**Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»**

**Сфера применения**

1              Настоящий стандарт применяется при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия.

2              Данный стандарт не затрагивает методы учета сделок по объединению бизнеса и их результатов при консолидации, включая гудвил, возникающий при объединении бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*).

3              Данный стандарт также применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные регулирующие положения.

**Определения**

4              В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

*Консолидированная финансовая отчетность* - финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

*Контроль* - право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Метод *учета по фактическим затратам* - метод учета инвестиций, при котором инвестиция признается по фактической стоимости. Инвестор признает доход от инвестиции только в той части, в какой он получает выплаты из накопленной прибыли объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения. Выплаты, полученные сверх данной прибыли, рассматриваются как возврат инвестиции и признаются как снижение фактической стоимости инвестиций.

*Группа* - материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

*Доля меньшинства* - часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли участия в собственном капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

*Материнское предприятие* - предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

*Отдельная финансовая отчетность* - составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в собственном капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

*Дочернее предприятие* - предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

5              Материнское предприятие или его дочерние предприятия могут являться инвесторами ассоциированного предприятия или участниками совместно контролируемого предприятия. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготавливаемая и представляемая в соответствии с настоящим стандартом, должна быть подготовлена с учетом требований МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные предприятия»* и МСФО (IAS) 31 *«Участие в совместном предпринимательстве»*.

6              Для предприятия, описанного в пункте 5, отдельная финансовая отчетность - это финансовая отчетность, подготовленная и представленная в дополнение к финансовой отчетности, упомянутой в пункте 5. Не требуется, чтобы к указанной финансовой отчетности прилагалась отдельная финансовая отчетность или сопровождала ее.

7              Финансовая отчетность предприятия, у которого нет дочернего, ассоциированного предприятия или доли участия в совместно контролируемом предприятии, не является отдельной финансовой отчетностью.

8              Материнское предприятие, которое освобождено от обязанности представлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с пунктом 10, может представлять отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Представление консолидированной финансовой отчетности

9              Материнское предприятие, отличное от материнского предприятия, описанного в пункте 10, должно представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой оно консолидирует свои инвестиции в дочерние предприятия в соответствии с настоящим стандартом.

10           Материнское предприятие не обязано представлять консолидированную финансовую отчетность в том, и только в том случае, если:

(a)           материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

(b)           долговые и долевые инструменты материнского предприятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(c)           материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;

(d)           конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

11           Материнское предприятие, которое в соответствии с пунктом 10 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность и представляет только отдельную финансовую отчетность, должно соблюдать требования пунктов 37-42.

**Охват консолидированной финансовой отчетности**

12           Консолидированная финансовая отчетность должна включать все дочерние предприятия материнского предприятия.**[[1]](http://www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/195-ias27" \l "_ftn1)**

13           Предполагается, что имеет место контроль, если материнское предприятие владеет прямо или опосредованно, через дочерние предприятия, более чем половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не создает контроля. Контроль также имеет место в случае, если материнское предприятие владеет половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса или меньше, и оно:[[2]](http://www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/195-ias27" \l "_ftn2) [[3]](http://www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/195-ias27" \l "_ftn3)

(a)           правомочно управлять более чем половиной прав голоса по соглашению с другими инвесторами;

(b)           правомочно определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику данного предприятия согласно уставу или соглашению;

(c)           правомочно назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;

(d)           правомочно представлять большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;

14           Предприятие может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или иными подобными инструментами, которые при их исполнении или конвертировании могут предоставить предприятию права голоса или уменьшить права голоса другого лица в отношении финансовой и хозяйственной политики другого предприятия (потенциальные права голоса). Существование и влияние потенциальных прав голоса, которые в настоящее время могут быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, принадлежащие другому предприятию, принимаются во внимание при оценке того, правомочно ли предприятие определять финансовую и операционную политику другого предприятия. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события.

15           При оценке того, являются ли потенциальные права голоса фактором, подтверждающим наличие контроля, предприятие анализирует все факты и обстоятельства (в том числе условия исполнения потенциальных прав голоса и любые иные контрактные соглашения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности), оказывающие влияние на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности исполнить или конвертировать соответствующие инструменты.

16           [Удален]

17           [Удален]

18           [Удален]

19           Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том лишь основании, что инвестор представляет собой организацию венчурного финансирования, взаимный фонд, паевой фонд или подобное предприятие.

20           Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том основании, что его коммерческая деятельность отличается от коммерческой деятельности других предприятий группы. Значимость представляемой информации обеспечивается консолидацией таких дочерних предприятий и раскрытием в консолидированной финансовой отчетности дополнительной информации о различных видах коммерческой деятельности дочерних предприятий. Например, раскрытие информации в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 14 *«Сегментная отчетность»*, помогает объяснить значение различных видов коммерческой деятельности в рамках группы.

21           Материнское предприятие теряет контроль, когда оно теряет право определять финансовую и операционную политику объекта инвестиций с целью получения выгод от его деятельности. Потеря контроля может иметь место с соответствующим изменением абсолютных или относительных долей участия, или без такового. Она может иметь место, например, когда дочернее предприятие переходит под контроль правительства, суда, администратора или регулирующего органа. Это также может произойти в результате договора.

