Введение

Сегодня в России, как и во всем мире существует большое количество крупных компаний, холдингов. Под одной компанией находится не одна организация, иначе говоря многие предприятия работают в рамках группы компаний. Каждая организация, входящая в группу должна составлять отдельную финансовую отчетность. Однако может составляться консолидированная (сводная) отчетность, то есть единая финансовая отчетность всего холдинга.

Сводная бухгалтерская отчетность - это особый вид бухгалтерской отчетности, составляемый путем объединения (свода) данных бухгалтерской отчетности нескольких предприятий.

В данной курсовой работе мы подробно остановимся на сводной бухгалтерской отчетности. Рассмотрим ее назначение, методы составления, цели.

Целью данной курсовой работы является раскрытие понятия сводной бухгалтерской отчетности, рассмотрение области ее применения и методов ее составления, а так же рассмотрение основных принципов подготовки сводной отчетности по МСФО и их отличиях от соответствующих российских правил бухгалтерского учета.

1.Понятие сводной бухгалтерской отчетности и ее назначение.

В соответствии с "Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ" 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 России и за ее пределами.

Во многих источниках понятие сводной бухгалтерской отчетности приравнивается к понятию консолидированной бухгалтерской отчетности, поэтому приведем определение каждого из этих понятий.

Сводная бухгалтерская отчетность (англ. consolidated reporting) - система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за [отчетный период](http://lib.mabico.ru/1328.html) группы взаимосвязанных организаций. Сводная [бухгалтерская отчетность](http://lib.mabico.ru/230.html) группы взаимосвязанных организаций объединяет [бухгалтерскую](http://lib.mabico.ru/228.html) отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству места их регистрации. В сводной бухгалтерской отчетности объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ. Делается это путем построчного суммирования показателей отчетности по правилам, установленным Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 в редакции от 12.05.1999) (пункты 3.1, 3.2 Методических рекомендаций). Сводная [бухгалтерская отчетность](http://lib.mabico.ru/230.html) составляется в объеме и порядке, установленном для [бухгалтерской](http://lib.mabico.ru/228.html) отчетности организации. Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти составляют сводную [бухгалтерскую](http://lib.mabico.ru/228.html) отчетность по [организациям](http://lib.mabico.ru/1304.html), в отношении которых они осуществляют функции координации и регулирования деятельности. Правила составления такой отчетности устанавливаются Минфином РФ. Ассоциации и союзы (объединения) юридических лиц, созданные на добровольных началах [организациями](http://lib.mabico.ru/1304.html), составляют сводную [бухгалтерскую](http://lib.mabico.ru/228.html) отчетность в порядке, установленном в учредительных [документах](http://lib.mabico.ru/529.html) этих объединений.

### Консолидированная отчетность-(англ. consolidated book-keeping) - объединенная отчетность двух и более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Консолидированную отчетность составляют объединения (корпоративные группы) без образования юридического лица, включающие материнские (холдинговые) компании и контролируемые ими дочерние компании. Цель составления. консолидированной отчетности - предоставить акционерам, [инвесторам](http://lib.mabico.ru/672.html), государственным органам управления объективную информацию об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах объединения (корпоративной группы) как единой организации. Все компании объединения, являясь юридическими лицами, обязаны вести бухгалтерский [учет](http://lib.mabico.ru/1945.html) собственных операций и оформлять их результаты финансовой отчетностью, придерживаясь, как правило, унифицированной методологии [учета](http://lib.mabico.ru/1945.html). Согласно нормативным [документам](http://lib.mabico.ru/529.html) Министерства финансов РФ образования, имеющие дочерние организации, составляют и представляют в общеустановленном порядке помимо собственного бухгалтерского отчета также консолидированную отчетность, включающую показатели отчетов своих дочерних организаций, находящихся как на территории РФ, так и за рубежом.

Из этого можно сделать вывод, что приведенные выше понятия рассматриваются как синонимы, однако можно отметить, что сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения, а консолидированная – несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу.

Возникает вопрос, когда же и какие именно организации должны представлять сводную бухгалтерскую отчетность?

Согласно МСФО 27 сводную финансовую отчетность должны составлять компании (материнские компании), которые контролируют деятельность других фирм (дочерних) . Как правило, считается, что одна компания контролирует другую, если она прямо или косвенно (через другие компании) владеет более чем половиной голосующих акций этой фирмы.

