК на сумму 155

Таблица 1

**Консолидация ДК – метод полной консолидации (д.е.)**

	МК	ДК	Консолидационные корректировки		КФО
			1	2	
<b>Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 года</b>					
КФО = МК + ДК + Корректировки (1) + (2)					
Денежные средства	100	50			150
Дебиторская задолженность	1 200	400		-155	1 445
Инвестиции в ДК, 100 %	100	-	-100		x
Прочие инвестиции	100	-			100
Основные средства	100	500			600
<b>ИТОГО активы</b>	<b>1 600</b>	<b>950</b>	<b>-100</b>	<b>-155</b>	<b>2 295</b>
Акционерный капитал	400	100	-100		400
Нераспределенная прибыль	1 080	500			1 580
Кредиторская задолженность	120	350		-155	315
<b>ИТОГО пассивы</b>	<b>1 600</b>	<b>950</b>	<b>-100</b>	<b>-155</b>	<b>2 295</b>
<b>Отчет о финансовых результатах за 2014 год</b>					
Выручка	5 000	4 000		-1 200	7 800
Себестоимость	(3 000)	(2 600)		1 200	(4 400)
Валовая прибыль	2 000	1 400			3 400
Административные расходы	(500)	(400)			(900)
Прочие расходы	(150)	(375)			(525)
Прибыль до налогообложения	1 350	625			1 975
Расходы по налогу на прибыль	(270)	(125)			(395)
Чистая прибыль периода	1 080	500	-	-	1 580

# Корректировки:

(1) – исключается инвестиция в ДК, отраженная в отчетности МК 100 д.е.

В результате этой корректировки в акционерный капитал в консолидированной отчетности будет показан в размере акционерного капитала МК.

(2) – исключаются внутригрупповые обороты и остатки по счетам ДЗ и КЗ 155 д.е. (в «Отчете о финансовом положении») Выручка и СС 1 200 д.е. (в «Отчете о финансовых результатах»)

Показатели консолидированной финансовой отчетности (столбец «КФО») получается путем построчного суммирования показателей МК и ДК и консолидационных корректировок, т.е.  $КФО = МК + ДК + \text{Консолидационные корректировки: (1) и (2)}$ .

# Доля меньшинства

- В данном примере рассматривалась ситуации 100 % участия МК в ДК.
- В ситуации, когда участие МК в ДК составляет менее 100 %,
- возникает необходимость отражений доли меньшинства или неконтролирующей доли участия (НДУ), представляющей собой капитал дочерней компании, которым материнская компания не владеет прямо или косвенно.
- Отражается в разделе Капитал в КФО

# Консолидация ДК – метод полной консолидации с НДУ

Пример 2:

- Компания МК приобрела 01.09.2014 г. 70 % акций ДК, 100 % которых стоят 100 д.е. Для простоты примем, что обе компании были учреждены 1 января 2014 года.
- В течение 2014 год компания МК продала ДК товаров на сумму 1200 д.е., которые ДК полностью продала третьим лицам. По состоянию на 31.12.2014 компания ДК имела задолженность по оплате товара перед компанией МК на сумму 355 д.е.

## Пример 2 (продолжение)

ОФП на 01.09.2014	МК	ДК	Корректировки консолидационные		КФО
			1	2	
					КФО=МК+ДК+1+2
Ден. ср-ва	100	50			150
Деб. задолж.	1200	400		-355	1245
Инвестиции МК в ДК 70%	70	-	-70		X
Прочие инвестиции	130	-			130
Осн. средства	100	500			600
<b>Итого активы</b>	<b>1600</b>	<b>950</b>	<b>-70</b>	<b>-355</b>	<b>2095</b>
Акционерный капитал	400	100	-100		400
Нераспределенная прибыль	1080	500		-150	1430
Неконтролирующая доля участия	-	-	30	150	180
Кредиторская задолженность	120	350		-355	115
<b>Итого капитал и обязательства</b>	<b>1600</b>	<b>950</b>	<b>-70</b>	<b>-355</b>	<b>2095</b>

## Пример 2 (продолжение)

ОФР за 2014 г.	МК	ДК	Корректировки консолидационные		КФО
			1	2	
					КФО=МК+ДК+1+2
Выручка	5000	4000		-1200	7800
Себестоимость	(3000)	(2600)		1200	(4400)
<b>Валовая прибыль</b>	<b>2000</b>	<b>1400</b>			<b>3400</b>
Административные расходы	(500)	(400)			(900)
Прочие расходы	(150)	(375)			(525)
<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>1350</b>	<b>625</b>			<b>1975</b>
Расходы по налог на прибыль	(270)	(125)			(395)
<b>Чистая прибыль периода</b>	<b>1080</b>	<b>500</b>			<b>1580</b>
В т.ч. акционеров МК				-150	1430
В т.ч. акционеров НДУ				150	150

# Консолидация ассоциированных и совместно контролируемых компаний

**Ассоциированная компания** - это компания, на деятельность которой компания-инвестор **оказывает существенное влияние**, но которая при этом не является ни дочерней, ни совместно контролируемой.

