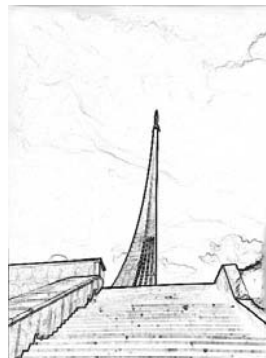




Проект финансируется ЕС

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ПО МСФО



для профессиональных бухгалтеров

Консолидация Часть 3

ПРЕДИСЛОВИЕ

Перед вами учебное пособие из серии, подготовленной экспертами проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II», который осуществляется в Российской Федерации при финансовой поддержке Европейского Союза.

Данная серия посвящена Международным Стандартам Финансовой Отчетности (МСФО). Учебные пособия задуманы как серия материалов для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник рассчитан не более чем на три часа занятий.

Структура сборника:

- Информация и примеры
- Вопросы для самоконтроля и упражнения
- Ключ к вопросам и упражнениям

Проект осуществляется сотрудниками ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза», Москва.

Серия учебных пособий охватывает различные темы, познакомиться с которыми можно на веб-сайте проекта www.accountingreform.ru.

Авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого, разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях.

Рабочая группа проекта выражает благодарность всем, кто участвовал в подготовке серии учебных пособий.

Контактная информация:

e-mail

maria.ermoshkina@ru.pwc.com

Тел.

+ 7 095- 967-6046

Web

www.accountingreform.ru

Факс

+ 7 095- 967-6001

Россия, Москва, Декабрь 2003

СОДЕРЖАНИЕ

1.	Консолидация: введение	2
2.	Определения	3
3.	Учет по справедливой стоимости	4
4.	Выбытие дочерней компании	5
5.	Долевой метод учета	11
5.	Ассоциированные компании	12
6.	Метод учета по стоимости	12
7.	Совместные компании	13
8.	Пропорциональная консолидация	14
9.	Вопросы для самоконтроля	15
11.	Упражнения и вопросы	16
12.	Ответы	20
13.	МСФО 3 (IFRS 3) объединение компаний (заменяет МСФО 22 (IAS	
22)	23	
14.	Раскрытие информации	24
15.	Приложение: концепция МСФО	27

1. КОНСОЛИДАЦИЯ: ВВЕДЕНИЕ

1.1 ЦЕЛЬ

Цель данного учебного пособия, содержащего практические задания - помочь специалистам изучить методику составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

1.2 Подход к консолидации

Перед началом консолидации у бухгалтера должны быть все формы финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, подготовленных на одну и ту же отчетную дату на основе единой учетной политики.

По возможности, отчетные даты финансовой отчетности дочерних компаний должны совпадать с отчетной датой, на которую подготовлена финансовая отчетность головной компании. Согласно МСФО 27, максимально допустимая разница составляет 3 месяца. В случае, когда финансовая отчетность дочерней компании составлена на другую отчетную дату, необходимо произвести корректировки для учета возникших в этой связи существенных расхождений.

Периодичность финансовых отчетов и разрыв между датами их составления должны оставаться неизменными от периода к периоду.

Операции внутри группы должны полностью исключаться, остатки по расчетам внутри группы должны быть выверены и исключены.

При приобретении или продаже компании, должна быть подготовлена финансовая отчетность по состоянию на дату приобретения/продажи.

Идеальным инструментом для подготовки консолидированных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках являются электронные таблицы, хотя можно использовать специальные программные продукты.

2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ

КОМПАНИЯ

Любая компания независимо от организационно-правовой формы.

МАТЕРИНСКАЯ КОМПАНИЯ

Компания, *контролирующая* другую компанию.

ДОЧЕРНЯЯ КОМПАНИЯ

Компания, находящаяся *под контролем* другой компании.

Группа, ОБЪЕДИНЕНИЕ КОМПАНИЙ

Группа из двух или более компаний, где одна компания контролирует все остальные.

Консолидированная финансовая отчетность

Финансовая отчетность группы компаний, составленная как финансовая отчетность единой компании.

В консолидированную финансовую отчетность не включается информация о результатах деятельности дочерних компаний, относящихся к следующим категориям:

- ❑ Дочерние компании, приобретенные исключительно в целях последующей перепродажи в ближайшем будущем;
- ❑ Дочерние компании, действующие в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые существенно снижают возможности контроля их со стороны материнской компании.

По всем остальным дочерним компаниям, которые контролируются материнской компанией, должна представляться консолидированная финансовая отчетность. Если компания контролируется материнской компанией, то консолидированная отчетность должна составляться независимо от существующих различий в видах деятельности этих компаний.

КОНТРОЛЬ

Возможность определять финансовую и хозяйственную политику дочерней компании с целью получения экономических выгод от её деятельности.

Признаки контроля:

- Наличие права собственности на более чем 50% акций с правом голоса.
- Фактический контроль более чем над 50% акций с правом голоса. Например, когда одной из компаний принадлежит 30% акций, а другой - 40%. При этом предполагается, что эти компании-инвесторы представляют одну группу консолидируемых компаний.
- Возможность определять состав Совета Директоров.

ДОЛЯ МЕНЬШИНСТВА

Та часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

ЧИСТЫЕ АКТИВЫ

Разница между активами и обязательствами компании.

СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ

Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, за которую можно продать актив, или погасить обязательство при совершении сделки между желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

ДЕНЕЖНЫЕ (МОНЕТАРНЫЕ) СТАТЬИ

Денежные средства, активы и обязательства, к получению или к выплате, выраженные фиксированными или установленными суммами денежных средств.

ОБЪЕДИНЕНИЕ ИНТЕРЕСОВ

Объединение (слияние) интересов является альтернативным способом объединения компаний. Оно заключается в объединении двух или более компаний, при котором не одна из компаний не может быть определена в качестве покупателя.

МСФО (IFRS) 3 запрещает данный способ учета приобретения.

АССОЦИИРОВАННАЯ КОМПАНИЯ

Компания, на деятельность которой оказывает существенное влияние материнская компания, но которая не является ни совместной, ни дочерней.

Признаки существенного влияния:

- Наличие права собственности на 20-50% акций с правом голоса
- Представительство в Совете Директоров

СОВМЕСТНАЯ КОМПАНИЯ

Компания, совместно контролируемая двумя или более сторонами на основании заключенного ими договора.

3. УЧЕТ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Учет по справедливой стоимости подразумевает переоценку активов и обязательств по текущим рыночным ценам в целях включения дочерней компании в консолидированную финансовую отчетность.

