Московская академия экономики и права

Рязанский филиал

***КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА***

**дисциплина: Бухгалтерская финансовая отчетность**

**Вариант 15**

***Выполнила: студентка группы ЭБ – 341***

***Тишкова И. Н.***

***Проверил: к.с.н., доцент***

***Шукаева А. В.***

**г. Рязань**

**2006**

**Содержание.**

1. Отчет о движении денежных средств, его содержание и структура
2. Консолидированная отчетность и методология ее составления
   1. **Отчет о движении денежных средств, его содержание и структура.**

Для осуществления нормальной производственно – коммерческой деятельности организация должна располагать оптимальной суммой денежных средств, так как большинство видов хозяйственных операций организации в той или иной форме связано с поступлением или выбытием денежных средств. Отсутствие необходимого запаса денежных средств свидетельствует о серьезных финансовых затруднениях организации. Чрезмерная же величина денежных средств приводит к потерям организации, связанных, во-первых, с инфляцией и обесцениванием денег, а во-вторых, с упущенной возможностью их выгодного размещения и получения дополнительного дохода.

Движение денежных средств организации во времени представляет собой непрерывный процесс по созданию денежного потока, связанного с поступлением и выбытием денежных средств в процессе хозяйственной деятельности организации.

Для того чтобы обеспечить пользователей бухгалтерской информации данными об изменениях денежных средств предприятия и их эквивалентов в разрезе основных видов его деятельности, в международной практике используется отчет о движении денежных средств. С 1996 г. одноименный отчет введен в состав российской отчетности в виде формы №4. Согласно МСФО №7 «Отчет о движении денежных средств» предприятия обязаны составлять годовой отчет о движении денежных средств и представлять его в качестве составной части финансовой отчетности за каждый период. Данный отчет раскрывает информацию о денежных потоках организации, характеризующую источники поступления денежных средств и направления их расходования.

С 2004 г. содержание формы изменилось. В соответствии с приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н движение денежных средств отражается не только за отчетный период (как было раньше), но и за предыдущий год.

Отчет о движении денежных средств содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы. Собственники, располагая информацией о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли. Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности зарабатывать денежные средства, необходимые для погашения обязательств.

Таблица

Структура отчета о движении денежных средств

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | Величина денежных средств на начало отчетного периода |
| 2. | Итог раздела I: чистый приток (+) / отток (-) денежных средств от текущей деятельности предприятия |
| 3. | Итог раздела II: чистый приток (+) / отток денежных средств от инвестиционной деятельности предприятия |
| 4. | Итог раздела II: чистый приток (+) / отток денежных средств от финансовой деятельности предприятия |
| 5. | Изменение величины денежных средств (стр. 2 +/- стр. 3 +/- стр. 4) |
| 6. | Величина денежных средств на конец отчетного периода (стр.1 + стр.5) |

В отчете о движении денежных средств представляется информация о движении денежных средств в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, чистом денежном результате от этих видов деятельности. При составлении отчета денежные средства и их эквиваленты суммируются и учитываются общей суммой. Суммы денежных средств и их эквивалентов, отраженные на конец отчетного периода, должны соответствовать данным, отраженным в бухгалтерском балансе.

Денежные средства включают деньги в кассе и на счетах в банках, внесенные на вклады «до востребования». Депозитные вклады в банках относятся к краткосрочным или долгосрочным финансовым вложениям.

Эквиваленты денежных средств представляют собой высоколиквидные инвестиции предприятия, свободно обратимые в денежные суммы и незначительно подверженные риску колебаний их стоимости (депозитные сертификаты, казначейские краткосрочные обязательства). Таким образом, конкретный вид краткосрочных финансовых вложений организации может быть признан эквивалентом денежных средств при условии, что у составителя отчета есть уверенность в свободном обращении данной ценной бумаги в деньги без существенной потери в сумме, отраженной в бухгалтерском балансе.

Чистые денежные средства – это нетто-результат движения денежных средств под влиянием хозяйственных операций. Чистый прирост или уменьшение денежных средств за отчетный период.

Поток денежных средств – это поступление и расходование денежных средств и их эквивалентов. Валовой денежный поток представляет собой совокупность поступления или расходования денежных средств предприятия в рассматриваемом периоде в разрезе отдельных временных интервалов. Дефицитный денежный поток – характер денежного потока предприятия, при котором поступление денежных средств предприятия существенно ниже его реальных потребностей в их обоснованном расходовании. Избыточный денежный поток – характер денежного потока предприятия, при котором поступление денежных средств превышает его целесообразную потребность в расходовании.

Приток или отток денежных средств – увеличение или уменьшение денежных поступлений в результате хозяйственной деятельности, отдельных видов деятельности или хозяйственных операций.

Поступление (приток) денежных средств – получение выручки от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг; получение авансов от покупателей и заказчиков; получение долгосрочных и краткосрочных кредитов – называется положительным денежным потоком.

Выбытие (отток) денежных средств – уплата средств по счетам поставщиков и других контрагентов; выплата заработной платы, расчеты с бюджетом, погашение задолженности по кредитам; выплата дивидендов, процентов и т.п. – считается отрицательным денежным потоком.

Разность между поступлениями и платежами отчетного периода является чистым денежным потоком. Положительное значение чистого денежного потока свидетельствует о наращении денежных средств или их притоке, отрицательное – об их оттоке.

Определения указанных терминов соответствуют общему подходу, которого придерживаются в международной практике, в частности МСФО, при составлении отчета о движении денежных средств.

Денежные потоки классифицируются по ряду признаков.

Различают денежные потоки по видам деятельности:

1) Операционная (текущая) деятельность – основная (уставная) деятельность, направленная на получение дохода и осуществляемая в соответствии с предметом и целями деятельности организации.

Величина потоков денежных средств от операционной деятельности показывает достоверность наличия денежных средств для погашения кредитов, сохранения операционных возможностей, возможность выплаты дивидендов, осуществления новых инвестиционных вложений без обращения к внешним источникам финансирования.

Потоки денежных средств от операционной деятельности являются, как правило, результатом хозяйственных операций, влияющих на определение чистой прибыли (убытка) организации. К ним относятся:

1. денежные поступления от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также в виде авансов от покупателей и заказчиков;
2. поступления от аренды;
3. прочие поступления, включая возврат средств от поставщиков, из бюджета, от подотчетных лиц, поступления от страховых компаний, комиссионные, суммы, полученные по решению суда, и другие поступления;
4. денежные платежи поставщикам за товары, работы, услуги;
5. оплата труда и иные выплаты работникам в денежной форме;
6. отчисления в государственные внебюджетные фонды;
7. расчеты с бюджетом по причитающимся к уплате налогам и сборам, не относящиеся к операциям по инвестиционной или финансовой деятельности;
8. краткосрочные финансовые вложения;
9. выплата процентов по кредитам, если только привлекаемые кредитные ресурсы не используются для долгосрочных инвестиций;
10. выплаченные дивиденды;
11. прочие выплаты, включая перечисления страховым компаниям, выдачу средств подотчетным лицам и др.

Одним из условий, позволяющих отнести те или иные операции по движению денежных средств к операционной деятельности, является невозможность их включения в инвестиционную или финансовую деятельность.

Значение раздела отчета, в котором отражаются денежные потоки от операционной деятельности, определяется тем, что в нем раскрывается информация об основных поступлениях и платежах организации. Поэтому при использовании информации отчета о движении денежных средств ключевым показателем является чистый денежный поток (нетто-результат поступлений и платежей) от операционной деятельности. На основании данных о величине и динамике этого показателя в их сочетании с другой информацией могут быть сделаны выводы относительно способности организации создавать денежные средства в результате своей основной деятельности в размере и сроки, необходимые для расчета по обязательствам и осуществления инвестиционной деятельности.