В целом процесс формирования сводной отчетности представляет собой построчное сложение данных финансовых отчетов компаний, входящих в группу, с одновременным исключением из итоговых показателей внутригрупповых операций. Однако не все так просто. Процедура составления консолидированной отчетности включает несколько аспектов, на которые следует обратить особое внимание. Рассмотрим основные из них.

Регламентация порядка составления сводной финансовой отчетности по МСФО.

Вопросы формирования сводной отчетности регламентируются МСФО 27 "Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании" и интерпретациями к нему "ПКИ-12 Консолидация - Компании специального назначения" и "ПКИ-33 Консолидация и метод учета по долевому участию - потенциальные, права голоса и распределение дивидендов собственников".

Помимо этого при формировании финансовой отчетности группы и раскрытии информации о ней необходимо учитывать требования следующих международных стандартов и интерпретаций:

* МСФО 22 "Объединение компаний" и интерпретаций "ПКИ-9 Объединение компаний - классификация в качестве покупки или объединения интересов", "ПКИ-22 Объединение компаний - последующая корректировка справедливой стоимости и первоначально отраженной гудвилл", "ПКИ-28 Объединение компаний - "Дата обмена" и справедливая стоимость долевых инструментов";
* МСФО 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах";
* МСФО 28 "Учет инвестиций в ассоциированные компании" и интерпретаций "ПКИ-3 Элиминирование (исключение. - Примеч. редакции) нереализованных прибылей и убытков по операциям с ассоциированными компаниями", "ПКИ-20 Метод учета по долевому участию - признание убытков";
* МСФО 31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности" и интерпретации "ПКИ-13 Совместно контролируемые ком) 1ании - не денежные вклады со стороны предпринимателей".

#### Фирмы, включаемые в сводную отчетность:

Сводная финансовая отчетность отражает информацию о финансовом положении всей группы, поэтому наряду с активами, обязательствами, доходами и расходами материнской компании в ней показываются также активы, обязательства, доходы и расходы ее дочерних фирм.

Отметим, что «сводиться» должна отчетность не всех фирм, находящихся под контролем материнской компании. Так, согласно МСФО 27 в сводную отчетность не нужно включать данные об активах и обязательствах дочерних фирм:

* доля в которых приобретена с целью перепродажи в ближайшем будущем и контроль над которыми в связи с этим является временным;
* действующих в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые существенно затрудняют возможности дочерних фирм переводить средства материнской компании (например, если в стране, где находится дочерняя фирма, проведена национализация имущества).

Вложения в такие предприятия отражаются в сводной отчетности материнской компании (если она составляется) как финансовые активы.

Иногда данные по дочерней фирме не включаются в сводную отчетность только из-за того, что специфика ее деятельности значительно отличается от деятельности других компаний группы. Однако согласно МСФО 27 это недопустимо: данные по дочерней фирме должны включаться в консолидированную отчетность независимо от того, каким видом деятельности она занимается, так как это помогает пользователям отчетности выявить масштабы видов деятельности внутри группы. При этом, однако, можно руководствоваться принципом существенности, который разрешает не включать в отчетность незначительную информацию. Это может быть отчетность небольших дочерних фирм, не включение которой в консолидированную отчетность не повлияет на принятие каких-либо решений пользователями отчетности холдинга.

Говоря о назначении сводной бухгалтерской отчетности необходимо отметить, что в мировой практике основной сферой применения сводной бухгалтерской отчетности группы предприятий является котировка на фондовом рынке акций группы. Без предоставления сводной отчетности котировка акций группы, как правило, невозможна. Таким образом, основными пользователями сводной отчетности являются акционеры и инвесторы группы. Однако, неправильно было бы считать круг пользователей сводной отчетности столь ограниченным. Сводная отчетность часто применяется при принятии экономических решений акционерами и инвесторами не только самой группы, но и предприятий, входящих в группу, поскольку она дает возможность оценить перспективы деятельности группы, а следовательно, и конкретного предприятия, входящего в группу, на будущее. В особенности это касается предприятий, глубоко интегрированных в группу, которые имеют тесные экономические связи с другими предприятиями группы, вследствие чего правильная оценка финансово-хозяйственной деятельности таких предприятий невозможна без знания результатов деятельности группы в целом. Сводная отчетность может быть также успешно использована поставщиками и покупателями продукции группы и ее конкретных предприятий, кредитными учреждениями и другими контрагентами группы и ее предприятий. Кроме того, сводная отчетность как правило используется для осуществления государственного антимонопольного контроля за экономической деятельностью группы предприятий, а также для целей эффективного управления группой предприятий. Таким образом, основными пользователями сводной бухгалтерской отчетности группы предприятий являются акционеры, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели группы и предприятий, входящих в нее, а также управленческий персонал группы и государственные контролирующие органы. Необходимо обратить особое внимание на то, что данные сводной отчетности не могут быть использованы в целях налогообложения в силу следующих причин:

1. В сводной отчетности некоторые показатели финансово-экономической деятельности предприятий группы представлены в "свернутом" виде, что может привести к занижению налоговой базы по ряду важнейших налогов в случае их расчета по показателям консолидированной отчетности. Например:
   * обороты по реализации продукции, товаров и услуг, отражаемые в консолидированной отчетности не включают оборотов по реализации между предприятиями группы, что повлечет занижение налогов, базой для исчисления которых являются обороты по реализации продукции, товаров и услуг;
   * прибыль, отражаемая в консолидированной отчетности, не содержит внутригрупповую прибыль, что повлечет занижение базы для исчисления налога на прибыль, и т.д.
2. Участники группы предприятий могут располагаться в разных регионах. В этом случае, использование сводной отчетности в целях налогообложения повлечет недоплату налогов в бюджеты отдельных регионов.
3. Группа предприятий не всегда является устойчивым рыночным образованием, так как одни предприятия могут входить в состав участников группы, другие же, напротив, выходить из состава ее участников, поэтому при использовании для налогообложения данных сводной отчетности может возникнуть неопределенность в отношении доли налоговой ответственности предприятий, вновь вошедших в группу и вышедших из нее в текущем налоговом периоде.

Вместе с тем, сводная отчетность группы предприятий может быть использована в фискальных целях для осуществления контроля за операциями, совершаемыми между взаимосвязанными предприятиями.

Согласно учетной политике, используемой головной организацией (ОАО "Центр") для составления сводной бухгалтерской отчетности, по группе однородных объектов основных средств (станкам металлообрабатывающим) применяется линейный способ начисления амортизации. В дочерней же организации (ОАО "Регион") по этой группе применяется способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).   
По таким объектам в течение отчетного года дочерняя организация начислила в бухгалтерском учете амортизацию в сумме 300 000 рублей, а в налоговом учете - в сумме 600000 рублей. При этом в учете дочернего общества была отражена налогооблагаемая временная разница 300000 рублей (600000 - 300000) и отложенное налоговое обязательство (ОНО) 72000 рублей (300000 х 24%).   
Предположим, что по таким объектам расчет амортизации линейным способом, применяемым для составления сводной бухгалтерской отчетности , дает сумму 500000 рублей. Если бы дочерняя организация применяла такой способ, то она должна была бы отразить налогооблагаемую временную разницу 100 000 рублей (600000 - 500000) и соответственно ОНО в сумме 24000 рублей (100000 х 24%).

2. Методы составления сводной бухгалтерской отчетности.

Прежде чем говорить об особенностях составления сводной отчетности важно рассмотреть само понятие "группа взаимосвязанных организаций", определить состав группы и характер возникающих внутри нее связей, обуславливающий необходимость составления единой групповой отчетности - сводной бухгалтерской отчетности. В Методических рекомендациях под группой понимается головная организация с ее дочерними и зависимыми обществами. При этом под дочерним обществом понимается организация, в отношении которой головная организация:

* Обладает более 50% голосующих акций (долей в уставном капитале);
* Либо имеет возможность определять решения, принимаемые этой организацией, в соответствии с заключенным между ними договором;
* Либо имеет иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Под зависимым обществом понимается организация значительной долей капитала которой (от 25% до 50%) владеет головная организация.

