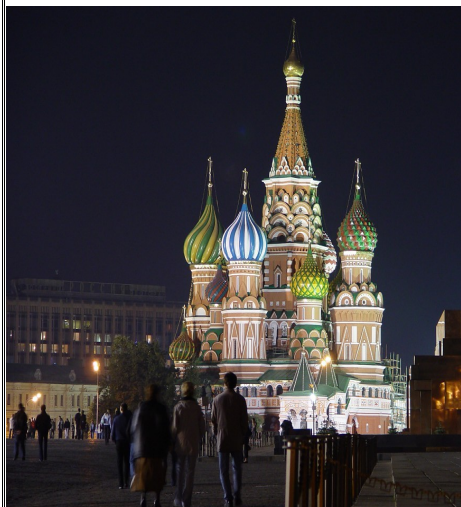


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IFRS) 10 КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

2012

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=69#tab3>

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankig.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяется консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера рисках), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankig.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ
Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ
Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела Москва, Россия 2012г.

МСФО (IFRS) 10 КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ, Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Авторы: **Адель Валеев**, модератор форума МСФО на bankir.ru, и **Робин Джойс**

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

МСФО (IFRS) 10 КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Дата вступления в силу: 1 января 2013.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	6
Определения.....	7
Основные требования.....	8
Цель.....	9
Исключение - консолидированная финансовая отчетность не требуется.....	10
Контроль.....	11
Правомочие.....	12
Поступления.....	13
Связь между правомочием и поступлениями.....	13
Учетные требования.....	14
Неконтролирующая доля (доля меньшинства).....	15
Потеря контроля.....	16
Поэтапная потеря контроля.....	17
Вопросы для самоконтроля	19
Ответы на вопросы.....	21

Введение

МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" устанавливает принципы представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности, в случае если предприятие контролирует одно или более других предприятий. МСФО (IFRS) 10 заменяет собой МСФО ([IAS](#)) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" и ПКК (SIC) 12 "Консолидация - Компании специального назначения". (Примечание: требования МСФО (IAS) 27 сохраняются для отдельной финансовой отчетности)

Основное правило, такое же, как и прежде:

если Вы контролируете другое предприятие - Вы его консолидируете; если не контролируете - не консолидируете.

Глобальный финансовый кризис, начавшийся в 2007 году, выявил недостаток прозрачности в области рисков, которым были подвержены инвесторы в связи с их связью с "забалансовыми организациями" (такими как компании по секьюритизации), включая те, которые они сами учредили или же спонсировали.

МСФО (IFRS) 10 более специфичен в своем определении контроля, и имеет целью удостоверение того, что консолидированы все предприятия, которые должны быть консолидированы.

МСФО (IFRS) 10 дает руководство практикам, так, что большинство будет знать какие предприятия они контролируют. Также стандарт предоставляет основание аудиторам по определению необходимости консолидации дополнительных предприятий, особенно если их клиенты не охотно идут на это.

Методы консолидации подробно описаны в **МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса"** и в нашем третьем пособии по консолидации, находящемся на сайте.

Требования к раскрытию информации об инвестициях в дочерние компании содержатся в **МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации по инвестициям в прочие компании"**.

МСФО (IFRS) 10 КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

МСФО (IFRS) 10 требует от материнского предприятия представлять консолидированную финансовую отчетность. Ограниченное исключение доступно некоторым предприятиям. Дочернее предприятие, **удерживаемое для продажи**, консолидируется до момента продажи, но его представление и оценка находятся в сфере применения **МСФО (IFRS) 5**.