**Существенное влияние** - это возможность участия в принятии решений относительно финансовой и производственной политики компании, но не контроль или совместный контроль над такой политикой.

Наличие существенного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из следующих способов:

- *представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;*
- *участие в процессе выработки финансовой и производственной политики;*
- *крупные операции между инвестором и объектом инвестиций;*
- *обмен управленческим персоналом;*
- *предоставление важной технической информации.*

Как правило, считается, что компания обладает **существенным влиянием**, если она владеет прямо или косвенно через другие дочерние **компании не менее чем 20% голосующих акций объекта ИНВЕСТИЦИИ.**

# Метод долевого участия или долевой метод

Суть этого метода состоит в том, что в консолидированной финансовой отчетности инвестора инвестиции отражаются по стоимости их приобретения с корректировкой на долю инвестора в прибыли, полученной ассоциированной компанией после приобретения.



Пример 3. Компания И является 30 % соучредителем компании АК. Для простоты примем, что обе компании были учреждены 01.01.2014. В течение 2014 год компания И предоставляла в аренду компании АК помещение на сумму 1 500 д.е. По состоянию на 31.12.2014 компания АК имела задолженность перед И на сумму 150 д.е.

Таблица 2

Консолидация АК – метод долевого участия (д.е.)

	И	АК	Консолидационные корректировки		КФО
			(1)	(2)	
<b>Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 года</b>					
<i>КФО = И + корректировки (1) + (2)</i>					
Денежные средства	100	50			100
Дебиторская задолженность	1 200	400			1 200
<b>Инвестиции в АК, 30 %</b>	30	–	–30		х
Прочие инвестиции	170	–			170
Инвестиции в АК, учтенные долевым методом	х	х	30	150	180
Основные средства	100	500			100
<b>ИТОГО активы</b>	<b>1 600</b>	<b>950</b>	–	150	<b>1 750</b>
Акционерный капитал	400	100			400
Нераспределенная прибыль	1 080	500		150	1 230
Кредиторская задолженность	120	350			120
<b>ИТОГО пассивы</b>	<b>1 600</b>	<b>950</b>	–	150	<b>1 750</b>
<b>Отчет о финансовых результатах за 2014 год</b>					
Выручка	5 000	4 000			5 000
Себестоимость	(3 000)	(2 600)			(3 000)
<b>Валовая прибыль</b>	<b>2 000</b>	<b>1 400</b>			<b>2 000</b>
Административные расходы	(500)	(400)			(500)
Прочие расходы	(150)	(375)			(150)
Доля в прибыли АК, учтенная долевым методом				150	150
<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>1 350</b>	<b>625</b>		150	<b>1 500</b>
Расходы по налогу на прибыль	(270)	(125)			(270)
<b>Чистая прибыль периода</b>	<b>1 080</b>	<b>500</b>	–	150	<b>1 230</b>

# *Пример 3*

# Совместно контролируемая компания (совместное предприятие)

- - это совместная деятельность, которая предполагает **наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.**
- **Под совместным контролем** понимается контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений, касающихся значимой деятельности, требует **единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.**
- **!!!!!! Информация о наличии вложений в СКК и операций Группы с ними подлежит обособленному раскрытию в финансовой отчетности.**

# Выделяют **три типа** совместного контроля:

Согласно МСФО 31 это:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые компании.

# Совместно контролируемые операции

- Такая форма совместной компании возникает при использовании ресурсов ее участников без учреждения обособленной финансовой структуры. Примером подобного объединения может служить случай, когда несколько участников соединяют свои ресурсы для разработки, производства или реализации какой-либо продукции.
- Пример.
- *Компании «Судоверфь 1» и «Судоверфь 2» заключают соглашение об учреждении совместной компании по строительству танкера. Компания «Судоверфь 1» осуществляет строительство конструкции корабля. Компания «Судоверфь 2» производит полное оснащение морского судна. В договоре о совместной деятельности предусмотрено, в каком соотношении компании делят доходы от продажи корабля и расходы, связанные с его строительством.*

# Совместно контролируемые активы

- В данном случае участники совместно контролируют, управляют и владеют активами, которые они специально выделили или приобрели для совместной деятельности.
- Активы используют для достижения оговоренных в договоре о совместной деятельности целей (§13-15 МСФО 31).
- *Примером такого типа компаний может быть совместная эксплуатация нефтепровода несколькими нефтяными предприятиями.*

# Совместно контролируемые компании

- Совместная компания предполагает учреждение товарищества или предприятия иной организационно-правовой структуры, в которой каждый участник имеет свою долю участия.
- Отличие подобной компании от остальных предприятий заключается в том, что на основании договора о совместной деятельности участники устанавливают контроль над всей работой организации.
- Достаточно часто подобные компании не ставят в качестве цели получение прибыли.

