

ЭЛИМИНИРОВАНИЕ внутригрупповых оборотов при консолидации

Елена Ястребкова,

консультант направления финансового консультирования
ЗАО «Евроменеджмент»

Одним из этапов консолидации финансовой отчетности является элиминирование оборотов между компаниями группы. Эта работа требует от бухгалтера внимательности, знания процессов, происходящих в группе, и алгоритма вычислений. Рассмотрим элиминирование внутригрупповых оборотов на примере операций займов и продаж между компаниями группы.

Основные положения

Консолидированная отчетность отражает результаты деятельности группы компаний как единого целого. Если между компаниями осуществлялись хозяйственные операции, то при консолидации отчетности их влияние исключается. Этот процесс называется элиминированием внутригрупповых оборотов и в общем виде описывается в параграфе 25 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements).

Внутригрупповые обороты встречаются достаточно часто. Например, компании в составе вертикально интегрированного холдинга могут продавать друг другу продукцию для последующей ее переработки, или образованный внутри холдинга торговый дом может закупать продукцию у компаний группы.

При консолидации эти операции внутреннего оборота исключаются.

Личный опыт

Селезнёва Светлана, *руководитель управления учета и отчетности ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6» (Москва)*

Элиминирование внутригрупповых операций – один из самых трудоемких процессов при составлении консолидированной отчетности по МСФО. В нашей компании при закрытии отчетного периода бухгалтеры, ответственные за отдельные участки учета, производят сверку внутригрупповых оборотов. Таким образом сокращается время консолидации отчетности, так как при этом уже нет необходимости выявлять расхождения и доначисления.

В компании, составляющей консолидированную отчетность, необходимо:

- организовать единую систему учета по внутригрупповым операциям во всем холдинге. На-

пример, в нашей компании при продаже внутри группы товары учитываются по единому методу, единообразно начисляются проценты по внутригрупповым займам и т.д.;

- выстроить прозрачную организационную структуру группы, в которой бы четко распределялись функции отдельных юридических лиц. В нашей группе есть управляющая компания, и при покупке аптечной сети, в которой функционирует аналогичная структура, ее реорганизуют. Созданы также специализированная компания, осуществляющая оптовую продажу товара другим компаниям группы, и компания, которая занимается сдачей помещений в аренду;
- автоматизировать составление матрицы внутригрупповых балансов и операций. Это сводные таблицы, которые заполняются по каждому счету отдельно. В столбцы и строки вносятся компании группы, а в клетку пересечения между ними – значения данного счета по соответствующим компаниям. Эти значения должны быть одинаковыми. В нашей сети автоматизация выделения и сверки внутригрупповых операций проходит в рамках внедрения Oracle E-Business Suite. В перспективе все внутрифирменные операции и балансы будут учитываться на отдельных счетах, и на их основании будет составляться матрица соответствия.

Консолидируется отчетность материнской и дочерних компаний, подготовленная в соответствии с принципами МСФО. Для элиминирования внутригрупповых оборотов каждая компания вместе со стандартным пакетом отчетности должна предоставлять спи-

сок внутренних оборотов, в который включается информация обо всех операциях внутри группы, например, таких как:

- продажи и покупки внутри группы и полученная при этом прибыль;
- движение денежных средств, выдача или получение займов, процентов, дивидендов внутри группы;
- списание закупленных по внутреннему обороту запасов в производство;
- реализация готовой продукции, изготовленной с использованием активов, приобретенных у внутреннего контрагента;
- постановка на учет и начисление амортизации на внеоборотные активы, закупленные внутри группы.

Эти сведения необходимы, поскольку в стоимости запасов и основных средств, закупленных по внутреннему обороту, может находиться доля прибыли внутреннего оборота предприятия-продавца, которую необходимо исключить.

Примеры элиминирования внутригрупповых операций

Рассмотрим примеры составления консолидированного баланса, отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств. Пример консолидации будет охватывать несколько отчетных периодов для иллюстрации перехода внутригрупповых остатков из одного периода в другой.