Именно поэтому в отчете важно отделить денежные средства, создаваемые в результате операционной деятельности, от денежных средств, привлекаемых со стороны в виде кредитов, дополнительных вкладов собственников и т.п.

Общее изменение денежных средств за период может быть положительным, предприятие может иметь удовлетворительные значения коэффициентов ликвидности, в то же время величина чистого денежного потока от операционной деятельности будет отрицательной. Это означает, что результатом основной деятельности предприятия является отток денежных средств, а их прирост за период обеспечен за счет финансовой или реже инвестиционной деятельности. Если подобная ситуация для данного предприятия повторяется, нужно понимать, что наступит момент, когда оно будет не в состоянии погасить свои финансовые обязательства, поскольку основным стабильным источником погашения внешних обязательств является приток денежных средств от операционной деятельности.

2) Инвестиционная деятельность связана с приобретением (созданием) основных средств, приобретением нематериальных активов, осуществлением долгосрочных финансовых вложений, а также реализацией долгосрочных (внеоборотных) активов. Инвестиционная деятельность характеризуется увеличением активов, которые, как ожидается, будут приносить доход длительное время.

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности показывают степень направленности произведенных расходов на ресурсы, предназначенные для воспроизводства будущих доходов.

Основные потоки денежных средств от инвестиционной деятельности:

1. денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, прочих внеоборотных активов;
2. денежные поступления от продажи долевых и долговых ценных бумаг других организаций;
3. возврат займов, предоставленных организациям на срок более 12 месяцев;
4. возврат средств, связанный с заключенными договорами простого товарищества, иные аналогичные поступления;
5. денежные средства, поступающие в виде дивидендов, полученных от участия в капитале других организаций;
6. денежные средства, направленные на приобретение внеоборотных активов, включая капитальные вложения, увеличивающие стоимость основных средств и нематериальных активов;
7. долгосрочные финансовые вложения;
8. авансовые платежи и кредиты;
9. денежные поступления от возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим компаниям;

В составе вводимых в эксплуатацию основных средств могут быть объекты, затраты по созданию (сооружению) которых производились как в отчетном, так и в предшествующих периодах. Поскольку указанные расходы сопровождались оттоком денежных средств в более ранних периодах, они должны быть исключены из расчета чистого денежного потока от инвестиционной деятельности отчетного периода.

3) Финансовая деятельность – деятельность, приводящая к изменениям в собственном и заемном капитале организации в результате привлечения финансовых средств.

В международной практике в разделе отчета, характеризующем денежные потоки от финансовой деятельности, принято отражать притоки и оттоки денежных средств, связанные с использованием внешнего финансирования (собственного и заемного).

Изменения собственного капитала, рассматриваемые в разделе финансовой деятельности, обычно представлены денежными поступлениями от эмиссии акций, а также полученным эмиссионным доходом. Изменение собственного капитала в результате получения чистой прибыли или убытка в данном разделе не учитывается, поскольку расходы и доходы, связанные с формированием финансового результата, отражаются в операционной деятельности.

Денежными потоками от финансовой деятельности являются:

1. денежные поступления от выпуска акций и других долевых инструментов, а также дополнительных вложений собственников;
2. поступления от выпуска облигаций, займов и других краткосрочных и долгосрочных кредитов;
3. целевые финансирование и поступления;
4. перечисления средств в погашение основной суммы долга по полученным кредитам и займам;
5. средства, направленные на выкуп собственных акций;
6. платежи по финансовой аренде и др.

Кредиты и займы отражаются в разделе финансовой деятельности. Исключение составляют банковские овердрафты, которые в некоторых странах принято относить к рычагам управления денежными средствами, и в этом случае они рассматриваются в составе операционной деятельности.

Важно обратить внимание на то, что погашение суммы основного долга по предоставленному кредиту рассматривается в составе денежных потоков от финансовой деятельности, а уплата процентов по кредиту включается в раздел операционной деятельности, поскольку расходы на оплату процентов по предоставленным заемным средствам участвуют в формировании финансового результата.

Принципиально важным является то, что согласно международным стандартам перемещение между отдельными статьями денежных средств и их эквивалентов рассматривается не как движение денежных средств, а как способ управления ими. Поэтому такое перемещение не включается в расчет оттоков и притоков денежных средств.

Именно этого подхода придерживаются при составлении аналитического отчета о движении денежных средств, поскольку он соответствует целевой направленности отчета: предоставить пользователям бухгалтерской отчетности информацию о величине финансовых потоков, поступающих и выбывающих в процессе осуществления организацией своих операций. Например, внутренние перемещения денежных средств с расчетного на валютный счет и наоборот не рассматриваются в качестве притоков (оттоков) денежных средств, отражаемых в отчете.

В общем случае в составе отчета выделяют три основных раздела: движение денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Совокупный результат, характеризующий изменение денежных средств на предприятии, складывается из суммы результатов их движения по каждому виду деятельности (операционной, инвестиционной, финансовой).

Также различают денежные потоки по участию их в хозяйственном процессе, то есть денежный поток по организации в целом; денежный поток по видам хозяйственной деятельности; денежный поток по структурным подразделениям организации.

Выделяют денежные потоки по направлению: положительный денежный поток, отрицательный денежный поток.

По управлению оптимизации различают: избыточный денежный поток, дефицитный денежный поток.

Денежные потоки классифицируют также по времени: ретроспективный (отчетный) денежный поток, оперативный (текущий) денежный поток и планируемый (прогнозируемый) денежный поток.

**Составление отчета о движении денежных средств**

В форме №4 «Отчет о движении денежных средств» отражаются данные о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах:

50 «Касса»;

51 «Расчетные счета»;

52 «Валютные счета»;

55 «Специальные счета в банках».

Отчет о движении денежных средств составляется в рублях. Если у организации есть средства в иностранной валюте, сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Банка России, установленному на отчетную дату. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих строк формы №4.

Форма заполняется в разрезе текущей (основной), инвестиционной и финансовой деятельности. Поэтому большое значение имеет правильное разделение движения денежных средств по видам деятельности организации.

Рассмотрим порядок составления формы.

По строке «Остаток денежных средств на начало отчетного года» отражается общая сумма денежных средств, числящаяся на банковских счетах организации и находящаяся в кассе по состоянию на 1 января отчетного года.

Далее представлено движение денежных средств по текущей деятельности.

По строке «Средства, полученные от покупателей и заказчиков» отражается выручка, поступившая от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Выручка от продажи отражается в учете организации следующими записями:

1) Отражена выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг):

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

2) Поступила оплата за проданную продукцию (товары, работы, услуги) от покупателей:

Дт 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета,

52 «Валютные счета»

Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Здесь также указывают сумму авансов, полученных от покупателей и заказчиков в счет предстоящих поставок продукции (выполнения работ, оказания услуг), с учетом налога на добавленную стоимость. При получении авансовых платежей в учете организации делается проводка:

Поступили авансы от покупателей и заказчиков:

Дт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета, 52 «Валютные счета»

Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по авансам полученным».

По строке «Прочие доходы» показывается сумма средств, поступивших на банковские счета или в кассу организации, не нашедшая отражения по строке «Средства, полученные от покупателей и заказчиков».

Здесь, в частности, могут быть отражены:

1. суммы денежных средств, возвращенные в кассу подотчетными лицами;
2. полученные суммы штрафов, пеней, неустоек за нарушения условий хозяйственных договоров и др.