**Процедуры консолидации**

22           При подготовке консолидированной финансовой отчетности предприятие объединяет финансовую отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов. Затем, для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о едином хозяйствующем субъекте, выполняются следующие действия:

(a)           балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и принадлежащая материнскому предприятию доля в собственном капитале каждого дочернего предприятия, взаимоисключаются (см. МСФО (IFRS) 3, в котором описывается порядок отражения любого получающегося в результате гудвилла);

(b)           определяются доли меньшинства в прибылях или убытках консолидируемых дочерних предприятий за отчетный период;

(c)           доли меньшинства в чистых активах консолидируемых дочерних предприятий определяются отдельно от доли, принадлежащей акционерам материнского предприятия. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:

(i)            величины, приходящейся на эти доли меньшинства на дату исходной сделки по объединению, рассчитанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3;

(ii)           и доли меньшинства в изменениях собственного капитала дочернего предприятия, произошедших с даты указанной сделки по объединению.

23           В случае существования потенциальных прав голоса, пропорция, в которой прибыль или убыток и изменения собственного капитала, относятся к доле материнского предприятия и к доле меньшинства, определяется исходя из имеющихся долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса.

24           Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы должны исключаться в полных суммах.

25           Остатки по внутригрупповым расчетам и суммы внутригрупповых операций, включая доходы, расходы и дивиденды, исключаются полностью. Прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций и признанные в стоимости активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах. Убытки в результате внутригрупповых операций могут свидетельствовать об обесценении, которое подлежит признанию в консолидированной финансовой отчетности. В отношении временных разниц, возникающих в результате исключения прибылей и убытков по внутригрупповым операциям, применяется МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль»*.

26           Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. Если отчетные даты материнского и дочернего предприятий не совпадают, дочернее предприятие готовит для целей консолидации дополнительную финансовую отчетность на отчетную дату материнского предприятия, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.

27           Если, в соответствии с пунктом 26, финансовая отчетность дочернего предприятия, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, подготовлена на отчетную дату, не совпадающую с отчетной датой материнского предприятия, следует произвести корректировки для отражения значительных операций или событий, произошедших между указанной отчетной датой и датой финансовой отчетности материнского предприятия. При любых обстоятельствах расхождение между отчетной датой дочернего предприятия и отчетной датой материнского предприятия не должно превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и различие в отчетных датах должны быть одинаковыми из периода в период.

28           Консолидированная финансовая отчетность должна быть подготовлена с применением единой учетной политики для аналогичных операций и других событий в аналогичных обстоятельствах.

29           Если предприятие группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой для отражения в консолидированной финансовой отчетности аналогичных операций и событий в аналогичных обстоятельствах, финансовая отчетность этого предприятия соответствующим образом корректируется при подготовке консолидированной финансовой отчетности.

30           Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность с даты приобретения, согласно определению, приведенному в МСФО (IFRS) 3. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность до даты, на которую материнское предприятие прекращает контролировать дочернее предприятие. Разница между поступлениями от выбытия дочернего предприятия и его балансовой стоимостью на дату выбытия, с учетом накопленной суммы всех курсовых разниц, относящихся к данному дочернему предприятию, отраженной в составе собственного капитала в соответствии с МСФО (IAS) 21 *«Влияние изменений обменных курсов валют»*, признается в консолидированном отчете о прибылях и убытках как прибыль или убыток от выбытия дочернего предприятия.

31           Инвестиция в предприятие должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 39*«Финансовые инструменты: признание и измерение»* с даты, когда такое предприятие перестает быть дочерним при условии, что оно не становится ассоциированным предприятием согласно определению в МСФО (IAS) 28 или совместно контролируемым предприятием согласно описанию в МСФО (IAS) 31.

32           Балансовая стоимость соответствующей инвестиции на дату, когда предприятие перестает быть дочерним, должна рассматриваться как фактическая стоимость финансового актива при его первоначальном измерении в соответствии с МСФО (IAS) 39.

33           Доля меньшинства показывается в консолидированном бухгалтерском балансе в составе собственного капитала отдельно от собственного капитала, относящегося к акционерам материнского предприятия. Доля меньшинства в прибыли или убытке группы также раскрывается отдельно.

34           Прибыль или убыток причитается акционерам материнского предприятия и доле меньшинства. Поскольку все они участвуют в собственном капитале, сумма, относящаяся к доле меньшинства, не является доходом или расходом.

35           Убытки консолидируемого дочернего предприятия, относящиеся к доле меньшинства, могут превышать по величине долю меньшинства в собственном капитале этого дочернего предприятия. Сумма превышения и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, списываются против доли большинства, за исключением тех случаев, когда миноритарные собственники обязаны и имеют возможность внести дополнительную инвестицию для покрытия этих убытков. Если впоследствии дочернее предприятие получает прибыль, эта прибыль относится на долю большинства до тех пор, пока не будет возмещена вся ранее поглощенная долей большинства сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства.

36           Если дочернее предприятие выпустило в обращение привилегированные кумулятивные акции, которые находятся во владении доли меньшинства и классифицируются как собственный капитал, материнское предприятие рассчитывает свою долю в прибылях или убытках после внесения корректировок на сумму дивидендов по таким привилегированным акциям, независимо от того, были ли дивиденды объявлены.