Основные принципы учета по справедливой стоимости заключаются в следующих положениях:

- ❑ Все приобретенные активы и обязательства вносятся в консолидированный бухгалтерский баланс по справедливой стоимости на момент их приобретения;
- ❑ Все изменения в стоимостях приобретенных активов после даты приобретения отражаются в консолидированном отчете о прибылях и убытках.

Установление рыночных цен на все активы и обязательства на практике может оказаться достаточно сложной задачей, и, возможно, придется это делать оценочным путем.

В этом случае, возможно, возникнет проблема, связанная с тем, что активы и обязательства, признанные на момент приобретения, капитализированы и отражены в бухгалтерском балансе, в то время, как изменения стоимости активов после приобретения отражены в отчете о прибылях и убытках. Это может создать определенную возможность для «манипуляций» с прибылью.

Например, при приобретении, в бухгалтерском балансе могут быть созданы резервы, которые используются по статьям, которые обычно дебетуются в отчете о прибылях и убытках, таким образом завышая прибыль.

Пример:

Вы приобретаете компанию по стоимости ее чистых активов - 1млн. долл. Вы планируете провести объединение этой компании с Вашей собственной и уволить сотрудников приобретенной компании, что Вам обойдется в 0,2 млн. долл. В бухгалтерском балансе Вы создаете резерв в размере 0,2 млн. долл., отражая его начисление путем создания гудвилла на ту же сумму.

Это не влечет никаких изменений в отчете о прибылях и убытках.

При увольнении работников, затраты списываются за счет уже созданного резерва, что не оказывает влияния на отчет о прибылях и убытках.

МСФО 37 Резервы, условные обязательства и условные активы рассматривает случаи, в которых следует признавать резерв.

МСФО (IFRS) 3 Объединение компаний запрещает признание обязательств, связанных с будущими убытками, и затрат, предполагаемых в связи с операцией приобретения, кроме случаев, когда:

- приобретаемая компания до момента ее приобретения разработала план мероприятий по приобретению, предусматривающий наличие таких статей; или
- обязательство возникает вследствие приобретения.

Пример:

Продавец компании устанавливает ее цену в 25 млн. долл. У Вас в наличии на данный момент имеется только 22 млн. долл.

Вы соглашаетесь заплатить дополнительно 3 млн. долл. в случае, если прибыль за первый год после приобретения превысит 4 млн. долл. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности создается обязательство на 3 млн. долл.

СОГЛАСОВАННАЯ УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Применяемая учетная политика компаний группы должна быть согласована, вследствие чего при подготовке консолидированной финансовой отчетности в отчетность приобретенной компании, возможно, необходимо будет внести корректировки в целях согласования с учетной политикой материнской компании.

Влияние доли меньшинства на справедливую стоимость

В случае, когда дочерняя компания помимо материнской компании принадлежит миноритарным акционерам, учет по справедливой стоимости увеличит (или уменьшит) стоимость доли меньшинства. В случае, когда миноритарным акционерам принадлежит **20%** дочерней компании, то при переоценке чистых активов **20%** будут отнесены на долю меньшинства. (МСФО 22 также предусматривает альтернативный порядок учета).

4. ВЫБЫТИЕ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Принципы

При выбытии дочерней компании, в консолидированную финансовую отчетность включаются следующие показатели:

- Прибыли/убытки на дату выбытия
- Доходы /убытки от выбытия

Доходы/убытки от выбытия рассчитываются следующим образом:

Доля группы в чистых активах дочерней компании **до** выбытия

минус

Доля группы в чистых активах дочерней компании **после** выбытия

плюс / минус

Полученный доход / убыток на дату выбытия.

Чистые активы включают в себя положительный или отрицательный Гудвилл.

Сумма дохода может включать в себя составляющую, связанную с результатами будущей деятельности (например, если будущая прибыль составляет **x**, то оплата составит **y**). Это учитывается как **условный актив (доход)**, который признается в качестве прибыли только когда становится реальным к получению.

Данная информация должна быть изложена в пояснительной записке к отчетности.

Отложенный платеж, возможно, потребуется показать по дисконтированной стоимости в соответствии с МСФО 18 «Выручка».

Пример 1 Продажа дочерней компании

80% дочерней компании в январе 2XX6г. стоят 80 у.е. в то время как 100% чистых активов дочерней компании оцениваются в 90 у.е. Гудвилл стоимостью 10 (100-90) списывается в течение 5 лет.

Бухгалтерский баланс материнской компании (после приобретения)

Актив		Пассив	
Денежные средства	220	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000		
Инвестиции	200	Начисления	300
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	80		
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

Бухгалтерский баланс дочерней компании Д1

Актив		Пассив	
Денежные средства	20	Кредиторская задолженность	480
Дебиторская задолженность	400		
Инвестиции	100		
Основные средства	50	Акционерный капитал	90
	<u>570</u>		<u>570</u>

Бухгалтерский баланс группы (Материнская М и Дочерняя Д1)

Актив		Пассив	
Денежные средства	240	Кредиторская задолженность	1280
Дебиторская задолженность	1400	Начисления	300
Инвестиции	300	Доля меньшинства	20
Основные средства	150	Акционерный капитал	500
Гудвилл	10		
	<u>2100</u>		<u>2100</u>

Примечание: Денежные средства = 220+20=240
 Дебиторская задолженность = 1000+400=1400
 Инвестиции = (200+80-80)+100=300
 Основные средства = 100+50=150
 Кредиторская задолженность = 800+480=1280

Инвестиции в дочернюю компанию были проданы в декабре 2XX9г. (через 4 года после приобретения) за 100 у.е., на тот момент чистые активы дочерней компании оценивались в 115 у.е.

Отчет о прибылях и убытках материнской компании за 2XX9 г.

Доход от продажи	100
Стоимость приобретения	80
Прибыль материнской компании от продажи	<u>20</u>

Отчет о прибылях и убытках группы компаний за 2ХХ9г.

Доход от продажи		100
Доля в чистых активах (115 у.е. x 80%)	92	
Неамортизированный гудвилл 10-(4x2)	2	
Прибыль группы от продажи		94
		6

Существует разница между прибылью группы и прибылью материнской компании.

В консолидированной отчетности группы прибыль дочерней компании признавалась в каждом отчетном периоде с момента ее приобретения.

Материнская компания не признавала прибыль дочерней компании с момента приобретения, равно как и всякую прибыль, или убыток, кроме как в связи с выбытием дочерней компании.

Бухгалтерский баланс материнской компании (после выбытия)

Актив		Пассив	
Денежные средства	320	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000	Начисления	300
Инвестиции	200	Акционерный капитал	500
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	0	Прибыль от продажи	20
Основные средства	100		
	1620		1620

Примечания: Денежные средства = 220+100=320
Прибыль материнской компании от продажи составила =20 (100-80).

