

Тема 18. ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Призначення, сфера застосування та порядок подання консолідованої фінансової звітності. Процедури консолідації фінансових звітів. Розкриття інформації про консолідацію фінансових звітів.

Мета. Викласти положення МСБО 27 «Консолідована й окрема фінансова звітність».

Перерахувати вимоги до розкриття інформації, передбачені МСБО 27 і МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання компаній».

Визначення

Об'єднання бізнесу – це з'єднання окремих компаній (бізнесів) в єдину компанію, що звітує.

Дата покупки – це дата фактичного переходу контролю над компанією, що продається, до компанії, що придбаває.

Контроль – це можливість керувати фінансовою і господарською політикою компанії для того, щоб одержувати вигоди від її діяльності.

Дочірня компанія – це компанія, що контролюється іншою компанією (яка називається материнською).

Материнська компанія – це компанія, що має одну або кілька дочірніх компаній.

Група – це материнська компанія і всі її дочірні компанії.

Консолідована (зведена) фінансова звітність – це фінансова звітність групи, представлена як фінансова звітність єдиної компанії.

Частка меншості – це частина прибутку або збитку, а також чистих активів дочірньої компанії, що припадає на частку, якою материнська компанія не володіє безпосередньо або опосередковано через дочірні компанії.

<p>Облік дочірніх компаній в окремій фінансовій звітності материнської компанії</p>	<p>В окремій фінансовій звітності материнської компанії інвестиції в дочірні компанії, включені в консолідовану фінансову звітність, повинні бути враховані:</p> <ul style="list-style-type: none"> • по фактичній собівартості; або • згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання й оцінка», по справедливій вартості. <p>Якщо інвестиція класифікована як призначена на продаж, необхідно враховувати згідно з МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані на продаж, припинена діяльність».</p>
<p>Материнська компанія контролю</p>	<p>Материнська компанія, що надає консолідовану фінансову звітність, повинна звести в невис дочірні компанії, як закордонні, так і національні, за винятком тих, які виключені з причин, зазначених у МСБО 27.</p> <p>Існування контролю <i>передбачено</i>, якщо материнська компанія володіє безпосередньо або опосередковано через дочірні компанії більше ніж половиною голосуючих акцій компанії, крім випадків, коли може бути чітко продемонстровано, що таке володіння не забезпечує контроль.</p> <p>Якщо на момент придбання дочірня компанія відповідає критеріям «призначено на продаж» згідно з МСФЗ (IFRS) 5, необхідно враховувати за справедливою вартістю за винятком витрат на продаж. Контроль також існує навіть тоді, коли материнська компанія володіє не більше ніж половиною неголосуючих акцій компанії, якщо вона має можливість:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. управляти більш ніж половиною акцій, що мають право голосу, за згодою з іншими інвесторами; 2. визначати фінансову господарську (операційну) політику компанії відповідно до статуту або угоди;