Группа «А» состоит из двух компаний – материнской («М») и дочерней («Д»). Материнская компания владеет 100% капитала дочерней. Рассмотрим несколько типовых

Таблица 1 Список внутренних оборотов компаний группы «А» за I квартал 2006 года, руб.

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Выданные займы	10.01.06	«Д»	100	–
«Д»	Полученные займы	10.01.06	«М»	100	–

Таблица 2 Консолидация балансов группы компаний «А» за I квартал 2006 года, руб.

Статья баланса	Значения статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	–	150	–	150
Запасы	200	450	–	650
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	1000	900	600	1300
Кредиторская задолженность	400	300	–	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Итого	1000	900	600	1300

Таблица 3 Консолидация отчетов о движении денежных средств группы компаний «А» за I квартал 2006 года, руб.

Показатель	Значение статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Остаток на начало периода	50	100	–	150
Поступления от клиентов	3000	2000	–	5000
Выплаты поставщикам	(2800)	(1900)	–	4700
Полученные займы	–	100	100	–
Выданные займы	(100)	–	(100)	–
Чистый прирост денежных средств	100	200	–	300
Остаток на конец периода	150	300	–	450

хозяйственных операций по выдаче займа и продаже товара.

Выдача займа внутри группы

В I квартале 2006 года материнская компания («М») выдала дочерней («Д») заем на сумму 100 руб. Список внутренних оборотов компаний представлен в табл. 1 на с. 55.

Последний столбец «Прибыль внутреннего оборота» остается пустым, поскольку при выдаче и получении займа прибыль не образу-

ется. При консолидации балансов компаний значения в одинаковых статьях отчетности суммируются, и из итоговой суммы вычитаются корректирующие поправки (см. табл. 2).

1. При консолидации балансов исключается «балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащая материнской компании» (параграф 22 (а) МСФО (IAS) 27). В ряде случаев при этом может появиться гуд-

вил¹. Данный этап консолидации балансов повторяется в каждом периоде независимо от наличия внутренних оборотов. В нашем примере исключаются 500 руб. из активов (статья «Инвестиции в компанию «Д»») и пассивов (статья «Акционерный капитал»).

2. Исключаются остатки, возникшие в результате внутригрупповых хозяйственных операций, как указывается в параграфе 24 МСФО (IAS) 27. В данном случае исключается заем в размере 100 руб. от материнской компании. Он отражается только в индивидуальных балансах компаний «М» и «Д».

Консолидированные значения баланса (столбец 5) получаются путем сложения одноименных статей балансов материнской и дочерней компаний и последующего вычитания корректирующих поправок.

Сумма корректирующих поправок для активов и пассивов должна быть одинаковой (в примере она составляет 600 руб.), поскольку если в активах есть определенная сумма внутригрупповых оборотов, то такая же сумма должна быть и в пассивах.

В отчете о прибыли и убытках выдача и получение займа не отражаются, поэтому рассмотрим элиминирование данной операции при составлении консолидированного отчета о движении денежных средств. При корректировке показателей, ведущих к сокращению денежных средств, корректирующая поправка является отрицательной, то есть при элиминировании выданного займа составляет -100 руб. (см. табл. 3). В столбце «Корректирующие поправки» отчета о движении денежных средств внутригрупповые операции повторяются в том же виде, в каком они отражены в отчетности отдельных компаний группы.

Выдача и получение займа внутри группы никак не повлияли на ее суммарный чистый прирост и остатки денежных средств. Их ито-

говые значения являются результатом операций с внешними контрагентами (в данном случае клиентами и поставщиками).

Продажа продукции внутри группы

Во II квартале 2006 года дочерняя компания продала материнской продукцию на сумму 200 руб., которая включала 50 руб. прибыли. Продукция до конца квартала оставалась в запасах компании «М». Оплата товара в отчетном периоде произведена не была. Других операций компании не осуществляли.

