

УЧЕТ УТРАТЫ КОНТРОЛЯ МАТЕРИНСКОЙ КОМПАНИИ НАД ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИЕЙ ПО МСФО

© 2020 Бублик Диана Игоревна*
студент

Самарский государственный экономический университет
E-mail: bublik/diana@mail.ru

Ключевые слова: деконсолидация, материнская компания, дочерняя организация, чистые активы, гудвил, справедливая стоимость, нераспределенная прибыль.

Автором рассмотрены деконсолидации отчетности. Деконсолидации отчетности выполняемы, когда материнская компания продает свою долю в дочерней компании и теряет над ней контроль. На практическом примере рассмотрена методика выполнения деконсолидации отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 10.

Консолидация отчетности материнской компании и ее дочерних компаний - это типовая задача при составлении отчетности групп компаний. Но возможна и обратная ситуация, когда материнская компания продает долю в дочерней компании? За руководством необходимо обратиться к стандарту МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность"¹. Прежде всего, нужно оценить, сохраняет ли материнская компания контроль или нет.

Если материнская компания сохраняет контроль и продает свою долю, значит это компания специального назначения (SPE), и все равно нужно консолидировать отчетность. И, конечно, в этом случае неконтролирующая доля участия и другие вычисления будут выглядеть иначе.

Если материнская компания теряет контроль при продаже доли, необходимо прекратить консолидацию и признать выбытие дочерней компании. Проиллюстрируем это на очень простом примере.

Пример выбывающей дочерней компании в консолидированной отчетности.

Компания ABC приобрела 80% акций компании XYZ 3 года назад. Нераспределенная прибыль XYZ на тот момент составляла 12 000 д.е. 31 декабря 20x6 года материнская компания полностью продала свою 80% долю за 180 000 д.е. Материнская компания учитывала неконтролирующую долю участия по методу пропорциональной доли, и обесценение гудвила не начислялось. ABC признала свои инвестиции в XYZ по первоначальной стоимости в своей отдельной финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность".

Необходимо подготовить консолидированную финансовую отчетность ABC по состоянию на 31 декабря 20x6 года.

Ниже приводится Отчет о финансовом положении ABC и XYZ на 31 декабря 2018 г.

* Научный руководитель - **Поташева Ольга Николаевна**, кандидат экономических наук, доцент.

Таблица 1

Отчет о финансовом положении ABC и XYZ на 31 декабря 2018 года

Отчет о финансовом положении ABC и XYZ на 31 декабря 20х6 года.	ABC	XYZ
Активы		
Внеоборотные активы		
Основные средства	120 000	95 000
Инвестиции в XYZ. (80 000 д.е. / 1 д.е. за акцию)	100 000	0
Отложенные налоговые активы	4 000	
	224 000	95 000
Оборотные активы		
Товарно-материальные запасы	38 000	28 800
Торговая и прочая дебиторская задолженность	24 000	17 600
Денежные средства и их эквиваленты	21 000	12 300
	83 000	58 700
Итого, активы	307 000	153 700
Капитал и обязательства		
Собственный капитал, принадлежащий владельцам материнской компании		
200 000 акций (по 1 д.е.)	-200 000	
80 000 акций (по 1 д.е.)		-80 000
Нераспределенная прибыль	-62 000	-36 700
Неконтролирующие доли участия (NCI)		
	-262 000	-116 700
Обязательства		
Отложенные налоговые обязательства		-2 000
Кредиторская задолженность	-35 000	-20 000
Краткосрочные кредиты и займы	-10 000	-15 000
	-45 000	-35 000
Итого капитал и обязательства	-307 000	-153 700

Подготовлен консолидированный отчет о финансовом положении, консолидированный отчет о прибылях и убытках и консолидированный отчет об изменениях в капитале для группы ABC по состоянию на 31 декабря 2018 года.

В приведенных выше отчетах о финансовом положении ABC и XYZ все активы отражены со знаком "+", а все обязательства - со знаком "-".

В таблице 2 приведен Отчет о прибылях и убытках ABC и XYZ за 2018 год.