Пример 2 Обмен акций

Материнская компания М владеет 100% дочерней компании Д1. Стоимость дочерней компании составляет 100 у.е.

Стоимость чистых активов Д1 на момент её приобретения составляла 90 у.е. На сегодняшний день стоимость чистых активов дочерней компании Д1 составляет 130 у.е.

Нераспределенная прибыль Д1 состоит из 30 у.е. прибыли до приобретения и 40 у.е. прибыли после приобретения.

На момент обмена предстоит списание гудвилла стоимостью 4 у.е.

Материнская компания М обменивает акции дочерней компании Д1 на 75% акций дочерней компании Д2.

При приобретении Д1 возникает гудвилл представляющий разницу стоимости приобретения и чистых активов на дату приобретения:

$$100 - 90 = 10$$

Бухгалтерский баланс материнской компании (после приобретения)

Актив		Пассив	
Денежные средства	150	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000	Начисления	300
Инвестиции	250	Акционерный капитал	500
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	100	Прибыль от продажи	20
Основные средства	100		
	1600		1600

Бухгалтерский баланс дочерней компании Д1 (на дату обмена)

Актив		Пассив	
Денежные средства	30	Кредиторская задолженность	450
Дебиторская задолженность	400		
Инвестиции	100		
Основные средства	50	Акционерный капитал	60
		Нераспределенная прибыль	
		До приобретения	30
		После приобретения	40
	580		580

Консолидированный бухгалтерский баланс материнской М и дочерней Д1

Актив		Пассив	
Денежные средства	180	Кредиторская задолженность	1250
Дебиторская задолженность	1400		
Инвестиции	350	Начисления	300
Основные средства	150	Акционерный капитал	534
Гудвилл	4		
	2084		2084

Анализ вышеуказанных показателей приведен на следующей странице.

Расчет	Материнская	Материнская	Д1	Д1	Корректировка	Корректировка	М/Д1	М/Д1
	компания	компания	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Показателей группы	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Активы								
Денежные средства	150		30				180	
Дебиторская задолженность	1000		400				1400	
Инвестиции	250		100				350	
Инвестиции в Д1	100					(100)	0	
Инвестиции в Д2								
Основные средства	100		50				150	
Гудвилл						4	4	
Пассивы								
Кредиторская задолженность		800		450				1250
Начисления		300						300
Доля меньшинства								
Акционерный капитал		500		130	(96)			534
	1600	1600	580	580	100	100	2084	2084

Бухгалтерский баланс материнской компании (на дату обмена)

Актив		Пассив	
Денежные средства	150	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000		
Инвестиции	250	Начисления	300
Инвестиции в дочернюю компанию Д2	130		
Основные средства	100	Акционерный капитал	530
	<u>1630</u>		<u>1630</u>

Акционерный капитал увеличился на **30 у.е.**, что отражает прибыль от реализации Д1 (**130-100** цена при покупке).

Бухгалтерский баланс дочерней компании Д2 (на дату обмена)

Актив		Пассив	
Денежные средства	80	Кредиторская задолженность	680
Дебиторская задолженность	500		
Инвестиции	200	Акционерный капитал	120
Основные средства	100	Нераспределенная прибыль	80
	<u>880</u>		<u>880</u>

Стоимость чистых активов дочерней компании Д2 составляет 200 у.е., представляя сумму акционерного капитала и нераспределенной прибыли.

В результате обмена:

75% чистых активов Д2 стоят **75% от (120+80)=150у.е.**

75% чистых активов Д2 стоят **100%** чистых активов Д1 (**60+70)=130 у.е.**

Консолидированный Бухгалтерский баланс М/ Д2

Актив		Пассив	
Денежные средства	230	Кредиторская задолженность	1480
Дебиторская задолженность	1500		
Инвестиции	450	Начисления	300
		Доля меньшинства	50
Основные средства	200	Акционерный капитал	530
Гудвилл	(20)		
	<u>2360</u>		<u>2360</u>

Примечания: Денежные средства = 150+80=230
 Дебиторская задолженность = 1000+500=1500
 Инвестиции = 250+200=450
 Основные средства = 100+100=200
 Кредиторская задолженность = 800+680=1480
 Возникающий при консолидации отрицательный Гудвилл:
 цена покупки - чистые активы = 130 - 150 = - 20
 Доля меньшинства = 25% от 200=50

УТРАТА КОНТРОЛЯ

Материнская компания может утратить контроль над дочерней в случае продажи или иного выбытия части, или всех акций дочерней компании, которыми владеет материнская компания.

Утрата контроля может быть преднамеренным шагом, либо результатом санкционированной правительством конфискации. Утрата контроля может быть следствием реорганизации группы.

Утрата контроля должна учитываться в учете материнской компании как выбытие, хотя, при этом возможно отсутствие поступления выручки от продаж.

В случае, если выбытие связано с продажей, возникает доход или убыток. В случае конфискации дочерней компании, возможно, будут понесены убытки.

Реорганизация не влечет за собой доход (или убыток) с точки зрения группы, если только денежные средства не переходят к другому владельцу.

В случае утраты контроля над дочерней компанией в консолидированной отчетности необходимо отразить следующее:

- Финансовый результат дочерней компании на момент утраты контроля;
- Доход/убыток, полученный материнской компанией в результате утраты контроля над дочерней компанией.

Доход/убыток в данном случае рассчитывается как:

Чистые активы (включая гудвилл) материнской компании до выбытия дочерней компании

минус

Чистые активы (включая гудвилл) материнской компании после выбытия

дочерней компании

плюс

Доход от продажи.

Гудвилл, относящийся к дочерней компании, при ее выбытии списывается за счет резервов в консолидированном бухгалтерском балансе.

5. ДОЛЕВОЙ МЕТОД УЧЕТА

Долевой метод учета обычно применяется в отношении ассоциированных и дочерних компаний, информация по которым не консолидируется, а включается в виде показателей «Инвестиции в дочерние компании» и «Инвестиции в ассоциированные компании» в консолидированном балансе. Долевой метод учета позволяет отражать инвестиции в балансе по стоимости их приобретения с корректировкой на долю инвестора в прибыли, полученной дочерней (ассоциированной) компанией после приобретения.

Таким же образом, отчет о прибылях и убытках инвестора включает в себя долю прибылей после приобретения.

Долевой метод учета

Бухгалтерский баланс материнской компании (до приобретения)

Актив		Пассив	
Денежные средства	300	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000		
Инвестиции	200	Начисления	300
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

Материнская компания приобрела **80%** дочерней компании за **250 у.е.** Материнская компания определила, что дочерняя компания должна быть продана как можно быстрее и немедленно начала поиск покупателя.