По строке «На оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов» указывается сумма денежных средств, перечисленных (выданных) поставщикам и подрядчикам для оплаты им товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Операции по перечислению (выдаче) денежных средств поставщикам и подрядчикам отражаются в учете проводкой:

Произведена оплата поставщикам (подрядчикам) за полученные товары (выполненные работы, оказанные услуги):

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета,

52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

По строке «На оплату труда» отражается сумма денежных средств, выданных из кассы или перечисленных с расчетного счета на оплату труда сотрудников. Выдача (перечисление) денежных средств отражается в учете проводкой:

Выдана (перечислена) заработная плата сотрудникам организации:

Дт 70 «Расчеты по оплате труда»

Кт 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета».

По строке «На выплату дивидендов, процентов» указываются суммы дивидендов (процентов), начисленных и выплаченных акционерам (участникам) организации. При выплате доходов акционерам (участникам) в учете организации делается проводка:

Выплачены дивиденды акционерам (участникам):

Дт 75 «Расчеты с учредителями»

Кт 51 «Расчетные счета».

По строке «На расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, перечисленные организацией в отчетном году в бюджет (налоги, сборы, штрафные санкции и др.). При перечислении платежей в бюджет в учете делается проводка:

Перечислены налоговые платежи в бюджет:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом» соответствующий субсчет

Кт 51 «Расчетные счета».

По строке «На прочие расходы» показываются суммы, перечисленные со счетов организации, выданные из кассы в течение отчетного года, не нашедшие отражения по предыдущим строкам формы №4 и связанные с ее текущей деятельностью.

Здесь, в частности, могут быть отражены суммы, выданные работникам организации, не отражаемые в составе фонда заработной платы (например, материальная помощь), деньги, выданные подотчетным лицам и другое.

По строке «Чистые денежные средства от текущей деятельности» указывается разница между суммами денежных средств: поступившей и израсходованной в рамках текущей деятельности фирмы.

Далее представлена информация о движении денежных средств по инвестиционной деятельности.

По строке «Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов» указывают суммы, поступившие от продажи основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке. Это отражается в учете следующими проводками:

1) Отражены суммы, причитающиеся к получению от покупателей:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Поступили денежные средства за проданные основные средства (нематериальные активы и др.):

Дт 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета,

52 «Валютные счета»

Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По строке «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений» указывают доходы от реализации векселей, акций и облигаций. Такие операции отражают в учете записями:

1) Отражена выручка от продажи ценных бумаг:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Поступили денежные средства за проданные ценные бумаги:

Дт 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета,

52 «Валютные счета»

Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если купля-продажа ценных бумаг является для фирмы основным видом деятельности, то полученные доходы отражают по строке «Средства, полученные от покупателей и заказчиков».

По строке «Полученные дивиденды» отражаются дивиденды, полученные организацией в отчетном году. При получении таких доходов в учете делаются проводки:

1) Начислены дивиденды по акциям на основании решения о распределении прибыли:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсчет «Расчеты по дивидендам»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Получены дивиденды по акциям:

Дт 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по дивидендам».

По строке «Полученные проценты» отражаются проценты по финансовым вложениям (например, облигациям, векселям и др.), полученным организацией в отчетном году. При начислении процентов делаются записи:

1) Начислены проценты по векселям:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсчет «Проценты по векселям»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Поступили проценты по векселям на расчетный счет:

Дт 51 «Расчетные счета»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Проценты по векселям».

По строке «Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям» указываются суммы долгосрочных займов, предоставленных организацией, погашенных в отчетном году. Такие операции отражаются в учете записями:

1) Предоставлен долгосрочный заем:

Дт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кт 51 «Расчетные счета»;

2) Возвращен долгосрочный заем:

Дт 51 «Расчетные счета»

Кт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По строке «Приобретение дочерних компаний» указывается сумма денежных средств, вложенная в уставные капиталы дочерних фирм. При покупке акций (долей) дочерней фирмы в учете делается проводка:

Перечислены деньги в оплату акций (долей) другой организации:

Дт 58 «Финансовые вложения»

Кт 51 «Расчетные счета».

По строке «Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов» отражаются суммы, перечисленные в отчетном году поставщикам за оприходованные основные средства (производственные машины, оборудование, транспортные средства и др.), нематериальные активы (права на патенты, изобретения и др.). При покупке такого имущества в учете делаются записи:

1) Перечислены денежные средства по поставщикам оборудования:

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»;

2) Полученное имущество учтено в составе капитальных вложений:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

3) Учтен НДС по поступившему имуществу:

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По строке «Приобретение ценных бумаг и других финансовых вложений» отражаются суммы средств, направленных на осуществление долгосрочных финансовых вложений (приобретение акций, долгосрочных векселей, долей в уставных капиталах других организаций и др.). При осуществлении финансовых вложений в учете делается следующая проводка:

Осуществлены долгосрочные финансовые вложения (например, приобретены акции другой организации):

Дт 58 «Финансовые вложения» субсчет «Долгосрочные финансовые вложения»

Кт 51 «Расчетный счет».

По строке «Займы, предоставленные другим организациям» указываются суммы долгосрочных займов, выданных фирмой в отчетном году. Такая операция отражается проводкой:

Предоставлен долгосрочный заем:

Дт 67 «Долгосрочные кредиты и займы»

Кт 51 «Расчетный счет».

По строке «Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности» указывается разница между суммами денежных средств: поступившей и израсходованной в рамках инвестиционной деятельности предприятия.

Далее представлено движение денежных средств по финансовой деятельности.

По строке «Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг» указывают сумму денежных средств, поступивших в результате размещения фирмой собственных акций. Здесь же отражают средства, полученные в отчетном году от выпуска облигаций.

По строке «Поступления от займов и кредитов, предоставленных другим организациям» указываются проценты, полученные в отчетном году по краткосрочным займам, предоставленным организацией. Краткосрочным считается заем, предоставленный на срок менее 12 месяцев. Такие операции отражают в учете записями:

1) Начислены проценты по займу:

Дт 66 «Краткосрочные кредиты и займы»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Получены проценты по займу:

Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 66 «Краткосрочные кредиты и займы».

По строке «Погашение займов и кредитов (без процентов)» указывают суммы краткосрочных займов, предоставленных фирмой в отчетном году. Операции по предоставлению займов отражают в учете проводками:

1) Предоставлен краткосрочный заем:

Дт 66 «Краткосрочные кредиты и займы»

Кт 51 «Расчетный счет»;

2) Возвращен краткосрочный заем:

Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 66 «Краткосрочные кредиты и займы».

По строке «Погашение обязательств по финансовой аренде» указываются суммы, перечисленные организацией в отчетном году в оплату оборудования, полученного по лизингу.

По строке «Чистые денежные средства от финансовой деятельности» приводится разница между суммами денежных средств: поступившей и израсходованной в рамках финансовой деятельности организации.

По строке «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов» отражается разница между суммами денежных средств, поступившими и израсходованными в рамках всех видов деятельности (текущей, инвестиционной и финансовой) организации.

По строке «Остаток денежных средств на конец отчетного периода» отражается остаток денег в кассе, а также на расчетных, валютных и специальных счетах в банках по состоянию на 1 января следующего за отчетным годом.

Если фирма проводила те или иные операции, строки по которым не предусмотрены в типовой форме, то бухгалтер может их провести по вписываемым строкам.

**2. Консолидированная отчетность и методология ее составления.**

Современные круп­ные организации могут объединять несколько предприятий с различной системой участия. Под одним наименованием нахо­дится не одно предприятие, а целая группа связанных предпри­ятий. Организации, имеющие в своей структуре дочерние пред­приятия, составляют консолидированную отчетность, получив­шую в нашей стране название сводной отчетности.