В списке внутренних оборотов компания «Д» указывает данную продажу и полученную от нее прибыль в размере 50 руб. Компания «М» указывает покупку, а показатель «Прибыль внутреннего оборота» оставляет незаполненным, поскольку информация о прибыли продавца ей недоступна (см. табл. 4 на с. 58).

По группе компаний никаких продаж внешним покупателям не производилось, следовательно, никакой прибыли группа в целом не получила. Движение товара осуществлялось внутри группы.

Отражение этой операции в отчетности компаний и ее исключение при консолидации представлены в табл. 5 на с. 58.

При составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках вносятся корректирующие поправки: выручка дочерней компании от продажи на внутреннем рынке 200 руб., себестоимость этой продажи – 150 руб. и прибыль внутреннего оборота – 50 руб. Прибыль внутреннего оборота вычисляется путем вычитания корректирующей поправки по себестоимости из корректирующей поправки по выручке.

Поскольку в данном периоде у группы компаний не было никаких операций на внешнем рынке, то в консолидированном отчете о прибыли и убытках это никак не отража-

¹ Об учете гудвила см. статью «Особенности составления консолидированного баланса по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 50). – Примеч. редакции.

Таблица 4 Список внутренних оборотов материнской и дочерней компаний за II квартал 2006 года, руб.

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Покупка стального бруса, арт. № 15987	12.05.06	«Д»	200	–
«Д»	Продажа стального бруса, арт. № 15987	12.05.06	«М»	200	50

Таблица 5 Консолидация отчетов о прибылях и убытках группы компаний «А» за II квартал 2006 года, руб.

Показатель	Значения статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Выручка	–	200	200	0
Себестоимость	–	(150)	(150)	0
Прибыль	–	50	50	0

Таблица 6 Консолидация балансов группы компаний «А» за первое полугодие 2006 года, руб.

Показатель	Значение статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	–	350	200	150
Запасы	400	300	50	650
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	1200	950	850	1300
Кредиторская задолженность	600	300	200	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Прибыль	–	50	50	–
Итого	1200	950	850	1300

Таблица 7 Список внутренних оборотов материнской компании «М» за III квартал 2006 года, руб.

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Продажа стального бруса внешним контрагентам, арт. № 15987	07.08.06	«Д»	160	–

ется. Операция по продаже внутри группы полностью элиминируется путем вычитания корректирующих поправок.

Консолидация балансов группы представлена в табл. 6.

1. Как и при консолидации балансов компаний за I квартал необходимо исключить стоимость инвестиций в компанию «Д» и акционерного капитала компании «Д» (то есть по 500 руб. в активах и пассивах).

2. Исключаются остатки, возникшие в отчетности компаний при осуществлении операций внутри группы.

Поскольку с займом, выданным дочерней компании в I квартале, никаких изменений не произошло, корректирующие поправки в 100 руб. в статьях «Выданные займы» и «Полученные займы» повторяются и во II квартале. Операция по выдаче займа была произведена в предыдущем отчетном периоде, однако внутригрупповой остаток по этой операции остался в балансах компаний в текущем периоде.

При отражении операции по продаже продукции внутри группы компания «Д» показала увеличение своей дебиторской задолженности на 200 руб. по сравнению с I кварталом, поскольку продукция не была оплачена. Компания «М» показала увеличение кредиторской задолженности на ту же сумму. При консолидации эти суммы заносятся в столбец «Корректирующие поправки» в статьи задолженности группы компаний.

Компания «Д» продала продукцию себестоимостью 150 руб., поэтому ее запасы уменьшились на эту сумму. При продаже компания «Д» получила прибыль в размере 50 руб., которую и указала в своих пассивах. Данная сумма указывается в корректирующих поправках статьи «Прибыль», так как группа компаний в целом никакой прибыли не получила.

