



Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ № 59
от 04.06.2001

**об утверждении и введении в действие Комментариев по применению
Национальных стандартов по бухгалтерскому учету**

Опубликован : 07.06.2001 в Monitorul Oficial Nr. 59--61 Дата вступления в силу :
07.06.2001

ИЗМЕНЕН

ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08

Примечание: По всему тексту заменить:

- слова „консолидированный отчет о финансовых результатах” заменить словами «консолидированный отчет о прибыли и убытках» в соответствующем падеже;
- слова „остатках товарно-материальных запасов” заменить словами «остатках товарно-материальных запасов и биологических активов» в соответствующем падеже;
- слова «денежные средства» заменить словами «денежные средства и их эквиваленты»;
- заменить слова «чистые продажи» словами «выручка от продаж»; согласно ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08

Во исполнение ст. 9 Закона о бухгалтерском учете № 426-XIII от 4 апреля 1995 года
ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Комментарии по применению Национального стандарта по бухгалтерскому учету 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия".
2. Ввести в действие Комментарии по применению Национального стандарта по бухгалтерскому учету 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия" с даты опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**МИНИСТР
ФИНАНСОВ**

Михаил МАНОЛИ

Кишинэу, 4 июня 2001 г.

№ 59.

**КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 27
"КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ И УЧЕТ**

ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ"

Общие положения

1. Настоящие комментарии разработаны на основе Национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ) 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова № 16 от 29 января 1999 года и введенного в действие с 15 апреля 1999 года.

2. Цель данных комментариев состоит в разъяснении порядка составления и представления консолидированных финансовых отчетов, а также отражения инвестиций в дочерние предприятия в отдельных финансовых отчетах головного предприятия.

3. В настоящих комментариях используются следующие понятия:

Консолидированный финансовый отчет - отчет группы предприятий, отражающий ее деятельность как единого целого;

Группа предприятий - головное и все его дочерние предприятия;

Головное предприятие - предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий;

Дочернее предприятие - предприятие, контролируемое головным предприятием;

Доля меньшинства - часть доходов, расходов и капитала дочернего предприятия, не связанная с долей участия головного предприятия;

Контроль - полномочие головного предприятия управлять финансовой и производственной политикой дочернего предприятия с целью извлечения выгоды из его деятельности;

Чистые активы - разница между величиной всех активов и всех обязательств. Величина чистых активов всегда равна величине собственного капитала.

Состав консолидированного финансового отчета

(НСБУ 27, параграфы 6-12)

4. Консолидированный финансовый отчет составляется головным предприятием на основе отдельных финансовых отчетов как головного, так и дочерних (отечественных и зарубежных) предприятий, входящих в группу. Отдельные финансовые отчеты составляются в соответствии с НСБУ 5 "Представление финансовых отчетов" и НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств и их эквиваленты".

В консолидированный финансовый отчет не включаются показатели отдельных финансовых отчетов дочерних предприятий, если

контроль над дочерним предприятием носит временный характер, например, когда акции с правом голоса, выпущенные дочерним предприятием, приобретены головным предприятием с целью перепродажи в ближайшем будущем, т.е. на короткий период времени (меньше года);

существуют строгие ограничения долгосрочного характера, существенно снижающие возможности головного предприятия получать выгоду от деятельности дочернего предприятия, например законодательные ограничения в отношении репатриации прибыли (дивидендов).

Основанием для невключения в консолидированный финансовый отчет показателей отдельных финансовых отчетов дочерних предприятий не может служить специфический характер деятельности последних. Так, если в группу предприятий, занятых производственной деятельностью, входит финансовое учреждение, то его не следует исключать из процесса консолидации только по причине специфики деятельности данного учреждения (по сравнению с другими предприятиями группы). Если в допустимых случаях дочернее предприятие исключается из процесса консолидации, то соответствующие средства, вложенные в это дочернее предприятие головным предприятием, должны учитываться последним как инвестиции согласно НСБУ 25 "Учет инвестиций".

5. Консолидированный финансовый отчет включает консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибыли и убытках,

консолидированный отчет о движении денежных средств, консолидированный отчет о движении собственного капитала, приложения к консолидированным финансовым отчетам и пояснительную записку». Дополнительно к консолидированному финансовому отчету, субъект должен представлять консолидированный отчет руководства и аудиторское заключение, если аудит является обязательным.

Содержание форм консолидированных финансовых отчетов устанавливается материнской компанией самостоятельно исходя из минимального перечня показателей, установленных параграфами 13, 15 и 21 НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия."

[П.5 в редакции ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08]

6. Ответственность за достоверность и полноту информации, отраженной в консолидированном финансовом отчете, несет руководитель головного предприятия.

Порядок составления консолидированных финансовых отчетов (НСБУ 27, параграфы 13-14)

7. Консолидированные финансовые отчеты составляются на дату консолидации и на последующие после консолидации отчетные даты. На дату консолидации составляется консолидированный бухгалтерский баланс, а на последующие после консолидации отчетные даты - полный консолидированный финансовый отчет в соответствии с параграфом 10 НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия".

Датой консолидации считается дата установления головным предприятием контроля над дочерним предприятием. Осуществление контроля возможно, если головное предприятие владеет

а) более 50% акций с правом голоса или вклада в уставном капитале дочернего предприятия либо

б) не более 50% акций с правом голоса или вклада в уставном капитале дочернего предприятия при условии, что оно

владеет более чем половиной голосов по соглашению с другими инвесторами;

полномочно определяет в соответствии с уставом или соглашением финансово-хозяйственную политику дочернего предприятия;

вправе назначать или смещать большинство членов Совета директоров дочернего предприятия;

имеет право выбора большинством голосов стратегии, решений, действий и т.д. на заседаниях Совета директоров дочернего предприятия.

Контроль устанавливается либо с даты осуществления записи в лицевом счете в реестре приобретателя ценных бумаг в соответствии с действующим законодательством, либо с даты вступления в юридическую силу соглашения с другими инвесторами, касающегося передачи права голоса относительно установления контроля над дочерним предприятием.

8. Составление консолидированного финансового отчета осуществляется путем суммирования показателей соответствующих статей активов, обязательств, доходов и расходов, отраженных в отдельных финансовых отчетах головного и его дочерних предприятий. Чтобы консолидированный финансовый отчет представлял информацию о группе предприятий как об едином целом, необходимо

исключить балансовую стоимость инвестиций головного предприятия в дочерние предприятия и соответствующие части капитала каждого дочернего предприятия, принадлежащие головному;

скорректировать прибыль группы предприятий с учетом суммы чистой прибыли консолидированных дочерних предприятий, причитающейся головному предприятию, т.е. вычесть сумму чистой прибыли, приходящуюся на долю меньшинства;

отразить в консолидированном бухгалтерском балансе отдельно от обязательств и капитала головного предприятия долю меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних предприятий;

исключить все задолженности по внутригрупповым расчетам и операциям, а также нереализованную прибыль и нереализованные убытки от внутригрупповых операций, кроме случаев, когда расходы не могут быть возмещены.

