

*АССОЦИАЦИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РК (АПБА)*

Бухгалтерский учет по МСФО

КВАЛИФИКАЦИЯ «ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР РК», ДЕКАБРЬ
2020

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

1. КОНСОЛИДАЦИЯ ДОЧЕРНИХ КОМПАНИЙ

1. Определения

Группа – материнская компания и все ее дочерние компании.

Консолидированная финансовая отчетность (КФО) – финансовая отчетность (ФО) группа, представленная как ФО единой компании.

Материнская компания (МК) – компания, которая контролирует одну или более компаний.

Дочерняя компания (ДК) – компания, которая находится под контролем другой компании.

Контроль – означает, что инвестор:

имеет права в отношении определения направлений основной деятельности объекта инвестиции (имеет право на доходность от участия в компании);

подвергается рискам и имеет права, связанные с изменениями результата его участия в объекте инвестиции (имеет права владения);

способен влиять на изменение результата деятельности объекта инвестиции.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

1. КОНСОЛИДАЦИЯ ДОЧЕРНИХ КОМПАНИЙ

Права влияния (полномочия) – существующие права, дающие возможность управлять основной деятельностью (например, назначение ключевого персонала, право давать распоряжения относительно совершения или прекращения операций и т.д.).

Неконтролирующая доля участия (НДУ) – доля прибыли/убытка и чистых активов (ЧА) ДК, приходящаяся на долю в капитале, которой МК не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Гудвил – это актив, представляющий будущие экономические выгоды, вытекающие из других активов, приобретенных при объединении бизнеса, - разница между справедливой стоимостью приобретаемого бизнеса и справедливой стоимостью (СС) приобретенных активов и принятых обязательств.

Чистые активы (ЧА) – разница между активами и обязательствами компании.

Объединение бизнеса – это соединение отдельных организаций в единую отчитывающуюся компанию.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

1. КОНСОЛИДАЦИЯ ДОЧЕРНИХ КОМПАНИЙ

Освобождение от представления КФО

МК не должна представлять КФО, если она удовлетворяет всем следующим условиям:

МК сама является ДК, находящейся в полной или частичной собственности другой компании, и ее собственники были проинформированы о том, что МК не будет представлять КФО, и невозражают против этого.

Долговые и долевыe инструменты МК необращаются на открытом рынке и не находятся в процессе подготовки к выпуску в обращение. Конечная или любая промежуточная МК указанной МК представляет КФО поМСФО, доступную для открытого пользования.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА КОНСОЛИДАЦИИ

- 1) На дату приобретения ДК измерение по СС
- Все активы и обязательства ДК
 - Инвестиция в ДК

- 2) Построчное сложение 100%

<u>КОФП</u> ↓	<u>КОСД</u> ↓
<u>Активы и обязательства ДК</u>	<u>Доходы и расходы ДК, заработанные после даты приобретения ДК</u>

- 3) В КФО отражаются данные только МК:

- УП группы
- АК, ЭД группы
- Дивиденды к уплате группы

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА КОНСОЛИДАЦИИ

4) На уровне консолидации новые показатели

Гудвил		
Если ДК <u>учреждена</u>	Если ДК <u>приобретена</u>	
↓ Гудвила <u>нет</u> • Отдельная строчка в разделе « <u>Внеоборотные активы</u> »	↓ <u>КОФП</u> ↓ • Расчет <u>всегда</u> (P_2)	↓ <u>КОСД</u> ↓ • Расчет нужен если <u>гудвил обесценен</u> (обесценение гудвила в → <u>себестоимость</u>)
		↑с/с

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА КОНСОЛИДАЦИИ

Неконтролирующая Доля Участия (НДУ)

Если % владения ДК = <u>100%</u> ↓	Если % владения <u>≤ 100%</u> и есть <u>контроль</u> МК		
<u>Нет НДУ</u>	<u>КОФП</u> ↓	<u>КОСА</u> ↓	<u>КОИК</u> ↓
	отдельная строчка в разделе <u>«Капитал»</u>	отдельные строчки в <u>ОПУ</u> (после <u>«Итого ЧП»</u>) +	Отдельная колонка
		Итого <u>совокупный доход</u> ↓ <u>НДУ</u> ↓ Акционеры группы	

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА КОНСОЛИДАЦИИ

- 5) Исключается в КФО
 • Инвестиция в ДК

Внутригрупповые операции:

<u>КОФП</u> ↓	<u>КОСД</u> ↓	<u>КОИК</u> ↓
↓ ДЗ и КЗ ↓ Остаток кредитов выданных и полученных ↓ в запасах нерезализованную прибыль (НРП)	↓ выручка и себестоимость ↓ % доходы и расходы ↓ дивидендные доходы	↓ дивидендные расходы

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

3. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (КОФП)

Шаги консолидации:

1. P_0 – структура группы

Определение количества акций ДК в обращении (сумма АК ДК/номинал 1 акции).