Под «объединением отчетности» понима­лось элементарное суммирование статей балансов предприятий, входящих в единый хозяйственный комплекс.

Методом суммирования составлялась сводная отчетность советских предприятий. Методов ее составления было два, а именно: фаб­рично-заводской и отраслевой.

Понятия «сводная отчетность» и «консоли­дированная отчетность» не являются идентичными. Эти формы отчетности раз­личаются не только по назначению, технике составления, кру­гу пользователей, но и концептуально. Сводная отчетность со­ставляется в рамках одного собственника или для статистичес­кого обобщения данных, а консолидированная — несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу.

В приказе № 112 Минфина России от 30 декабря 1996 г. «О методических рекомендациях по составлению и представле­нию сводной бухгалтерской отчетности» даны развернутая ха­рактеристика общих положений сводной (консолидированной) отчетности, порядок ее составления и представления, правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ, правила включения данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность, а также разработаны правила составления пояснений к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убыт­ках.

В приказе №112 сводная отчетность характери­зуется как «система показателей, отражающих финансовое по­ложение на отчетную дату и финансовые результаты за отчет­ный период группы взаимосвязанных организации».

При составлении консолидированной отчетности ставится цель: элиминировать (исключить) влияние вышеперечисленных факторов (искажающих данные отчетности) на показатели дея­тельности группы в целом.

Общая идея консолидации очень простая по своей сути. Имеется группа предприятий, взаимосвязанных в экономичес­ком и финансовом плане, но являющихся самостоятельными юридическими лицами. Необходимо составить консолидирован­ную отчетность, позволяющую получить представление о фи­нансовом состоянии и результатах деятельности группы в целом. При этом каждое юридически самостоятельное предприя­тие, входящее в состав корпоративной группы, обязано вести собственный бухгалтерский учет и оформлять его результаты в виде собственной финансовой отчетности.

При анализе деятельности групп их частные балансы не дают комплексного представления об общих результатах деятельнос­ти. Возникает необходимость в прин­ципиально иной информации, которая формируется в резуль­тате составления консолидированной бухгалтерской отчетности. Ее задачей является отражение фактической картины имуще­ственного, финансового положения и результатов хозяйствен­ной деятельности группы юридически самостоятельных пред­приятий, которые рассматриваются как одна экономическая общность.

Консолидированная бухгалтерская отчетность представляет собой объединение при помощи специальных учетных процедур (а не простого суммирования) отчетности двух и более предприятий, находящихся в определенных юридических и финан­сово-хозяйственных взаимоотношениях, когда одно или несколько юридически самостоятельных предприятий находятся под конт­ролем лишь одного общества — так называемого материнского (родительского) общества, стоящего над всеми прочими членами группы.

Вопросы порядка составления, структуры и назначения консолидированной отчетности отражаются в нескольких Меж­дународных стандартах финансовой отчетности. Наиболее важными по проблемам консолидированной отчетности являются стандарты: «Объединение компаний» (IAS «Business Combinations»); «Учет инвестиций» (IAS «Ассоunting for Investments»); «Сводная финансовая отчет­ность и учет инвестиций в дочерние компании» (IAS «Consolidated Financial Statements and Ассоunting for Investments in Subsidiaries»); «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия» (IAS «Ассоunting for Investments in Associates»), «Финансовая отчетность об участии в совместной дея­тельности».

Одним из наиболее сложных стандартов является МСФО «Объединение ком­паний». Целью данного стандарта является описание методоло­гических проблем бухгалтерского учета при объединении ком­паний. В нем разбираются примеры приобретения одного пред­приятия другим, а также ситуации, когда невозможно опреде­лить предприятие-покупателя. В этом же стандарте рассматрива­ются вопросы определения стоимости приобретения, ее рас­пределения между приобретаемыми идентифицируемыми акти­вами и обязательствами предприятия, проблемы учета возника­ющей положительной или отрицательной деловой репутации, ее дальнейшей амортизации.

В международных стандартах финансовой отчетности при­ведены и все основные определения.

Консолидация — обобщение коммерческих и финансовых ре­зультатов группы предприятий, рассматриваемых в качестве еди­ной хозяйственной единицы.

Группа (корпорация) — объединение предприятий (компа­ний), не являющееся юридическим лицом и состоящее из хол­динговой (головной) компании и всех ее дочерних предприя­тий, которые в свою очередь являются юридическими лицами.

Материнская компания (холдинговая компания, основное об­щество) — держатель контрольного пакета акций дочерних или других предприятий, контролирует деятельность одной или не­скольких дочерних компаний. Обязана составлять сводную (кон­солидированную) финансовую отчетность.

Контрольный пакет акций (более 50% обыкновенных акций по номинальной стоимости с правом голоса) обеспечивает ре­шение вопросов распределения доходов, назначения всех или большинства членов правления или совета директоров контро­лируемого предприятия.

Дочерняя компания (общество) признается таковой, если другая компания, называемая материнской, в результате пре­обладающего участия в ее уставном капитале, либо в соответ­ствии с договором между ними, либо иным способом осуществляет существующий контроль ее деятельности, имеет воз­можность определять решения, принимаемые такой компа­нией.

Консолидированная финансовая отчетность составляется материнской компанией по всей совокупности контролируемых компаний (предприятий) и отражает имущественное финансо­вое положение и результаты хозяйственной деятельности всех компаний, входящих в сферу консолидации, как единого эко­номического целого.

Группа (сфера) консолидации — материнская компания со всеми ее дочерними компаниями.

Консолидированный баланс — сводный отчетный баланс всех компаний, входящих в данную сферу консолидации. Составная часть консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках включает результаты финансово-хозяйственной деятельности всех компа­ний, входящих в данную сферу консолидации. Это обязатель­ный элемент консолидированной финансовой отчетности.

Результаты дочерней компании включаются в консолиди­рованный отчет о прибылях и убытках начиная с даты приобре­тения компании и признания ее в качестве дочерней.

Сводная финансовая отчетность — финансовая отчетность группы, представленной как единая хозяйственная организация.

Контроль финансово-хозяйственной деятельности — право компании устанавливать принципы финансовой и производ­ственной (коммерческой) деятельности другой компании с це­лью получения выгоды от нее.

Безусловный контроль предполагает обла­дание холдинговой компанией более чем 50% обыкновенных акций дочернего предприятия, косвенный — при меньшей доле участия с возможностью дополнительного влияния.

Совместный контроль — контроль деятельности предприя­тия (компании), подлежащего консолидации, осуществляемый совместно двумя или несколькими другими компаниями.

Объединение компаний — соединение самостоятельных пред­приятий в единую экономическую единицу в результате слия­ния пли вследствие приобретения контроля одним предприяти­ем над нетто-активами и производственной деятельностью дру­гого предприятия.

Покупка (приобретение) — такое объединение предприятий, при котором одно из предприятий, называемое покупателем, получает контроль над нетто-активами и производственной де­ятельностью другого предприятия, покупаемого в обмен на пе­редачу активов, принятие обязательств или выпуск акций.

Слияние, или объединение, долей капитала — такое объеди­нение предприятий, при котором акционеры объединенных предприятий осуществляют контроль над всеми или почти все­ми общими нетто-активами и производственной деятельностью для совместного разделения риска и получаемой прибыли объе­диненных предприятий, так что ни одна из сторон не может быть определена как приобретающая.

Контроль — полномочия, позволяющие осуществлять руко­водство финансовой и производственной деятельностью пред­приятия с целью получения прибыли.

Доля меньшинства (доля миноритарных акционеров), владе­ющего менее чем 50% акций,— часть чистых результатов дея­тельности и чистых активов дочернего предприятия, приходя­щаяся на долю, которой материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

Справедливая стоимость— сумма, по которой актив может быть обменен или обязательство погашено заинтересованными осведомленными сторонами в предстоящей в ближайшее время сделке.