В момент приобретения, сумма чистых активов дочерней компании оценивалась в **200 у.е.** (**100** – акционерный капитал и **100** – прибыль до приобретения).

На дату составления консолидированной отчетности чистая прибыль дочерней компании после приобретения составляет **70 у.е.** Бухгалтерский баланс материнской компании с момента приобретения не изменился.

Бухгалтерский баланс дочерней компании (после приобретения)

Актив		Пассив	
Денежные средства	10	Текущие обязательства	300
Дебиторская задолженность	200		
Основные средства	360	Акционерный капитал	100
		Прибыль до приобретения	100
		Прибыль после приобретения	70
	570		570

Бухгалтерский баланс материнской компании, включающий показатели дочерней компании (долевой метод учета)

Актив		Пассив	
Денежные средства	50	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	1000	Начисления	300
Инвестиции	200	Акционерный капитал	500
Дочерняя компания (250+56)	306	Прибыль дочерней компании	56
Основные средства	100		
	1656		1656

Примечания: Денежные средства после приобретения составляют $50 = 300 - 250$
 Прибыль после приобретения составляет 80% от $70 = 56$.
 Инвестиции в дочернюю компанию, состоящие из цены приобретения и прибыли после приобретения составляют $250 + 56 = 306$

Другие активы и пассивы дочерней компании не подлежат консолидации. Дивиденды, получаемые от объекта инвестирования уменьшают балансовый показатель инвестиций в балансе материнской компании.

5. АССОЦИИРОВАННЫЕ КОМПАНИИ

Ассоциированной компанией называется компания, на которую инвестор обладает большим влиянием и которая не является ни дочерней ни совместной компанией. Здесь речь идет об оказании влияния на принятие финансовых решений и решений, касающихся хозяйственной деятельности ассоциированной компании, но без полного контроля над действиями компании. Показателем такого влияния будет владение пакетом акций от 20% до 50% голосующих акций. (Обладание пакетом более 50% предоставляет полный контроль над компанией и обычно требует консолидации всех показателей финансовой отчетности дочерней компании по составляемым формам отчетности).

При владении пакетом менее 20% голосующих акций, предполагается, что инвестор не оказывает существенного влияния на компанию, кроме случаев, когда подобное влияние очевидно.

Признаки существенного влияния:

- представитель в Совете Директоров или в ином органе управления;
- участие в процессе принятия управленческих решений в компании;
- наличие существенных операций между компанией-инвестором и компанией-объектом инвестирования;
- обмен сотрудниками руководящего звена между контролируемой и контролирующей компаниями;
- обмен важной технической информации между контролируемой и контролирующей компаниями.

6. МЕТОД УЧЕТА ПО СТОИМОСТИ

Когда инвестор не обладает ни контролем, ни существенным влиянием на принятие финансовых и оперативных решений по поводу инвестиций, прибыль будет признаваться только в случае, когда она получена в форме дивидендов. Это и есть метод учета по стоимости.

Дивиденды сверх прибыли, полученной после даты инвестиций (ликвидационные дивиденды) учитываются как снижение уровня балансовой стоимости инвестиций.

7. СОВМЕСТНЫЕ КОМПАНИИ

Совместная компания это компания, совместно контролируемая двумя или более сторонами на основании заключенного ими договора.

Данные стороны также известны как участники совместной компании.

Ни один из участников не может единолично вести контроль за деятельностью, хотя одну из сторон могут назначить в качестве управляющей деятельностью компании.

Совместная компания может быть учреждена в разных формах, включая следующие:

- совместно контролируемая деятельность
- совместно контролируемые активы
- совместно контролируемое юридическое лицо

Совместно контролируемая деятельность (пример: авиационное производство)

В данном случае стороны пользуются своими собственными активами и ресурсами, без регистрации отдельного юридического лица. Каждая из сторон несет свои затраты и обладает своей долей в доходах компании, согласно контракта.

Совместно контролируемые активы (пример: нефтяные трубопроводы)

В данном случае стороны осуществляют совместное управление, а иногда и совместно владеют активами, предоставляемыми совместной компании. Доходы и расходы разделяются в соответствии с договором. Каждая из сторон ведет учет своей доли в совместно контролируемых активах, любых принятых обязательствах (включая обязательства, принятые совместно с другими сторонами), прибыли, доходов и расходов совместной компании.

Совместно контролируемое юридическое лицо (пример: компания по продаже продукции за рубежом)

Юридическое лицо, созданное компаниями (сторонами) для ведения совместной коммерческой деятельности. Каждая из сторон обычно вкладывает денежные средства или другие активы, учитываемые как

инвестиции в совместно контролируемое юридическое лицо (совместную компанию). Совместная компания ведет свою собственную бухгалтерию. Стороны ведут учет своих долей в совместной компании способом пропорциональной консолидации.

8. ПРОПОРЦИОНАЛЬНАЯ КОНСОЛИДАЦИЯ

Компания «В» подписала соглашение о создании совместной компании по импорту и продаже косметических средств. Компания «В» стала обладателем права на получение 40% чистой прибыли и чистых активов совместно контролируемого юридического лица, созданного с данной целью. Ее вклад в акционерный капитал совместной компании составляет 40 у.е. (100 x 40%).

Консолидированная финансовая отчетность компании «В» включает ее долю активов, обязательств, доходов и расходов, а также любые условные обязательства, принимаемые совместной компанией.

Бухгалтерский баланс компании «В»

Актив		Пассив	
Денежные средства	300	Кредиторская задолженность	840
Запасы	1000		
Инвестиции	200	Начисления	300
Инвестиции в совместную компанию	40		
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
	<u>1640</u>		<u>1640</u>

Бухгалтерский баланс совместной компании

Актив		Пассив	
Денежные средства	20	Кредиторская задолженность	300
Запасы	200		
Основные средства	360	Акционерный капитал	100
		Нераспределенная прибыль	180
	<u>580</u>		<u>580</u>

Консолидированный бухгалтерский баланс компании «В»

Актив		Пассив	
Денежные средства	308	Кредиторская задолженность	960
Запасы	1080		
Инвестиции	200	Начисления	300
Основные средства	244	Акционерный капитал	500
		Доля в прибыли СК	72
	<u>1832</u>		<u>1832</u>

Примечания: Денежные средства = $300 + 40\%(20) = 308$
 Запасы = $1000 + 40\%(200) = 1080$
 Основные средства = $100 + 40\%(360) = 244$
 Кредиторская задолженность = $840 + 40\%(300) = 960$
 Доля прибыли СК = $40\%(180) = 72$

Каждая из строк баланса содержит 40% долю в СК. При консолидации величина инвестиции компании «В» в акционерный капитал совместной компании и соответствующая ей величина акционерного капитала совместной компании исключаются (на сумму 40 у.е.).

9. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

Выберите правильный ответ:

1. МСФО (IFRS) 3 Объединение компаний запрещает:

- 1) Использование справедливой стоимости;
- 2) Признание обязательств для будущих убытков;
- 3) Использование справедливой стоимости и фактической стоимости приобретения в одном балансовом отчете.

2. Когда справедливая стоимость отличается от фактической стоимости приобретения, доля меньшинства:

- 1) Увеличится при увеличении стоимости активов при переоценке;
- 2) Не изменится при увеличении стоимости активов при переоценке;
- 3) Не принимается во внимание.

3. При продаже дочерней компании, отложенные платежи:

- 1) Запрещены;
- 2) Могут быть приведены по дисконтированной стоимости;
- 3) Должны быть исключены из финансовой отчетности.

4. При продаже дочерней компании, имеющийся гудвилл:

- 1) Переносится в бухгалтерский баланс материнской компании;
- 2) Должен быть списан в течение 5 лет;
- 3) Должен быть полностью списан по статье резервы группы компаний;
- 4) В консолидированном бухгалтерском балансе остается неизменным.

5. Потеря контроля над дочерней компанией:

- 1) Учитывается как выбытие;
- 2) Учитывается как выбытие, однако при этом не признается ни прибыль, ни убыток;
- 3) Должна переоцениваться ежегодно с использованием индекса инфляции.

6. Метод долевого участия оценивает инвестицию:

- 1) Путем оценки потока инвестиций по дисконтированной стоимости;
- 2) По себестоимости плюс доля инвестора в прибыли после приобретения;
- 3) По справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

7. Согласно методу долевого участия гудвилл:

- 1) Должен отражаться отдельно от гудвилла дочерних компаний;
- 2) Не рассчитывается;
- 3) Должен быть списан в течение периода, не превышающего 20 лет.

8. Ассоциированная компания это компания в которой инвестор:

- 1) Обладает только временным контролем;
- 2) Обладает значительным влиянием и которая не является ни дочерней компанией ни совместной компанией;
- 3) Контролирует принятие финансовых решений, но не решений, касающихся хозяйственной деятельности;
- 4) Обладает контролем, но не имеет представительства в совете директоров.

9. Совместная компания - это:

- 1) Когда акциями компании владеет более чем один инвестор;
- 2) Совместно контролируемая двумя или более сторонами на основании заключенного или договора экономическая деятельность;
- 3) Компании из разных стран продают свои активы организации, созданной для ведения определенной экономической деятельности.

10. В условиях совместно контролируемой деятельности:

- 1) Все активы находятся в совместном пользовании;
- 2) Стороны пользуются своими собственными активами и ресурсами;
- 3) Все активы должны сдаваться в аренду;
- 4) Обязательно наличие раздельных счетов.

11. При совместно контролируемых активах:

- 1) Доходы и затраты разделяются в соответствии с договором;
- 2) Стороны пользуются собственными активами и ресурсами;
- 3) Все активы должны сдаваться в аренду;
- 4) Прибыль должна распределяться равными долями.

12. В совместно контролируемых юридических лицах:

- 1) Все активы должны сдаваться в аренду;
- 2) Прибыль должна распределяться равными долями;
- 3) Для совместной деятельности создано юридическое лицо;
- 4) Не требуется ведения учета и составления финансовой отчетности.

13. Пропорциональная консолидация – это метод:

- 1) Подходящий для отчетности по ассоциированным компаниям;
- 2) Требуемый при отчетности совместных компаний;
- 3) Требуемый при изменениях в доле меньшинства;
- 4) Используемый для приобретения в ходе отчетного года.

11. УПРАЖНЕНИЯ И ВОПРОСЫ**1. Продажа дочерней компании**

75% дочерней компании в январе **2XX6**г. стоят **65** у.е. в то время как **100%** чистых активов дочерней компании оцениваются в **80** у.е.

Гудвилл списывается в течение **5 лет**. Подготовить бухгалтерский баланс группы (Материнская компания и Дочерняя Д1), а также бухгалтерский баланс материнской компании после выбытия.

Бухгалтерский баланс материнской компании (январь 2XX6)

Актив		Пассив	
Денежные средства	1040	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	180		
Инвестиции	200	Начисления	300
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	65		
Основные средства	115	Акционерный капитал	500
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

Бухгалтерский баланс дочерней компании Д1 (январь 2XX6)

Актив		Пассив	
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	490
Дебиторская задолженность	20		
Инвестиции	100		
Основные средства	50	Акционерный капитал	80
	<u>570</u>		<u>570</u>

Бухгалтерский баланс группы (Материнская и Дочерняя Д1)

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Дебиторская задолженность		Начисления	
Инвестиции		Доля меньшинства	
Основные средства Гудвилл		Акционерный капитал	

Инвестиции в дочернюю компанию были проданы в декабре **2ХХ6г.** за **100 у.е.** До продажи бухгалтерский баланс материнской компании оставался без изменений.

Бухгалтерский баланс материнской компании (после выбытия)

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Дебиторская задолженность		Начисления	
Инвестиции Инвестиции в дочернюю компанию Д1		Акционерный капитал Прибыль от продажи	
Основные средства			

2.Обмен акций

Материнская компания М владеет **100%** дочерней компании Д1. Стоимость дочерней компании составляет **100 у.е.** Стоимость чистых активов Д1 на момент её приобретения составляла **70 у.е.**

На сегодняшний день стоимость чистых активов дочерней компании Д1 составляет **150 у.е.** Нераспределенная прибыль Д1 состоит из **10 у.е.** прибыли до приобретения и **80 у.е.** прибыли после приобретения.

На момент приобретения еще предстоит списание гудвилла стоимостью **6 у.е.** Материнская компания М обменивает акции дочерней компании Д1 на 60% акций дочерней компании Д2.