Таблица 2

Отчет о прибылях и убытках ABC и XYZ за 2018 год

Отчет о прибылях и убытках ABC и XYZ за 2018 год.	ABC	XYZ
Выручка от реализации товаров	100 000	55 000
Себестоимость продаж	-88 000	-43 000
Валовая прибыль	22 000	12 000
Коммерческие расходы	-3 500	-2 200
Административные и прочие расходы	-2 000	-1 000
Операционная прибыль	16 500	8 800
Финансовые расходы	-500	-30
Прибыль до налогообложения	16 000	8 770
Налог на прибыль	-3 000	-1 400
Чистая прибыль за год	13 000	7 370

Процедуры деконсолидации выполняющие материнской компанией, когда теряете контроль над своей дочерней компанией путем полной продажи акций, МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" требует!:

Прекратить признание всех активов и обязательств дочерней компании на дату утраты контроля;

Прекратить признание неконтролирующей доли участия в утраченной дочерней компании;

Признать справедливую стоимость возмещения, полученного от сделки по продаже/передачи доли;

Признать любую полученный доход или убыток в качестве прибыли или убытка, относимого на материнскую компанию.

Для составления консолидированного отчета о финансовом положении после выбытия дочерней компании, во-первых, необходимо исключить любые активы и обязательства дочерней компании. Это очень легко сделать, потому что просто не нужно агрегировать активы и обязательства материнской и дочерней компании. Вместо этого консолидированный отчет о финансовом положении будет содержать только активы и обязательства материнской компании. И в нем не будет ни гудвила, ни инвестиций в дочернюю компанию. Это просто, но есть еще одна вещь⁵:

Необходимо рассчитать доход или убыток материнской при выбытии акций и признать его как прибыль или убыток, что скажется на нераспределенной прибыли:

Справедливая стоимость полученного возмещения: 180 000 д.е. минус балансовая стоимость инвестиций в XYZ по финансовой отчетности ABC: - 100 000 д.е. Прибыль ABC: 80 000 д.е.

После того, как все эти учетные записи будут отражены в отдельном отчете о финансовом положении ABC, получаем консолидированный отчет о финансовом положении группы ABC по состоянию на 31 декабря 2018 года предоставленный в таблице 3.

Таблица 3

Консолидированный отчет о финансовом положении группы ABC по состоянию на 31 декабря 2018 года

Консолидированный отчет о финансовом положении ABC и XYZ на 31 декабря 2018 года.	ABC	Продажа доли XYZ	Консолидированный ОФП
1	2	3	4
Активы			
Внеоборотные активы			
Основные средства	120 000		120 000
Инвестиции в XYZ. (80 000 д.е. / 1 д.е. за акцию)	100 000	-100 000	0
Отложенные налоговые активы	4 000		4 000
	224 000		124 000
Оборотные активы			
Товарно-материальные запасы	38 000		38 000
Торговая и прочая дебиторская задолженность	24 000	180 000	204 000
Денежные средства и их эквиваленты	21 000		21 000
	83 000		263 000
Итого, активы	307 000		387 000
Капитал и обязательства			

1	2	3	4
Собственный капитал, принадлежащий владельцам материнской компании			
200 000 акций (по 1 д.е.)	-200 000		-200 000
80 000 акций (по 1 д.е.)			0
Нераспределенная прибыль	-62 000	-80 000	-142 000
Неконтролирующие доли участия (NCI)			
	-262 000		-342 000
Обязательства			
Долгосрочные обязательства			
Отложенные налоговые обязательства			0
Краткосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность	-35 000		-35 000
Краткосрочные кредиты и займы	-10 000		-10 000
	-45 000		-45 000
Итого капитал и обязательства	-307 000		-387 000

Получить консолидированный отчет о прибылях и убытках не так просто, как консолидированный ОФП, поскольку этот отчет отражает не финансовое состояние (остатки) на определенную дату, а события в течение определенного периода².

ABC удерживала дочернюю компанию в течение всего 2018 года, и поэтому необходимо агрегировать доходы и расходы материнской компании и дочерней компании и исключить внутригрупповые операции.

Кроме того, также необходимо рассчитать прибыль или убыток группы от выбытия дочерней компании в консолидированной финансовой отчетности.

Итак, во-первых, необходимо рассчитать гудвил при приобретении компании (который совпадает с гудвиллом при выбытии компании, так как до сих пор не было обесценения этого актива):

Справедливая стоимость возмещения за инвестиции в XYZ при приобретении: 100 000 д.е.