Дата покупки (приобретения) — дата установления контро­ля над нетто-активами и производственной деятельностью при­обретаемого предприятия.

В российском законодательстве также отражаются вопросы, связанные с определением тех или иных понятий и терминов консолидированной отчетности.

В соответствии со ст. 105 ГК РФ дочерним признается хозяй­ственное общество, если другое (основное) хозяйственное об­щество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитане, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность опре­делять решения, принимаемые таким обществом. Дочернее об­щество не отвечает по долгам основного общества (товарище­ства). Основное общество (товарищество), которое имеет право давать дочернему обществу обязательные для него указания, отвечает солидарно с дочерним обществом по сделкам, заклю­ченным последним во исполнение таких указаний. В случае не­состоятельности дочернего общества по вине основного обще­ства (товарищества) последнее несет субсидиарную ответствен­ность по его долгам.

В ст. 106 ГК РФ дано определение зависимого хозяйственно­го общества, которое признается таковым, если другое (преоб­ладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосую­щих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Группа лиц — это совокупность юридических или юридичес­ких и физических лиц, применительно к которым выполняется одно или несколько условий:

• лицо или несколько лиц совместно в результате согла­шения (согласованных действий) имеют право прямо или косвенно распоряжаться (в том числе на основании до­говоров купли-продажи, доверительного управления, договоров о совместной деятельности, поручения или иньях сделок) более чем 50% общего числа голосов, при­ходящихся на акции (вклады, доли), составляющие ус­тавный (складочный) капитал юридического липа. Под косвенным распоряжением голосами юридического лица понимается возможность фактического распоряжения ими через третьих лиц, по отношению к которым первое лицо обладает указанным правом или полномочием;

* между двумя или более лицами заключен договор, кото­рым предоставлено право определять условия ведения предпринимательской деятельности одного или несколь­ких участников договора или иных лиц либо осуществ­лять функции их исполнительного органа;
* лицо имеет право назначения более 50% состава испол­нительного органа и (или) совета директоров (наблюда­тельного совета) юридического лица;
* одни и те же физические лица представляют более 50% со­става исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) двух и более юридических лиц.

Прямой контроль трактуется как возможность юридическо­го или физического лица определять решения, принимаемые юридическим лицом, посредством одного или нескольких дей­ствий:

* распоряжения, в том числе совместно с иными лицами в результате соглашения (согласованных действий), бо­лее чем 50% общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (скла­дочный) капитал юридического лица;
* получения права определять, в том числе совместно с иными лицами, условия ведения предпринимательской деятельности юридического лица или осуществлять фун­кции его исполнительного органа;
* получения права назначать более 50% состава исполни­тельного органа и (или) совета директоров (наблюда­тельного совета) юридического лица;
* участия совместно с одними и теми же физическими ли­цами в исполнительном органе и (или) совете директо­ров (наблюдательном совете) двух и более юридических лиц с представлением более 50% состава их органа уп­равления

Определение контроля, установленное в современном рос­сийском законодательстве, является ключевым при выяснении того, необходимо ли составлять консолидированную отчетность.

Вместе с тем в российском законодательстве отсутствует понятие материнской компании, эквивалентом которого в ГК РФ выступает в одних случаях основное общество (товари­щество), а в других — преобладающее общество либо цент­ральная компания в финансово-промышленных группах.

Другие вопросы составления консолидированной отчетности дополняются и конкретизируются в Федеральном законе от 30 но­ября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах».

Косвенный контроль рассматривается как возможность юри­дического или физического лица определять решения, прини­маемые юридическим лицом, через третьих лиц, по отноше­нию к которым первое обладает одним или несколькими права­ми или полномочиями:

* распоряжаться, в том числе совместно с иными липами в результате соглашения (согласованных действий), бо­лее чем 50% общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (скла­дочный) капитал юридического лица;
* определять, в том числе совместно с иными лицами, ус­ловия ведения предпринимательской деятельности юри­дического лица или осуществлять функции его исполни­тельного органа;
* назначать более 50% состава исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) юри­дического лица;
* участвовать совместно с одними и теми же физическими лицами в исполнительном органе и (или) совете директо­ров (наблюдательном совете) двух и более юридических лиц, представляя более 50% состава их органа управления.

Консолидированная финансовая отчетность адресована ру­ководству и наблюдательным советам предприятий, входящих в корпоративную семью, учредителям, а также внешним потре­бителям информации, таким, как существующие и потенци­альные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, госу­дарство. Для внешних пользователей она выступает в качестве дополнительной информации. Для материнской компании консолидированная отчетность является своеобразным «расши­рением» и «дополнением» к своей отчетности.

При составлении консолидированной отчетности данные отчетности материнской компании и дочерних предприятий объединяют поэтапно, чтобы представить их как единую хозяй­ственную организацию. В этих целях сначала постатейно сумми­руют статьи отчетности компаний группы, а затем исключают взаимные инвестиции и операции.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности голов­ная организация и дочерние общества должны использовать еди­ную учетную политику в отношении оценки аналогичных ста­тей имущества и обязательств, доходов и расходов и пр.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгал­терская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Организация должна составлять сводную бухгалтерскую от­четность в объеме и порядке, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), по формам, разработанным головной организаци­ей на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Головная организация придерживается принятой формы сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о прибы­лях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного пе­риода к другому. Изменение избранных форм сводного бух­галтерского баланса, сводного отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним раскрывается в пояснениях к данным формам отчетности с указанием причин, вызвавших это изменение.

Объем и порядок, включая сроки представления бухгалтер­ской отчетности дочерних и зависимых обществ головной орга­низации (в том числе дополнительной информации, необходи­мой для составления сводной бухгалтерской отчетности), уста­навливает головная организация.

Наименование каждой составляющей сводной бухгалтерс­кой отчетности должно содержать слово «сводный» и название группы.

Головной организации целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредительными документами этой организации.

Сводную бухгалтерскую отчетность подписывают руководи­тель и главный бухгалтер (бухгалтер) головной организации.

По решению участников группы сводная бухгалтерская от­четность может публиковаться в составе публикуемой бухгал­терской отчетности головной организации.

В консолидированную бухгалтерскую отчетность не включа­ются отчеты:

1) компании, контроль над которыми можно считать вре­менным. Например, контрольный пакет акций дочернего обще­ства приобретается и находится в собственности материнского общества исключительно с целью его последующей продажи в недалеком "будущем;

2) дочерние общества, действующие в условиях долгосроч­ных непреодолимых ограничений, которые лишают их возмож­ности (или существенным образом снижают ее) переводить де­нежные средства на счет материнского общества. Например, из-за валютных ограничений на зарубежных филиалах, «блокиро­вания» банковских счетов и т.п.;

3) дочерние компании, хозяйственная деятельность кото­рых резко отличается от характера деятельности основной мате­ринской компании, например, банк и промышленное акцио­нерное общество, торговое и страховое общества.

Таким образом, процедура консолидации охватывает такие расчеты, как:

* консолидация капитала;
* консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями;
* консолидация финансовых результатов (прибыли или убытков) от внутригрупповой продажи продукции (работ, услуг), а также взаимных объемов продажи продук­ции (работ, услуг) между основным и дочерними обще­ствами и соответствующих затрат;
* консолидация прочих взаимных (операционных и внере­ализационных) доходов и расходов внутри группы;
* суммы дивидендов основного и дочерних обществ.

В соответствии с международными стандартами консолиди­рованная отчетность должна базироваться на определенных прин­ципах и.