Бухгалтерский баланс материнской компании М

Актив		Пассив	
Денежные средства	1050	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	100	Начисления	300
Инвестиции	250	Акционерный капитал	500
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	100		
Основные средства	100		
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

**Бухгалтерский баланс дочерней компании Д1
(на дату обмена)**

Актив		Пассив	
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	430
Дебиторская задолженность	30	Акционерный капитал	60
Инвестиции	100	Нераспределенная прибыль	
Основные средства	50	До приобретения	10
		После приобретения	80
	<u>580</u>		<u>580</u>

Консолидированный бухгалтерский баланс материнской компании М и дочерней Д1

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Дебиторская задолженность			
Инвестиции		Начисления	
Основные средства		Акционерный капитал	
Гудвилл			

Бухгалтерский баланс материнской компании М (на дату обмена)

Актив		Пассив	
Денежные средства	1050	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	100		
Инвестиции	250	Начисления	300
Инвестиции в дочернюю компанию Д2	150		
Основные средства	100	Акционерный капитал	550
	1650		1650

Бухгалтерский баланс дочерней компании Д2 (на дату обмена)

Актив		Пассив	
Денежные средства	220	Кредиторская задолженность	480
Дебиторская задолженность	80		
Инвестиции	200	Акционерный капитал	120
Основные средства	100	Нераспределенная прибыль	0
	600		600

Консолидированный бухгалтерский баланс материнской компании М и дочерней Д2

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Дебиторская задолженность			
Инвестиции		Начисления	
		Доля меньшинства	
Основные средства		Акционерный капитал	
Отрицательный гудвилл			

3. Долевой метод учета

Бухгалтерский баланс материнской компании (до приобретения)			
Актив		Пассив	
Денежные средства	800	Кредиторская задолженность	500
Дебиторская задолженность	500		
Инвестиции	200	Начисления	300
Основные средства	100	Акционерный капитал	800
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

Материнская компания приобрела **75%** дочерней компании за **250 у.е.** Материнская компания определила, что дочерняя компания должна быть продана как можно быстрее и немедленно начала поиск покупателя.

Во время приобретения, сумма чистых активов дочерней компании оценивалась в **170 у.е.** (**100** – акционерный капитал и **70** – прибыль до приобретения).

В настоящее время, прибыль после приобретения составляет **100 у.е.** Бухгалтерский баланс материнской компании не изменился с момента приобретения.

Подготовить бухгалтерский баланс материнской компании, включающий показатели дочерней компании (применяя долевого метод учета)

Бухгалтерский баланс дочерней компании

Актив		Пассив	
Денежные средства	10	Текущие обязательства	300
Дебиторская задолженность	200		
Основные средства	360	Акционерный капитал	100
		Прибыль до приобретения	70
		Прибыль после приобретения	100
	<u>570</u>		<u>570</u>

Бухгалтерский баланс материнской компании, включающий показатели дочерней компании (долевой метод учета)

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Дебиторская задолженность			
Инвестиции Инвестиции в дочернюю компанию		Начисления	
Основные средства		Акционерный капитал Прибыль дочерней компании	

4. Пропорциональная консолидация

Подготовить консолидированный бухгалтерский баланс стороны совместной компании

Компания (сторона совместной компании) подписала соглашение о создании совместной компании по импорту и продаже косметических средств. Компания стала обладателем права на получение **60%** чистой прибыли и чистых активов совместно контролируемого юридического лица, созданного с данной целью.

Бухгалтерский баланс стороны совместной компании

Актив		Пассив	
Денежные средства	600	Кредиторская задолженность	920
Запасы	700		
Инвестиции	200	Начисления	300
Инвестиции в совместную компанию	120		
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
	<u>1720</u>		<u>1720</u>

Бухгалтерский баланс совместной компании (юр.лица)

Актив		Пассив	
Денежные средства	300	Кредиторская задолженность	300
Запасы	200		
Основные средства	300	Акционерный капитал	200
		Нераспределенная прибыль	300
	<u>800</u>		<u>800</u>

Консолидированный бухгалтерский баланс стороны совместной компании

Актив		Пассив	
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы			
Инвестиции		Начисления	
Основные средства		Акционерный капитал	
		Доля в прибыли совместной компании	

12. ОТВЕТЫ

Ответы на вопросы (множественный выбор):

- | | | | | | | | |
|----|----|----|----|-----|----|-----|----|
| 1. | 2) | 5. | 1) | 9. | 2) | 13. | 2) |
| 2. | 1) | 6. | 2) | 10. | 2) | | |
| 3. | 2) | 7. | 2) | 11. | 1) | | |
| 4. | 3) | 8. | 2) | 12. | 3) | | |

Ответы:

1.

**Бухгалтерский баланс группы (Материнская компания и
Дочерняя Д1) (январь 2ХХ6)**

Актив		Пассив	
Денежные средства	1440	Кредиторская задолженность	1290
Дебиторская задолженность	200	Начисления	300
Инвестиции	300	Доля меньшинства	20
Основные средства	165	Акционерный капитал	500
Гудвилл	5		
	2110		2110

**Бухгалтерский баланс материнской компании (после
выбытия)**

Актив		Пассив	
Денежные средства	1140	Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	180		
Инвестиции	200	Начисления	300
Инвестиции в дочернюю компанию Д1	0		
Основные средства	115	Акционерный капитал	500
		Прибыль от продажи	35
	1620		1620

2.

**Консолидированный бухгалтерский баланс материнской
компании М и дочерней Д1**

Актив		Пассив	
Денежные средства	1450	Кредиторская задолженность	1230
Дебиторская задолженность	130		
Инвестиции	350	Начисления	300
Основные средства	150	Акционерный капитал	556
Гудвилл	6		
	2086		2086

Примечание: Гудвилл = 500+80 – Гудвилл (30 – 6) = 556

**Консолидированный бухгалтерский баланс материнской
компании М и дочерней Д2**

Актив		Пассив	
Денежные средства	1270	Кредиторская задолженность	1280
Дебиторская задолженность	180		
Инвестиции	450	Начисления	300
Основные средства	200	Доля меньшинства	48
Гудвилл	78	Акционерный капитал	550
	2178		2178

Примечание: Гудвилл = 150 - 72 = 78
Доля меньшинства = 48 (40% от 120)
Акционерный капитал = 556 - 6 (гудвилл)

3.

**Бухгалтерский баланс материнской компании, включающий
показатели дочерней компании
(долевой метод учета)**

Актив		Пассив	
Денежные средства	550	Кредиторская задолженность	500
Дебиторская задолженность	500	Начисления	300
Инвестиции	200		
Дочерняя компания (250+75)	325		
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
		Прибыль дочерней компании (75% от 100)	75
	1675		1675

4.

**Консолидированный бухгалтерский баланс стороны совместной
компании**

Актив		Пассив	
Денежные средства	780	Кредиторская задолженность	1100
Запасы	820	Начисления	300
Инвестиции	200	Акционерный капитал	500
Основные средства	280	Доля в прибыли совместной компании	180
	2080		2080

Примечание: Все элементы включают 100% статей баланса стороны совместной компании и 60% баланса совместной компании.