Учет инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия в отдельной финансовой отчетности

37           При подготовке отдельной финансовой отчетности инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, которые не классифицируются как предназначенные для продажи (или не включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенную для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5, должны учитываться одним из следующих способов:

(a)           по фактической стоимости;

(b)           или в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Для каждой категории инвестиций следует применять один и тот же метод учета. Инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, которые классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенную для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5, должны учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

38           Настоящий стандарт не устанавливает, какие предприятия обязаны составлять отдельную финансовую отчетность предприятия, находящуюся в публичном доступе. Пункты 37 и 39-42 применяются в тех случаях, когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Предприятие также представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, в соответствии с требованиями пункта 9, кроме случаев, когда применяется исключение, предусмотренное пунктом 10.

39           Инвестиции в совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, учитываемые в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 39, в отдельной финансовой отчетности инвестора должны учитываться таким же образом.

**Раскрытие информации**

40           В консолидированной финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

(a)           [Удален]

(b)           [Удален]

(c)           характер отношений между материнским и дочерним предприятиями, если материнское предприятие не владеет прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к дочернему предприятию прав голоса;

(d)           причины, по которым владение прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к объекту инвестиций прав голоса или потенциальных прав голоса, не составляет контроль;

(e)           отчетная дата, на которую дочернее предприятие готовит свою финансовую отчетность, если такая финансовая отчетность используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при этом ее дата или период, за который она подготовлена, отличаются от отчетной даты или периода финансовой отчетности материнского предприятия, а также причина использования отличной отчетной даты или периода;

(f)            характер и степень каких-либо существенных ограничений (например, в результате кредитных соглашений или нормативных требований) способности дочерних предприятий переводить материнскому предприятию средства в форме дивидендов денежными средствами или погашать кредиты или займы.

41           При подготовке отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, которое в соответствии с пунктом 10 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, в упомянутой отдельной финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

(a)           тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что предприятие воспользовалось освобождением от консолидации; название и страна юридической регистрации или местонахождения предприятия, которое представило доступную для общего пользования консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;

(b)           перечень значительных инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, включая название, страну юридической регистрации или местонахождения соответствующих предприятий, доля собственности и доля прав голоса в предприятии, если она отличается от доли собственности;

(c)           описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (б).

42           Если материнское предприятие (кроме материнского предприятия, указанного в пункте 41), участник, имеющий долю в совместно контролируемом предприятии, или инвестор ассоциированного предприятия готовит отдельную финансовую отчетность, такая отдельная финансовая отчетность раскрывает:

(a)           тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и причины, по которым подготавливается эта финансовая отчетность (если ее подготовка не требуется в соответствии с законодательством);

(b)           перечень значительных инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, включая название, страну юридической регистрации или местонахождения соответствующих предприятий, доля собственности и доля прав голоса в предприятии, если она отличается от доли собственности;

(c)           описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (б);

а также определяет финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с пунктом 9 настоящего стандарта, МСФО (IAS) 28 и МСФО (IAS) 31, к которой относится данная финансовая отчетность.

**Дата вступления в силу**

43           Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.

**Прекращение действия ДРУГИХ документов**

44           Данный стандарт заменяет МСФО (IAS) 27 *«Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние предприятия»* (редакция 2000 года).

45           Данный стандарт заменяет ПКР (SIC) - 33 *«Консолидация и метод долевого участияпотенциальные права голоса и распределение долей владения»*.