9. При составлении консолидированного финансового отчета должно быть обеспечено соблюдение следующих требований, касающихся объединяемых отдельных финансовых отчетов головного и дочерних предприятий:

а) использование для консолидации отдельных финансовых отчетов головного и дочерних предприятий, составленных на одну и ту же отчетную дату. Если используемые для консолидации отдельные финансовые отчеты составлены на разные отчетные даты, но разница между датами не превышает трех месяцев, то в рабочих таблицах производятся соответствующие корректировки, отражающие влияние существенных операций или других событий, происшедших между датами составления отдельных финансовых отчетов головным и дочерними предприятиями.

Пример 1. *Отчетный год головного предприятия, зарегистрированного и действующего в Республике Молдова, заканчивается 31 декабря, а дочернего предприятия, находящегося за рубежом, - 15 ноября. В этом случае дочернему предприятию необходимо либо составить дополнительно финансовый отчет за период с 1 января по 31 декабря, либо предоставить головному предприятию дополнительную информацию о существенных операциях или других событиях, происшедших с 15 ноября по 31 декабря предыдущего и текущего календарных годов;*

б) применение единой учетной политики по отношению к аналогичным операциям. Это означает, что если отдельные финансовые отчеты дочерних предприятий составлены на основе учетной политики, отличающейся от принятой для составления консолидированного финансового отчета, они должны быть соответствующим образом скорректированы. Так, если для оценки товарно-материальных запасов и биологических активов дочернее предприятие использует метод ФИФО, а головное - метод средневзвешенной себестоимости, то данные об остатках товарно-материальных запасов и биологических активов, о себестоимости продаж и прибыли, отраженные в финансовом отчете дочернего предприятия, должны быть скорректированы на величину отклонения между величиной остатков товарно-материальных запасов и биологических активов дочернего предприятия, рассчитанной по методу средневзвешенной себестоимости, и величиной этих же остатков, определенной по методу ФИФО.

Пример 2. *В отдельном финансовом отчете дочернего предприятия, применяющего для оценки товарно-материальных запасов и биологических активов метод ФИФО, отражены стоимость остатков товарно-материальных запасов и биологических активов, себестоимость продаж и чистая прибыль, равные соответственно 3 000 леев, 28 000 и 10 500 леев. Аналогичные показатели, рассчитанные по методу средневзвешенной себестоимости, составляют соответственно*

2 582 лея, 28 418 леев и 10 082 лея. Следовательно, при подготовке консолидированного финансового отчета головное предприятие в рабочей таблице, с одной стороны, уменьшит стоимость товарно-материальных запасов и биологических активов на 418 леев (2 582 лея - 3 000 леев), а с другой - увеличит себестоимость продаж на эту же сумму, что означает уменьшение прибыли также на 418 леев.

Если по каким-либо причинам использование единой учетной политики при консолидации финансовых отчетов нецелесообразно, то это обстоятельство должно быть раскрыто в объяснительной записке к консолидированному финансовому отчету с указанием пропорциональных долей статей консолидированного финансового отчета, к которым применялась разная учетная политика. Так, в приведенном выше примере данные о товарно-материальных запасах и биологических активов, отраженные в бухгалтерском балансе дочернего предприятия в соответствии с методом ФИФО, могут быть включены в консолидированный бухгалтерский баланс без корректировки. Однако в объяснительной записке к консолидированному финансовому отчету необходимо дать дополнительное разъяснение по разделу "Товарно-материальные запасы", а именно:

указать отдельно доли товарно-материальных запасов и биологических активов, стоимость которых определена по методу средневзвешенной себестоимости и по методу ФИФО. Подобные разъяснения следует дать и в отношении показателей "себестоимость продаж" и "прибыль".

Пример 3. Стоимость товарно-материальных запасов головного предприятия, оцененных по методу средневзвешенной себестоимости, составляет 175 000 леев, а товарно-материальных запасов дочернего предприятия, оцененных по методу ФИФО, - 3 000 леев. Головное предприятие, руководствуясь принципом существенности, считает нецелесообразным пересчет данных об остатках товарно-материальных запасов и биологических активов дочернего предприятия. В этом случае в консолидированном бухгалтерском балансе отражается стоимость товарно-материальных запасов, равная 178 000 леев (175 000 леев @ @ 3 000 леев), но в объяснительной записке будет указано, что 98,3% (175 000 леев : 178 000 леев x 100%) товарно-материальных запасов группы оценено по методу средневзвешенной стоимости, а 1,7% - по методу ФИФО;

с) отражение в консолидированном финансовом отчете показателей отдельных финансовых отчетов дочерних предприятий, приобретенных или выбывших из группы в отчетном периоде. Результаты деятельности приобретенных дочерних предприятий включаются в консолидированный финансовый отчет начиная с даты их приобретения головным предприятием, т.е. с даты фактического получения последним права контроля за деятельностью дочернего предприятия в соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий". Результаты деятельности выбывшего дочернего предприятия отражаются в консолидированном финансовом отчете до даты его выбытия из группы предприятий, т.е. до даты утраты головным предприятием права контроля за деятельностью дочернего предприятия. При этом в консолидированном отчете о прибыли и убытках результатом выбытия дочернего предприятия из группы признается разница между поступившими средствами вследствие выбытия предприятия и балансовой стоимостью его активов за вычетом обязательств на дату выбытия.

В целях обеспечения сопоставимости консолидированных финансовых отчетов, составленных за разные отчетные периоды, в объяснительной записке к консолидированному финансовому отчету раскрывается информация о влиянии приобретения и выбытия дочерних предприятий на финансовое положение группы предприятий по состоянию на дату составления консолидированного финансового отчета, на результаты деятельности за отчетный период и на соответствующие показатели за предыдущий период;

d) отражение в консолидированном финансовом отчете доли меньшинства, т.е. части чистых активов и чистого финансового результата дочерних предприятий, приходящейся на долю внешних инвесторов, которой головное предприятие не владеет прямо или косвенно. В консолидированном бухгалтерском балансе доля меньшинства в чистых активах дочерних предприятий отражается отдельно от обязательств и капитала головного предприятия. При этом доля меньшинства в чистых активах дочерних предприятий складывается из соответствующей суммы на дату первоначальной консолидации (дата, когда предприятие стало дочерним) и доли меньшинства с учетом изменений (прироста) капитала дочерних предприятий, происшедших после даты консолидации. Доля меньшинства в чистых активах дочерних предприятий на дату консолидации определяется в соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий". Доля меньшинства в прибыли дочерних предприятий также отражается отдельно в консолидированном отчете о прибыли и убытках.

Пример 4. ООО "Garant" 1 октября 2000 года, уплатив 400 000 леев, приобрело 24 000 (80%) циркулирующих акций с правом голоса АО "Aura" номиналом 10 леев за одну акцию. До этого никаких операций между указанными предприятиями не было. Отдельные бухгалтерские балансы предприятий на

1 октября 2000 года, т.е. на дату приобретения акций, представлены в табл. 1.