1. Принцип полноты. Все активы, обязательства, расходы будущих периодов, доходы будущих периодов консолидиро­ванной группы принимаются в полном объеме независимо от доли материнской компании. Долю меньшинства показывают в балансе отдельной статьей под соответствующим заголов­ком.

2. Принцип собственного капитала. Поскольку материнская компания и дочерние предприятия рассматриваются как еди­ная экономическая единица, собственный капитал определяет­ся по балансовой стоимости акций консолидируемых предпри­ятий, а также по финансовым результатам деятельности этих предприятий и резервам.

3. Принцип справедливой и достоверной оценки. Консолидиро­ванная отчетность должна быть представлена в ясной и удобной для понимания форме и давать правдивую и достоверную кар­тину активов, обязательств, финансового положения, прибы­лей и убытков предприятий, входящих в группу и рассматрива­емых как единое целое.

4. Принцип постоянства использования методов консолида­ции и оценки и принцип функционирующего предприятия. Методы консолидации должны применяться продолжительное время при условии, что предприятие является функционирующим, т.е. не намеревается прекращать свою деятельность в обозримом буду­щем. Отклонения допустимы в исключительных случаях, при­чем они должны быть раскрыты в приложениях к отчетности с соответствующим обоснованием. Эти принципы распространя­ются как на формы, так и на методы составления консолидиро­ванной отчетности.

5. Принцип существенности. Данный принцип предусмат­ривает раскрытие таких статей, величина которых может по­влиять на принятие или перемену решения о финансово-хозяй­ственной деятельности компании.

6. Единые методы оценки. Активы, пассивы, расходы буду­щих периодов, прибыли и затраты консолидированной компа­нии должны быть учтены во всей полноте. При консолидировании активы и пассивы материнской компании и дочерних предприятий были оценены по единой методологии, применяемой материнской компанией.

7. Единая дата составления. Консолидированная отчетность должна составляться на дату баланса материнской компании. Показатели отчетности дочерних предприятий также должны быть пересчитаны на дату консолидированной отчетности.

Этапы консолидирования:

* первичная консолидация производится при составлении впервые консолидированной отчетности ранее незави­симых предприятий и связана с приобретением инвести­руемого предприятия;
* последующая консолидация производится при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ра­нее и уже осуществляющей взаимные операции.

Техника и методы составления консолидированной отчет­ности в разных странах различны.

Выделяют два метода составления первичной консолидированной отчетности:

* метод покупки (приобретения);
* метод слияния (поглощения).

Эти методы различаются процедурно и оказывают большое влияние на совокупные финансовые результаты, представляе­мые в консолидированной отчетности.

Самостоятельные предприятия могут объединяться в еди­ную экономическую единицу. Объединения могут привести к созданию нового предприятия.

Объединение может осуществляться путем покупки нетто-активов или акций другого предприятия.

Объединение может проводиться также путем слияния:

активы и обязательства одного предприятия передаются другому предприятию и первое ликвидируется;

* активы и обязательства двух предприятий объединяются в новое предприятие и два прежних ликвидируются.

Объединения бывают горизонтального, вертикального и конгломеративного типов.

Горизонтальное объединение — когда одно предприятие объе­диняется с другим и оба они относятся к единой отрасли про­изводства.

Вертикальное объединение — когда сливаются предприятия, находящиеся на разных полюсах производственного процесса и взаимодействующие по схеме: «поставщик—производитель-покупатель».

Конгломеративное объединение — когда создается многопро­фильное объединение из предприятий многоотраслевой принад­лежности.

Сделки по объединению, при которых одно из объединяющихся предприятий приобретает контроль над другим, считаются по­купкой.

Датой покупки признается дата, с которой покупатель име­ет право управлять финансовой и текущей политикой приобре­таемого предприятия с целью извлечения выгоды из ее деятель­ности. На практике такой датой является дата общего собрания акционеров.

Контроль считается установленным, когда одно из объеди­няющихся предприятий приобретает право на более чем поло­вину голосов другого объединяющегося предприятия.

Дополнительные признаки контроля:

* право более чем на половину голосов другого предприя­тия в силу наличия соглашения с другими инвесторами;
* право руководить финансовой и производственной по­литикой другого предприятия в соответствии с уставом или соглашением;
* право назначать или заменять большинство членов прав­ления или равнозначного руководящего органа другого предприятия;
* право подавать большинство голосов на собраниях прав­ления или равнозначного органа управления другого пред­приятия.

Если определить предприятие-покупателя трудно, можно руководствоваться дополнительными косвенными признаками покупки:

* соотношением справедливой стоимости объединяющих­ся предприятий (более крупное предприятие является по­купателем);
* обменом акций с правом голоса на денежные средства (в таких случаях предприятие-плательщик является покупа­телем);
* возможностью решать вопрос подбора управленческих кадров для другого предприятия (в таких случаях доминирующее предприятие является покупателем).

Иногда предприятие приобретает акции другого предпри­ятия, но в качестве компенсации выпускает достаточно сво­их акций, дающих право на большее число голосов, так что контроль над объединенными предприятиями переходит к вла­дельцам предприятия, акции которого были приобретены из­начально. Такая ситуация называется обратным приобретени­ем. Юридически предприятие, выпускающее акции, может рассматриваться как материнское, или предприятие-право­преемник, к акционерам которого переходит контроль над объединенными предприятиями. В этом случае оно становит­ся приобретающим предприятием и получает право голоса или другие права. Считается, что предприятие, выпускающее акции, было приобретено другим предприятием; последнее считается покупателем и метод покупок применяется к активам и обязательствам предприятия, выпускающего акции.

Когда акционеры объединяющихся предприятий не созда­ют доминирующего партнера, а объединяются, по существу, на равных условиях с целью разделения контроля над всеми или почти всеми активами и производственной деятельностью, то речь идет о слиянии.

Сущность слияния состоит в том, что приобретения не про­исходит и продолжается совместное разделение рисков и при­былей, которое как бы существовало до объединения хозяй­ственной деятельности. При слиянии хозяйственная деятельность объединенных предприятий продолжается раздельно. При объединении отдельных финансовых отче­тов происходят только минимальные изменения.

Для того чтобы классифицировать сделку как слияние, а не как покуп­ку, необходимо соблюдение 12 условий.

1. Любая из объединяющихся сторон в течение двух лет не должна быть дочерним предприятием или подразделением дру­гого объединяющегося предприятия.

2. Каждая из объединяющихся сторон должна быть незави­сима от других объединяющихся предприятий.

3. Объединение осуществляется в виде единой сделки в со­ответствии со специальным планом в течение одного года после принятия такого плана.

4. На дату завершения плана объединения одна из объеди­няющихся компаний выпускает только обыкновенные акции с правами, идентичными правам акций, находящихся в обраще­нии, в обмен практически на все обыкновенные акции с пра­вом голоса другого предприятия. Их доля должна составлять не менее 90% обыкновенных акций с правом голоса, подлежащих обмену.

5. Ни одна из объединяющихся сторон в течение двух лет до принятия плана объединения или в промежутке между его при­нятием и завершением не намеревается вносить изменения в структуру собственного капитала с целью повлиять на условия обмена, например, путем дополнительного выпуска акций, их распределения между существующими акционерами, обмена или изъятия из обращения.

6. Объединяющиеся предприятия после принятия плана и до его завершения покупают обыкновенные акции в обычных размерах для целей, отличных от объединения.

7. В результате обмена акциями доли владельцев обыкновен­ных акций остаются прежними.

8. Акционеры не лишаются права голоса, и их права не ущем­ляются в течение действия плана объединения. Акционеры по­лучают возможность реализовать право голоса при получении новых акций.