Расчет доли МК в общем количестве акций ДК/АсК/СП.

Период владения МК с ДП до ДО.

Расчет инвестиций.

Дополнительные корректировки операций, не учтенных в ФО.

2. Проформа КОФП

3. P_1 – Расчет СС ЧА ДК

4. P_2 – Расчет гудвила (полный или частичный)

5. P_3 – Расчет НДУ (по СС или % ЧА)

6. P_4 – Расчет НПГ

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

3. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (КОФП)

7. Остальные расчеты, по необходимости

Расчет инвестиции по МДУ

Расчет ПСД группы

Внутригрупповые обороты

Операции, корректирующие НПГ (примечания)

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

1) Расчет инвестиции в ДК по СС (P_0)

<u>Расчеты с продавцом ДК</u>	<u>Расчеты с другими компаниями</u>
→ <u>Денежными средствами</u>	
<ul style="list-style-type: none"> Немедленно – по <u>фактически переданным ДС</u> (Дт ↑ Инвестиция в ДК Кт ↓ ДС) 	Расходы на <u>юридические</u> и <u>профессиональные услуги</u> → <u>на эмиссию акций</u> Дт ↓ ЭД Кт ↓ ДС
<ul style="list-style-type: none"> Отложенный платеж (> 1г.) без условий – по <u>дисконтированной стоимости принятых обязательств</u> (Дт ↑ Инвестиция в ДК Кт ↑ Обязательство) 	→ прочие цели Дт ↑ Управл.расходы (ОПУ) Кт ↓ ДС
<ul style="list-style-type: none"> Отложенный платеж (> 1г.) при выполнении установленных условий – по <u>СС принятых условных обязательств</u>: <u>ДисС + % вероятности выполнения условий</u> (Дт ↑ Инвестиция в ДК Кт ↑ Обязательство) 	
→ Собственными акциями	
<ul style="list-style-type: none"> В установленной <u>пропорции обмена</u> – по <u>СС собственных переданных акций МК</u>. Дт ↑ Инвестиции в ДК Кт ↑ АК (в пределах номинала) Кт ↑ ЭД (сверх номинала) 	

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

⇒ Инвестиция в ДК рассчитывается на дату приобретения ДК и далее не корректируется.

⇒ Изменение обязательств учитывается через ОПУ

Сокращение периода дисконтирования → ↑ финансовые расходы

Изменение СС условного обязательства → ↑ административные расходы
или ↑ прочие операционные доходы.

2) Расчет СС ЧА ДК (P_1)

⇒ Все активы и обязательства на ДП должны быть переоценены до СС

⇒ В дальнейшем, к переоцененным активам и обязательствам ДК
должна применяться УП МК.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

	Дата приобретения (ДП)	Дата отчетности (ДО)	Изменения с ДП до ДО (Δ)
Акционерный капитал (АК)	x	x (ОФП ДК)	
Эмиссионный доход (ЭД)	x	x (ОФП ДК)	
Прочий совокупный доход (ПСД) Резерв переоценки (РП)	x (усл)	x (ОФПДК)	Δ ПСД
Нераспределенная прибыль (НП)	x (усл или расчет)	x (ОФПДК)	
+/- корректировки:			
1) Дооценка ОС	x	x (↓ при <u>выбытии ОС</u> <u>на к.п.</u>)	Δ ПСД/ОПУ
Амортизация дооценки	-	(x)	
2) Списание ОС	(x)	(x)	
Восстановление амортизации	-	x	
3) Признание НМА	x	x (с учетом <u>обесценения</u>)	
Амортизация НМА	-	(x)	
4) Дооценка запасов	x	x (если не <u>проданы</u>)	
5) Дооценка ФА	x	x	Δ ПСД/ОПУ