В данном случае покупка ООО "Garant" 80% акций с правом голоса означает

приобретение не только 80% уставного капитала, но и соответствующей доли остальных элементов собственного капитала АО "Ауга".

Из бухгалтерского баланса АО "Ауга" видно, что величина его собственного капитала составляет 500 000 леев

(300 000 леев @ 200 000 леев). Следовательно, ООО "Garant" приобрело акции АО "Ауга" по балансовой стоимости

(400 000 леев # 500 000 леев x 0,80). Оставшаяся часть, равная 100 000 леев (500 000 леев - 400 000 леев), принадлежит сторонним акционерам и в консолидированном бухгалтерском балансе указывается в отдельной строке "Доля меньшинства".

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса используется рабочая табл. 2, в которой бухгалтерские балансы головного и дочернего предприятий объединяются "строка за строкой" по статьям активов, собственного капитала и обязательств. При этом необходимо,

во-первых, исключить балансовую стоимость инвестиций головного предприятия в дочернее и долю головного предприятия в собственном капитале дочернего предприятия и, во-вторых, определить долю меньшинства.

Ниже рассматривается порядок заполнения рабочей табл. 2:

- в графах 1 и 2 приводятся данные отдельных бухгалтерских балансов предприятий группы на дату консолидации (в нашем примере - на 1 октября 2000 года);

- в графах 3 и 4 отражаются следующие корректировки:

- поскольку инвестиции головного предприятия "Garant" в дочернее предприятие "Ауга" равны 400 000 леев, при со-

ставлении консолидированного бухгалтерского баланса эту сумму необходимо исключить. С этой целью в рабочей таблице долгосрочные инвестиции уменьшаются записью суммы, равной 400 000 леев, в гр.4 "кредит" (стр.1.2.);

- для уравнивания баланса необходимо исключить 80% собственного капитала дочернего предприятия "Ауга". Поскольку счета собственного капитала являются пассивными, в рабочей таблице уменьшаются уставный и добавочный капитал на 240 000 леев (300 000 леев x 0,80), а нераспределенная прибыль дочернего предприятия "Ауга" - на 160 000 леев (200 000 леев x 0,80). Соответствующие суммы записываются в гр.3 "дебет" (стр. 3.3. и стр. 3.4.).

Другие корректировки в данном примере не нужны. Если корректировки произведены правильно, итоговые суммы в гр.3 "дебет" и гр.4 "кредит" совпадают;

- в гр. 5 (стр. 5) отражается величина доли меньшинства - 100 000 леев. Она складывается из 60 000 леев уставного и добавочного капитала дочернего предприятия "Ауга" [(300 000 леев - 240 000 леев) или

(300 000 леев x 0,20)] и 40 000 леев нераспределенной прибыли этого же предприятия [(200 000 леев - 160 000 леев) или (200 000 леев x 0,20)];

- в гр. 6 отражаются данные консолидированного бухгалтерского баланса группы предприятий, рассчитанные следующим образом:

по статьям актива (стр.1.1., стр.1.2., стр.2.1., стр.2.2., стр.2.3.):

гр. 1 @ гр.2 @ гр.3 - гр.4;

по статьям пассива (стр.3.1., стр.3.2., стр.3.3., стр.3.4., стр.4.):

гр. 1 @ гр.2 - гр.3 @ гр.4 - гр.5;

- по стр. 5 - данные гр. 5 переносятся в гр. 6;

- в гр.6 итоговые суммы актива и пассива определяются путем суммирования соответственно консолидированных величин активов и пассивов.

Консолидированный бухгалтерский баланс группы предприятий на дату консолидации представлен в табл. 3.

Примечания.

* Графа 2 подразделяется на несколько подграф в случае, если у головного предприятия не одно, а несколько дочерних предприятий.

Элиминирование в рабочей таблице означает корректировки:

*** дебет: по активным счетам - увеличение остатка по счету, а по пассивным - его уменьшение.*

**** кредит: по активным счетам - уменьшение остатка по счету, а по пассивным - его увеличение.*

10. Если покупная стоимость приобретенных чистых активов дочернего предприятия превышает их рыночную стоимость, то образуется гудвилл (цена фирмы), который в консолидированном бухгалтерском балансе отражается по статье "Нематериальные активы". Впоследствии гудвилл амортизируется в течение срока, установленного в соответствии с учетной политикой, принятой группой предприятий для составления консолидированного финансового отчета.

Если покупная стоимость ниже рыночной, то образуется отрицательный гудвилл. Такое возможно в случаях недооценки активов недавно созданных предприятий или убыточных предприятий, находящихся на грани банкротства. Отрицательный гудвилл отражается в консолидированном бухгалтерском балансе согласно требованиям НСБУ 22 "Объединение предприятий".

11. Иногда при составлении консолидированного бухгалтерского баланса на дату консолидации возникает необходимость переоценки активов приобретенного дочернего предприятия с целью доведения их стоимости до рыночной. В таких случаях для определения величины гудвилла необходимо сначала произвести дооценку активов дочернего предприятия с доведением их стоимости до рыночной, а затем найти разницу между величиной превышения инвестиций в дочернее предприятие над балансовой стоимостью чистых активов, с одной стороны, и величиной переоценки активов, с другой стороны.

Пример 5. АО "Zea" 1 июля 2000 года приобрело 40 000 (100%) акций с правом голоса АО "Vita" номиналом 5 леев за одну акцию, уплатив за них 350 000 леев. Данные бухгалтерских балансов указанных предприятий на дату приобретения акций представлены в табл. 4.

В результате экспертной оценки установлено, что рыночная стоимость долгосрочных материальных активов АО "Vita" составляет 115 000 леев. Следовательно, рыночная стоимость превышает балансовую на 45 000 леев (115 000 леев - 70 000 леев).

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса группы предприятий на дату консолидации используется рабочая табл. 5.

Как видно, величина собственного капитала дочернего предприятия "Vita" составляет 220 000 леев (200 000 леев @ @ 20 000 леев). Следовательно, головное предприятие "Zea" приобрело 100% акций с правом голоса дочернего предприятия "Vita", заплатив за них сумму, большую, чем их балансовая стоимость. Разница между покупной стоимостью всех акций и их балансовой стоимостью составляет 130 000 леев (350 000 леев - 220 000 леев). Так как известно, что рыночная стоимость долгосрочных материальных активов АО "Vita" превышает их балансовую стоимость на 45 000 леев, то для расчета величины гудвилла необходимо сначала произвести дооценку долгосрочных материальных активов дочернего предприятия до их рыночной стоимости, а затем найти разницу между величиной превышения покупной стоимости акций над величиной чистых активов и величиной дооценки долгосрочных материальных активов.