# Курсовая работа: Консолидированная финансовая отчетность

|  |
| --- |
| Название: Консолидированная финансовая отчетность Раздел: [Рефераты по финансовым наукам](http://www.bestreferat.ru/referat-category-123-1.html) Тип: **курсовая работа** Добавлен 05:19:07 12 декабря 2009 [Похожие работы](http://www.bestreferat.ru/referat-like-173991-1.html) Просмотров: 5 Комментариев: 0 Оценило: 0 человек Средний балл: 0 Оценка: неизвестно     [Скачать](http://www.bestreferat.ru/archives/91/bestref-173991.zip) |
| **Содержание**  Введение  Глава 1. Некоторые аспекты сущности составления консолидированной финансовой отчетности  Глава 2. Представление консолидированной финансовой отчетности  Глава 3. Основные принципы консолидации  Заключение  Библиографический список  **Введение**  В настоящее время, как во всем мире, так и в России, возрастает роль корпоративной отчетности особого вида - консолидированной финансовой отчетности.  Причины хорошо известны:  - глобализация бизнеса,  - укрупнение корпораций вследствие слияний и приобретений,  - преодоление государственных границ,  - развитие транснациональных корпораций,  - активный выход российских компаний на международные фондовые рынки.  Методология консолидации достаточно сложна, но в то же время логична и оправдана, поскольку она вытекает из экономической сущности бизнеса и роли отчетности как информационной базы для принятия решений.  Консолидированная финансовая отчетность - это отчетность корпоративной группы, составляемая холдинговой компанией в обязательном порядке.  Объединение бизнеса и отражение его в учете и финансовой отчетности производятся с применением метода покупки. Данный метод всегда применяется для включения дочерних компаний в консолидированную отчетность. Целью составления консолидированной отчетности при этом является представление финансового состояния и результатов деятельности материнской компании и всех дочерних компаний в едином комплекте отчетности, поэтому консолидированной отчетностью называется отчетность материнской и всех дочерних компаний, представленная как отчетность единой компании.  Каждая материнская компания должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которую входят все контролируемые ею компании.  Итак, тема данной работы – объединение компаний и консолидированная финансовая отчетность.  Цель работы – отразить сущность консолидированной финансовой отчетности.  В связи с целью работы оставлены следующие задачи:  - подобрать и изучить литературу соответствующую тематике работы;  - охарактеризовать понятие «консолидированная финансовая отчетность»;  - описать, в каких случаях применяется консолидированная финансовая отчетность;  - раскрыть взаимосвязь операции объединения компаний и составления ими консолидированной финансовой отчетности;  - раскрыть сущность представления консолидированной финансовой отчетности.  Объект работы – отчетность предприятий.  Предмет - консолидированная финансовая отчетность.  **Глава 1. Некоторые аспекты сущности составления консолидированной финансовой отчетности**  «Консолидированная финансовая отчетность является непременной составной частью годового бухгалтерского отчета любой крупной корпорации. Методология и техника консолидирования достаточно хорошо разработаны и описаны как в международных, так и в национальных учетных стандартах большинства экономически развитых стран.  Несмотря на то, что первый опыт составления консолидированной отчетности датируется 1866 г., многие европейские страны сравнительно недавно включили соответствующий стандарт в учетное законодательство, в частности, в рамках Европейского сообщества соответствующий стандарт - Седьмая директива «Учет и консолидированная отчетность» - был принят в 1983 г.  В России соответствующий стандарт включен в число первоочередных.  «Основным понятием в теории консолидации является понятие «группа компаний». Группа возникает в том случае, когда отдельные виды деятельности и направления бизнеса не объединяются в единую укрупненную компанию, а ведутся через несколько компаний, каждая из которых остается юридически самостоятельной. Но при этом юридическая самостоятельность каждой из компаний вовсе не означает их экономическую независимость»[1](http://www.bestreferat.ru/referat-173991.html" \l "sdfootnote1sym).  Одним из атрибутов рыночной экономики являются постоянная интеграция и дезинтеграция хозяйственной деятельности. Формы интеграции различны, одна из них - корпоративная группа. Каждый член группы, обладая полной юридической самостоятельностью, находится в финансовой и хозяйственной взаимосвязи с другими участниками группы. Таким образом, каждая компания, входящая в корпорацию, обязана вести самостоятельный учет и составлять финансовую отчетность. Вместе с тем в целях активизации процесса функционирования вторичного рынка ценных бумаг и улучшения своего положения на нем компании, имеющей дочерние компании, целесообразно составить годовой отчет корпоративной группы, включающий помимо данных о холдинговой (материнской) компании и консолидированные учетные данные  Корпоративная концентрация финансово-хозяйственной деятельности, представляющая собой процесс создания корпоративной группы с помощью специальных методов, постоянно имеет место в условиях рыночной экономики. Корпоративная группа (корпорация) - это объединение предприятий, не являющееся юридическим лицом и состоящее из одной холдинговой и всех ее дочерних компаний. Дочерней считается компания (предприятие), финансово-хозяйственная деятельность которой контролируется другой компанией, являющейся по отношению к ней холдинговой (материнской).  Холдинговая (материнская) компания - это компания (акционерное общество), контролирующая деятельность одной или нескольких компаний, являющихся по отношению к ней дочерними. Под контролем финансово-хозяйственной деятельности понимается совокупность отвечающих установленным критериям полномочий, методов и средств безусловного или косвенного доминирующего влияния на деятельность компании с целью получения желаемых результатов как финансового, так и нефинансового характера.  О создании корпоративной группы в обязательном порядке информируются определенные правительственные органы и неправительственные организации, например, во Франции эта сделка регистрируется в Комиссии по ценным бумагам и биржам. В России к таким органам относятся, в частности, Госкомимущество РФ и Антимонопольный комитет РФ. В годовом отчете материнской компании должна приводиться информация о всех ее дочерних компаниях. В свою очередь, дочерние компании обязаны в годовом отчете информировать о своей принадлежности к корпоративной группе.  