

ТЕХНИКА КОНСОЛИДАЦИИ НА ПРОСТЫХ ПРИМЕРАХ. ЧАСТЬ 3¹



*Е. В. Гуцина, АССА,
директор по аудиту ООО «Бейкер Тилли Русаудит»*

Внутригрупповые операции

Внутригрупповые статьи должны быть элиминированы при консолидации, чтобы показать истинное финансовое положение группы.

Оборотные активы

На конец отчетного периода оборотные активы (например, товары или деньги) могут не совпадать из-за наличия активов в пути. Общее правило следующее:

- если товары или денежные средства находятся в пути между материнской и дочерней компаниями, необходимо сделать корректировку баланса материнской компании, независимо от направления движения активов (от материнской компании к дочерней или наоборот)²:

Дт «Денежные средства в пути»

Кт «Расчеты с дочерней компанией»;

- если товары или денежные средства находятся в пути между дочерними компаниями, тогда корректировка делается в учете конечного покупателя.

Пример 1

Балансы на 31.12.2015 (в млн руб.):

	М	Д
<i>Активы</i>		
Инвестиция в Д	19	—
Денежные средства в банке	10	23

¹ Продолжение. Начало см. в № 1–2 за 2017 год.

² Данная корректировка выполняется исключительно в целях консолидации.

Для заметок

Расчеты с дочерней компанией	10	—
Прочие активы	41	16
Итого активов	80	39
<i>Капитал</i>		
Уставный капитал	50	10
Нераспределенная прибыль	30	20
Расчеты с материнской компанией	—	9
Итого капитала и обязательств	80	39

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка: msfo@fnotchet.ru

Материнская компания купила 7500 акций в дочерней компании 01.01.2014, когда нераспределенная прибыль дочерней компании составила 12 млн руб. Номинальная стоимость одной акции дочерней компании — 1 тыс. руб.

Разница на счете расчетов с материнской компанией в сумме 1 млн руб. возникла в связи с денежными средствами, находящимися в пути, перечисленными дочерней компанией материнской 30.12.2015.

Необходимо подготовить консолидированный баланс группы (М и К) на 31.12.2015.

Шаг 1. Определение структуры группы

	Доля (%)
Группа	75
НКД	25
	100

Шаг 2. Корректировки

Денежные средства в пути:

Дт «Переводы в пути» — 1 млн руб.

Кт «Расчеты с дочерней компанией» — 1 млн руб.

Проиллюстрируем корректировку:

млн руб.

		М	Д	Группа
Инвестиция в Д		19	—	
Расчеты с Д		10		
Денежные средства в банке		10	23	33
Переводы в пути	1	—	—	1
Прочие оборотные активы		41	16	57
Расчеты с М		—	9	

Шаг 3. Расчет гудвилла

	Сумма (млн руб.)	
Стоимость инвестиции		19
Минус доля чистых активов Д на дату приобретения:		
• уставный капитал	10	
• нераспределенная прибыль	12	
	22	
Доля группы	× 75 %	
		16,5
Гудвилл		2,5

Шаг 4. Расчет консолидированной нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль	Сумма (млн руб.)	
М		30
Д: 75 % (20 – 12)		6
		36

Шаг 5. Расчет неконтролирующей доли (НКД)

НКД	Сумма (млн руб.)	
Чистые активы Д на отчетную дату:		
• уставный капитал	10	
• нераспределенная прибыль	20	
	30	
	× 25 %	
Неконтролирующая доля		7,5

Для заметок

Шаг 6. Подготовка консолидированного баланса на 31.12.2015

Консолидированный баланс группы на 31.12.2015	Сумма (млн руб.)	
Гудвилл		2,5
Прочие активы		57
Денежные средства (10 + 23 + 1)		34
		93,5
Уставный капитал		50
Нераспределенная прибыль		36
Неконтролирующая доля		7,5
		93,5

Вывод

Если расчеты между компаниями группы не идут в результате, например, переводов в пути, в индивидуальных балансах показывают корректное финансовое положение каждой из компаний, однако при выполнении консолидации необходимо сделать корректировку, как указано в примере. Тогда внутригрупповые обороты между компаниями группы будут элиминированы.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка: msfo@fnotchet.ru

Учет внутригрупповой прибыли

Если товары были реализованы одной компанией группы другой с прибылью (наценкой), а часть (или все) эти товары все еще не реализованы за периметр группы, то есть остаются в учете покупателя на конец отчетного периода, в таком случае прибыль, относящаяся к этим товарам, является нереализованной прибылью с точки зрения группы в целом, поскольку группа рассматривается как единое предприятие и никто не может заработать прибыль, торгуя с самим собой.