В рабочей табл. 5 показана очередность выполнения корректировок:

- (1) *элиминируются инвестиции в дочернее предприятие "Vita";*
- (2) *элиминируется величина собственного капитала дочернего предприятия;*
- (3) *производится дооценка долгосрочных материальных активов АО "Vita" до их рыночной стоимости;*

(4) *определяется гудвилл следующим образом: от разницы между величиной инвестиций головного предприятия в дочернее предприятие и балансовой стоимостью чистых активов последнего, т.е. от 130 000 леев (350 000 леев -*

- 220 000 леев), вычитается сумма дооценки долгосрочных материальных активов

дочернего предприятия в размере

45 000 леев. Таким образом, гудвилл равен 85 000 леев (130 000 леев - - 45 000 леев).

В рабочей табл.5 (по сравнению с рабочей табл.2) отсутствует графа "Доля меньшинства", так как головное предприятие "Zea" приобрело 100% акций с правом голоса АО "Vita".

Консолидированный бухгалтерский баланс группы предприятий "Zea" и "Vita" на дату консолидации - 1 июля 2000 года представлен в табл. 6.

Особенности составления консолидированных финансовых отчетов на последующие после консолидации отчетные даты (НСБУ 27, параграфы 16-17)

12. Консолидированный финансовый отчет на последующие после консолидации отчетные даты, помимо консолидированного бухгалтерского баланса, включает и консолидированный отчет о прибыли и убытках. Кроме того, он может включать консолидированный отчет о движении денежных средств и их эквиваленты, сегментарную финансовую информацию, а также другую информацию, представляющую интерес для пользователей финансовых отчетов.

13. При подготовке консолидированных финансовых отчетов на последующие после консолидации отчетные даты возникает необходимость элиминирования статей, отражающих взаимные внутригрупповые операции. Это позволяет избежать повторного счета и искусственного завышения величины капитала и финансовых результатов.

Элиминированию подлежат:

- взаимные дебиторская и кредиторская задолженности предприятий группы;
- взаимные займы предприятий группы;
- дивиденды, полученные от предприятий, входящих в группу;
- нереализованные прибыли по внутригрупповым операциям.

14. Порядок составления консолидированных финансовых отчетов на последующие после консолидации отчетные даты зависит от метода оценки и отражения в бухгалтерском балансе головного предприятия инвестиций в дочерние предприятия. Головное предприятие в соответствии с НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия" может оценивать и учитывать инвестиции в дочерние предприятия либо методом пропорционального распределения, либо методом стоимости. Как правило, используется метод пропорционального распределения, предусматривающий оценку инвестиций при их приобретении по первоначальной стоимости, которая в последующем увеличивается на сумму доли инвестора, признанной в прибыли дочернего предприятия после даты приобретения инвестиций, и уменьшается на сумму полученных дивидендов.

Пример 6. АО "Zodiac", использующее для учета инвестиций метод пропорционального распределения, 2 января 2000 года приобрело все акции с правом голоса АО "Alunel", после чего предоставило ему долгосрочный займ в размере 10 000 леев. Кроме того, в течение 2000 года в результате внутригрупповых операций между АО "Zodiac" и АО "Alunel" возникли текущие расчеты на сумму 14 000 леев.

Долгосрочный займ отражен в активе бухгалтерского баланса АО "Zodiac" по статье "Долгосрочная дебиторская задолженность", а в пассиве бухгалтерского баланса АО "Alunel" - по статье "Долгосрочный займ". Эти статьи элиминируются.

Краткосрочная дебиторская задолженность АО "Zodiac" элиминируется соответствующей краткосрочной кредиторской задолженностью АО "Alunel". Инвестиции АО "Zodiac" в дочернее предприятие элиминируются статьей "Уставный и добавочный капитал" бухгалтерского баланса АО "Alunel".

Дочерним предприятием АО "Alunel" в течение 2000 года получена прибыль в размере 44 000 леев. В соответствии с порядком консолидации прибыль дочернего предприятия, полученная им после даты его приобретения, подлежит включению в консолидированный финансовый отчет.

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса группы предприятий на 31 декабря 2000 года используется рабочая табл. 7, в которой на основе отдельных

бухгалтерских балансов АО "Zodiac" и АО "Alunel" с помощью необходимых корректировок рассчитываются консолидированные данные.

При составлении консолидированного бухгалтерского баланса группы предприятий на последующие после консолидации отчетные даты, как и при его составлении на дату консолидации, никакие бухгалтерские записи ни головное, ни дочернее предприятие не делают. Все корректировки отражаются только в рабочей таблице (см.табл.7).

Элиминирование (корректировки):

(1) элиминирование инвестиций АО "Zodiac" в акции АО "Alunel": уменьшаются инвестиции головного предприятия, а также уставный и добавочный капитал дочернего предприятия АО "Alunel" на 40 000 леев записью данной суммы по строке "инвестиции в связанные стороны", в гр. 4 "кредит", и по строке "Уставный и добавочный капитал", в гр. 3 "дебет";

(2) элиминирование долгосрочных займов: уменьшаются величины долгосрочной дебиторской задолженности головного предприятия "Zodiac" и долгосрочных займов дочернего предприятия "Alunel" на 10 000 леев. Уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности АО "Zodiac" отражается по строке "долгосрочная дебиторская задолженность", в гр. 4 "кредит", а уменьшение долгосрочных займов АО "Alunel" - по строке "Долгосрочные займы", в гр. 3 "дебет";

(3) элиминирование текущих расчетов: уменьшаются, с одной стороны, краткосрочная дебиторская задолженность головного предприятия "Zodiac" записью по строке "Кратко-срочная дебиторская задолженность (АО "Alunel")", в гр.4 "кредит", суммы 14 000 леев, а с другой стороны, - краткосрочные обязательства дочернего предприятия "Alunel" головному предприятию "Zodiac", для чего по строке "Краткосрочные обязательства связанным сторонам (АО "Zodiac")", в гр. 3 "дебет", записывается та же сумма - 14 000 леев.

Консолидированный бухгалтерский баланс группы указанных предприятий по состоянию на 31 декабря 2000 года, т.е. через год после даты консолидации, представлен в табл. 8.

15. Если статьи актива бухгалтерского баланса в отчетах одного из предприятий группы только частично погашают соответствующие обязательства, отраженные в отчетах другого предприятия, то при консолидации эти активы и соответствующая часть обязательств должны быть элиминированы.

Пример 7. АО "Universul" и АО "Dalan" входят в одну и ту же группу предприятий. При этом АО "Universul" владеет облигациями АО "Dalan" в сумме, равной 55 000 леев, а общая сумма облигационного займа последнего составляет 88 000 леев. В этом случае при консолидации выполняются следующие корректировки:

элиминируются долгосрочные инвестиции АО "Universul" в связанные стороны (в облигации АО "Dalan") в размере 55 000 леев;

уменьшаются на 55 000 леев долгосрочные обязательства АО "Dalan". Однако поскольку долгосрочные займы АО "Dalan" составляют 88 000 леев, разница, равная 33 000 леев (88 000 леев - 55 000 леев), является задолженностью АО "Dalan" внешним кредиторам, т.е. обязательством группы предприятий.