Критерий безусловного контроля деятельности - обладание холдинговой компанией более чем 50 % голосов дочерней компании. Критерии косвенного контроля деятельности применяются в том случае, когда холдинговая компания, владея не более 50 % голосов дочерней компании, тем не менее, обладает возможностями и средствами оказывать доминирующее влияние на ее деятельность путем наличия:  а) специального соглашения с другими акционерами, предусматривающего за холдинговой компанией право решающего голоса при принятии тактических и стратегических решений в отношении деятельности дочерней компании;  б) права определять структурный и персональный состав Совета директоров (исполнительного директората) дочерней компании;  в) специального соглашения с другими акционерами, предусматривающего за холдинговой компанией право определять текущую финансово-хозяйственную деятельность дочерней компании.  Создание корпоративной группы осуществляется с помощью специальных методов, представляющих собой способы достижения контроля деятельности одного предприятия другим. К ним относятся метод объединения капиталов и метод покупки пакета акций.  Метод объединения капиталов - это способ достижения контроля над компанией и включения ее в корпоративную группу в качестве дочерней путем обмена ее акций на акции холдинговой компании. Реализация метода предполагает выполнение ряда условий, определяемых компетентными органами. Эти условия должны устанавливаться по возможности с учетом соблюдения интересов государства по операциям концентрации бизнеса. В частности, в США данный метод разрешен к применению только в том случае, если сделка отвечает двенадцати требованиям, относящимся к характеристике объединяемых фирм, способам, при помощи которых выполняется объединение, общим условиям деятельности группы на ближайшие годы (одно из условий, например, предусматривает, что приобретается не менее 90 % акций дочерней компании).  Основные особенности метода объединения капиталов:  1) активы дочерней компании оцениваются в учетных ценах;  2) нераспределенная прибыль и эмиссионный доход по объединяемым компаниям суммируются;  3) расходы по проведению сделки, связанные с объединением компаний, сразу списываются на расходы текущего периода.  Метод покупки пакета акций - это способ достижения контроля над компанией и включения ее в корпоративную группу в качестве дочерней путем приобретения ее акций по согласованным ценам. Этот способ является основным при создании корпоративной группы. При нем активы дочерней компании в процессе объединения в группу оцениваются, как правило, по рыночным ценам, а в консолидированной отчетности появляются новые статьи - майнорити и гудвилл.  Майнорити (прочие владельцы) - физические или юридические лица, выступающие третьими лицами по отношению к корпоративной группе и имеющие свою долю в активах и текущих прибылях дочерних компаний группы, не позволяющую им осуществлять контроль их деятельности. Доля майнорити отражается отдельной строкой в консолидированном балансе и отчете о финансовых результатах.  Гудвилл - условная стоимостная оценка «ценности» предприятия, представляющая собой разность между стоимостной оценкой предприятия как единого целого и суммарной рыночной стоимостью всех его активов, рассматриваемых изолированно; зависит от временного и конъюнктурных параметров, выявляется лишь в процессе сделки по купле-продаже предприятия, может быть как положительной, так и отрицательной по знаку.  Консолидированная финансовая отчетность - это отчетность корпоративной группы, составляемая холдинговой компанией в обязательном порядке и представляющая собой объединенную по определенным правилам отчетность материнской компании с отчетностью всех ее дочерних компаний. При этом принимается во внимание, что:  а) консолидированная отчетность не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия. Ее цель - не выявление налогооблагаемой прибыли, а лишь получение общего представления о деятельности группы объединенных в корпорацию предприятий, т. е. она имеет явно выраженную аналитическую направленность;  б) в процессе консолидации должны быть идентифицированы и исключены все внутрикорпоративные финансово-хозяйственные операции.  «Основная идея составления консолидированной отчетности состоит в том, что в этой отчетности вся группа (включая как национальные, так и зарубежные дочерние компании) представляется так, как будто она является единым предприятием. Именно поэтому такой принцип формирования консолидированной отчетности получил название «полная консолидация»(Entity concept). Функции формирования консолидированной отчетности возлагаются на материнскую компанию. Впрочем, есть и исключения из общего правила: материнская компания освобождается от обязанности предоставления консолидированной отчетности в том случае, если она сама находится в полной или практически в полной (более 90%) собственности другой компании. Кроме того, в некоторых случаях дочерние компании не включаются в состав группы, по которой формируется консолидированная отчетность: это касается дочерних компаний, приобретенных и удерживаемых с целью их последующей перепродажи в ближайшем будущем, либо действующих в рамках жестких долгосрочных ограничений, значительно снижающих их возможности распоряжаться своими активами»[2](http://www.bestreferat.ru/referat-173991.html" \l "sdfootnote2sym).  Сведения об отдельной дочерней компании не включаются в консолидированную отчетность, если:  а) виды хозяйственной деятельности холдинговой и дочерней компаний резко различаются по своей природе, и, следовательно, более полная, обоснованная и наглядная информация может быть получена из прилагаемых к консолидированному отчету учетно-аналитических данных об этой дочерней компании;  б) контроль со стороны холдинговой компании не носит долгосрочного перспективного характера (например, холдинговая компания намерена в ближайшем будущем продать контрольный пакет акций дочерней компании);  в) холдинговая компания имеет специальный договор, ограничивающий ее право определять структуру и персональный состав Совета директоров (исполнительного директората) дочерней компании, несмотря на обладание более 50 % ее голосов;  г) дочерняя компания занимается некоторыми специальными видами деятельности, связанными с государственной безопасностью.  В случае невключения отчетности дочерней компании в консолидированную отчетность группы причины этого, как правило, объясняются в соответствующем разделе консолидированного отчета.  Логика составления консолидированной отчетности определяется финансово-экономическими условиями, в которых происходило объединение компаний в корпоративную группу. Разовые и текущие расходы по совершении сделки тем или иным методов (путем объединения капитала или покупки пакета акций) могут существенно различаться, что в конечном итоге отразится как на текущих прибылях и долгах, так и на размере капитала и активов группы.  