Определения		
	консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнского предприятия и всех его дочерних предприятий представлены как элементы единого экономического субъекта.
	контроль над инвестицией	Инвестор контролирует объект инвестиции, когда он воздействует или имеет права на различные поступления по причине его участия в объекте инвестиции и имеет способность влиять на эти поступления через свои полномочия.
	лицо, принимающее решения	Предприятие с правом принимать решения, которое или действует от собственного имени или является агентом, выступающим в интересах других сторон.
	группа	Материнское предприятие и все его дочерние предприятия.
	неконтролирующая доля	Доля в дочерней компании, которой материнское предприятие не владеет прямо или косвенно.
	материнское предприятие	Предприятие, которое контролирует одно или более других предприятий.
	полномочие	Наличие права, которое дает текущую способность руководить соответствующей деятельностью.
	защитные права	Права, предназначенные для защиты доли участия стороны, удерживающей такие права, без предоставления этой стороне полномочий над предприятием, к которому имеют отношение эти права.
	соответствующая деятельность	Для целей МСФО (IFRS) 10 соответствующая деятельность - это деятельность, которая существенно влияет на поступления от объекта инвестиции.
	права по отстранению	Права по лишению лица, принимающего решения, своих полномочий

	дочернее предприятие	Предприятие, которое контролируется другим предприятием.
--	-----------------------------	--

Определения следующих терминов приводятся в **МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12, МСФО (IAS) 28** или **МСФО (IAS) 24**:

- ассоциированное предприятие
- инвестиция в другое предприятие
- совместное предприятие
- ключевой управленческий персонал
- связанная сторона
- существенное влияние.

Основные требования

МСФО (IFRS) 10 определяет принцип контроля и вводит понятие контроля как основу для определения того, какие предприятия консолидируются в консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IFRS) 10 также устанавливает (некоторые) учетные требования по подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Инвестор контролирует объект инвестиции, когда он воздействует или имеет права на различные поступления по причине его участия в объекте инвестиции и имеет способность влиять на эти поступления через свои полномочия.

Три элемента контроля - это:

- (i) полномочие над объектом инвестиции;
- (ii) воздействие или права на различные поступления по причине участия в объекте инвестиции; и
- (iii) способность использовать свои полномочия для влияния на величину поступлений от объекта инвестиции.

МСФО (IFRS) 10 определяет как применять принцип контроля:

- (i) когда права голоса (или схожие права) дают инвестору полномочие, включая ситуации, когда инвестору принадлежит менее половины голосующих прав, и в обстоятельствах, связанных с потенциальными правами голоса.

- (ii) когда объект инвестиции создан так, что права голоса не являются доминирующим фактором в определении того, кто контролирует объект инвестиции; например, такие случаи, когда любые права голоса относятся только к административным задачам, а **руководство соответствующей деятельностью осуществляется посредством договорных соглашений**.
- (iii) в агентских отношениях.
- (iv) когда инвестор контролирует определенные активы объекта инвестиции.

ПРИМЕР: ДОГОВОРНЫЕ СОГЛАШЕНИЯ ПО РУКОВОДСТВУ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

Многие офшорные компании создаются для определенной цели, например, такой как секьюритизация. Для юридических и налоговых целей такими компаниями руководят местные директора (юристы и бухгалтеры). Для неофшорного (основного) подразделения не желательно быть замеченным в причастности к управлению офшорным подразделением. Неофшорная инвестиционная компания может иметь договор на предоставление ей офшорной компанией определенного рода услуг.

Договор может вводить автоматизацию (как автопилот) операций офшорного подразделения: получать средства от определенных операторов и переводить эти средства номинальному держателю из неофшорной компании.

Руководство офшорным подразделением осуществляется посредством договора. Директора осуществляют управление договором. Владение офшорным подразделением является лишним, как и всем, что управляется в рамках договора.

МСФО (IFRS) 10 требует, чтобы инвестор **подвергал пересмотру**, контролирует ли он объект инвестиции, если факты и обстоятельства указывают на то, что имеют место **изменения в одном или более из трех элементов контроля**.