Более полно понятие группы предприятий раскрыто в законе РФ от 22.03.91г. № 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках". В соответствии с положениями указанного закона группа предприятий может состоять из двух и более юридических лиц, в отношении которых:

1. Одно юридическое лицо (или группа лиц):
   * имеет право прямо или косвенно распоряжаться более чем 50 процентами от общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие их уставный капитал;
   * имеет возможность на основании договора или иным образом определять решения, принимаемые их руководством, в том числе определять условия ведения ими предпринимательской деятельности, либо осуществлять полномочия их исполнительного органа;
   * имеет право назначать их единоличный исполнительный орган или более 50 процентов состава их коллегиального исполнительного органа.
2. Физическое лицо единолично, либо вместе со своими близкими родственниками, имеет права, указанные в пункте 1, либо осуществляет полномочия исполнительного органа нескольких юридических лиц.
3. Юридические лица являются участниками одной финансово-промышленной группы. Дадим определение финансово-промышленной группы-под финансово-промышленной группой понимается совокупность юридических лиц, полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы на основе договора о создании финансово-промышленной группы в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест. Участниками финансово-промышленной группы являются юридические лица, подписавшие договор о создании финансово-промышленной группы, и учрежденная ими центральная компания, уполномоченная ими на ведение общих дел и управление финансово-промышленной группой. В составе финансово-промышленной группы обязательно должно быть кредитное учреждение (банк).

Важным признаком группы предприятий является наличие единого контроля над активами и операциями всех предприятий, входящих в группу. Под контролем здесь надо понимать возможность оказания решающего влияния на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, возникающую вследствие распоряжения контрольным пакетом его акций либо наличия договора или иного основания, дающего право назначать большую половину руководства предприятия и влиять на принимаемые им решения. Кроме того, для группы предприятий характерна не только потенциальная возможность одного из предприятий контролировать деятельность другого (других), но и реальное осуществление этого контроля. В частности, под контролем в группе необходимо понимать управление головным предприятием финансово-хозяйственной деятельностью дочернего предприятия с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности. Такой тип контроля можно определить как контроль-управление. Таким образом, наличие материнско-дочерних отношений между двумя организациями не всегда влечет за собой возникновение группы, поскольку контроль-управление может отсутствовать. Например, головное предприятие может приобрести крупный пакет акций дочернего с целью его дальнейшей продажи или получения дивидендов. Кроме того, подобная ситуация возникает в случае нахождения дочернего предприятия за рубежом, в стране, где существуют законодательные ограничения, например, на перевод за рубеж прибыли, вывоз продукции предприятия и др. В этих случаях сводный отчет составляться не должен. Сводный отчет не составляется также и в некоторых других случаях. В Методических рекомендациях выделяется четыре вида случаев, когда сводная отчетность не составляется.

1. Отсутствие контроля.  
   Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:
   * доля голосующих акций (доля в уставном капитале) дочернего общества или зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;
   * головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.
2. Несоответствие требованиям существенности и рациональности.  
   Данные о дочернем обществе, а также данные о зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:
   * данные о дочернем (зависимом) обществе не оказывают существенное влияние для формирования представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности Группы (величина уставного капитала дочернего общества не превышает 3% величины капитала Группы, а в сумме с капиталом других дочерних обществ, участие в которых отражается в сводной бухгалтерской отчетности в общем порядке, установленном для отражения финансовых вложений, - 10%)
   * включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности (например, в силу чрезвычайных ситуаций). Обоснованность невключения при этом подтверждается независимым аудитором.
3. Подконтрольность головного предприятия другой организации.  
   Дочернее общество, которое, в свою очередь, выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность (кроме случаев, когда она зарегистрирована и / или ведет хозяйственную деятельность за пределами Российской Федерации), если:
   * сто процентов ее голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности;
   * девяносто или более процентов ее голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.
4. Различная деятельность.

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.

Кроме того, сводная отчетность не составляется в случае наличия у головной организации только зависимых обществ.

Во всех этих случаях стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в сводной бухгалтерской отчетности в сумме фактических затрат, отраженных в бухгалтерском балансе головной организации. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

С другой стороны, достаточно часто возникают случаи, когда дочернее предприятие включается в состав группы и в групповой отчет, независимо от того, что головное предприятие реально владеет в его капитале долей, меньше 50 процентов. Это особенно характерно для вертикально - интегрированных групп со сложной структурой, где присутствуют так называемые "внучатые" предприятия. "Внучатыми" называют дочерние предприятия, находящиеся под косвенным контролем головного предприятия (контроль осуществляется опосредованно через дочерние предприятия).

# Обобщая все вышесказанное, выделим условия составления сводной бухгалтерской отчетности.

При составлении сводной отчетности должно обеспечиваться соблюдение ряда условий, относящихся к объединяемой финансовой отчетности материнской и дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html).