Независимо от метода организации корпоративной группы результаты этой операции не отражаются в учете дочерней компании. Что касается холдинговой компании, то факт создания корпоративной группы отражается в ее учете следующими бухгалтерскими записями:  а) в случае объединения капиталов: источники собственных средств холдинговой компании увеличиваются на величину соответствующих статей дочерней компании; эта же величина общей суммой отражается по дебету счета «Долгосрочные финансовые вложения»;  б) в случае покупки пакета акций: дебетуется счет «Долгосрочные финансовые вложения» и кредитуются счета учета денежных средств и расчетов на величину приобретенного капитала согласно договору о совершении сделки по созданию корпоративной группы.  Все компании группы, являясь самостоятельными юридическими лицами, вправе определять свою учетную политику. Вместе с тем в рамках корпоративной группы предпочтительно придерживаться унифицированной методологии учета. Реализация такого подхода предполагает разработку штаб-квартирой холдинговой компании методологических вариантов отражения хозяйственных операций, вытекающих из нормативных документов, и доведение их до своих дочерних компаний не позднее, чем за месяц до окончания очередного финансового года.  В случае невозможности или нежелания использовать единые методологические принципы учетной политики бухгалтерскими службами группы, как правило, составляется трансформационная таблица перевода операций из условий, определяемых учетной политикой дочерней компании, в условия, определяемые учетной политикой холдинговой компании.  Основные различия в учетной политике холдинговой и дочерних компаний, а также обусловленные ими различия в оценке объектов бухгалтерского учета и финансовых результатов с той или иной степенью детализации раскрываются в соответствующем разделе консолидированного отчета.  Консолидированная финансовая отчетность составляется по окончании финансового года с некоторым временным лагом по отношению к нормативной дате составления годовой отчетности холдинговой компании. В случае, если даты окончания финансового года компаний группы различаются, дочерняя компания должна составить промежуточную финансовую отчетность в соответствии с финансовым годом холдинговой компании.  Консолидированная отчетность составляется суммированием одноименных статей отчетности компаний группы. При этом в отношении каждой дочерней компании выполняются следующие операции:  а) исключаются инвестиции в дочернюю компанию на дату составления консолидированной отчетности:  - в случае объединения капиталов: выполняются проводки, обратные к указанным выше;  - в случае покупки пакета акций: кредитуется счет «Долгосрочные финансовые вложения» и дебетуются счета собственных источников средств - на величину приобретенных источников собственных средств дочерней компании, счет «Основные средства» - на величину превышения рыночной стоимости переоцененных основных средств дочерней компании над их учетной оценкой на момент приобретения дочерней компании, счет «Нематериальные активы», субсчет «Гудвилл», - на оставшуюся после выполненных операций часть инвестиций в дочернюю компанию;  б) исключаются результаты внутрикорпоративных операций;  в) идентифицируется и отражается отдельной строкой в консолидированном отчете о финансовых результатах доля майнорити в прибыли отчетного периода корпоративной группы;  г) идентифицируется и отражается отдельной строкой в консолидированном балансе доля майнорити в покрытии активов корпоративной группы.  Консолидированная отчетность является составной частью консолидированного отчета корпоративной группы и включается в него вместе с отчетностью материнской компании. Ее пользователями могут быть прежде всего акционеры материнской компании, а также некоторые правительственные и неправительственные организации, например арбитражный суд, комиссия по ценным бумагам и биржам и др. Аудит отчетности проводится в обычном порядке. Консолидированная отчетность является открытой и потому может использоваться в аналитических и рекламно-справочных целях всеми заинтересованными в деятельности корпорации юридическими и физическими лицами.  С позиции аналитика консолидированная отчетность представляет интерес, прежде всего, в плане оценки экономического и финансового потенциала корпоративной группы»[3](http://www.bestreferat.ru/referat-173991.html" \l "sdfootnote3sym).  **Глава 2. Представление консолидированной финансовой отчетности**  «Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам. Годовая консолидированная финансовая отчетность также представляется:  1) организациями, за исключением кредитных организаций, в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти;  2) кредитными организациями - в Центральный банк Российской Федерации.  Промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам, если такое представление предусмотрено ее учредительными документами.  Кредитные организации также представляют промежуточную консолидированную финансовую отчетность в Центральный банк Российской Федерации в случаях, установленных Центральным банком Российской Федерации.  Годовая и промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам, в порядке, определяемом учредительными документами организации.  Представление годовой консолидированной финансовой отчетности организациями, за исключением кредитных организаций, в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти осуществляется в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.  Представление годовой и промежуточной консолидированной финансовой отчетности кредитными организациями в Центральный банк Российской Федерации осуществляется в порядке, определяемом Центральным банком Российской Федерации.  Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность.  Консолидированная финансовая отчетность подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации»[4](http://www.bestreferat.ru/referat-173991.html" \l "sdfootnote4sym).  **Глава 3. Основные принципы консолидации**  «Формирование консолидированной финансовой отчетности группы основано на объединении информации, содержащейся в отчетности материнской и дочерних компаний. Но консолидация не сводится к построчному сложению аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов: процесс консолидации предусматривает целый ряд специальных расчетов и может быть представлен в виде многошаговой процедуры - графика консолидации (consolidation schedule).  При этом на каждом шаге предусматриваются те или иные действия по превращению финансовых отчетов отдельных компаний и некоторой дополнительной информации в комплект консолидированной отчетности, составленной в соответствии с теми или иными стандартами.  К числу наиболее общих шагов формирования консолидированной отчетности относятся:  - элиминирование внутригрупповых операций;  - расчет гудвилла;  - расчет накопленного капитала;  - расчет прав меньшинства;  - непосредственное формирование отчетов.  Рассмотрим данные шаги подробнее.  Итак, в консолидированную отчетность не следует включать показатели, характеризующие внутригрупповые операции, т. е. отношения элементов группы друг с другом. Напрашивается аналогия с обычной финансовой отчетностью: она характеризует отношения компании с внешней средой, но никак не отношения между подразделениями, находящимися внутри компании.  