16. При выплате дочерним предприятием дивидендов головному предприятию происходит перераспределение чистой прибыли внутри группы предприятий, поэтому при консолидации следует исключить показатели дивидендов, выплаченных дочерним предприятием головному, а также дохода в виде дивидендов, признанного и полученного головным предприятием.

Меньшая часть дивидендов дочернего предприятия выплачивается акционерам, не входящим в группу предприятий, из доли меньшинства в чистой прибыли дочернего предприятия. Если эти дивиденды выплачены до даты составления консолидированного бухгалтерского баланса, то поправки в него не вносятся. Если же дивиденды объявлены, но не выплачены, то при консолидации доля меньшинства в дивидендах, соответствующая доле в собственном капитале дочернего предприятия и отраженная по

статье "Обязательства учредителям и другим участникам" в отдельном финансовом отчете дочернего предприятия, учитывается при определении величины "Доля меньшинства".

Пример 8. АО "Elcom", использующее для учета инвестиций метод пропорционального распределения, 1 января 1998 года приобрело 90% акций АО "Avîntul" за 145 000 леев. Превышение стоимости инвестиций над стоимостью собственного капитала (гудвилл) составляет 10 000 леев

$[145\ 000 \text{ леев} - (150\ 000 \text{ леев} \times 0,90)]$. Согласно учетной политике группы предприятий величина гудвилла амортизируется в течение 10 лет. Дочернее предприятие за первый после даты консолидации год деятельности получило чистую прибыль в размере 30 000 леев и объявило дивиденды на сумму 10 000 леев. За второй год деятельности группы предприятий чистый убыток дочернего предприятия составил 10 000 леев, но в соответствии со своей дивидендной политикой оно объявило дивиденды на сумму 5 000 леев (за счет нераспределенной прибыли прошлых лет).

Остаток инвестиций головного предприятия АО "Elcom" в дочернее предприятие АО "Avîntul" на 31 декабря 1998 и 1999 годов рассчитывается по методу пропорционального распределения (см.табл.9).

Для составления консолидированного финансового отчета группы указанных предприятий, включающего консолидированные бухгалтерский баланс и отчет о прибыли и убытках на 31.12.98 г. и 31.12.99 г., используются рабочие таблицы 10 и 11. В них на основе оборотных балансов головного предприятия "Elcom" и дочернего предприятия "Avîntul" с помощью необходимых корректировок рассчитываются консолидированные данные, при этом данные по кредиту счетов показываются в скобках, а по дебету - без скобок.

Элиминирование (корректировки):

(1) поскольку головное предприятие "Elcom" учитывает инвестиции в дочернее предприятие "Avîntul" по методу пропорционального распределения, величина его инвестиций в дочернее предприятие увеличивается на сумму прибыли, полученной дочерним предприятием (пропорционально доле купленных акций), и уменьшается на величину дивидендов, приходящихся головному предприятию. Так как дочернее предприятие "Avîntul" в 1998 году получило 30 000 леев чистой прибыли

(80 000 леев - 50 000 леев), то 90% от этой величины - 27 000 леев - являются доходом головного предприятия. Следовательно, головное предприятие "Elcom" должно увеличить свои инвестиции в дочернее предприятие на 27 000 леев.

Дочернее предприятие "Avîntul" объявило дивиденды на сумму 10 000 леев, из них 9 000 леев причитаются головному предприятию, которому на эту сумму следует уменьшить свои инвестиции в дочернее предприятие.

В рабочей таблице для составления консолидированного финансового отчета проводится первая корректировка:

а) исключается прибыль дочернего предприятия "Avîntul" и уменьшаются инвестиции головного предприятия "Elcom" на 27 000 леев;

б) исключаются дивиденды путем увеличения инвестиций в дочернее предприятие и уменьшения дивидендов, объявленных и начисленных. В рабочей табл. 10 увеличение инвестиций отражается в гр.3 "дебет", а уменьшение объявленных дивидендов - в гр.4 "кредит". Разница в 1 000 леев (10 000 леев - 9 000 леев) представляет собой дивиденды доли меньшинства;

(2) элиминируются 90% собственного капитала, для чего уменьшаются собственный капитал на 135 000 леев ($100\ 000 \text{ леев} \times 0,90 @ 50\ 000 \text{ леев} \times 0,90$) и инвестиции в дочернее предприятие - на такую же сумму. В рабочей таблице уменьшение собственного капитала отражается по стр.3.1. "Уставный и добавочный капитал" и по стр.3.2. "Нераспределенная прибыль", гр.3 "дебет", а уменьшение инвестиций - по стр.1.2. "Долгосрочные инвестиции в связанные стороны", гр.4 "кредит";

(3) определяется величина гудвилла. Так как стоимость инвестиций головного

предприятия "Elcom" составляет 163 000 леев (за 90% акций дочернего предприятия "Avîntul"), то превышение стоимости инвестиций над балансовой стоимостью собственного капитала дочернего предприятия (т.е. гудвилл) составляет 10 000 леев [163 000 леев - (27 000 леев @ 135 000 леев - 9 000 леев)]. В рабочей таблице сумма гудвилла отражается в гр.3 "дебет", а уменьшение инвестиций в дочернее предприятие на 10 000 леев - в гр. 4 "кредит";

⁽⁴⁾ начисляется амортизация гудвилла. В соответствии с учетной политикой, принятой группой предприятий, гудвилл амортизируется в течение 10 лет. Следовательно, за 1998 год амортизация составляет 1 000 леев (10 000 леев :

: 10 лет). В рабочей табл.10 данная сумма отражается по стр.6 "Расходы, в том числе по подоходному налогу", гр. 3 "дебет", и по стр.1.3. "Гудвилл", гр. 4 "кредит".

Порядок составления консолидированного финансового отчета группы предприятий на конец второго после даты консолидации года деятельности показан в рабочей табл. 11.

В сущности процедуры консолидации для каждого года осуществляются без учета предыдущих процедур.

Величина нераспределенной прибыли предприятий на 31.12.98 г.

(01.01.99 г.) рассчитана следующим образом:

АО "Elcom":

- остаток на 01.01.98 г. - 123 000 леев,
- чистая прибыль за 1998 год - 67 000 леев,
- остаток на 31.12.98 г. - 190 000 леев;

АО "Avîntul":

- остаток на 01.01.98 г. - 50 000 леев,
- чистая прибыль за 1998 год - 30 000 леев,
- объявленные дивиденды - (10 000) леев,
- остаток на 31.12.98 г. - 70 000 леев.

Элиминирование (корректировки):

⁽¹⁾ элиминируется чистый финансовый результат дочернего предприятия "Avîntul".

