

УДК 657.375.6

МСФО: НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ

Евдокимович А.А., ACCA DipIFR, аудитор, Исполнительный директор Союза Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров, соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства», УО «БГЭУ»

Аннотация. Согласно пункту 15 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» на дату приобретения покупатель должен классифицировать или обозначить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО (IFRS). В свою очередь, одна из целей МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций. В статье автором подробно рассматривается вопрос раскрытия информации об учетной политике при слияниях и поглощениях (M&A).

Ключевые слова: свободные балансы (концернов, объединений).

Введение. В процессе проведения исследования и разработки конкретных форм консолидированной финансовой отчетности, которые бы отвечали требованиям международных стандартов финансовой отчетности и практически имели бы возможность быть составленными и представленными в Республики Беларусь с учетом национального законодательства, можно констатировать следующее. В настоящее время отсутствует как синтетическая, так и аналитическая информация, агрегируемая посредством бухгалтерского учета, которая способна выступить информационной базой и стать действующим инструментом для проведения последующей процедуры консолидации.

В этой связи представляется необходимым разработать систему синтетического бухгалтерского учета, которая позволит практически реализовать саму идею составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с рекомендациями международных стандартов и существующими белорусскими реалиями [4].

Таким образом, План счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 не способен на своих счетах агрегировать информацию, адекватную для целей составления консолидированной финансовой отчетности. В этой связи, для того, чтобы свести к минимуму процесс проведения значительных корректировочных записей, предлагается адаптировать действующий план счетов бухгалтерского учета непосредственно под процедуру консолидации. Это позволит оптимизировать процесс составления консолидированной финансовой отчетности и послужит связующим информационным звеном между отчетностями материнской и дочерних компаний, входящих в периметр консолидации.

Методические и методологические основы синтетического учета внутригрупповых расчетных операций.

В данном параграфе ставится акцент на совершенствование системы синтетического бухгалтерского учета расчетных операций между участниками хозяйственных отношений в рамках корпоративной группы. Это связано с тем, что первоначально именно эти операции приводят к возникновению тех транзакций, которые при консолидации объективно имеют свои количественных и качественных изменения в ту или иную сторону [2].

В соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» в разделе «Требования к учету» в подразделе «Процедуры консолидации» пункт (с) остатки внутригрупповых обязательств, возникающие между организациями, входящими в состав группы должны быть полностью удалены из консолидированной финансовой отчетности [3].

Акцентируем, что организации с целью максимизации прибыли осуществляют свою деятельность через посредство дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании (связанные (аффилированные) стороны). Это эмпирически выражено в том, что

связанные стороны заключают сделки, в которые, при прочих равных условиях, не вступают не связанные стороны. Именно с этой целью и создаются корпоративные группы и их отдельные финансовые отчетности не способны в своих рамках репрезентировать количественное влияние этих хозяйственных операций на всю группу в целом как единого экономического агрегата, и соответственно, их интерференцию на финансовое положение и состояние.

В этой связи финансовое положение и финансовое состояние групп компаний в определенной степени детерминированы по отношению к наличию связанных (аффилированных) сторон и такого типа информация должна быть отражена в финансовой отчетности для целей ее достоверности.

Как было указано ранее, действующий типовой план счетов не предусматривает в своей структуре того или иного счета, который аккумулировал бы в себе информацию подобного типа.

При отражении на счетах бухгалтерского учета расчетных операций, планом счетов предусмотрены активно-пассивные счета, которые с своей аналитической структуре не содержат данных между какими видами хозяйствующих субъектов эти операции совершаются (аффилированными или не аффилированными). К этим счетам относятся:

1. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
2. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Субконто к этим счетам являются «поставщик», «подрядчик», «исполнитель» и «покупатель», «заказчик» соответственно [1].

При совершении хозяйственных операций при приобретении товаров, работ, услуг permanently подлежит отражению в рамках бухгалтерского учета налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам на одноименном счете 18. А при реализации товаров, работ, услуг покупателям возникает обязанность начислять НДС на реализованную продукцию с использованием субсчета 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг». То есть в данном случае можно говорить о взаимообусловленной «парности» счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

По этой причине нами предлагается при разработке системы счетов расчетов для целей консолидированной отчетности учитывать эту корреляцию и при разработке аналитических субсчетов четко проводить их соответствие, что в последствии послужит действенным инструментом их взаимоисключения.

Таким образом методологической основой для построения счетов расчетов второго и третьего порядка на наш взгляд представляется следующая аналитика, базирующаяся на степени контроля над приобретаемой организацией:

1. Расчеты с материнской организацией;
2. Расчеты с дочерними организациями;
3. Расчеты между дочерними организациями;
4. Расчеты с ассоциированными организациями;
5. Расчеты с совместно контролируемыми организациями.