9. Объединение принимается голосованием на дату завер­шения плана объединения; не предусматривается наличие ка­ких-либо невыполненных условий по выпуску акций.

10. Объединенная компания прямо или косвенно не согла­шается выкупить или изъять из обращения все или часть обыкновенных акций с целью воздействия на объединение.

11. Объединенная компания не вступает в финансовые сделки с целью получения выгоды бывшими акционерами, например, не использует выпущенные для объединения акции в качестве залога по займам.

12. Объединенная компания не планирует избавиться от зна­чительной части активов в течение двух лет после объединения, за исключением случаев сделок, обычных для объединившихся предприятий, или с целью устранения дублирования или избы­точных мощностей.

Так как слияние приводит к созданию единой структуры, объединенное предприятие принимает единую унифицирован­ную учетную политику.

При любых объединениях предприятий в финансовых отче­тах следует приводить дополнительную информацию:

* названия и описание объединяющихся предприятий;
* методы учета;
* дату вступления в силу объединения для учетных целей;
* сведения о производственной деятельности, которую решено ликвидировать.

При покупке необходимо привести такие данные:

* процент приобретенных акций с правом голоса;
* стоимость приобретения и сумму оценки встречного удов­летворения при покупке, выплаченную или условно под­лежащую выплате;
* сведения о характере и сумме резерва на перестройку и других расходах по закрытию предприятия, возникаю­щих в результате приобретения и признанных на дату приобретения.

В финансовых отчетах следует раскрывать:

* методы учета положительной и отрицательной деловой репутации, в том числе за период амортизации;
* обоснование срока полезного использования положитель­ной и отрицательной деловой репутации или амортиза­ционный период для отрицательной деловой репутации;
* методы начисления амортизации;
* результаты сверки остаточной стоимости положительной и отрицательной деловой репутации.

При слиянии в отчетности необходимо приводить дополни­тельные данные, касающиеся:

* описания и количества выпущенных акций наряду с про­центом акций каждого предприятия, дающих право го­лоса, обмененных с целью объединения долей капитала;
* суммы активов и обязательств, внесенных каждым пред­приятием;
* сведений о доходе от продаж, другой выручке от произ­водственной деятельности, чрезвычайных статьях и чис­той прибыли или убытке каждого предприятия до даты объединения, которые включаются в чистую прибыль или убыток, отраженных в финансовых отчетах объединенного предприятия.

Консолидированная отчетность включает помимо баланса консолидированный отчет о прибылях и убытках. При составле­нии такого отчета финансовые результаты деятельности объе­диняющихся компаний, их представление будут зависеть от спо­соба объединения — покупки или слияния.

При покупке финансовые результаты включаются в консо­лидированный отчет о прибылях и убытках только с даты при­обретения, а при слиянии — за весь финансовый год.

Следует отметить, что слияние является более предпочти­тельным для предприятий, стремящихся максимизировать по­казатели продаж, прибылей, активов и минимизировать расхо­ды в результате такого объединения.

Следующий этап консолидации — консолидация отчетнос­ти предприятий, проработавших какой-то срок в составе группы.

При консолидации отчетности компаний, входящих в груп­пу, в последующие периоды их деятельности возникают допол­нительные трудности, связанные с необходимостью элимини­рования статей.

Статьи, подлежащие элиминированию,— это статьи, кото­рые исключаются из консолидированной отчетности, посколь­ку приводят к повторному счету и искажению финансовой ха­рактеристики деятельности группы.

Внутрифир­менные операции схожи с операциями между подразделениями (отделами) внутри компании. Такие операции совершаются при торговых сделках и расчетах по ним, выдаче кредитов, получе­нии дивидендов. Все подобные операции должны быть элими­нированы при подготовке консолидированных баланса и отчета о прибылях и убытках, как и внутрифирменные остатки по рас­четам.

При составлении консолидированной отчетности подлежат элиминированию следующие расчеты:

* задолженность по еще не внесенным в уставный капитал вкладам;
* авансы полученные или выданные;
* займы компаний, входящих в группу;
* взаимная дебиторская и кредиторская задолженности компаний группы (поскольку единая хозяйственная еди­ница не может иметь дебиторской или кредиторской за­долженности сама себе);
* другие активы и ценные бумаги;
* расходы и доходы будущих периодов;
* непредвиденные операции.

Если суммы дебиторской задолженности одной компании полностью соответствуют суммам кредиторской задолженности другой компании, входящей в группу, то они взаимно элими­нируются.

При составлении последующих консолидированных отче­тов о прибылях и убытках корректировки проводятся в четырех основных направлениях:

1) исключение промежуточных результатов, вызванных внутригрупповыми продажами;

2) амортизация деловой репутации, возникшей при созда­нии группы;

3) амортизация отклонения справедливой стоимости акти­вов и обязательств от их балансовой стоимости, включенного в состав данных статей при первичной консолидации;

4) выделение доли меньшинства в результатах деятельнос­ти дочернего общества.

При инвестировании менее 100% в капитал покупаемого предприятия возникает так называемая доля меньшинства. Это доля сторонних акционеров, которая в консолидированной отчет­ности должна отражаться отдельно от капитала группы.

Доля меньшинства и чистых активах консолидированных дочерних предприятий должна быть определена и отдельно пред­ставлена в сводном балансе. Доля меньшинства в прибылях (убыт­ках) дочерних предприятий за отчетный период должна быть определена и отдельно представлена в Отчете о прибылях и убыт­ках.

Доля меньшинства при этом в сводном балансе определяет­ся расчетным путем исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не при­надлежащих головной организации акций в их общем количе­стве. Величина капитала дочернего общества определяется как итог раздела III «Капитал и резервы» его бухгалтерского балан­са за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

В сводном балансе показатель доли меньшинства отражает­ся за итогом раздела III баланса. В сводном отчете о прибылях и убытках доля меньшинства отражает величину финансового ре­зультата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации; эта доля определяется расчетно, исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убыт­ка дочернего общества за отчетный период и процента не при­надлежащих головной организации голосующих акций в их об­щем количестве.

В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли мень­шинства показывается отдельной статьей по вписываемой стро­ке; доходы и расходы также выделяются отдельной статьей. До­ходы и расходы группы в сводном отчете приводятся за мину­сом соответствующих доходов и расходов меньшинства.

Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества больше показателя доли меньшинства в капитале это­го общества, то на сумму разницы уменьшается величина ре­зервного капитала (при его недостаточности — добавочного, затем уставного) дочернего общества, включаемого в сводную бухгалтерскую отчетность.

К сводному балансу и отчету о прибылях и убытках деятель­ности группы прилагается пояснительная записка, в составе которой дается перечень всех дочерних обществ с раскрытием ряда данных (наименования обществ, места государственной регистрации или ведения хозяйственной деятельности, величи­ны уставного капитала, доли участия основного (преобладаю­щего) в этих обществах или в их уставном капитале).

В записке приводится также стоимостная оценка на отчет­ную дату влияния приобретения или выбытия дочерних или за­висимых обществ на финансовое положение группы и на фи­нансовые показатели группы за отчетный период.

В пояснительной записке к консолидированной бухгалтерс­кой отчетности головная организация приводит также расшиф­ровку своих вложений в разрезе каждого зависимого общества (в разделе, посвященном финансовым вложениям):

* данные о наименовании зависимого общества,
* его юридическом адресе,
* величине уставного капитала,
* доле головной организации в общей сумме вклада, а также изложение намерений о дальнейшем участии.

Пояснительная записка к сводной отчетности содержит так­же объяснения тех случаев, когда показатели дочерних и зави­симых обществ отражаются в сводной бухгалтерской отчетнос­ти непосредственно как финансовые вложения, к которым не применяются рассмотренные принципы и правила консолида­ции.