Розділ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВІ ЗВІТНІСТЬ

	<p>3. призначати або зм[і]няти б[і]льш[і]сть член[ів] ради директор[ів] або аналог[ічного] органа управл[іння]; або</p> <p>4. мати б[і]льш[і]сть голос[ів] на зас[іданнях] ради директор[ів] або аналог[ічного] органа управл[іння].</p> <p>При оц[інюван]ні снування контролю варто брати до уваги снування й ефект потенц[і]йних звичайних акц[і]й (наприклад, опц[іон]ів, що можуть бути використан[і] в даний час).</p> <p>Концепц[ія] контролю, яка застосовувана в МСБО 27, передбача[є] наявн[ість] можливост[і] направляти або визначати процес прийняття р[і]шень з метою одержання вигод в[і]д діяльност[і] компан[ії] спеціального призначення.</p>
<p>Метод придбання (покупки)</p>	<p>Зг[і]дно з МСФЗ (IFRS) 3, вс[і] об[’]днання компан[ій] враховуються по методу придбання.</p> <p>Метод придбання припуска[є]:</p> <ul style="list-style-type: none"> • визначення компан[ії], що придбава[є]; • оц[іню]вання вартост[і] об[’]днання компан[ій]; <p>розпод[іл] вартост[і] об[’]днання компан[ій] на придбан[і] активи [і] прийнят[і] зобов’язання (у тому числ[і] непередбачен[і]).</p>
<p>Розрахунки всередин[і] групи</p>	<p>Залишки по розрахунках усередин[і] групи, операц[і] всередин[і] групи, а також нереалізований прибуток в[і]д таких операц[і] повинн[і] ц[і]лком виключатися.</p>
<p>Обл[і]кова пол[і]тика</p>	<p>Зведена (консолідована) ф[і]нансова зв[і]тн[ість] для аналог[ічних] операц[і] та [інших] под[ій] повинна складатися на основ[і]дино[ї] обл[і]ково[ї] пол[і]тики.</p> <p>Якщо використання [і]дино[ї] обл[і]ково[ї] пол[і]тики при підготовц[і] консолідовано[ї] зв[і]тност[і] [і] недоц[і]льним або нездійсненним, цей факт повинен розкриватися з указанням пропорц[і]йних часток статей консолідовано[ї] ф[і]нансово[ї] зв[і]тност[і], до яких застосовувалася р[і]зна обл[і]кова пол[і]тика.</p>
<p>Дата придбання або вибуття</p>	<p>Результати операц[і] доч[ір]ньо[ї] компан[ії] включаються в консолідовану ф[і]нансову зв[і]тн[ість] починаючи з дати придбання.</p> <p>Дата придбання – це дата фактичного переходу контролю над придбаною доч[ір]ньою компан[ією] до покупця (МСФЗ (IFRS) 3 «Об[’]днання компан[ій]»).</p> <p><i>Дата придбання [і] дата вибуття визначаються як момент передач[і] контролю. Вони не обов’язково зб[і]гаються з юридичною датою придбання або датою продажу.</i></p> <p>Результати діяльност[і] доч[ір]ньо[ї] компан[ії], яка вибула, включаються в консолідований зв[і]т про прибуток [і] збитки до дати вибуття, що [і] датою втрати материнською компан[ією] контролю над ц[ією] доч[ір]ньою компан[ією].</p>
<p>Зв[і]льнення в[і]д складання консолідовано[ї] ф[і]нансово[ї] зв[і]тност[і]</p>	<p>Материнська компан[ія] не повинна надавати консолідовану ф[і]нансову зв[і]тн[ість], якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вона сама [і] доч[ір]ньою компан[ією], ц[і]лком або частково належачи [іншій] компан[ії] (за наявност[і] згоди м[і]норитарних акціонер[ів], якщо так[і]); <i>У багатьох кра[їнах вважа[ється], що компан[ія] «частково» належить [іншій] компан[ії], якщо частка ц[ієї] компан[ії] склада[є] або перевищу[є] 90%.</i> – боргов[і] та частков[і] інструменти материнсько[ї] компан[ії] не мають котирування на в[і]дкритому ринку; – материнська компан[ія] не надавала свою ф[і]нансову зв[і]тн[ість] визнан[ій] фонд[і] б[і]рж[і]; – [і] пром[і]жна або головна материнська компан[ія] нада[є] консолідовану ф[і]нансову зв[і]тн[ість] зг[і]дно з МСФЗ. <p><i>Підстави</i></p> <p>Користувач[і] ф[і]нансово[ї] зв[і]тност[і] материнсько[ї] компан[ії] звичайно ц[і]кавляться [і] бажають ознайомитися з ф[і]нансовим становищем, результатами діяльност[і] та зм[і]нами ф[і]нансово[ї] позиц[і]ї групи в ц[і]лому. Досягти ц[ієї] мети [і] допомага[є] консолідована ф[і]нансова зв[і]тн[ість], що нада[є] ф[і]нансову інформац[ію] про групу як про [і]дину орган[ізац]ію, без обл[і]ку юридичних границь окремих [і] компонент[ів].</p> <p>Материнська компан[ія], якою ц[і]лком волод[і]є [інша] компан[ія], не завжди може надати консолідовану ф[і]нансову зв[і]тн[ість], оскільки материнська компан[ія], що волод[і]є нею, може не вимагати таку зв[і]тн[ість], а потреби [інших] користувач[ів] найкраще задовольнить консолідована зв[і]тн[ість [і] материнсько[ї] компан[ії].</p>