В таблицах, представленных ниже, раскрыты содержание и структура счетов расчетов при приобретении товаров, работ, услуг с присвоенной ей кодировкой.

Такое представление информации в рамках системы счетов расчетов синтетического учета, во-первых, позволит агрегировать информацию, необходимую для проведения процедуры консолидации по трем направлениям (метод приобретения, метод долевого участия, метод пропорциональной консолидации), во-вторых, послужит инструментом раскрытия и представления информации об аффилированных лицах как таковых, которая в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» обязательна к отражению в отдельном разделе консолидированной финансовой отчетности [4], в-третьих, сведет с минимуму трудоемкие выборки и расчеты, необходимые для нивелирования внутригрупповых остатков по расчетным операциям, и необходимость составлять дополнительные корректировочные записи.

На основании предложенных счетов и субсчетов, основные хозяйственные операции при приобретении товаров, работ, услуг между аффилированными лицами, раскрывающие логику применения предлагаемых счетов, представлены в таблице 3

Таблица 1. – Предлагаемая структура и содержание счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Наименование счета	Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60/1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
	60/2 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками»	60/2/1 «Расчеты с материнской организацией»; 60/2/2 «Расчеты с дочерними организациями»; 60/2/3 «Расчеты между дочерними организациями»; 60/2/4 «Расчеты с ассоциированными организациями»; 60/2/5 «Расчеты с совместно контролируемыми организациями».

Примечание – собственная разработка.

Таблица 2. – Предлагаемая структура и содержание счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Наименование счета	Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка
18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам услугам»	18/1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам услугам»	
	18/2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам услугам от аффилированных организаций»	18/2/1 «Дочерней организацией от материнской организации»; 18/2/2 «Материнской организацией от дочерних организаций»; 18/2/3 «Дочерней от дочерних организаций»; 18/2/4 «От ассоциированных организаций»; 18/2/5 «От совместно контролируемых организаций».

Примечание – собственная разработка.

Таблица 3. – Корреспонденция счетов по учету расчетов с аффилированными поставщиками и подрядчиками

Содержание хозяйственной операции	Сумма, р.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Дочерняя организация – материнская организация			
Приобретены и оприходованы материалы от материнской организации	200	10 «Материалы»	60/2/1 «Расчеты с материнской организацией»
Отражен НДС подлежащий уплате материнской компании	40	18/2/1 «Дочерней организацией от материнской»	60/2/1 «Расчеты с материнской организацией»
Перечислены денежные средства, причитающиеся материнской компании за приобретенные материалы	240	60/2/1 «Расчеты с материнской организацией»	51 «Расчетные счета»
Материнская организация – дочерняя организация			
Материнской организацией приняты работы подрядчика, которым является дочерняя компания	1 000	08 «Вложения в долгосрочные активы»	61/2/2 «Расчеты с дочерними организациями»
Отражен НДС подлежащий уплате дочерней организации	200	18/2/2 «Материнской организацией от дочерних организаций»	61/2/2 «Расчеты с дочерними организациями»
Перечислены денежные средства, причитающиеся дочерней компании за выполненные работы	1 200	61/2/2 «Расчеты с дочерними организациями»	51 «Расчетные счета»
Дочерняя организация – ассоциированная организация			
Дочерней организацией приобретены основные средства у организации, являющейся ассоциированной	3 000	08 «Вложения в долгосрочные активы»	60/2/4 «Расчеты с ассоциированными организациями»
Отражен «входящий» НДС, подлежащий уплате ассоциированной компании	600	18/2/4 «От ассоциированных организаций»	60/2/4 «Расчеты с ассоциированными организациями»
Перечислены денежные средства, причитающиеся ассоциированной организации за приобретенные основные средства	3 600	60/2/4 «Расчеты с ассоциированными организациями»	51 «Расчетные счета»

Примечание – собственная разработка.

Таким образом, из таблицы видно каким образом отражается информация о расчетных операциях происходящих между аффилированными организациями при приобретении товаров, работ, услуг. И, таким образом, в конце отчетного периода при наличии внутригрупповых остатков, которые должны быть исключены в процессе консолидации финансовой отчетности, вся необходимая информация для этих целей в наглядном виде отражена на предложенных счетах бухгалтерского учета того или иного порядка.

В случае если организация, входящая в корпоративную группу, является покупателем, то руководствуясь той же логикой, предлагается следующая структура и содержание счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и соответственно 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (таблицы 4 и 5):

Таблица 4. – Предлагаемая структура и содержание счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Наименование счета	Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	62/1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
	62/2 «Расчеты с аффилированными покупателями и заказчиками»	62/2/1 «Расчеты с материнской организацией»; 62/2/2 «Расчеты с дочерними организациями»; 62/2/3 «Расчеты между дочерними организациями»; 62/2/4 «Расчеты с ассоциированными организациями»; 62/2/5 «Расчеты с совместно контролируемыми организациями».