Компания «М» приобрела продукцию на 200 руб. и отразила увеличение запасов на эту величину. В данную сумму включены 50 руб. прибыли внутреннего оборота, то есть

Международные стандарты финансовой отчетности

Прогресс на пути перехода на МСФО

11-го и 12-го декабря 2006 года, гостиница "Националь", Москва

Подтвердите участие до 10-го ноября и сэкономьте до £200!

Советы экспертов и обновления МСФО от следующих организаций:

Ирина Соловова,
ERNST & YOUNG

Леонид Шнейдман,
МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

Михаил Киселев,
ФОНД НСФФ

Олег Островский,
ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ
РОССИИ

Лариса Горбатова,
ЗОЛОТОДОБЫВАЮЩАЯ
КОМПАНИЯ "ПОЛЮС"

Дмитрий Вайнштейн,
ERNST & YOUNG

Игорь Аверчев,
ФОНД РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ПРЕДСТАВИТЕЛЬ ОАО
«СВЯЗЬИНВЕСТ»

Игорь Журавлёв,
"ПОСТГРЭДЮЗИТ-РАУ",
МЕЖДУНАРОДНАЯ
АССОЦИАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ

Фианна Джесвер,
ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ ОЭСР ПО
КОРПОРАТИВНЫМ ВОПРОСАМ

Игорь Беликов,
РОССИЙСКИЙ ИНСТИТУТ
ДИРЕКТОРОВ, ФКЦБ РОССИИ

Евгений Трусов,
ERNST & YOUNG

Юлия Кочетыгова,
STANDARD & POOR'S

Кристоф Фонтено, MAZARS

Ирина Москаленко,
АУДИТОРСКАЯ КОМПАНИЯ
«МАРИЛЛИОН»

Сергей Харитонов,
АУДИТОРСКАЯ КОМПАНИЯ
«МАРИЛЛИОН»

Марина Лях,
VISTA FOREIGN BUSINESS
SUPPORT (VFBS)

"У России появилась возможность внедрить качественную систему финансовой отчетности, которая значительно улучшит функционирование рынка капиталов и сделает привлекательными внутренние инвестиции"

Джедфри Митчелл, Европейская Федерация Бухгалтеров, Великобритания

Подтвердите Ваше участие сегодня:

Тел.: +44 (0) 20 7017 7313

Факс: +44 (0) 20 7393 0313

Эл.почта: esivtsova@iirtld.co.uk

Интернет: www.iir-conferences.com/IFRS-Russia

Arranged by



IIR Ltd.

Lead Sponsor



Quality In Everything We Do

Endorsed by



Official Publications



Специальное предложение читателям "Финансового Директора"! Сэкономьте дополнительные £100

Для того, чтобы получить эту скидку, пожалуйста, зарегистрируйтесь до 10 ноября и цитируйте VIP No: KM1805FDAD

реклама

Таблица 8 Консолидация отчетов о прибылях и убытках группы компаний «А» за III квартал 2006 года, руб.

Показатель	Значения статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 - ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Выручка	250	–	0	250
Себестоимость	(160)	–	$(40) = (160) \times 25\%$	$(120) = (160) - (40)$
Прибыль	90	–	$(40) = 0 - 40$	$130 = 250 - 120$

Таблица 9 Консолидация балансов группы компаний «А» за 9 месяцев 2006 года, руб.

Показатель	Значение статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 - ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	250	350	200	400
Запасы	240	300	$10 = 40 \times 25\%$	530
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	1290	950	810	1430
Кредиторская задолженность	600	300	200	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Прибыль	90	50	$10 = 50 - 40$	$130 = 90 + 50 - 10$
Итого	1290	950	810	1430

стоимость запасов материнской компании завышена на 50 руб., и реальная себестоимость данных запасов для группы компаний составляет 150 руб. В консолидированном балансе группы необходимо отразить эти запасы по их себестоимости, для чего в статью «Запасы» вносится корректирующая поправка в размере 50 руб. (см. табл. 6 на с. 58).