<p>Розкриття інформації</p>	<p><i>У консолідованій фінансовій звітності</i></p> <p>Характер відносин між материнською компанією та дочірньою, в якій материнська компанія не володіє більш ніж половиною акцій, що мають право голосу;</p> <p>Причини відсутності контролю над компаніями, в яких материнська компанія володіє більш ніж половиною акцій, що мають право голосу; Звітну дату дочірньої компанії, якщо вона не збігається з звітною датою материнської компанії;</p> <p>Опис статистичних обмежень на переведення ресурсів на користь материнської компанії</p> <p><i>В окремій фінансовій звітності материнської компанії</i></p> <p>Якщо материнська компанія не надає консолідовану звітність, що передбачено стандартом, вона повинна вказати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • характер відносин між материнською компанією та дочірньою, в якій материнська компанія не володіє безпосередньо або опосередковано через дочірню компанію більш ніж половиною акцій, що мають право голосу; • те, що вона надає тільки свою окрему звітність; • факт використання звільнення в підготовці консолідованої звітності; • назву й юридичну адресу материнської компанії, що публікує зведену фінансову звітність згідно з МСФЗ; • перелік дочірніх, спільно контрольованих асоційованих компаній, із указанням: <ul style="list-style-type: none"> – частки власності та відсотка акцій із правом голосу; – методу їхнього відображення в обліку
------------------------------------	---

Основні принципи – консолідований баланс

Звітність групи, яка вимагається відповідно до МСФЗ, називається консолідованою. Компанія, в якій в останній день звітного періоду є дочірня компанія, повинна готувати консолідовану фінансову звітність на додаток до своєї індивідуальної фінансової звітності. На практиці материнська компанія звичайно готує (і публікує):

- свій баланс і відповідні примітки;
- на додаток до нього – консолідований баланс;
- звіт про прибуток і збитки;
- звіт про рух грошових коштів;
- також відповідні примітки.

Консолідація

Консолідація – це заміщення «первісної вартості інвестицій» у звітності материнської компанії тим, що ці інвестиції реально являють собою, тобто:

- часткою материнської компанії в чистих активах дочірньої компанії на звітну дату;
- залишком гудвілу, що виник на дату придбання;
- крім того, до складу нерозподіленого прибутку материнської компанії варто включити її частку у збільшенні чистих активів дочірньої компанії з дати придбання й у такий спосіб збалансувати активи і пасиви балансу.

Гудвіл

Гудвіл (ділова репутація) – це різниця між вартістю компанії в цілому і справедливою вартістю її окремих чистих активів.

Коли одна компанія придбаває частину іншої, ціна покупки буде відображати не тільки вартість активів, що придбаються, але і гудвіл.

Різниця між вартістю придбання та часткою інвестора у справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань, що придбаваються, на дату здійснення угоди купівлі-продажу називається гудвілом.

Гудвіл – це актив, який щорічно повинен перевірятися на предмет зменшення корисності згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

Зниження вартості гудвілу включається в звіт про прибуток і збитки.

Порядок складання консолідованого балансу.

Загальний підхід:

1. Проводяться відповідні коригування у власних звітах материнської і дочірньої компанії.
2. Розраховуються вартість чистих активів дочірньої компанії на дату купівлі і дату звітності.
3. При розрахунку проводяться консолідаційні коригування.
4. Розраховується вартість гудвілу на дату придбання.
5. Розраховується зменшення корисності гудвілу.
6. Визначається вартість гудвілу на звітну дату, як різниця між початковим гудвілом і сумою знецінення.
7. У балансі замість вартості інвестиції в дочірню компанію буде відображена вартість гудвілу на дату балансу.
8. Визначається частка меншості як: чисті активи дочірньої компанії на дату балансу* на % меншості.
Частка меншості відображається в звітності в розділі Капітал після нерозподіленого прибутку.
9. Розраховується нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду як:
нерозподілений прибуток материнської компанії (відкоригований)
+ % (який належить материнській компанії) приросту нерозподіленого прибутку дочірньої компанії з дати покупки до дати звіту
- зменшення корисності гудвілу.
10. Сторнуються всі внутрішньогрупові зобов'язання і заборгованості.
11. Додаються всі відповідні статті звітності материнської і дочірньої компаній з урахуванням проведених коригувань. Крім статутного й іншого капіталу, що буде відображений тільки материнської компанії.
12. Якщо в дочірній компанії відбулися зміни по статтях додаткового капіталу (наприклад переоцінка), то відповідна стаття в консолідованій звітності буде складатися з суми материнської та % володіння в змінах даної статті дочірньої компанії.

Придбання в середині року

Материнська компанія може придбати дочірню компанію не тільки спочатку або наприкінці звітного періоду. Якщо дочірня компанія куплена в середині періоду, потрібно розрахувати її чисті активи на дату придбання.

Коригування у світлі облікової політики групи

У МСБО 27 йдеться про те, що звітність дочірніх компаній повинна готуватися відповідно до тих самих облікових політик, що й звітність холдингової компанії. Якщо ця вимога не виконана, то звітність дочірньої компанії повинна бути скоригована у світлі облікової політики групи.

Така ситуація рідко виникає на практиці, оскільки її існування само по собі є прямим порушенням МСФЗ.

Потреба в таких коригуваннях може виникнути:

- у разі придбання у середині періоду – коли материнська компанія ще не встигла поширити свою облікову політику на дочірню компанію;
- стосовно іноземної дочірньої компанії, яка підпорядковується своїм національним правилам обліку.

Гудвіл (ділова репутація)

МСФЗ (IFRS) 3 визначає гудвіл як «майбутні економічні вигоди, одержувані від активів, що не можуть бути окремо ідентифіковані і визнані».

По суті гудвіл – це різниця між вартістю придбання та часткою інвестора у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань на дату здійснення операції.

Якщо у звітності дочірньої компанії активи і зобов'язання враховані не за справедливою вартістю, то це необхідно зробити до проведення консолідації.

Ідентифікованість

Ідентифіковані придбані активи, зобов'язання й умовні зобов'язання повинні визнаватися окремо за станом на дату придбання (і таким чином враховуватися при розрахунку гудвілу), тільки якщо:

- для активів (за винятком нематеріальних) – існує ймовірність одержання інвестором майбутніх економічних вигод і справедлива вартість активу може бути надійно оцінена;
- для зобов'язань (за винятком умовних) – існує ймовірність, що у зв'язку з погашенням зобов'язання відбудеться відтік ресурсів, і справедлива вартість зобов'язання може бути надійно оцінена;
- для нематеріальних активів та умовних зобов'язань – існує можливість надійно оцінити їхню справедливую вартість.

Ідентифіковані активи, зобов'язання й умовні зобов'язання можуть включати елементи, що раніше не визначалися у фінансовій звітності придбаної компанії.

Перевищення справедливої вартості чистих активів в компанії, що придбана, над вартістю інвестиції

Якщо на момент первісної оцінки справедлива вартість активів, зобов'язань і умовних зобов'язань компанії, що придбана, виявиться більше вартості придбання (перевищення), тоді інвестор:

- переоцінює вартість придбаних активів;
- переконується в тому, що були ідентифіковані всі активи, зобов'язання й умовні зобов'язання, а також у правильності визначення вартості об'єднання компаній;

Якщо ці дії не приводять до усунення перевищення, то воно негайно відноситься на фінансовий результат періоду. Таке перевищення (прибуток) може виникнути внаслідок наступних причин:

- у процесі придбання не були враховані майбутні витрати;
- не всі елементи враховані по справедливій вартості у світлі вимоги інших стандартів;
- вигідна покупка.