Цель

Цель МСФО (IFRS) 10 заключается в установлении принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности, когда предприятие контролирует одно или более других предприятий. МСФО (IFRS) 10:

- (i) требует, чтобы материнское предприятие, которое контролирует одно или более других дочерних предприятий, представляло консолидированную финансовую отчетность;
- (ii) определяет принцип контроля и вводит понятие контроля как основу для консолидации;
- (iii) обозначает, как следует применять принцип контроля, чтобы определить контролирует ли инвестор объект инвестиции или нет, и, следовательно, должен ли он консолидировать объект инвестиции; и
- (iv) устанавливает учетные требования по подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Исключение - консолидированная финансовая отчетность не требуется

МСФО (IFRS) 10 применяется ко всем предприятиям, **за исключением:**

- (1) материнского предприятия (не обязано представлять консолидированную финансовую отчетность), если оно отвечает всем следующим условиям:
 - (i) материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;
 - (ii) долговые и долевого инструменты материнского предприятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
 - (iii) материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулируемому органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок; и

- (iv) конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- (2) вознаграждений по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО ([IAS](#)) 19 "Вознаграждения работникам".

ПРИМЕР: КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ НЕ ТРЕБУЕТСЯ

В больших группах компаний, высшая (холдинговая) компания **должна** представлять консолидированную финансовую отчетность. Ее дочерние предприятия, которые контролируют другие компании группы, освобождаются от составления своей консолидированной финансовой отчетности, если ее долговые или долевыми финансовыми инструментами не обращаются на открытых рынках и миноритарные акционеры (участники) не возражают против этого.

Контроль

Инвестор, независимо от природы своего участия в предприятии (объекте инвестиции), определяет, является ли он материнским предприятием путем оценки наличия контроля над объектом инвестиции.

Инвестор **контролирует** объект инвестиции только если он имеет:

- (i) правомочие над объектом инвестиции;
- (ii) воздействие или права на различные поступления по причине участия в объекте инвестиции; и
- (iii) способность использовать свои правомочия для влияния на величину поступлений от объекта инвестиции.

Инвестор должен рассмотреть, контролирует ли он объект инвестиции. Инвестору следует пересматривать, контролирует ли он объект инвестиции, если факты и обстоятельства указывают на то, что имеют место изменения в одном или более из трех элементов контроля.

Если два или более инвесторов каждый имеют существующие права, которые дают им одностороннюю способность руководить различной соответствующей деятельностью, то **инвестор, у которого есть текущая способность руководить деятельностью, которая наиболее значительно влияет на поступления от объекта инвестиции, имеет правомочия над объектом инвестиции.**

ПРИМЕР: СОВМЕСТНЫЙ КОНТРОЛЬ = ОТСУТСТВИЕ КОНТРОЛЯ

Два или более инвесторов тогда совместно контролируют объект инвестиции, когда они должны действовать совместно при руководстве соответствующей деятельностью. Если ни один из инвесторов не может руководить деятельностью без сотрудничества с другими, то ни один инвестор единолично не контролирует объект инвестиции. Каждый инвестор учитывает свою долю участия в объекте инвестиции согласно соответствующим МСФО, таким как МСФО (IFRS) 11, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IFRS) 9.

Правомочие

Инвестор имеет правомочие над объектом инвестиции, **если у него есть текущая способность руководить деятельностью, которая наиболее значительно влияет на поступления от объекта инвестиции.**

Правомочие проистекает из прав. Иногда оценка правомочия - прямолинейный процесс, например, когда правомочие возникает из акционерных прав голоса. В других случаях, оценка может быть более сложной и требовать рассмотрения более, чем одного фактора, например, когда правомочие происходит из одного или более договорных соглашений.

Инвестор с текущей способностью руководить соответствующей деятельностью имеет правомочие, **даже если его права по руководству пока еще не были реализованы.**

Свидетельство того, что инвестор руководит соответствующей деятельностью может помочь в определении, есть ли у инвестора правомочие или нет, но такое свидетельство, по своей сути, не является решающим в определении того, есть ли у инвестора правомочие над объектом инвестиции или нет.

ПРИМЕР: ГОСУДАРСТВЕННОЕ ПРАВОМОЧИЕ В КОМПАНИЯХ

На протяжении кризиса 2008 года многие банки и компании были спасены их государствами. В результате государства контролировали многие из этих банков и компаний. Некоторые правительства играли пассивную роль в этих коммерческих предприятиях в обмен на обещания менеджмента о будущем возврате финансовой помощи. До тех пор (до момента возврата

помощи) государства имеют правомочия. Некоторые из них могут сделать выбор в пользу отказа от их исполнения, но они могут и исполнить их, если захотят это сделать.