Полностью контролируемая дочерняя компания

Если товары проданы полностью контролируемой дочерней компанией материнской компании или наоборот и при этом часть товаров по данной операции остается в запасах на отчетную дату, необходимо выполнить следующее:

- 1) рассчитать нереализованную прибыль, относящуюся к остатку запасов на отчетную дату;
- 2) провести консолидационную корректировку в отношении нереализованной прибыли:

Дт «Консолидированная нереализованная прибыль»

Кт «Консолидированные запасы»

или провести консолидационную корректировку в балансе материнской компании М, как мы это сделали в примере с денежными средствами в пути:

Дт «Нереализованная прибыль»

Кт «Запасы».

Таким образом, стоимость запасов снижается до их себестоимости и списывается нереализованная прибыль.

Частично контролируемая дочерняя компания

Предположим, что материнская компания М владеет 90 % дочерней компании Д. В течение года Д продает товары М с наценкой 25 %. На конец года запасы М включают товары на сумму 8 млн руб. по продажной цене, полученные от Д. Согласно МСФО нереализованная прибыль должна быть полностью элиминирована, но не поясняется, следует ли часть нереализованной прибыли списать за счет неконтролирующей доли.

На практике нереализованная прибыль за счет НКД списывается пропорционально этой доле.

Однако если продажи осуществляет материнская компания в пользу дочерней компании, тогда вся нереализованная прибыль корректируется за счет нераспределенной прибыли группы.

Продажи от дочерней компании материнской формируют прибыль дочерней компании, поэтому нереализованная прибыль должна быть разделена между группой и НКД.

В нашем примере нереализованная прибыль будет $25\% / 125\% \times \times 8$ млн руб. = 1,6 млн руб.

Таким образом, консолидированные запасы должны быть уменьшены на 1,6 млн руб., НКД должен быть уменьшен на свою долю владения в данной прибыли ($10\% \times 1,6$ млн руб.) = 0,16 млн руб., а оставшаяся сумма 1,44 млн руб. будет отнесена на уменьшение нераспределенной прибыли группы следующим образом:

Дт «Консолидированная нереализованная прибыль» — 1,44 млн руб.

Кт «НКД» — 0,16 млн руб.

Кт «Консолидированные запасы» — 1,6 млн руб.

Вывод

Прибыль, заработанная членами группы по операциям с другими компаниями группы, отражается в индивидуальной отчетности компании, однако в целях консолидации такая прибыль является нереализованной и должна быть элиминирована путем составления консолидационной корректировки.

Пример 2

Балансы на 31.12.2015 (млн руб.):

	М	Д
<i>Активы</i>		
Инвестиция в Д	75	—
Запасы	12	5
Прочие активы	83	95
Итого активов	170	100
<i>Капитал</i>		
Уставный капитал (номинальная стоимость 1 акции = 1 руб.)	50	40
Нераспределенная прибыль	120	60
Итого капитала и обязательств	170	100

М приобрела 32 млн акций в Д на 01.01.2015, когда нераспределенная прибыль Д была 50 млн руб. В течение года Д продала М товары на сумму 80 млн руб. с наценкой 25%. На 31.12.2015 в запасах М числятся товары, полученные от Д, на сумму 5 млн руб. с наценкой 25%.

Для заметок

Подготовим консолидированный баланс на 31.12.2015.

Шаг 1. Определение структуры группы

	Доля (%)
Группа	80
НКД	20
	100

Шаг 2. Корректировки

Рассчитываем нереализованную прибыль в запасах:

$$5 \text{ млн руб.} \times 25 \% / 125 \% = 1 \text{ млн руб.}$$

Поскольку Д осуществляет продажу товаров и зарабатывает прибыль, консолидационная корректировка проводится в балансе Д таким образом, чтобы отразить долю группы и НКД в нереализованной прибыли (млн руб.):

	М	Д	Группа
Инвестиция в Д	75	—	—
Запасы	12	5 – 1	16
Прочие оборотные активы	83	95	178
	170	99	
Уставный капитал	50	40	
Нераспределенная прибыль	120	60 – 1	
	170	99	

Шаг 3. Расчет гудвилла

	Сумма (млн руб.)	
Стоимость инвестиции		75
Минус доля чистых активов Д на дату приобретения:		
• уставный капитал	40	
• нераспределенная прибыль	50	
	90	
Доля группы	× 80 %	
		72
Гудвилл		3

Шаг 4. Расчет консолидированной нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль	Сумма (млн руб.)
М	120
Д: 80 % [(60 – 1) – 50]	7,2
	127,2

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка: msfo@fnotchet.ru

Шаг 5. Расчет неконтролирующей доли (НКД)

НКД	Сумма (млн руб.)
Чистые активы Д на отчетную дату:	
• уставный капитал	40
• нераспределенная прибыль (60 – 1)	59
	99
	× 20 %
Неконтролирующая доля	19,8

Шаг 6. Подготовка консолидированного баланса на 31.12.2015

Консолидированный баланс группы на 31.12.2015	Сумма (млн руб.)
Гудвилл	3
Запасы (12 + 5 – 1)	16
Прочие активы (83 + 95)	178
	197
Уставный капитал	50
Нераспределенная прибыль	127,2
Неконтролирующая доля	19,8
	197

Продолжение следует.

Для заметок