Консолідований звіт про прибуток і збитки

Загальний порядок складання консолідованого звіту про прибутки і збитки

Звіт про прибуток і збитки показує дохід, отриманий від використання активів, підконтрольних материнської компанії.

У звіті про прибуток і збитки дивіденди, отримані від дочірньої компанії, постатейно, аж до прибутку після податків, замінюються частиною, що належить материнській компанії, доходів і витрат дочірньої компанії (100%).

Фактор власності враховується шляхом визначення частини прибутку після оподаткування дочірньої компанії, що належить міноритарним акціонерам, у прибутку після оподаткування, яка показана в звіті про прибуток і збитки. Тобто, залишиться лиш прибуток, що приєднується акціонерам материнської компанії.

Результати операцій між членами групи підлягають виключенню (концепція єдиної компанії).

Приклад 1

Компанія «Мама» придбала 80% акцій компанії «Доня» 1.01.2004 р. Нерозподілений прибуток на дату придбання складав 14 тис. грн. На 31.12.2004 р. є такі дані:

Статт	Мама	Доня	Коригування	Консолідований баланс
Основні засоби	100	80		
Інвестиції	50	10		
Запаси	30	20		
Дебіторська заборгованість	20	10		
Разом	200	120		
Акціонерний капітал	80	40		

Розділ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВІ ЗВІТНІСТЬ

Статт□	Мама	Доня	Коригування	Консолідований баланс
Нерозподілений прибуток	60	43		
Кредити банків	30	17		
Кредиторська заборгованість	30	20		
Разом	200	120		

1. На дату придбання справедлива вартість основних засобів «Доні» була на 4 тис. грн. менше балансової. Амортизація нараховується прямолінійним методом. З дня придбання строк використання залишився 4 році.

2. «Мама» реалізувала «Доні» товари на суму 20 тис. грн. націнка склала 6 тис. грн. на 31.12.04 р. 50% товарів не реалізовано та перебуває на складі «Мама».

3. Дебіторська заборгованість «Доні» за отримані товари складає 5 тис. грн.

4. Гудвіл с дати придбання знецінено на 1 тис. грн.

Завдання. Скласти консолідований баланс.

Приклад 2

1 січня 2004 р. Компанія «Мари» придбала 7000 акцій «Антонієві» по 10 грн. за акцію. Нижче приведені звіти про прибуток і збитки двох компаній на 31.12.2005 р.(тис. грн.):

	М	Д
Виручка від реалізації	500	480
Собівартість продаж	(350)	(370)
Валовий прибуток	150	110
Операційні витрати	(80)	(55)
Фінансові витрати	(10)	(10)
Дивіденди від Антонієві	15	–
Прибуток до податків	75	45
Податок на прибуток	(22)	(15)
Прибуток після податків	53	30
Дивіденди – оголошені – виплачені	(25)	(20)
Чистий прибуток за період	<u>28</u>	<u>10</u>

Акціонерний капітал і резерви «Антонієві» на 31 грудня 2003 р. склали:

Статутний капітал (акції номіналом 10 грн.)	100
Резерви:	
Нерозподілений прибуток	64
Резерв переоцінки	20
	<u>184</u>

Потрібно також узяти до уваги наступну інформацію:

1. За час після придбання «Мари» продав товари компанії «Антонієві» за 30 тис. грн. Ціна була встановлена з 20% -ою надбавкою до собівартості. 31.12.2004 р. третина цих товарів усе ще знаходилася на складі «Антонієві».

2. На дату придбання справедлива вартість будинку перевищує балансову на 50 тис. грн. Амортизація нараховується прямолінійним методом, на дату придбання термін корисного використання дорівнював 25 рокам.

3. «Антонія» продала основні засоби (комп'ютер) компанії «Мари» вартістю 10 тис. грн. з націнкою 10%. Амортизація нараховується прямолінійним методом термін використання 5 років.

4. Гудвіл з дати придбання знецінюється на 15% у рік.

Завдання. Підготувати консолідований звіт про прибуток і збитки за рік до 31.12.2005 р.