Плюс неконтролирующая доля участия при приобретении, рассчитанная как:

Собственный капитал XYZ при приобретении: 80 000 д.е.

Плюс нераспределенная прибыль XYZ при приобретении (см. исходные данные): 12 000 д.е.

Итого, чистые активы XYZ при приобретении: 92 000 д.е.

Неконтролирующая доля участия в 20% (ABC приобрела 80%): 18 400 д.е.

Минус чистые активы XYZ при приобретении (рассчитанные выше): - 92 000 д.е.

Гудвил: 2600 д.е. (100 000 + 18 400 - 92 000).

Теперь можно рассчитать доход от выбытия Группы в консолидированной финансовой отчетности:

Справедливая стоимость полученного возмещения: 180 000 д.е.

Минус доля Группы в чистых активах XYZ при выбытии, рассчитанная как:

Собственный капитал XYZ при выбытии: 80 000 д.е.

Плюс нераспределенная прибыль XYZ при выбытии: 36 700 д.е.

Итого, чистые активы XYZ при выбытии: 116 700 д.е.

Доля участия Группы в 80%: - 93 000 д.е.

Минус гудвил (рассчитанный выше): - 26 400 д.е.

Итого, доход от выбытия: 60 240 д.е. (180 000 - 93 360 - 26 400).

После того, как выполнения этих расчетов были произведены, нужно подготовить консолидированный отчет о прибылях и убытках в три этапа³:

Агрегировать доходы и расходы материнской компании с аналогичными статьями доходов и расходов дочерней компании,

Исключить внутригрупповые операции (здесь нет ни одной из-за простоты примера),

Признать прибыль Группы ABC от выбытия дочерней компании.

Получившийся консолидированный отчет о прибылях и убытках (ОПУ) приведен в таблице 4. В этом конкретном примере были просуммированы статьи ОПУ ABC и XYZ в полном объеме, поскольку дочернее предприятие выбыло в конце отчетного периода, и поэтому все доходы и расходы, полученные в течение всего года, принадлежат Группе.

Если дочерняя компания выбывает в течение (не в конце) года, то необходимо указать суммы доходов и расходов с начала периода до даты выбытия.

Для определения правильного результата нужно подготовить консолидированный отчет об изменениях в капитале. Прежде чем подготовить этот отчет, следует выполнить еще два расчета: нераспределенная прибыль Группы на 1 января 2018 года; а также неконтролирующая доля участия Группы на 1 января 2018 года.

Таблица 4

Консолидированный отчет о прибылях и убытках (ОПУ) за 2018 год

Консолидированный отчет о прибылях и убытках ABC и XYZ за 2018 год.	ABC	XYZ	Сумма	Прибыль группы от выбытия	Консолидированный ОПУ.
Прибыли и убытки					
Выручка от реализации товаров	100 000	55 000	165 000		165 000
Себестоимость продаж	-88 000	-43 000	-131 000		-131 000
Валовая прибыль	22 000	12 000	34 000		34 000
Коммерческие расходы	-3 500	-2 200	-5 700		-5 700
Административные и прочие расходы	-2 000	-1 000	-3 000		-3 000
Операционная прибыль	16 500	8 800	25 300		25 300
Прибыль от выбытия дочерней компании (XYZ)				60 240	60 240
Финансовые расходы	-500	-30	-530		-530
Прибыль до налогообложения	16 000	8 770	24 770		85 010
Налог на прибыль	-3 000	-1 400	-4 400		-4 400
Чистая прибыль за год	13 000	7 370	20 370		80 610
Относится к акционерам ABC					79 136
Относится к акционерам с неконтролирующей долей участия					1 474

Сначала нужно определить нераспределенную прибыль группы на начало отчетного периода (1 января 2018 года).

Поскольку все, что есть, это отчеты по состоянию на 31 декабря 2018 года, нужно выполнить так называемый "откат" к прошлой дате. Другими словами, нужно начать со значений по состоянию на 31 декабря 2018 года и вернуться к 1 января 2018 года:

Нераспределенная прибыль ABC по состоянию на 1 января 20х6 года: 49 000 д.е. была рассчитана как:

Нераспределенная прибыль ABC на 31 декабря 2018 года: 62 000 д.е.