Консолидированные балансы группы «А» за I и II кварталы идентичны. Прежними остались как валюта баланса, так и значение отдельных статей активов и пассивов. Опе-

рация по внутренней продаже никак не изменила финансового состояния группы компаний в целом: фактически продукция лишь переместилась со склада компании «Д» на склад компании «М».

Продажа продукции, закупленной по внутреннему обороту, внешним контрагентам

В III квартале материнская компания продала часть продукции, купленной ранее у дочернего общества, на внешний рынок. Про-

дукция стоимостью 160 руб. была продана за 250 руб., и получена прибыль в размере 90 руб.

В этом случае часть внутригрупповой прибыли, содержащейся в стоимости запасов компании «М», стала реализованной, то есть вошла в стоимость продукции, проданной внешним контрагентам. Эта прибыль, полученная ранее дочерней компанией, стала реальной прибылью группы компаний и должна быть отражена в консолидированной отчетности. Часть прибыли компании «Д» осталась нереализованной, так как входит в стоимость непроданных запасов материнской компании.

Поскольку компания «М» закупила продукцию на внутреннем рынке, она указывает операцию продажи в своем списке внутренних оборотов (см. табл. 7 на с. 58). Столбец «Прибыль внутреннего оборота» материнская компания не заполняет, поскольку не знает доли прибыли дочернего общества в составе проданных запасов. У компании «Д» в этом квартале вообще нет никаких операций.

Вся выручка от продажи получена на внешнем рынке, поэтому при формировании консолидированного отчета о прибыли и убытках она не корректируется (см. табл. 8).

Поскольку себестоимость продажи у материнской компании завышена, то необходимо вычесть из нее прибыль дочерней. Доля прибыли дочерней компании в себестоимости продажи и оставшихся запасах материнской составляет 25% ($50/200 \times 100$). Корректирующая поправка по прибыли, то есть прибыль внутреннего оборота, определяется путем вычитания корректирующей поправки по себестоимости из корректирующей поправки по выручке. В III квартале прибыль внутреннего оборота получилась отрицательная, но это не означает убытка. Напротив, прибыль

группы компаний увеличивается на данную сумму, поскольку прибыль в составе активов группы становится реализованной при продаже данных активов на внешний рынок.

Баланс дочерней компании не изменился и повторяет баланс за первое полугодие. Материнская компания в III квартале отразила дебиторскую задолженность в размере 250 руб. и уменьшение запасов на 160 руб. (см. табл. 9). Необходимо рассчитать долю прибыли дочернего общества, которая осталась в запасах компании «М». Это делается с помощью такой же пропорции: стоимость оставшихся запасов, закупленных на внутреннем рынке, равная 40 руб. ($200 - 160$), умножается на долю прибыли дочерней компании в этих запасах, то есть на 25%. Получается, что стоимость запасов материнской компании завышена на 10 руб., эта сумма элиминируется.

В пассивах компании «М» отражается прибыль от продажи продукции на внешний рынок, то есть 90 руб. Однако реальная прибыль группы компаний больше, поскольку в результате продажи внешнему контрагенту была реализована прибыль дочерней компании, содержащаяся в стоимости продукции. Чтобы это отразить, необходимо внести в баланс корректирующую поправку в размере прибыли внутреннего оборота. Она вычисляется при консолидации отчетов о прибыли и убытках за III квартал и составляет – 40 руб. Поскольку при составлении баланса учитываются операции компании за все время с начала года, прибыль внутреннего оборота, полученную в III квартале, необходимо сложить с прибылью внутреннего оборота за первое полугодие. В итоге нереализованная прибыль внутреннего оборота за 9 месяцев составила 10 руб., поскольку большая часть активов, содержащих прибыль внутреннего оборота, была реализована на внешний рынок. ■