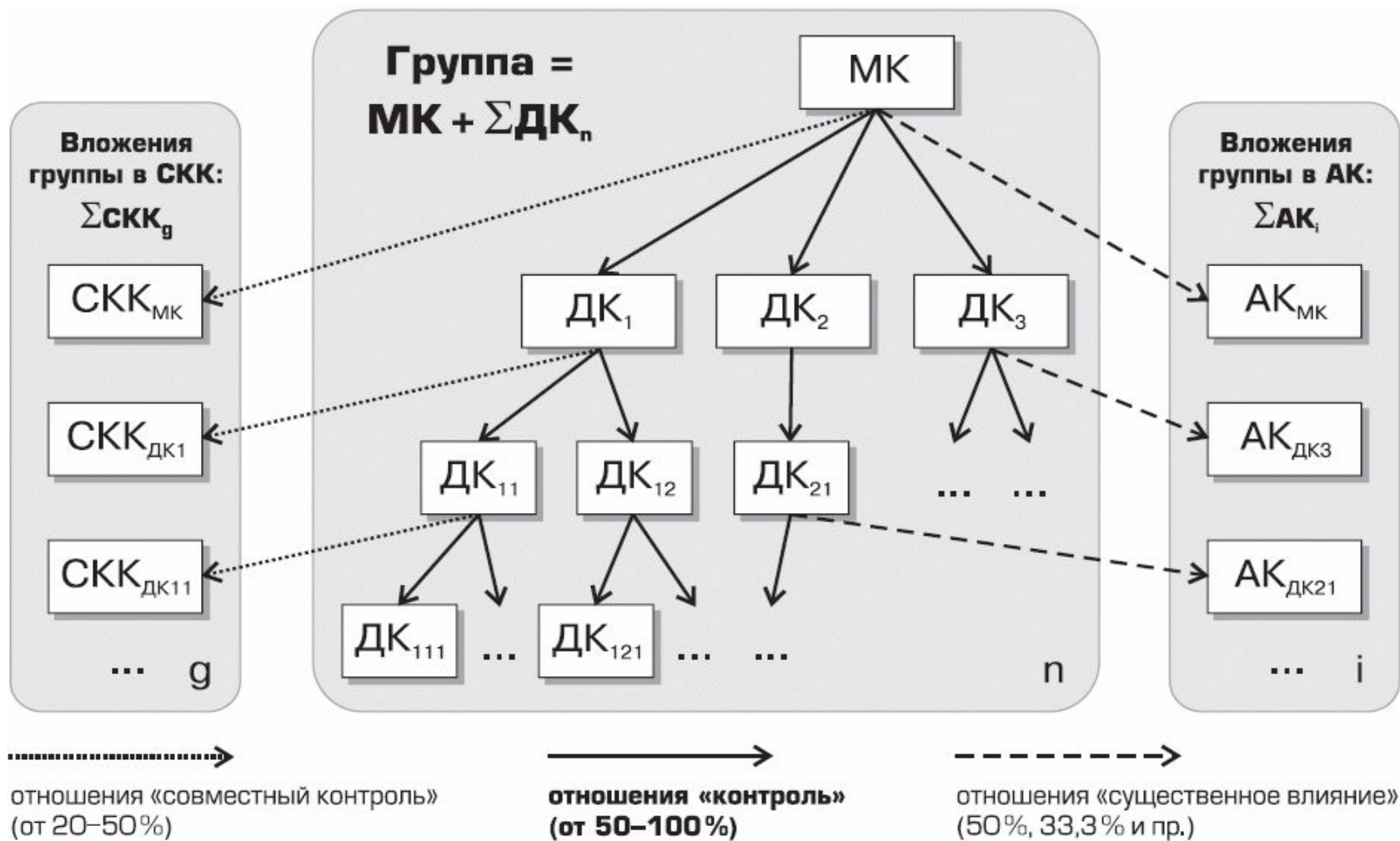
# Периметр консолидации

- На практике отчитывающаяся компания может иметь вложения в дочерние компании, которые в свою очередь также имеют инвестиции в дочерние компании и/или ассоциированные и совместно контролируемые компании и так далее.
- При формировании консолидированной финансовой отчетности очень важно «не упустить» подлежащие консолидации компании.
- С этой целью до того, как выполнять расчеты, определяют.....  
.....
- , или «строят» так называемое