Примечание – собственная разработка.

Таблица 5. – Предлагаемая структура и содержание субсчета 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка	Наименование субсчета третьего порядка
68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	68/2/1 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	
	68/2/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг аффилированным лицам»	68/2/2/1 «Материнской организации»; 68/2/2/2 «Дочерней организации»; 68/2/2/3 «Между дочерними организациями»; 68/2/2/4 «Ассоциированной организации»; 68/2/2/5 «Совместно контролируемой организации».

Примечание – собственная разработка.

Далее в таблице 6 приведем набор хозяйственных операций при реализации продукции, товаров, работ услуг аффилированным лицам и корреспонденцию счетов по ним.

Отражение хозяйственных операций по учету расчетов с аффилированными покупателями и заказчиками на предложенных субсчетах выявит образовавшиеся внутригрупповые остатки по дебиторской задолженности и отразит налог на добавленную стоимость, который подлежит полному или частичному исключению по взаимным обязательствам между аффилированными организациями.

Таблица 6. – Содержание хозяйственных операций и корреспонденция счетов по учету расчетов с аффилированными покупателями и заказчиками.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, р	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Дочерняя организация – Материнская организация			
Выставлен счет материнской организации за реализованную ей продукцию	5 000	62/2/1 «Расчеты с материнской организацией»	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ¹
Начислен НДС на стоимость реализованной продукции	834	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	68/2/2/1 «Материнской организации»
Материнская организация – Дочерняя организация			
Материнская организация реализовала основные средства дочерней организации	1 500	62/2/2 «Расчеты с дочерней организацией»	91 «Прочие доходы и расходы» ²
Начислен НДС на стоимость реализованных основных средств	250	91 «Прочие доходы и расходы»	68/2/2/2 «Дочерней организации»
Дочерняя организация – Совместно контролируемая организация			
Выставлен счет дочерней организацией за оказаны консультационные услуги совместно контролируемой организации	250	62/2/5 «Расчеты с совместно контролируемыми организациями»	91 «Прочие доходы и расходы»
Начислен НДС на стоимость оказанных услуг		91 «Прочие доходы и расходы»	68/2/2/5 «Совместно контролируемой организации».

Примечание – собственная разработка.

Заключение. Подводя итог необходимо отметить, что в настоящее время бухгалтерским учетом не предусмотрено достаточного инструментария для аккумуляции на своих счетах информации, позволяющей составлять консолидированную отчетность группы компаний как одного хозяйствующего субъекта. В этой связи, предложены новые аналитические счета, которые образуют новую систему консолидированного бухгалтерского учета и выступят необходимой и достаточной информационной базой для целей консолидации в рамках проведения расчетных операций. Методологической основой предложенных новых субсчетов послужил принцип «контроля». Это позволяет четко отслеживать между какими аффилированными организациями происходят хозяйственные операции, какие суммы подлежат исключению из отчетности без проведения дополнительных расчетов и какой метод консолидации применять при осуществлении тех или иных транзакций с теми или иными организациями.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP , 2014.
2. International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations" (IFRS 3) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
3. International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" (IFRS 10) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
4. International Accounting Standard 1 "Presentation of financial statements" (IAS 1) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.

IFRS: SOME ASPECTS OF THE PREPARATION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ON THE ELEMENTS OF RECEIVABLES AND PAYABLES IN THE STATEMENT OF FINANCIAL POSITION IN MERGERS AND ACQUISITIONS

Yeudakimovich Aliaksei, ACCA DipIFR, auditor, Partner on audit RSM Bel Audit Ltd, Postgraduate student "Accounting, analysis and audit in the sectors of the national economy", Belarusian State Economic University

Summary. According to item 15 *International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 "Business Combinations"* at the acquisition date, the acquirer shall classify or designate the identifiable assets acquired and liabilities assumed as necessary to apply other IFRSs subsequently. In its turn, the one of the objective of *International Financial Reporting Standard (IFRS) 10 « Consolidated Financial Statements»* is disclosure of accounting policies. In article the author in details consider the issue on disclosure of accounting policies in mergers and acquisitions (M&A).

Key words: available balances (concerns, associations)

¹ Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в данной таблице приведен для наглядности. Для целей консолидации его структура и содержание будут раскрыты в параграфе 3.2.

² Счет 90 «Прочие доходы и расходы» представлен для отражения логики хозяйственной операции. Его структура и содержание будут раскрыты в параграфе 3.2.