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

б) Переоценка обязательств	$x/(x)$	$x/(x)$	
Итого корректировки	Σ	Σ	
Отложенный налог с корректировки	$\Sigma x \text{ СН}\%$	$\Sigma x \text{ СН}\%$	
Нереализованная прибыль (НРП) (ДК → МК)	-	(x)	↓ запасы
Отложенный налог с корректировки НРП		Σ	
Итого ЧА (с точки зрения консолидации)	Σ	Σ	<div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="margin-right: 10px;"> $\Delta \Sigma$ до - дп </div> <div style="margin-right: 10px;"> </div> <div style="display: flex; flex-direction: column; gap: 5px;"> <div>ПСД (P5)</div> <div>НПГ (P4)</div> </div> </div>

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

3) Расчет гудвила (P_2)

Инвестиция МК в ДК	x
НДУ на ДП (НДУ по СС или %НДУ * ЧА _{ДП} (P_1))	x
СС ЧА на ДП (P_1)	(x)
Гудвил на ДП	xx
Обесценение гудвила	(x)
Гудвил на ДО	xx
	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> </div> <div style="text-align: center;"> </div> </div>
	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"><u>КОФП</u></div> <div style="text-align: center;"><u>КОПУ</u></div> </div>
	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> ↓ если <u>положительное</u> значение </div> <div style="text-align: center;"> ↓ если <u>отрицательное</u> значение </div> </div>
	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> ↓ в разделе «<u>Внеоборотные активы</u>» отдельная строка <u>гудвил</u> </div> <div style="text-align: center;"> ↓ <u>выгодная</u> покупка ↓ доход <u>единовременно</u> </div> </div>

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП



$$\begin{aligned}
 & \textcircled{P_{2.1}} \text{Обесценение гудвила} = \text{ЧА ДК}_{\text{ДО}} (P_1) \\
 & + \text{гудвил}_{\text{ДП}} \text{полный} \\
 & - \text{возмещаемая сумма (ВС)}_{\text{ДО}}
 \end{aligned}$$

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

4. ОСНОВНЫЕ ФОРМУЛЫ И РАСЧЕТЫ ДЛЯ КОФП

6) Расчет ПСД группы (P₅)

- ПСД МК_{доХ}
- + % МК x ΔЧА/ПСД ДК (P₁)X

Итого ПСД группы

XX

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

3.2 ВНУТРИГРУППОВЫЕ ОБОРОТЫ

1) **Внутригрупповые задолженности** – остатки по ДЗ, КЗ, займам, инвестициям, исключаются в КОФП независимо от доли владения.

• Если на дату отчетности деньги не поступили к продавцу, то в целях консолидации они считаются полученными.
(↓ДЗ ↑ДС)

2) **Нереализованная прибыль в запасах (НРП)** – это прибыль продавца, оставшаяся в запасах у покупателя на отчетную дату.

В результате у продавца прибыль завышена, а у покупателя завышены активы.

⇒ Надо в КОФП ↓прибыль и ↓запасы.

⇒ При исключении НРП обращаем внимание, кто продавец:

• если продавец МК (МК→ДК),

НРП исключается через НПГ в P₄;

• если продавец ДК (ДК→МК),

НРП исключается через НП ДК в P₁.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

3.2 ВНУТРИГРУПРОВЫЕ ОБОРОТЫ

⇒ В расчет НРП для КОФП берем остаток запасов нереализованных на отчетную дату.

⇒ Может привести к вычитаемым временным разницам → ОНА(+)

Расчет НРП	
<u>Валовая маржа</u> или наценка от выручки или валовая прибыль	<u>Наценка на себестоимость</u> или торговая наценка
↓ 25%	↓ 25%
↓ НРП = остаток нереализованных запасов x 25%	↓ НРП = остаток нереализованных запасов / 125 * 25 (*25/125)
Выручка = с/с + наценка 100% = 75% + 25%	Выручка = с/с + наценка 125% = 100% + 25%

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНИНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. ДОЧЕРНИЕ
КОМПАНИИ

3.2 ВНУТРИГРУППОВЫЕ ОБОРОТЫ

3) Нереализованная прибыль при продаже ОС внутри группы.

При продаже ОС, продавец у себя отражает прибыль/убыток.

Покупатель принимает ОС по покупной стоимости на баланс и исходя из нее начисляет амортизацию.

С точки зрения консолидации корректировки:

исключается финансовый результат по сделке;

корректируется сумма начисленной амортизации.

⇒ НРП снимается у компании – продавца

⇒ амортизация корректируется через компанию – покупателя

⇒ завышенная амортизация = НРП/СПС актива