Так как в 1999 году чистый убыток дочернего предприятия составил 10 000 леев (50 000 леев -

- 60 000 леев), то головное предприятие "Elcom" зарегистрировало у себя 90% чистого убытка дочернего предприятия, т.е. 9 000 леев (10 000 леев x 0,90), уменьшив на эту сумму величину инвестиций. Поэтому в рабочей таблице инвестиции в дочернее предприятие увеличиваются, а убыток дочернего предприятия уменьшается на сумму 9 000 леев. Эта сумма отражается соответственно по стр.1.2. "Инвестиции в связанные стороны", гр.3 "дебет", и по стр. 7 "Чистый убыток дочернего предприятия", гр.4 "кредит".

Несмотря на то, что дочернее предприятие получило убыток, оно в соответствии со своей дивидендной политикой объявило о выплате дивидендов на сумму 5 000 леев. Из них головное предприятие признало 90%, т.е. 4 500 леев

(5 000 леев x 0,90), которые необходимо элиминировать. Поэтому в рабочей таблице инвестиции в дочернее предприятие увеличиваются записью по стр.1.2. "Инвестиции в связанные стороны", гр.3 "дебет", суммы 4 500 леев, и на эту же сумму уменьшаются объявленные и начисленные дивиденды. Уменьшение объявленных и начисленных дивидендов отражается по стр.8, гр.4 "кредит". Остальная часть (500 леев) - это дивиденды доли меньшинства и поэтому отражается в гр.6 "Доля меньшинства";

⁽²⁾ элиминируются 90% собственного капитала: в рабочей таблице в гр.3 "дебет" соответствующими записями по строкам 3.1. "Уставный и добавочный капитал" и 3.2. "Нераспределенная прибыль дочернего предприятия" уменьшается величина собственного капитала дочернего предприятия на 90 000 леев (100 000 леев x 0,90) и нераспределенной прибыли - на 63 000 леев (70 000 леев x 0,90). На сумму этих величин

уменьшаются инвестиции в дочернее предприятие путем записи суммы в размере 153 000 леев (90 000 леев @ 63 000 леев) по стр.1.2. "Инвестиции в связанные стороны", гр.4 "кредит";

⁽³⁾ определяется гудвилл (превышение зарегистрированных у головного предприятия инвестиций над величиной купленного собственного капитала): [149 500 леев - (100 000 леев @

@ 70 000 леев - 10 000 леев - 5 000 леев) x 0, 90] # 10 000 леев. В рабочей таблице величина гудвилла (10 000 леев) отражается по стр.1.3. "Гудвилл", гр.3 "дебет", а уменьшение инвестиций в дочернее предприятие на сумму 10 000 леев - по стр.1.2. "Инвестиции в связанные стороны", гр.4 "кредит";

⁽⁴⁾ начисляется амортизация гудвилла. Поскольку гудвилл амортизируется в течение 10 лет, за два года его амортизация составляет 2 000 леев. В рабочей таблице данная сумма отражается по стр.1.3. "Гудвилл", гр.4 "кредит", и в консолидированном бухгалтерском балансе величина гудвилла составит 8 000 леев. В расходы группы предприятий включается амортизация текущего года - 1 000 леев, а амортизация гудвилла за предыдущие периоды относится на нераспределенную прибыль головного предприятия, имеющуюся на 01.01.99 г. Поэтому в рабочей таблице по стр.6 "Расходы, в том числе по подоходному налогу", гр.3 "дебет", отражается увеличение расходов на 1 000 леев, а по стр.3.2. "Нераспределенная прибыль головного предприятия" - уменьшение нераспределенной прибыли на такую же сумму.

Консолидированные бухгалтерский баланс и отчет о прибыли и убытках группы предприятий на конец второго года деятельности после даты консолидации представлены соответственно в таблицах 12 и 13.

17. Если коммерческие операции осуществляются между предприятиями группы, то получение в результате таких операций прибыли одним из них не означает получение прибыли всей группой предприятий. Получение прибыли всей группой предприятий становится возможным лишь при продаже продукции (товаров, услуг) покупателям, не входящим в группу. В связи с этим при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках возникает необходимость элиминирования внутригрупповых нереализованных прибылей и внутригрупповых расходов, полученных в результате продажи продукции (товаров, услуг).

Такое элиминирование осложняется расхождениями во времени заключения сделок (например, внутригрупповые поставки могут быть произведены в одном отчетном периоде, а их продажа за пределы группы предприятий - в другом), а также наличием остатков товарно-материальных запасов и биологических активов на начало и конец отчетного периода, поскольку в них заключена нереализованная прибыль. Поэтому элиминирование необходимо при составлении как консолидированного отчета о прибыли и убытках, так и консолидированного бухгалтерского баланса.

Пример 9. Головное предприятие "Luceafarul", использующее для учета инвестиций метод пропорционального распределения, 1 марта 1999 года приобрело 80% акций дочернего предприятия "Vitacot". В отчетном периоде предприятие "Vitacot" продало головному предприятию партию товаров на сумму 450 000 леев. Уровень валовой прибыли, зарегистрированный дочерним предприятием, составляет 20%. Все товары проданы на конец года внешним покупателям, остатки товаров на начало и конец периода отсутствуют.

Из 450 000 леев головное предприятие оплатило дочернему только 337 500 леев, а сумма, равная 112 500 леев, включена в краткосрочную кредиторскую задолженность головного предприятия и краткосрочную дебиторскую задолженность дочернего предприятия.

При составлении консолидированных бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках группы предприятий в рабочей табл.14 осуществляют следующие корректировки:

⁽¹⁾ элиминируется прибыль дочернего предприятия: на 270 000 леев уменьшается прибыль дочернего предприятия (гр.3 "дебет") и на такую же сумму - инвестиции в

дочернее предприятие (гр.4 "кредит");

(2) элиминируются 80% купленного собственного капитала: уменьшаются уставный и добавочный капитал на 360 000 леев ($450\,000 \text{ леев} \times 0,80$) и нераспределенная прибыль дочернего предприятия - на 252 000 леев ($315\,000 \text{ леев} \times 0,80$), а также инвестиции в дочернее предприятие - на 612 000 леев ($360\,000 \text{ леев} @ 252\,000 \text{ леев}$);

(3) элиминируются внутригрупповые продажи: уменьшаются выручка от продаж и себестоимость продаж на 450 000 леев;

(4) уменьшаются краткосрочная дебиторская задолженность дочернего предприятия и краткосрочная кредиторская задолженность головного предприятия на 112 500 леев, т.е. на сумму, которую головное предприятие не оплатило дочернему.

18. Если одно из предприятий группы продало товары другому предприятию этой же группы, а последнее до даты составления консолидированного финансового отчета не перепродало их внешнему покупателю, то данные товары остаются запасами группы предприятий и прибыль от их продажи считается нереализованной. При составлении консолидированных финансовых отчетов на соответствующую сумму корректируются себестоимость продаж, отражаемая в консолидированном отчете о прибыли и убытках, и стоимость товарно-материальных запасов, отражаемая в консолидированном бухгалтерском балансе.