# Периметр консолидации



Где, МК – материнская компания; ДК – дочерняя компания;  
АК – ассоциированная компания; СКК – совместно контролируемая компания

# Метод покупки. Гудвил

- Выше рассматривались ситуации учреждения компаний (Примеры 1 и 2), когда :
- величина инвестиции в компанию ДК, отраженная в индивидуальной отчетности компании МК (100 д.е., сальдо по счету 58) = величине акционерного капитала в индивидуальной отчетности ДК (100 д.е., кредитовое сальдо счета 80).
- Однако в случае приобретения компании (путем приобретения акций или долей участия) очень редко происходит, чтобы эти две суммы совпадали.

# Объединение бизнеса. Метод покупки. Гудвилл

- В МСФО такие операции называются **«объединения бизнеса»** и учитываются методом покупки.
- **В КФО появляется гудвилл**
- **Гудвилл** – разница между величиной вознаграждения, переданного за инвестицию в ДК, и долей в приобретенных чистых активах ДК по справедливой стоимости на дату приобретения.

**Пример 3.** Компания МК 1 сентября 2014 года приобрела 100 % акций компании ДК за 300 д.е. Оценка активов и обязательств ДК на дату приобретения выявила следующие отличия от их балансовых оценок: земельный участок был недооценен на 50 д.е., идентифицирована торговая марка компании ДК в 30 д.е.

ОФП на 01.09.2014	МК	ДК	Корректировки консолидационные		КФО
			1	2	
			1	2	КФО=МК+ДК+1+2
Ден. ср-ва	140	40			140
Деб. задолж.	500	120			620
Инвестиции МК в ДК	300	-		-300	X
<b>Гудвил</b>	-	-		60	60
Нематериальные активы	100	-	30		130
Осн. средства	700	350	50		1100
<b>Итого активы</b>	<b>1700</b>	<b>510</b>	<b>80</b>	<b>-240</b>	<b>2050</b>
Акционерный капитал	1000	100		-100	1000
Нераспределенная прибыль	200	60	80	-140	200
Кредиторская задолженность	500	350			850
<b>Итого капитал и обязательства</b>	<b>1700</b>	<b>510</b>	<b>80</b>	<b>-240</b>	<b>2050</b>

**Пример 3** Компания МК 1 сентября 2014 года приобрела 100 % акций компании ДК за 300 д.е. Оценка

Гудвилл = 300 д.е. – 100% х (40 д.е. + 120 д.е. + 30 д.е. + 400 д.е. – 350 д.е.) = 300 д.е. – 240 д.е. = 60 д.е. или 300 д.е. – 100% (100 д.е. + 140 д.е.) = 300 д.е. – 240 д.е. = 60 д.е.

я от их балансовых оценок:  
ока компании ДК в 30 д.е.

ОФП на 01.09.2014			корректировки солидационные	КФО	
			2	КФО=МК+ДК+1+2	
Ден. ср-ва	140	40		140	
Деб. задолж.	500	120		620	
Инвестиции МК в ДК	300	-	-300	X	
<b>Гудвилл</b>	-	-	60	60	
Нематериальные активы	100	-	30	130	
Осн. средства	700	350	50	1100	
<b>Итого активы</b>	<b>1700</b>	<b>510</b>	<b>80</b>	<b>-240</b>	<b>2050</b>
Акционерный капитал	1000	100		-100	1000
Нераспределенная прибыль	200	60	80	-140	200
Кредиторская задолженность	500	350			850
<b>Итого капитал и обязательства</b>	<b>1700</b>	<b>510</b>	<b>80</b>	<b>-240</b>	<b>2050</b>

# Корректировки

(

# Применение МСФО в России

Начиная с **2012/2015** г. публичные компании составляют консолидированную финансовую отчетность по МСФО  
**Федеральный закон** «О консолидированной финансовой отчетности», от 27.07.2010 г. N 208-ФЗ

## **Статья 2. Сфера действия настоящего ФЗ**

1. Настоящий Федеральный закон распространяется:

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

...

## **Статья 3. Составление консолидированной финансовой отчетности**

1. Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

...

### Статья 3. Составление консолидированной финансовой отчетности

...

3. На территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с ЦБ РФ

### Статья 8. Заключительные положения

1. Организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, за исключением случаев, указанных в части 2 настоящей статьи

**Постановление** Правительства Российской Федерации от **25.02.2011 № 107** Об утверждении Положения **о признании** Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности **для применения на территории Российской Федерации**



- Прочитать

208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

Статья БУХ 1С - дополнительно