Наиболее типичным примером внутригрупповой операции может служить реализация товаров одним из предприятий группы другому предприятию той же группы. Реализация отражается в финансовой отчетности каждого из участников сделки (балансе и отчете о прибылях и убытках), и это адекватно характеризует экономическую сущность отношений между двумя самостоятельными организациями. Но если посмотреть на состояние дел с позиций группы в целом, то суть произошедших событий будет выглядеть совсем иначе. Дело в том, что оба предприятия находятся внутри группы, и поэтому, с точки зрения группы, никакой реализации не было, произошло лишь простое перемещение запасов из одного подразделения в другое. Поэтому все перечисленные выше последствия сделки должны быть исключены из консолидированной финансовой отчетности (но при этом, разумеется, сохраниться в отчетах каждого отдельного предприятия). Эту процедура и называется элиминированием (исключением) внутригрупповых операций.  Элиминированию подлежат все долговые отношения между элементами группы: ведь, с точки зрения «единого предприятия», долг одного подразделения перед другим никак не должен сказываться на требованиях и обязательствах предприятия в целом. Сказанное относится не только к задолженностям, возникшим в результате торговых сделок, но и к кредитным операциям (включая как основную сумму, так и проценты), а также к начисленным дивидендам.  В общем случае гудвилл (goodwill) представляет собой разницу между стоимостью бизнеса в целом и агрегированной величиной его идентифицируемых чистых активов, оцененных по справедливой стоимости. Сущность гудвилла состоит в оценке дополнительного экономического потенциала компании - когда в силу тех или иных причин предприятие способно получить дополнительные экономические выгоды, в дополнение к "обычной" прибыли от использования своих чистых активов. Причины возникновения гудвилла могут быть самыми разными: эффективная маркетинговая кампания («раскрученность» фирмы), наличие высококвалифицированной команды менеджеров, прогрессивная организация труда и эффективная мотивация персонала, преимущества географического расположения, устойчивая клиентская база и т. п. Все это повышает рейтинг компании и не случайно в русскоязычной деловой литературе гудвилл часто называют деловой репутацией.  В принципе, и рыночная стоимость компании, и справедливая оценка ее чистых активов могут быть определены для любого предприятия, даже если оно никогда не продавалось и не продается. В этом случае имеет место внутренний гудвилл, который можно оценить, но не принято отражать в финансовой отчетности (поскольку база для расчетов является гипотетической, а не реальной). Но если продажа предприятия стала свершившимся фактом, и при этом за него была уплачена сумма, превышающая стоимость чистых активов, то в этом случае гудвилл как бы материализуется и тоже становится объективным свершившимся фактом. Такой гудвилл (называемый покупным) отражается в консолидированной финансовой отчетности группы (но при этом не фигурирует в отчетности материнской или дочерней компании). Покупной гудвилл показывается в консолидированном балансовом отчете отдельной строкой и подлежит амортизации (как правило, на основе линейного метода).  Следует отметить, что гудвилл может быть не только положительным, но и отрицательным (если сумма приобретения компании меньше справедливой стоимости чистых активов). Для таких ситуаций стандартами предусмотрены особые правила отражения гудвилла в финансовой отчетности.  В консолидированную отчетность полностью включается капитал материнской компании. Что же касается дочерней компании, то было бы неправильно включать его в отчетность целиком. Ведь некоторая его часть, а именно - та, которая существовала в момент приобретения, уже, по сути дела, вошла в консолидированную отчетность - через стоимость чистых активов, на основе которой рассчитывался гудвилл. Поэтому, во избежание двойного счета, в консолидированный баланс следует включить только ту накопленную прибыль, которая сформировалась уже после даты приобретения, причем только в той части, которая принадлежит материнской компании (а не миноритарным акционерам дочернего предприятия).  Кроме того, как уже было сказано выше, при консолидации в балансе появляется новый актив - гудвилл, который рассчитывается по состоянию на момент приобретения и является амортизируемым. Поэтому консолидированная сумма накопленного капитала уменьшается на величину амортизации гудвилла за период между датой приобретения и отчетной датой.  доля меньшинства, представленная в пассиве консолидированного балансового отчета, рассчитывается путем умножения стоимости чистых активов дочерней компании на долю владения миноритарных акционеров.  Выделение доли меньшинства происходит и при формировании консолидированного отчета о прибылях и убытках. В этом случае, прежде всего, рассчитывается консолидированная прибыль после налогообложения, а затем (в отдельном разделе отчета) показывается, какая часть этой прибыли принадлежит материнской компании, а какая - миноритарным акционерам»[5](http://www.bestreferat.ru/referat-173991.html" \l "sdfootnote5sym).  **Заключение**  Итак, подведем итоги.  Консолидированная финансовая отчетность является непременной составной частью годового бухгалтерского отчета любой крупной корпорации.  Консолидированная финансовая отчетность - это отчетность корпоративной группы, составляемая холдинговой компанией в обязательном порядке и представляющая собой объединенную по определенным правилам отчетность материнской компании с отчетностью всех ее дочерних компаний. При этом принимается во внимание, что:  а) консолидированная отчетность не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия;  б) в процессе консолидации должны быть идентифицированы и исключены все внутрикорпоративные финансово-хозяйственные операции.  Логика составления консолидированной отчетности определяется финансово-экономическими условиями, в которых происходило объединение компаний в корпоративную группу.  Консолидированная финансовая отчетность составляется по окончании финансового года с некоторым временным лагом по отношению к нормативной дате составления годовой отчетности холдинговой компании.  Консолидированная отчетность является составной частью консолидированного отчета корпоративной группы и включается в него вместе с отчетностью материнской компании. Ее пользователями могут быть прежде всего акционеры материнской компании, а также некоторые правительственные и неправительственные организации.  Консолидированная отчетность является открытой и потому может использоваться в аналитических и рекламно-справочных целях всеми заинтересованными в деятельности корпорации юридическими и физическими лицами. |