Инвестор может иметь правомочие над объектом инвестиции, даже если другие предприятия имеют существующие права, которые дают им текущую способность участвовать в руководстве соответствующей деятельностью, например, когда другое предприятие имеет существенное влияние.

Поступления

Инвестор воздействует или имеет права на различные поступления (прибыли и убытки), когда поступления от его участия могут различаться в результате деятельности объекта инвестиции. Поступления могут быть или только положительными, или только отрицательными, или и теми и другими время от времени.

Несмотря на то, что только один инвестор может контролировать объект инвестиции, поступления от объекта инвестиции могут распределяться более чем одной стороне. Например, держателям неконтролирующей доли также может полагаться доля прибылей или распределений от объекта инвестиции.

Связь между правомочием и поступлениями

Инвестор контролирует объект инвестиции, если у него не только есть правомочие над объектом инвестиции и влияние или права на различные поступления по причине его участия, но также **имеет способность использовать свое правомочие с целью воздействия на поступления от объекта инвестиции по причине его участия.**

Инвестор с правами принимать решения должен определить для себя действует ли он от собственного имени **или же является агентом**. Агент не контролирует объект инвестиции, когда он реализует права принимать решения, которые были ему делегированы.

ПРИМЕР: АГЕНТЫ

В некоторых странах зарубежные директора могут не иметь офиса в местных компаниях. Назначаются местные директора, чтобы выступать агентами иностранных холдинговых компаний, которые сделали местные инвестиции. Такие директора имеют делегированные им правомочия, но они не получают прибыли и убытки от объектов инвестиций. (Они получают гонорары и бонусы за свои услуги.)

Учетные требования

Консолидация начинается с даты получения инвестором контроля над объектом инвестиции. Она прекращается с момента, когда инвестор теряет контроль над объектом инвестиции.

При подготовке консолидированной финансовой отчетности предприятие должно использовать единую учетную политику для аналогичных операций и других событий в аналогичных обстоятельствах, или сделать соответствующие корректировки для достижения соответствия.

Консолидированная финансовая отчетность:

- (i) объединяет схожие статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнского предприятия с аналогичными статьями дочерних компаний.
- (ii) взаимозачитывает (исключает) балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждое дочернее предприятие и соответствующую долю материнской компании в капитале каждого дочернего предприятия (МСФО (IFRS) 3 дает объяснение как учитывать любой соответствующий гудвил).
- (iii) полностью исключает внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки, относящиеся к операциям между предприятиями группы (прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций и признанные в стоимости активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах.).

Убытки в результате внутригрупповых операций могут свидетельствовать об обесценении, которое подлежит признанию в консолидированной финансовой отчетности.

В отношении временных разниц, возникающих в результате исключения прибылей и убытков по внутригрупповым операциям, применяется МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль".

Оценка

Доходы и расходы дочернего предприятия основываются на стоимости активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия на дату приобретения.

ПРИМЕР: АМОРТИЗАЦИЯ АКТИВОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, А НЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

Амортизационные расходы, признанные в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения, должны основываться на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

Потенциальные права голоса

В случае существования потенциальных прав голоса, или других производных инструментов, содержащих такие права, пропорция, в которой прибыль или убыток и изменения капитала, относятся к доле материнского предприятия и к неконтролирующей доле при подготовке консолидированной финансовой отчетности, определяется исходя из имеющихся долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса и других производных инструментов.

МСФО (IFRS) 9 не применяется к инвестициям в дочерние компании, которые консолидируются.

Когда инструменты содержат потенциальные права голоса и дают доступ к поступлениям, связанным с владением инвестициями в дочернем предприятии, такие инструменты не подпадают под требования МСФО (IFRS) 9.

Отчетная дата

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату, или же дочернее предприятие готовит для целей консолидации дополнительную финансовую отчетность на конец отчетного периода материнского предприятия.