13. МСФО 3 (IFRS 3) ОБЪЕДИНЕНИЕ КОМПАНИЙ (ЗАМЕНЯЕТ МСФО 22 (IAS 22))

Изменения требований (МСФО 22)

Метод учета

МСФО 3

Все сделки по объединению компаний (в рамках сферы применения) должны учитываться по «методу покупки».

МСФО 22

Учет может проводиться либо
i. методом «объединения интересов»
либо
ii. «методом покупки» для приобретений.

Предполагается признание приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств

МСФО 3

При условии наличия обязательства по реструктуризации (см. МСФО 37), оно включается в гудвилл.

МСФО 22 требовал от покупателя учета резерва на прекращение (сокращение) деятельности приобретаемой компании, в случае, если покупатель соответствует определенным критериям (при этом резерв у приобретающей компании не представлял обязательства приобретаемой компании на дату приобретения).

МСФО 3 требует от покупателя обособленного отражения условных обязательств приобретаемой компании на дату приобретения, как часть стоимости объединения компаний, в случае, когда справедливая стоимость условных обязательств может быть надежно оценена. Подобные условные обязательства в соответствии с МСФО 22, были включены в сумму гудвилла (или отрицательного гудвилла).

В соответствии с МСФО 22, нематериальные активы должны были учитываться только при возможности получения компанией экономических выгод и возможности надежной оценки ее стоимости.

Критерий вероятности оценки не включен в МСФО 3, так как считается, что он всегда удовлетворяется для приобретенных нематериальных активов при объединении компаний.

В МСФО 3 разъясняется, что справедливая стоимость нематериального актива (приобретенного в процессе объединения компаний) может являться основанием для его признания, отдельно от гудвилла.

Оценка приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств

В МСФО 22 раскрывается два способа первоначальной оценки идентифицируемых чистых активов, приобретенных в процессе объединения компаний, а также способ первоначальной оценки доли меньшинства.

МСФО 3 требует первоначальной оценки покупателем идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании по справедливой стоимости на дату приобретения.

Любая доля меньшинства в приобретаемой компании является долей чистой справедливой стоимости, принадлежащей меньшинству. Это согласуется с альтернативным порядком учета в соответствии с МСФО 22.

Последующий учет гудвилла

МСФО 3 требует оценки гудвилла (после первоначального признания) по себестоимости за минусом накопленных убытков от обесценения.

Следовательно, гудвилл не амортизируется, вместо этого проводятся ежегодные (или более регулярные) тесты на обесценение. МСФО 22 требует, чтобы гудвилл систематически амортизировался в процессе срока полезной службы.

Превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств продавца над стоимостью покупки (отрицательный гудвилл)

Согласно МСФО 3 отрицательный гудвилл должен незамедлительно признаваться (покупателем) в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.

Согласно МСФО 22 отрицательный гудвилл должен был учитываться следующим образом:

- (1) будущие убытки и расходы, которые были определены в плане покупателя по приобретению: переносились на будущий период и признавались в качестве дохода тех периодов, в которых признавались будущие убытки и расходы.
- (2) если он не был связан с будущими убытками и расходами, он должен был признаваться в качестве дохода следующим образом:
- (i) в той степени, в которой отрицательный гудвилл не превышал справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых неденежных (немонетарных) активов, он должен был распределяться на вест оставшийся средневзвешенный срок полезной службы идентифицируемых амортизируемых активов;
- (ii) любое превышение должно было незамедлительно признаваться в качестве дохода.

ЦЕЛЬ

Цель МСФО 3 состоит в определении процедуры подготовки и предоставления финансовой отчетности при объединении компаний. Настоящий Стандарт предписывает учет объединения компаний по методу покупки.

Покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства продавца по их справедливой стоимости на дату покупки, а также признает гудвилл, балансовая стоимость которого впоследствии корректируется с учетом убытков от обесценения, а не амортизируется.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

МСФО 3 не рассматривает:

- (i) объединение компаний, которые образуют совместную компанию;
- (ii) объединение компаний, находящихся под общим контролем;
- (iii) объединение компаний, в процессе которого объединятся две (и более) компании на взаимных началах;
- (iv) объединение компаний, в процессе которого отдельные компании

формально объединяются в одну отчитывающуюся компанию без приобретения одной компанией долей участия в капитале другой компании (например, объединение компаний, при котором отдельные компании соединяются формальным договором с целью образования корпорации с двойным листингом/двойной регистрацией).

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ

Проектная группа разрабатывает Учебное пособие по МСФО 3, которое скоро будет размещено на веб-сайте проекта. Мы также будем вносить корректировки, с учетом последних изменений МСФО, в ряд материалов по консолидации. Если Вы пришлете нам свой адрес электронной почты, мы проинформируем Вас о том, когда на нашем веб-сайте будут доступны обновленные версии этих материалов.

14. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Покупатель должен раскрывать информацию, позволяющую пользователям отчетности оценить характер и финансовый эффект объединения компаний:

- (i) в финансовой отчетности рассматриваемого периода.
- (ii) после отчетной даты, но до утверждения публикации финансовой отчетности.

Покупатель должен раскрывать следующую информацию по каждому объединению компаний данного отчетного периода:

- (i) названия и описания компаний, участвующих в объединении.
- (ii) дату приобретения.
- (iii) процент приобретенных голосующих акций.
- (iv) затраты, связанные с объединением, составные элементы затрат, включая затраты, напрямую связанные с объединением.

Когда происходит выпуск акций (или акции утверждены к выпуску), связанный с операцией приобретения, должна раскрываться следующая информация:

- (i) количество выпущенных акций (или акций, утвержденных к выпуску);
- (ii) справедливая стоимость акций и основание для определения справедливой стоимости.

Если на дату обмена не существует рыночной стоимости акций, должны раскрываться основания для определения их справедливой стоимости.

Если на дату обмена существует рыночная стоимость акций, но она не применяется в качестве основы определения стоимости объединения компаний, этот факт должен раскрываться вместе с:

- причинами, по которым рыночная стоимость не была использована для оценки акций;
- методом учета, используемым в качестве основания для определения стоимости акций;
- общей суммой разницы между стоимостью акций, использованной при осуществлении объединения, и их рыночной стоимостью.

- (iii) детальная информация по всем видам деятельности (компаниям), которые компания планирует продать.
- (iv) суммы, учитываемые на дату приобретения по каждому классу активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании и (за исключением ситуаций, когда раскрытие является невозможным) балансовая стоимость каждого из этих классов, определенная в соответствии с МСФО, непосредственно перед объединением.