***1.7. Прочие различия***

***Консолидированная (сводная) отчетность.*** Одно из ключевых отличий МСФО и российской системы учета – это различия при подготовке консолидированной или сводной отчетности. Термин «консолидированная» используется в МСФО, «сводная» - в российском законодательстве. Необходимость составления сводной бухгалтерской отчетности предусматривается Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, (Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). В нем говорится, что в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Минфином России.

Такой порядок установлен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина России от 30.12.1996 N 112). В пункте 1.3 рекомендаций определены три условия, при которых бухгалтерская отчетность дочернего общества включается в сводную бухгалтерскую отчетность:

* головная организация обладает более пятидесяти процентов голосующих акций акционерного общества или более пятидесяти процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
* головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
* в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Предприятие может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность, если одновременно соблюдаются следующие условия:

* сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе МСФО;
* Группой обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;
* пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации.

МСФО ориентированы, прежде всего, на составление сводной отчетности, т.к. только сводная финансовая отчетность обеспечивает выполнение главной цели отчетности – предоставление достоверной и объективной информации о финансовом положении компании, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в них. Именно сводная отчетность дает четкое представление о том, какие активы реально контролируют те или иные акционеры с учетом дочерних компаний. Как правило, индивидуальная финансовая отчетность необходима в первую очередь для регулирующих органов.

Российские рекомендации не затрагивают ряд важных вопросов, возникающих при составлении сводной отчетности. Министерство финансов РФ считает одной из своих первоочередных затрат разработать ПБУ по сводной отчетности, которое должно устранить большинство существующих различий.

Согласно МСФО 22 «Объединение компаний» существуют два метода учета объединения компаний: метод покупки, при котором определяется покупатель, стоимость покупки и осуществляется распределение установленной стоимости на идентифицируемые активы и обязательства, и метод объединения интересов, который применяется в тех редких ситуациях, когда покупатель не может быть определен. Выбор метода не зависит от юридической формы сделки. Например, при реорганизации в форме слияния двух независимых компаний применяется метод покупки, если, по сути, эта операция является покупкой и соответствует определению, предусмотренному МСФО. В российских правилах вопросы объединения деятельности (бизнеса) двух и более компаний пока не разработаны. В то же время необходимо отметить, что КМСФО планирует отменить метод объединения интересов в рамках проекта по улучшению качества МСФО. Очевидно, что для разработки российского ПБУ необходимо будет проанализировать эти изменения, которые будут сделаны в ближайшем времени.

Согласно рекомендациям (Приказ Минфина России от 30.12.1996 N 112, пункт 1.8) некоторые материнские компании могут не составлять сводную отчетность в случаях, которые не предусмотрены в МСФО. В российских стандартах не прописаны правила для консолидации так называемых специализированных компаний. Этот вопрос в настоящее время является весьма актуальным в виду повсеместного использования подобных компаний. Как правило, специализированные компании – это оффшорные компании, создаваемые для осуществления сложных финансовых операций. Манипуляции при отражении таких операций широко использовались в случаях с Enron и Parmalat. КМСФО и американский Совет по разработке финансовых учётных стандартов в настоящее время работают над пересмотром стандартов учета специализированных компаний.

По российским правилам стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющемся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество. Обоснованность этого подтверждается независимым аудитором. То есть, если в состав Группы входит банк (а это очень частое явление для крупных промышленных групп), то его результаты не консолидируются в результаты Группы на общих основаниях. Согласно МСФО 27 исключение дочерней компании из консолидации из-за того, что ее деятельность отличается от деятельности других компаний группы, неоправданно, так как сведения отчетности дочерних обществ и раскрытие дополнительной информации о различных видах их деятельности в сводной финансовой отчетности обеспечивают наличие более качественной информации.