Пример 10. Предположим, что товары на сумму 90 000 леев, приобретенные головным предприятием "Luceafarul" у дочернего предприятия "Vitacot" (см. пример 9), не реализованы на сторону и включены в остатки товаров головного предприятия по состоянию на 31.12.99 г.

В данном случае при составлении консолидированного финансового отчета группы предприятий, кроме перечисленных в примере 9 четырех шагов элиминирования, осуществляется дополнительный - 5-й шаг;

(5) элиминируется нереализованная прибыль в остатках товарно-материальных запасов и биологических активов на конец года. В состав запасов товаров головного предприятия на конец года включены товары, купленные у дочернего предприятия, но не проданные на сторону. Их стоимость составляет

108 000 леев ($90\,000 \text{ леев} \times 1,2$), так как дочернее предприятие продало их головному предприятию с наценкой 20% (исходя из уровня валовой прибыли). Разница в размере

18 000 леев ($108\,000 \text{ леев} - 90\,000 \text{ леев}$) составляет валовую прибыль, которая считается реализованной - для дочернего предприятия, но нереализованной - для группы предприятий. Поскольку в консолидированном финансовом отчете отражаются операции только с внешними покупателями и исключается нереализованная прибыль, величина товарно-материальных запасов уменьшается до "первоначальной стоимости", т.е. до той, по которой их закупило дочернее предприятие на стороне, поэтому в рабочей табл. 15 себестоимость продаж увеличивается на 18 000 леев, а величина товарно-материальных запасов на конец года уменьшается на эту же сумму.

Консолидированные бухгалтерский баланс и отчет о прибыли и убытках группы предприятий по состоянию на 31.12.99 г. представлены соответственно в таблицах 16 и 17.

19. Если головное предприятие учитывает инвестиции в дочерние предприятия методом стоимости, то приобретенные инвестиции отражаются по первоначальной стоимости, которая в последующем не меняется. В этом случае при составлении консолидированных финансовых отчетов необходимо перейти от метода стоимости к методу пропорционального распределения. Такой переход позволяет при помощи одной корректировки в рабочей таблице провести консолидацию так же, как при учете инвестиций в дочерние предприятия - методом пропорционального распределения. Однако такой переход осуществляется только начиная со второго года деятельности после даты консолидации.

Для перехода от метода стоимости к методу пропорционального распределения

необходимо:

- определить долю головного предприятия в нераспределенной прибыли каждого дочернего предприятия за период от даты консолидации до начала текущего года. Для этого находится разница между величинами нераспределенной прибыли дочернего предприятия на начало текущего года и на дату консолидации, которая затем умножается на процент приобретения акций головным предприятием. В рабочей таблице на полученную сумму дебетуются инвестиции в дочернее предприятие и кредитуется нераспределенная прибыль головного предприятия;

- исключить дивиденды за текущий год, при этом в рабочей таблице дебетуется доход в виде дивидендов и кредитуется величина причитающихся головному предприятию дивидендов.

Пример 11. АО "Dalan" 2 января 1998 года приобрело 90% акций с правом голоса АО "Digas" за 290 000 леев. Нераспределенная прибыль последнего по состоянию на 01.01.98 г. равна 100 000 леев. АО "Dalan" в соответствии со своей учетной политикой учитывает инвестиции в

АО "Digas" по методу стоимости. Обобщенные данные о величине активов, пассивов, доходов, расходов, объявленных и начисленных дивидендов АО "Dalan" и АО "Digas" по состоянию на 31 декабря 1998 и 1999 годов представлены в табл. 18.

Для составления консолидированных бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках группы предприятий на 31.12.98 г. используют рабочую табл. 19.

Элиминирование (корректировки):

(1) элиминируются дивиденды: головное предприятие "Dalan" учитывает инвестиции в дочернее предприятие "Digas" по методу стоимости. При использовании этого метода в соответствии с НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия" предприятие "Dalan" отражает свои инвестиции в дочернее предприятие по первоначальной стоимости, которая впоследствии не меняется, признает доход в виде дивидендов от инвестиций в дочернее предприятие и отражает его в отчете о прибыли и убытках.

Так как дочернее предприятие "Digas" объявило дивиденды на сумму 20 000 леев, то головное предприятие "Dalan" признало из них 18 000 леев ($20\,000 \text{ леев} \times 0,90$). В связи с этим в рабочей таблице уменьшаются доход в виде дивидендов на 18 000 леев и величина объявленных дивидендов - на эту же сумму. Разница в размере 2 000 леев ($20\,000 \text{ леев} - 18\,000 \text{ леев}$) представляет собой дивиденды доли меньшинства;

(2) элиминируется доля (90%) головного предприятия "Dalan" в собственном капитале дочернего предприятия "Digas". Для этого уставный и добавочный капитал дочернего предприятия "Digas" уменьшается на 180 000 леев

($200\,000 \text{ леев} \times 0,90$), а его нераспределенная прибыль - на 90 000 леев ($100\,000 \text{ леев} \times 0,90$); уменьшаются и инвестиции головного предприятия в дочернее предприятие - на 270 000 леев ($180\,000 \text{ леев} @ 90\,000 \text{ леев}$);

(3) определяется величина гудвилла (превышения зарегистрированных у головного предприятия инвестиций над величиной купленного собственного капитала) - 20 000 леев [$290\,000 \text{ леев} - (200\,000 \text{ леев} @ 100\,000 \text{ леев}) \times 0,90$]. В рабочей таблице в гр.3 "дебет" по соответствующей строке отражается величина гудвилла и уменьшаются инвестиции в дочернее предприятие на сумму в размере 20 000 леев;

(4) начисляется амортизация гудвилла. Так как гудвилл амортизируется в течение 10 лет, то за 1998 год амортизация составляет 2 000 леев ($20\,000 \text{ леев} : 10 \text{ лет}$). Следовательно, в рабочей таблице, с одной стороны, нужно увеличить расходы - на 2 000 леев, а с другой - уменьшить величину гудвилла на такую же сумму.

Процедура составления консолидированного финансового отчета группы предприятий на второй год деятельности после даты консолидации показана в рабочей табл. 20.