Если такое раскрытие информации является невозможным, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причин.

- (v) сумма, учитываемая в отчете о прибылях и убытках в качестве отрицательного гудвилла, и строка в отчете о прибылях и убытках, в которой он учитывается.
- (vi) описание факторов, влияющих на формирование затрат, ведущих к признанию гудвилла - описание каждого нематериального актива, который не был учтен отдельно от гудвилла, и объяснение почему справедливая стоимость нематериального актива не может быть надежно оценена – или описание характера отрицательного гудвилла.

- (vii) величина прибыли приобретаемой компании с момента приобретения, включенная в отчет о прибылях и убытках за текущий период, за исключением ситуаций, когда раскрытие такой информации невозможно. Если такое раскрытие информации является невозможным, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причин.

Информация должна раскрываться в совокупности для объединений компаний, возникших в течение отчетного периода, которые по отдельности являются незначительными.

Если в начале учета объединения подход к отражению объединения компаний (возникшего в течение отчетного периода) был лишь предварительно определен, этот факт должен быть раскрыт вместе с объяснением причины необходимости дальнейшей корректировки (например, когда стоимостная оценка активов приобретаемой компании подлежит последующей корректировке у компании - покупателя с учетом их справедливой стоимости).

Покупатель должен раскрывать следующую информацию, если только такое раскрытие не считается нецелесообразным:

- (i) выручку объединенной компании за отчетный период, как если бы датой покупки для всех объединений компаний (осуществленных за период) было начало этого отчетного периода;
- (ii) прибыль объединенной компании за отчетный период, как если бы датой покупки для всех объединений компаний (осуществленных за период) было начало этого отчетного периода.

Если раскрытие вышеуказанной информации считается нецелесообразным, этот факт также должен быть раскрыт вместе с объяснением причин, по которым раскрытие считается нецелесообразным.

Покупатель должен раскрывать информацию по каждому объединению компаний, осуществленному после отчетной даты, но до публикации финансовой отчетности, если только такое раскрытие не считается нецелесообразным.

Если раскрытие такой информации считается нецелесообразным, этот факт также должен быть раскрыт вместе с объяснением причин, по которым раскрытие считается нецелесообразным.

Покупатель должен раскрывать информацию, помогающую пользователям финансовой отчетности оценить прибыль (убыток), влияние на результаты отчетного периода исправлений ошибок и других корректировок, признанных в текущем периоде и связанных с объединениями компаний, осуществленными в текущем или предыдущих отчетных периодах.

Покупатель должен раскрывать следующую информацию:

- (1) сумму и объяснение прибыли (убытка), признанную в текущем отчетном периоде, которая:
 - (i) относится к идентифицируемым приобретенным активам (или принятым обязательствам, или условным обязательствам) при объединении компаний, осуществленном в текущем или предыдущем отчетном периоде; и
 - (ii) имеет такой размер, характер или влияние, что раскрытие информации необходимо для адекватного понимания финансового положения и результатов деятельности объединенной компании.
- (2) если в начале объединения компаний стоимостная оценка активов и обязательств приобретаемой компании была признана условной (т.е. подлежащей дальнейшему уточнению), что нашло отражение в финансовой отчетности предыдущего отчетного периода, то компания - покупатель должна раскрывать в отчетности суммы корректировок отчетного периода, которые были произведены в отношении стоимостной оценки активов и обязательств приобретенной компании в текущем периоде, и их объяснение.
- (3) информацию об исправлении ошибок, которая подлежит раскрытию согласно МСФО 8, по любым идентифицируемым активам, обязательствам или условным обязательствам приобретаемой компании, или об изменениях в оценочной стоимости этих статей.

Компания должна раскрывать информацию, помогающую пользователям финансовой отчетности оценить изменения в балансовой стоимости гудвилла в течение периода.

Компания должна раскрывать сверку балансовой стоимости гудвилла на начало и конец периода, показывающую отдельно:

- (i) валовую стоимость и накопленные убытки от обесценения на начало периода;
- (ii) дополнительный гудвилл, признанный в отчетном периоде (кроме гудвилла, относящегося к группе планируемых к продаже компаний (видов деятельности), инвестиции в которые отвечают определению «финансовых активов, удерживаемых для продажи» при их покупке, в соответствии с МСФО 5);
- (iii) корректировки, возникающие в результате последующего признания отложенных налоговых активов, в течение отчетного периода;
- (iv) гудвилл, относящийся к группе планируемых к продаже компаний (видов деятельности), в соответствии с МСФО 5, а также гудвилл, признание которого заканчивается в течение данного отчетного периода, который ранее не был включен в группу выбытия, классифицируемую в качестве удерживаемой для продажи;
- (v) убытки от обесценения, учитываемые в течение отчетного периода, в соответствии с МСФО 36;
- (vi) чистая курсовая разница, возникающая в течение отчетного периода, в соответствии с МСФО 21;
- (vii) другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода; и
- (viii) валовую стоимость и накопленные на конец отчетного периода убытки от обесценения.

Компания раскрывает информацию о возмещаемой сумме и обесценении гудвилла.

15. ПРИЛОЖЕНИЕ: КОНЦЕПЦИЯ МСФО

Все международные стандарты в полной мере применимы к консолидированной отчетности (кроме случаев, где есть указание об обратном). Наиболее важными из них являются следующие:

1.12 Принципы Правления КМСФО

(Определяют основополагающие положения подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей).

1.13 Международные стандарты финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности

(Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- a. Бухгалтерский баланс;
- b. Отчет о прибылях и убытках;
- c. Отчет, показывающий либо:
 - (i) Все изменения в капитале; либо
 - (ii) Изменения в капитале, отличные от операций капитального характера с владельцами и распределения им;
- d. Отчет о движении денежных средств; и
- e. Учетная политика и пояснительная записка).

МСФО (IAS) 7 Отчеты о движении денежных средств

МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов

(особенно финансовая отчетность о зарубежной деятельности и зарубежных компаний)

МСФО (IAS) 22 Объединение компаний

МСФО (IAS) 27 Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании

МСФО (IAS) 28 Учет инвестиций в ассоциированные компании

МСФО (IAS) 31 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности

МСФО (IAS) 35 Прекращаемая деятельность

МСФО (IAS) 36 Обесценение активов

МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: Признание и оценка

МСФО (IFRS 1) Первое применение МСФО

МСФО (IFRS) 3 Объединение компаний

МСФО (IFRS) 5 Выбытие внеоборотных активов и представление прекращаемой деятельности.

Ответственность за содержание этой публикации лежит исключительно на ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза». Эта публикация не может служить отражением точки зрения Европейского Союза.