Минус прибыль ABC за 2018 год: -13 000 д.е.

Плюс доля Группы в нераспределенной прибыли XYZ на 31 декабря: 13 864 у.е., рассчитанная как:

Нераспределенная прибыль XYZ на 31 декабря 2018 года: 36 700 д.е.,

Минус нераспределенная прибыль XYZ до приобретения: - 12 000 д.е.,

Минус прибыль XYZ за 2018 год: 7 370 д.е.,

Это дает нераспределенную прибыль XYZ на 1 января 2018 года (36 700 - 12 000 - 7 330): 17 330 д.е.

При этом доля Группы составляет: $80\% * 17\ 330 = 13\ 864$ д.е.

Итого консолидированная нераспределенная прибыль по состоянию на 1 января 2018 года: 62 864 д.е. (49 000 д.е. + 13 864 д.е.).

Также необходимо рассчитать долю неконтролирующих акционеров на 1 января 2018 года:

Неконтролирующая доля участия при приобретении (см. расчет гудвила выше): 18 400 д.е.

Плюс доля в нераспределенной прибыли после приобретения XYZ: 3 466 д.е., рассчитанная как:

Нераспределенная прибыль XYZ на 1 января 2018 года: 17 330 д.е. (рассчитанная выше)

С учетом доли неконтролирующих акционеров в 20%: $20\% * 17\ 330 = 3\ 466$ д.е.

Итого, неконтролирующая доля участия на 1 января 20х6 года составляет: 21 866 д.е.

Теперь можно подготовить консолидированный отчет об изменениях в капитале (таблица 5).

Таблица 5

Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале (выписка)	УК	Нераспределенная прибыль	Неконтролирующая доля участия	Итого
Входящий остаток (1 января 2018)	200 000	62 864	21 866	284 730
Общий совокупный доход за год		79 136	1 474	80 610
Исключение неконтролирующей доли при выбытии XYZ			-23 340	-23 340
Исходящий остаток (на 31 декабря 2018)	200 000	142 000	0	342 000

Общий совокупный доход за год в 79 136 д.е. - это нераспределенную прибыль, относящаяся к акционерам ABC, 1 474 д.е. - нераспределенная прибыль, относящаяся к неконтролирующим акционерам (см. итоговые строки ОПУ). Исходящий остаток капитала на конец года - только материнской компании, потому что XYZ выбыла.

На самом деле может случиться так, что материнская компания теряет контроль, не продав ни одной акции, что обычно происходит при так называемом разводнении капитала. Например, дочерняя компания может выпустить новые акции третьей стороне, и права голоса материнской компании будут размыты.

Или, может случиться так, что какое-то договорное соглашение, дающее контроль материнской компании, просто истекло, а материнская компания утратила контроль.

Если происходит одно из этих событий, и материнская компания теряет контроль, тогда необходимо провести процедуру выбытия дочерней структуры, аналогично описанной выше.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016).

² Азиева З.И., Шоль В.В. Особенности и проблемы при составлении, анализе консолидированной финансовой отчетности // Научный журнал КубГАУ. - 2018. - №99(05). - С. 2-8.

³ Анализ финансовой отчетности : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / Е. И. Бородина и др. ; под ред. О. В. Ефимовой и М. В. Мельник. - 3-е изд., испр. и доп. - М. : Омега-Л, 2017. - 451 с.

⁴ Басовский Л.Е., Басовская Е.Н., "Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности": учебное пособие, М.: ИНФРА-М, 2017. - 242 с.

⁵ Плотников В.С. "Консолидированный учет и отчетность: Методологический и методический аспекты" // СГСЭУ, 2011. - 256 с.

ACCOUNTING FOR LOSS OF CONTROL OF A PARENT COMPANY OVER A SUBSIDIARY UNDER IFRS

© 2020 Bublik Diana Igorevna
Student

Samara State University of Economics
E-mail: bublik/diana@mail.ru

Keywords: deconsolidation, parent company, subsidiary, net assets, goodwill, fair value, retained earnings.

The author considers the deconsolidation of the statements. Deconsolidations are performed when the parent sells its share in the subsidiary and loses control over it. The method of performing deconsolidation of financial statements in accordance with IFRS 10 is considered as a practical example