**Таблица по составлению консолидированного баланса**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи баланса | Материнская компания | | ООО »Бета> (дочер­нее предприятие) | | Собственный капитал дочернего предприя­тия, принадлежащий | | Элиминирование | | Консолидированный баланс | |
|  | Актив | Пассив | Актив | Пассив | группе (70%) | меньшин­ству (30%) | Актив | Пассив | Актив | Пассив |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 . Внеоборотные активы: | 129520 |  | 9830 |  | - | - | 105 | 4725 | 134730 |  |
| 1.1. Деловая репутация | 0 |  | 0 |  | - | - | 105 | - | 105 |  |
| 1 .2. Основные средства | 97532 |  | 8400 |  | - | - | - | - | 105932 |  |
| 1 ,3. Инвестиции в дочер­ние общества | 4725 |  | 0 |  | - | - | - | 4725 | - |  |
| 14. Прочие внеоборот­ные активы | 27263 |  | 1430 |  | - | - | - | - | 28693 |  |
| 2. Оборотные активы | 193099 |  | 10555 |  | - | - | - | - | 203654 |  |
| **Баланс** | **322619** | **-** | **20385** | **-** | **-** | **-** | **-** | **-** | **338384** | **-** |
| 3. Капитал и резервы: |  | 135078 |  | 7730 | - | - | - | - |  | 135869 |
| 3. 1 . Уставный капитал |  | 65004 |  | 2915 | 2040.5 | 874,5 |  | 2040.5 |  | 65004 |
| 3.2. Добавочный капитал |  | 23942 |  | 940 | 658 | 282 |  | 658 |  | 23942 |
| 33 Резервный капитал |  | 14081 |  | 1720 | 1204 | 516 |  | 1204 |  | 14081 |
| 34. Нераспределенная прибыль прошлых лет |  | 16476 |  | 1025 | 717.5 | 307.5 |  | 717.5 |  | 16476 |
| 3.5. Нераспределенная прибыль отчетного периода |  | 15575 |  | 1130 | 791 | 339 |  |  |  | 16366 |
| 4 Доля меньшинства | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 2319 |
| 5 Прочие пассивы |  | 187541 |  | 12655 | - | - | - | - | - | 200196 |
| **Баланс** | **-** | **322619** | **-** | **20385** | **5411** | **2319** | **-** | **-** | **-** | **338384** |

Примером составления одного из вариантов консолиди­рованного баланса может служить схема, представленная в таблице. В ней рассматривается случай, когда анализиру­емая организация приобрела 70% обыкновенных акций пред­приятия ООО «Бета»; инвестиции основного общества в до­чернее составили 4725 тыс. руб.

1. Определяется балансовая стоимость собственного капита­ла дочернего предприятия ООО «Бета» на дату приобретения акций материнской анализируемой организацией:

уставный капитал + добавочный капитал + резервный ка­питал + нераспределенная прибыль прошлых лет = 2915 + 940 + + 1720 + 1025 = 6600 тыс. руб.

2. Рассчитывается балансовая стоимость доли собственного капитала дочернего общества «Бета»:

0,70 х 6600 тыс. руб. = 4620 тыс. руб.

3. Сравнивается величина инвестиций материнской анали­зируемой организации в дочернее предприятие и балансовая сто­имость приобретенной доли собственного капитала дочернего предприятия; рассчитывается денежная оценка деловой репута­ции, возникающей при консолидации:

4725 тыс. руб. - 4620 тыс. руб. = 105 тыс. руб. Эта величина отражается в активе консолидированного ба­ланса.

4. Из консолидированного баланса группы полностью ис­ключаются показатели по статье «Инвестиции в дочерние об­щества» в сумме 4725 тыс. руб.

При этом 4620 тыс. руб. элиминируются с балансовой сто­имостью доли собственного капитала дочернего общества, куп­ленной материнской организацией. Поэтому эта часть собствен­ного капитала дочернего общества «Бета» в консолидирован­ном балансе не отражается.

Оставшиеся 105 тыс. руб. инвестиций в дочернее предприя­тие отражаются в статье «Деловая репутация предприятия» кон­солидированного баланса.

5. Определяется доля меньшинства, которая включает две составляющие:

30% балансовой стоимости собственного капитала дочерне­го предприятия, т.е. 0,30 х 6600 тыс. руб. = 1980 тыс. руб.;

30% от прибыли, полученной дочерним предприятием после продажи его акций материнской анализируемой орга­низации, т.е. «послепродажная» прибыль (отчетного периода) = 0,30 х 1130 = 339 тыс. руб.

Таким образом, доля меньшинства составляет 1980 тыс. руб.+ 339 тыс. руб. = 2319 тыс. руб. Эта сумма отражается в консоли­дированном балансе отдельной строкой пассива.

6. Определяется нераспределенная прибыль отчетного года материнской организации: 0,70 х 1 130 тыс. руб. = 791 тыс. руб. В консолидированном балансе чистая прибыль отчетного периода суммируется с чистой прибылью самой материнской организации: 791 тыс. руб. + 15575 тыс. руб. = 16366 тыс. руб.

7. Все остальные статьи балансов и материнской анализиру­емой организации, и ООО «Бета» суммируются.

Как видно из таблицы 9.2 консолидированный баланс по своей структуре практически ничем не отличается от исходных балансов "материнской организации и дочернего предприятия. А это значит, что последовательность и методика анализа кон­солидированного баланса такая же, как анализ обычного ба­ланса. Особенностью анализа консолидированной отчетности яв­ляется то, что добавляется аналитический этап, в ходе которого нужно пояснить, какой вид консолидации отчетности исполь­зовался, на каких условиях произошло объединение предприя­тий в группу, охарактеризовать экономическую взаимосвязь и взаимодействие членов группы. Ну и, конечно же, необходим (финансовый анализ не только консолидированной отчетности, но и исходных форм финансовых отчетов материнской организации и дочерних предприятий.

Обобщая все вышесказанное, можно утверждать, что консолидированной отчетности присуши некоторые особенности:

* консолидированная отчетность не является отчетнос­тью юридически самостоятельного предприятия. Ее це­лью является получение общего представления о ре­зультатах деятельности корпоративной семьи. Она име­ет явную информационную и аналитическую направленность;
* результаты сделок между членами корпоративной семьи не включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность. В ней показывают только активы и обязатель­ства, доходы и расходы от операций с внешними кон­трагентами. Любые внутригрупповые финансово-хозяй­ственные операции идентифицируются и исключаются в процессе консолидации. Консолидация не является про­стым суммированием одноименных статей финансовой отчетности компаний группы;
* отчеты группы содержат сводную информацию о резуль­татах деятельности и финансовом положении каждой ком­пании, входящей в объединение. Это значит, что при­быль одной дочерней компании может «скрывать» убыт­ки другой, а прочное финансовое положение одной до­черней компании может «скрывать» потенциальную не­платежеспособность другой;
* если группа состоит из компаний, работающих в различ­ных видах бизнеса, то консолидированная отчетность по данной группе может не раскрывать отдельных важных деталей, когда отсутствует дополнительная информация о каждом сегменте деятельности группы.

**Список литературы.**

1. Бетче Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. под ред. проф. В.Д.Новодворсекого. М.: Бухгалтерский учет, 2000.
2. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. 4 изд.. перер. - М.

Финансы и статистика., 2002.

3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета. Под ред. С. А. Николаевой. - М. Аналитик- пресс, 2001.

4. Пучкова С.И., Новодворский В.Д. Консолидированная отчетность - М. ФБК-ПРЕСС,т 2002**.**