Первое условие состоит в том, что остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, а также нереализованная [прибыль](http://www.pravoteka.ru/enc/4790.html) от таких операций должны полностью исключаться.

Второе условие состоит в том, что для сведения должна использоваться финансовая отчетность материнской и дочерних [компаний](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), составленная на одну и ту же отчетную дату. Если финансовая отчетность, используемая при сведении, составлена на разные отчетные даты, то необходимо произвести корректировки для учета влияния существенных операций или других [событий](http://www.pravoteka.ru/enc/5571.html), произошедших между этими датами и отчетной датой финансовой отчетности материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html). В том [случае](http://www.pravoteka.ru/enc/5545.html), если отчетная дата финансовой отчетности дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) не соответствует отчетной дате финансовой отчетности материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), то для составления сводной отчетности дочерняя [компания](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) должна специально подготовить отчетность на ту же дату, что и группа, то есть на дату отчетности материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html). Однако в некоторых [случаях](http://www.pravoteka.ru/enc/5545.html) можно отказаться от этого. Например, если подготовка отчетности специально на одну дату представляется нецелесообразной из-за отсутствия существенных операций и других [событий](http://www.pravoteka.ru/enc/5571.html) между соответствующими датами, технических возможностей или из-за чрезмерно больших затрат. Тогда при составлении сводной финансовой отчетности допускается использовать финансовую отчетность по состоянию на разные даты при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев. Принцип последовательности диктует необходимость того, чтобы продолжительность отчетных периодов и разрыв между датами отчетов оставались неизменными.

Третье условие заключается в использовании единой [учетной политики](http://www.pravoteka.ru/enc/6275.html) для аналогичных операций и других [событий](http://www.pravoteka.ru/enc/5571.html) в подобных условиях. Сводная отчетность группы может быть сведена только тогда,когда учетная политика всех членов этой группы одинакова. Международные [стандарты](http://www.pravoteka.ru/enc/5721.html) [бухгалтерского учета](http://www.pravoteka.ru/enc/682.html) требуют проведения надлежащих корректировок в целях достижения единообразия [учетной политики](http://www.pravoteka.ru/enc/6275.html), использованной в консолидированной финансовой отчетности. Например, в дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) применяется своя методика оценки финансового состояния [клиентов](http://www.pravoteka.ru/enc/2652.html) [заемщиков](http://www.pravoteka.ru/enc/2101.html), отличная от методики материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), что приводит к созданию резервов на потери по ссудам в меньшем объеме. В этом [случае](http://www.pravoteka.ru/enc/5545.html) данные о создании резервов на потери по ссудам должны быть скорректированы на расчетную величину резерва.

Если по каким-то причинам использование единой [учетной политики](http://www.pravoteka.ru/enc/6275.html) при составлении сводной финансовой отчетности признается нецелесообразным или невыполнимым, то это обстоятельство должно раскрываться с указанием пропорциональных [долей](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) статей сводной финансовой отчетности, к которым применялась разная [учетная политика](http://www.pravoteka.ru/enc/6275.html). Так, например, данные о создании резервов на возможные потери по ссудам, отраженные в отчетности дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), могут быть включены в сводную финансовую отчетность без корректировки. Однако данные, отраженные в сводной финансовой отчетности по соответствующей статье, требуют дополнительных разъяснений. Необходимо указать [доли](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) резерва материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) и дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html). Приведем пример ситуации, в которой произошло несоответствие учетной политики дочерней организации и головной. Пример:

Согласно учетной политике, используемой головной организацией (ОАО "Центр") для составления сводной бухгалтерской отчетности, по группе однородных объектов основных средств (станкам металлообрабатывающим) применяется линейный способ начисления амортизации. В дочерней же организации (ОАО "Регион") по этой группе применяется способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).   
По таким объектам в течение отчетного года дочерняя организация начислила в бухгалтерском учете амортизацию в сумме 300 000 рублей, а в налоговом учете - в сумме 600000 рублей. При этом в учете дочернего общества была отражена налогооблагаемая временная разница 300000 рублей (600000 - 300000) и отложенное налоговое обязательство (ОНО) 72000 рублей (300000 х 24%).   
Предположим, что по таким объектам расчет амортизации линейным способом, применяемым для составления сводной бухгалтерской отчетности , дает сумму 500000 рублей. Если бы дочерняя организация применяла такой способ, то она должна была бы отразить налогооблагаемую временную разницу 100 000 рублей (600000 - 500000) и соответственно ОНО в сумме 24000 рублей (100000 х 24%).   
Таким образом, показатель ОНО в отчетности дочерней компании перед его включением в сводной бухгалтерскую отчетность должен быть уменьшен на 48000 рублей (72000- 24000). Поскольку годовая сумма амортизации с учетом корректировки увеличивается на 200000 рублей (500000 - 300000), показатель остаточной стоимости основных средств в отчетности дочерней компании перед его включением в сводную бухгалтерскую отчетность должен быть уменьшен на 200000 рублей.Показатели нераспределенной и чистой прибыли в отчетности дочерней компании перед их включением в сводную бухгалтерскую отчетность должны быть уменьшены на 152000 рублей (200000 - 48000).   
Дочерняя организация выслала в адрес головной организации вместе со своей годовой отчетностью следующий документ:

Корректировка некоторых показателей отчетности ОАО "Регион", произведенная в целях их включения в сводную бухгалтерскую отчетность ОАО "Центр" в связи с различием в способах начисления амортизации по однородной группе "станки металлообрабатывающие".

Четвертое условие касается отражения в сводной финансовой отчетности показателей дочерних [компаний](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), приобретенных или отчужденных в отчетном периоде. Результаты операций дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) включаются в сводную отчетность, начиная с даты приобретения дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), то есть с момента фактического получения контроля над приобретенной [компанией](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) в соответствии с МСФО 22 "Объединение компаний". Результаты деятельности отчужденной дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) включаются в сводный отчет о [прибылях](http://www.pravoteka.ru/enc/4790.html) и [убытках](http://www.pravoteka.ru/enc/6137.html) до даты [отчуждения](http://www.pravoteka.ru/enc/4188.html), то есть даты утраты материнской [компанией](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) контроля над дочерней [компанией](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html). При этом в сводном отчете о [прибылях](http://www.pravoteka.ru/enc/4790.html) и [убытках](http://www.pravoteka.ru/enc/6137.html) в [качестве](http://www.pravoteka.ru/enc/2614.html) результата [отчуждения](http://www.pravoteka.ru/enc/4188.html) дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) признается разница между поступлением в результате [отчуждения](http://www.pravoteka.ru/enc/4188.html) [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) и [балансовой стоимостью](http://www.pravoteka.ru/enc/420.html) ее [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) за вычетом [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html) на дату [отчуждения](http://www.pravoteka.ru/enc/4188.html). В целях обеспечения сопоставимости сводной финансовой отчетности за разные отчетные периоды дополнительно раскрываются [информация](http://www.pravoteka.ru/enc/2450.html) о влиянии приобретения и [отчуждения](http://www.pravoteka.ru/enc/4188.html) дочерних [компаний](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) на финансовое положение группы по состоянию на дату составления сводной отчетности, результаты деятельности за отчетный период и соответствующие суммы за предшествующий период.

При утрате контроля над дочерней [компанией](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) [инвестиции](http://www.pravoteka.ru/enc/2362.html) в нее учитываются в соответствии с МСФО 39, начиная с даты, когда она перестает соответствовать [определению](http://www.pravoteka.ru/enc/3987.html) дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), но не становится ассоциированной [компанией](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) в смысле МСФО 28 "Учет [инвестиций](http://www.pravoteka.ru/enc/2362.html) в ассоциированные компании". [Балансовая стоимость](http://www.pravoteka.ru/enc/420.html) [инвестиции](http://www.pravoteka.ru/enc/2362.html) на дату, когда [компания](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) прекращает быть дочерней, рассматриваются затем как фактическая себестоимость [финансовых вложений](http://www.pravoteka.ru/enc/6367.html) в эту [компанию](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html).

Пятое условие, имеющее исключительное значение, - отражение в сводной финансовой отчетности показателя [доли](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) меньшинства. Под ней [понимаются](http://www.pravoteka.ru/enc/4492.html) часть чистых [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) и часть [финансового результата](http://www.pravoteka.ru/enc/6371.html) дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html), приходящаяся на [долю](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html), которой материнская [компания](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) не владеет прямо или косвенно.