Элиминирование (корректировки):

(C) осуществляется переход от метода стоимости к методу пропорционального распределения. Для этого рассчитывается доля головного предприятия в нераспределенной прибыли дочернего предприятия за два года: изменение

нераспределенной прибыли дочернего предприятия за 1998 и 1999 годы составляет 40 000 леев (140 000 леев - 100 000 леев), а доля головного предприятия в этой сумме - 36 000 леев (40 000 леев $\times$ 0,90). В рабочей таблице производится первая корректировка: увеличиваются инвестиции в дочернее предприятие на 36 000 леев и нераспределенная прибыль головного предприятия на такую же сумму;

⁽¹⁾ исключаются дивиденды за текущий год. В 1999 году дочерним предприятием объявлены дивиденды на сумму 10 000 леев, из них головное предприятие признало доход в виде дивидендов в размере 90% этой суммы, т.е. 9 000 леев. Для их элиминирования в рабочей таблице уменьшаются доход в виде дивидендов и величина дивидендов на 9 000 леев, причитающихся головному предприятию. Остальная часть дивидендов, равная 1 000 леев, - это дивиденды доли меньшинства;

⁽²⁾ элиминируются 90% собственного капитала: уменьшаются уставный капитал - на 180 000 леев (20 000 леев $\times$ 0,90) и нераспределенная прибыль - на 126 000 леев (140 000 леев $\times$ 0,90), а на сумму этих величин уменьшаются инвестиции в дочернее предприятие;

⁽³⁾ определяется превышение величины зарегистрированных у головного предприятия инвестиций над величиной купленного собственного капитала: [290 000 леев - (200 000 леев @ 100 000 леев -

- 20 000 леев - 10 000 леев) $\times$ 0,90] # 20 000 леев. В рабочей таблице отражается гудвилл путем записи в гр.3 "дебет" в соответствующей строке суммы в размере 20 000 леев и уменьшаются инвестиции в дочернее предприятие на эту же сумму;

⁽⁴⁾ начисляется амортизация гудвилла. Так как гудвилл амортизируется в течение 10 лет, то за 2 года (1998-1999 гг.) амортизация равна 4 000 леев [(20 000 леев : 10 лет) $\times$ 2 года]. Поэтому в рабочей таблице гудвилл уменьшается на 4 000 леев и в консолидированном бухгалтерском балансе его величина составит 16 000 леев. В расходы текущего года включаются 2 000 леев, а амортизация гудвилла за предыдущий год относится на нераспределенную прибыль головного предприятия, имеющуюся на 01.01.99 г. Следовательно, в рабочей таблице нераспределенная прибыль головного предприятия уменьшается на 2 000 леев соответствующей записью в гр.3 "дебет".

20. При составлении консолидированного финансового отчета на последующие после консолидации отчетные даты можно столкнуться с превышением убытков меньшинства в дочернем предприятии, включенном в данный отчет, над долей участия меньшинства в собственном капитале этого дочернего предприятия. В таком случае сумма превышения и все дальнейшие убытки, относящиеся к меньшинству, при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках вычитаются из доли большинства. Если дочернее предприятие в последующем получит прибыль, то вся она будет включаться в долю большинства до тех пор, пока убытки доли меньшинства, ранее отнесенные к доле большинства, не будут возмещены.

Пример 12. Головное предприятие "Iraida" владеет 80% акций с правом голоса дочернего предприятия "Selina". По состоянию на 1 января 1998 года величина собственного капитала АО "Selina" составляла 60 000 леев. В своем отдельном финансовом отчете за 1998 год АО "Selina" отразило полученный чистый убыток в размере 70 000 леев.

Головное предприятие "Iraida" при составлении консолидированного финансового отчета рассчитывает величину контролируемого результата и величину доли меньшинства в чистом убытке дочернего предприятия. Так, в данном случае на долю большинства в чистом убытке АО "Selina", т.е. к контролируемому группой предприятий результату, относятся 56 000 леев (70 000 леев $\times$ 0,80). Следовательно, доля меньшинства составляет 14 000 леев (70 000 леев $\times$

$\times$ 0,20), что на 2 000 леев превышает долю меньшинства в собственном капитале дочернего предприятия на начало 1998 года (60 000 леев $\times$ 0,20 # 12 000 леев). Поэтому головное предприятие "Iraida" к своей доле убытка добавит еще 2 000 леев, т.е. сумму превышения убытков, приходящихся на долю меньшинства в чистом убытке АО

"Selina", над долей меньшинства в его собственном капитале.

Таким образом, в консолидированном отчете о прибыли и убытках группы предприятий ("Iraida" - головное и "Selina" - дочернее) за 1998 год будут отражены контролируемые убытки в сумме 58 000 леев (56 000 леев @ 2 000 леев) и доля меньшинства в чистом убытке - 12 000 леев.

За 1999 год АО "Selina" получило чистую прибыль в размере 5 500 леев, из них 4 400 леев (5 500 леев x 0,80) принадлежат головному предприятию, а 1 100 леев (5 500 леев x 0,20) является долей меньшинства в чистой прибыли. Однако АО "Selina" в консолидированном отчете о прибыли и убытках за 1999 год всю прибыль отнесет к контролируемой прибыли, а по строке "Доля меньшинства в чистой прибыли" будет ноль. Это объясняется необходимостью компенсации поглощенных в 1998 году головным предприятием 2 000 леев убытка дочернего предприятия, приходящихся на долю меньшинства. Так как в 1999 году доле меньшинства принадлежат 1 100 леев прибыли АО "Selina", то вся эта сумма относится на покрытие убытков, поглощенных головным предприятием в 1998 году. Непокрытыми останутся 900 леев убытка (2 000 леев - 1 100 леев).

За 2000 год дочернее предприятие "Selina" получило

12 000 леев чистой прибыли, из которых доля головного предприятия равна 9 600 леев (12 000 леев x 0,80), а на долю акционеров, не входящих в группу предприятий и владеющих 20% акций с правом голоса АО "Selina", относится 2 400 леев. Однако в консолидированном отчете о прибыли и убытках группы предприятий "Iraida" и "Selina" за 2000 год будут отражены 10 500 леев по строке "Контролируемая чистая прибыль" и 1 500 леев (2 400 леев - 900 леев) по строке "Доля меньшинства в чистой прибыли", так как 900 леев будут использованы на компенсацию убытков по доле меньшинства, поглощенных ранее (в 1998 г.) головным предприятием.

Представление консолидированных финансовых отчетов (НСБУ 27, параграфы 22-23)

21. Головное предприятие представляет консолидированный финансовый отчет не реже одного раза в год своим акционерам (участникам), а также другим пользователям финансовой информации - в случаях, предусмотренных законодательством Республики Молдова.

Раскрытие информации

22. Головное предприятие в Приложении к консолидированному финансовому отчету в соответствии с параграфом 26 НСБУ 27 должно раскрыть дополнительную информацию, а именно:

списки дочерних предприятий, включенных и не включенных в консолидированные финансовые отчеты, с указанием их названий, страны регистрации и места нахождения, а также пропорций доли владения или соотношения имеющихся голосов;

причины невключения дочерних предприятий в консолидированные финансовые отчеты:

- названия предприятий, в которых более половины голосов прямо или косвенно принадлежит головному предприятию, но которые вследствие отсутствия контроля над ними не являются дочерними;

- характер взаимоотношений между головным и дочерними предприятиями, в которых головное предприятие не владеет прямо или косвенно более чем половиной голосов;

влияние приобретения (выбытия) дочерних предприятий на финансовое положение группы предприятий на отчетную дату на итоги деятельности за отчетный период.

Кроме того, головное предприятие в отдельных финансовых отчетах должно указать метод, используемый для учета инвестиций в дочерние предприятия.

Дата вступления комментариев в силу

23. Настоящие комментарии вступают в силу со дня их опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.