Материнское предприятие должно при консолидации использовать самую последнюю финансовую отчетность дочернего предприятия, скорректированную при необходимости для отражения влияния значительных операций или событий, произошедших между указанной датой и датой финансовой отчетности материнского предприятия.

При любых обстоятельствах расхождение между датой окончания отчетного периода дочернего предприятия и датой окончания отчетного периода материнского предприятия **не должно превышать трех месяцев**. Продолжительность отчетных периодов и различие в датах окончания отчетного периода должны быть одинаковыми из периода в период.

Неконтролирующая доля (доля меньшинства)

Неконтролирующие доли должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала собственников материнского предприятия. Это внешние владельцы долей по отношению к дочернему предприятию материнской компании.

ПРИМЕР: НЕКОНТРОЛИРУЮЩАЯ ДОЛЯ

Банк Светланы владеет 60% акций дочернего банка на Украине. Местные инвесторы владеют 40% акций дочернего банка. Местные инвесторы, их доли в результатах и чистых активах украинского банка показываются как неконтролирующая доля в консолидированной финансовой отчетности.

Предприятие должно распределить прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода на собственников материнского предприятия и на неконтролирующую долю, даже если это приводит к дефицитному сальдо неконтролирующих долей.

Если дочернее предприятие имеет привилегированные кумулятивные акции в обращении, классифицируемые в составе капитала и находящиеся в неконтролирующих долях, материнское предприятие рассчитывает свою долю в прибылях и убытках после их корректировки на предмет дивидендов по таким акциям **независимо от того, были ли объявлены такие дивиденды.**

Изменения в соотношении неконтролирующей доли

Покупки и продажи долей в дочернем предприятии между материнским предприятием и неконтролирующей долей увеличивают или уменьшают их статьи в капитале, в то время как контроль сохраняется. Прибыли или убытки по таким операциям отражаются в составе капитала материнского предприятия.

Потеря контроля

Если материнское предприятие теряет контроль над дочерней компанией, оно незамедлительно:

(i) прекращает признание в консолидированном отчете о финансовом положении активов и обязательств бывшего дочернего предприятия.

(ii) признает **любые инвестиции, оставшиеся** в бывшем дочернем предприятии по их справедливой стоимости на дату потери контроля, и в последующем учитывает их (и любые суммы, подлежащие оплате или получению от бывшего дочернего предприятия) согласно соответствующим МСФО.

Справедливая стоимость должна расцениваться как справедливая стоимость при первоначальном признании финансового актива в соответствии с **МСФО (IFRS) 9** или, когда это применимо, **как стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие или совместно контролируемое предприятие при первоначальном признании.**

(iii) отражает прибыль или убыток, связанный с потерей контроля в бывшем дочернем предприятии.

Поэтапная потеря контроля

Материнское предприятие может утратить контроль в дочернем предприятии при заключении двух или нескольких соглашений (операций). Однако, обстоятельства **могут указывать на то, что несколько таких соглашений должны учитываться как единая операция.**

Один, или более, из следующих признаков указывают на то, что материнское предприятие должно учитывать несколько соглашений как единую операцию:

- (i) Они заключаются одновременно или в контексте друг друга.
- (ii) Они составляют единую операцию, направленную на достижение общего коммерческого эффекта.
- (iii) Возникновение одного соглашения зависит от возникновения, по крайней мере, одного другого соглашения.
- (iv) Рассмотрение одного соглашения самого по себе нецелесообразно с экономической точки зрения, однако его рассмотрение вместе с другими соглашениями экономически оправданно.

ПРИМЕР: ОПЕРАЦИЯ, РАССМАТРИВАЕМАЯ САМА ПО СЕБЯ КАК ЭКОНОМИЧЕСКИ НЕЦЕЛЕСООБРАЗНАЯ

Примером является выбытие долей в дочернем предприятии по цене ниже рыночной, которое компенсируется последующим выбытием долей в этом же предприятии по цене выше рыночной.

Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, оно:

- (1) прекращает признание:
 - (i) активов (включая любой гудвил) и обязательств дочернего предприятия по их балансовой стоимости на дату потери контроля; и

- (ii) балансовой стоимости любой неконтролирующей доли бывшего дочернего предприятия на дату потери контроля (включая любые относимые на них компоненты прочего совокупного дохода).
- (2) отражает:
- (i) справедливую стоимость вознаграждения (при наличии такового), полученного при потере контроля;
 - (ii) если операция, которая привела к потере контроля, подразумевает распределение акций дочернего предприятия в пользу собственников, действующих в этом качестве, указанное распределение; и
 - (iii) любые инвестиции, оставшиеся в бывшем дочернем предприятии по их справедливой стоимости на дату потери контроля.
- (3) реклассифицирует в состав прибыли или убытка или переводит непосредственно в состав нераспределенной прибыли суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данного дочернего предприятия, если это требуется в соответствии с другими МСФО.
- (4) признает любую возникающую в результате этого разницу в качестве прибыли или убытка в составе прибыли или убытка, относимого на материнское предприятие.

Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, материнское предприятие должно учитывать все суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данного дочернего предприятия, на той же самой основе, что и в случае, если бы материнское предприятие напрямую распорядилось соответствующими активами или обязательствами.

ПРИМЕР: РЕКЛАССИФИКАЦИЯ СТАТЕЙ В СОСТАВ ПРОЧЕГО СОВОКУПНОГО ДОХОДА

Если прибыль или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, материнское предприятие реклассифицирует прибыль или убыток из состава капитала в состав прибыли или убытка (в качестве корректировки при реклассификации) в случае потери контроля над дочерним предприятием.

Если прирост стоимости от переоценки, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, переводится непосредственно в состав нераспределенной прибыли при выбытии актива, материнское предприятие переводит данный прирост стоимости от переоценки непосредственно в состав нераспределенной прибыли в случае потери контроля над дочерним предприятием.

Вопросы для самоконтроля

1. Консолидация осуществляется всеми компаниями, когда они контролируют:
 - (i) Только офшорные компании
 - (ii) Офшорные и офшорные компании, но не партнерства
 - (iii) Любой тип предприятия

2. Компания может быть исключена из консолидации, если:
 - (i) Контроль носит временный характер
 - (ii) Сфера деятельности дочернего предприятия отличается от сферы деятельности материнского предприятия
 - (iii) Она является промежуточной холдинговой компанией, и ее финансовые инструменты не обращаются на открытых рынках

3. Контроль свидетельствует о:
 - (i) правомочии над объектом инвестиции;
 - (ii) воздействии или правах на различные поступления по причине участия в объекте инвестиции;
 - (iii) способности использовать свои правомочия для влияния на величину поступлений от объекта инвестиции;
 - (iv) i+ii+iii

4. Что лучше идентифицирует контроль - доля в капитале или договорные отношения?
 - (i) Доля в капитале
 - (ii) Договорные отношения
 - (iii) Это зависит от того, как осуществляется руководство предприятием

5. В случае совместного контроля (единогласия в принятии решений), кто консолидирует предприятие?
 - (i) Ни одна из сторон
 - (ii) Обе стороны

МСФО (IFRS) 10 КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

6. Сохраняет ли материнское предприятие контроль, даже если оно в редких случаях, либо никогда, не реализует свое правомочие?
 - (i) Да
 - (ii) Нет

7. В случае если материнское предприятие использует агента для руководства деятельностью дочернего предприятия, нужно ли материнскому предприятию консолидировать это дочернее предприятие?
 - (i) Да
 - (ii) Нет

8. Неконтролирующая доля - это:
 - (i) Доля в материнской компании
 - (ii) Доля в материнской и дочерней компании
 - (iii) Доля в дочерней компании

9. Когда возникает контроль над дочерним предприятием, оно консолидируется:
 - (i) Незамедлительно
 - (ii) С начала следующего отчетного периода.

10. Когда происходит потеря контроля над дочерним предприятием, оно прекращает консолидироваться:
 - (i) Незамедлительно
 - (ii) С начала следующего отчетного периода.

Ответы на вопросы

1	iii	6	i
2	iii	7	i
3	iv	8	iii
4	iii	9	i
5	i	10	i