В сводном [бухгалтерском балансе](http://www.pravoteka.ru/enc/416.html) [доля](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) меньшинства в чистых [активах](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) показывается отдельно от [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html) и капитала материнской [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html).

Основной порядок учета заключается в оценке идентифицируемых [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) и [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html) по совокупности:

- справедливой стоимости идентифицируемых [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) и [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html), приобретенных на дату осуществления операции обмена, на величину [доли](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) участия [покупателя](http://www.pravoteka.ru/enc/4447.html), полученной им в операции обмена;

- [доли](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) меньшинства в [балансовой стоимости](http://www.pravoteka.ru/enc/420.html) идентифицируемых [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) и [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html) дочерней [компании](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) до покупки.

[Доля](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) меньшинства не является частью операций обмена при приобретении.

В том [случае](http://www.pravoteka.ru/enc/5545.html), когда дочерняя [компания](http://www.pravoteka.ru/enc/2748.html) приобретается по [цене](http://www.pravoteka.ru/enc/6491.html), превышающей стоимость ее [доли](http://www.pravoteka.ru/enc/1941.html) в чистых [активах](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) [банка](http://www.pravoteka.ru/enc/433.html), возникает [деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html).

Положительная разница между стоимостью покупки и приобретенным интересом в справедливой стоимости приобретенных [активов](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) и [обязательств](http://www.pravoteka.ru/enc/3918.html) по состоянию на дату совершения операции обмена должна называться [деловой репутацией](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) и признаваться в [качестве](http://www.pravoteka.ru/enc/2614.html) [актива](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html).

В сводной финансовой отчетности этот [актив](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html) отражается отдельной статьей.

[Деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) должна учитываться по первоначальной стоимости минус любая накопленная [амортизация](http://www.pravoteka.ru/enc/230.html) и любые накопленные [убытки](http://www.pravoteka.ru/enc/6137.html) от обесценения.

[Деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) должна амортизироваться на системной [основе](http://www.pravoteka.ru/enc/4070.html) на протяжении [срока](http://www.pravoteka.ru/enc/5703.html) ее полезной [службы](http://www.pravoteka.ru/enc/5526.html). Используемый метод [амортизации](http://www.pravoteka.ru/enc/230.html) должен отражать график ожидаемого потребления будущих экономических выгод, возникающих из [деловой репутации](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html). Должен применяться метод равно. мерного начисления.

[Амортизация](http://www.pravoteka.ru/enc/230.html) должна признаваться за каждый период как [расход](http://www.pravoteka.ru/enc/5100.html). С течением времени [деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) уменьшается, отражая тот факт, что ее служебный потенциал снижается. Купленная [деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) замещается внутренне созданной [деловой репутацией](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html). В соответствии с МСФО 38 внутренняя [деловая репутация](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) не отражается как [актив](http://www.pravoteka.ru/enc/150.html).

[Срок](http://www.pravoteka.ru/enc/5703.html) полезной [службы](http://www.pravoteka.ru/enc/5526.html) [деловой репутации](http://www.pravoteka.ru/enc/1588.html) сложно определить, поэтому он не может быть больше 20 лет с момента первоначального признания.

Заключение.

Таким образом, характерными особенностями сводной бухгалтерской отчетности являются:

* сводная бухгалтерская отчетность составляется по группе взаимосвязанных организаций, находящихся под прямым или косвенным контролем головного предприятия (центральной компании).
* сводная отчетность группы характеризует имущественное и финансовое положение группы как единого хозяйственного целого, в связи с чем основной особенностью методики составления сводного отчета наряду с суммированием показателей, является исключение показателей внутригрупповых расчетов, а также исключение внутригрупповой реализации и прибыли от операций меду предприятиями группы.
* в сводной отчетности группы выделяется доля активов и капитала группы, не принадлежащая головному предприятию, то есть доля акционеров группы, находящихся в меньшинстве.
* основной целью сводной отчетности группы является представление инвесторам, а также другим пользователям результатов финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий в целом.

В приложении мною представлен наглядный пример сводного баланса и отчета о прибылях и убытках. в Кроме того, для группы предприятий характерна не только потенциальная возможность одного из предприятий контролировать деятельность другого (других), но и реальное осуществление этого контроля. В частности, под контролем в группе необходимо понимать управление головным предприятием финансово-хозяйственной деятельностью дочернего предприятия с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности. Такой тип контроля можно определить как контроль-управление. следствие а