



## НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

### «Консолидированная бухгалтерская отчетность»



**Т.Н. РЫБАК,**

начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь, доцент, аудитор, *DipIFR*, кандидат экономических наук

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 (далее — постановление № 46) *утвержден* Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» (далее — национальный стандарт). Постановление № 46 вступает в силу с **1 января 2015 г.**

Постановлением № 46 *признается утратившим силу* с 1 января 2015 г. постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14 декабря 2006 г. № 161, которым были утверждены Инструкция по

бухгалтерскому учету совместной деятельности, Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиций в зависимые хозяйственные общества, Инструкция по бухгалтерскому учету раскрытия информации об аффилированных лицах.

В соответствии с национальным стандартом **консолидированная бухгалтерская отчетность** (далее — консолидированная отчетность) — это бухгалтерская отчетность, **составляемая по группе организаций** как бухгалтерская отчетность единой организации.



Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее — Закон о бухгалтерском учете) и национальным стандартом установлено, что консолидированная отчетность составляется по *следующим группам организаций*:

- холдинг;

- хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества;
- унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Состав групп организаций в соответствии с национальным стандартом представлен в таблице.

Таблица

**Состав групп организаций в соответствии с национальным стандартом**

Группа организаций	Материнское предприятие	Дочернее предприятие	Ассоциированное предприятие
Холдинг	Управляющая компания холдинга	Дочерняя компания холдинга	—
Хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества	Хозяйственное общество, имеющее унитарные предприятия и (или) дочерние хозяйственные общества и (или) зависимые хозяйственные общества	Унитарное предприятие хозяйственного общества, дочернее хозяйственное общество	Зависимое хозяйственное общество
Унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия	Унитарное предприятие, имеющее дочерние унитарные предприятия	Дочернее унитарное предприятие	—

**Состав консолидированной отчетности** коммерческих организаций установлен в пункте 1 статьи 15 Закона о бухгалтерском учете. Годовая и квартальная консолидированная отчетность состоят из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, примечаний к консолидированной отчетности. Месячная консолидированная отчетность состоит из бухгалтерского баланса.

**Формы консолидированной отчетности устанавливаются материнской организацией самостоятельно.** Материнская организация может применять формы индивидуальной бухгалтерской отчетности (далее — индивидуальная отчетность), установленные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111, с изменениями и дополнениями, в которые при необходимости вносятся дополнительные реквизиты и сведения.

Используемая при консолидации **индивидуальная отчетность** организаций, объединенных в группу организаций, **должна быть составлена на одну и ту же отчетную дату с применением одинаковых способов ведения бухгалтерского учета.**

При составлении консолидированной отчетности принимается во внимание **дата приобретения** материнским предприятием дочернего или ассоциированного предприятия, под которой понимается дата регистрации холдинга или дата, на которую материнское предприятие становится способным прямо и (или) косвенно (через иных физических и (или) юридических лиц) определять решения либо оказывать влияние на принятие решений дочернего или ассоциированного предприятия.

В национальном стандарте определен порядок суммирования **показателей индивидуальной отчетности материнского предприятия и его дочерних предприя-**



**тий** с учетом даты приобретения, порядок исключения показателей, возникающих в связи с совершением хозяйственных операций между организациями, объединенными

в группу организаций (далее — внутригрупповые операции), а также порядок расчета деловой репутации (гуд-вилла), неконтролирующей доли и других показателей.

## пример

Материнское предприятие предоставило дочернему предприятию краткосрочный заем в сумме 100 млн. руб. и за отчетный период начислила сумму процентов за пользование этим займом 2 млн. руб. На отчетную дату обязательства по основному долгу и процентам дочерним предприятием не погашены.

В процессе консолидации показателей индивидуальной отчетности материнского и дочернего предприятий исключаются следующие суммы, возникшие в связи с совершением указанной хозяйственной операции: 100 млн. руб. из краткосрочных финансовых вложений и краткосрочных займов, 2 млн. руб. из доходов по инвестиционной деятельности и расходов по финансовой деятельности.

Отдельные показатели консолидированной отчетности корректируются на сумму **нереализованной прибыли (убытка)** — прибыли (убытка), образовавшейся в отчетном периоде в результате совершения внутригрупповых операций, и находящейся в пределах группы организаций на конец отчетного периода. Например, в консолидированную отчетность не включаются возникающие в связи с совершением внутригрупповых операций между материнским и дочерним

предприятиями суммы выручки (доходов) от реализации запасов в отчетном периоде и суммы фактической себестоимости реализованных запасов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода. На суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящиеся на эти запасы, корректируются себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг или прочие расходы по текущей деятельности и остаток запасов на конец отчетного периода.

## пример

В отчетном периоде материнское предприятие реализовало своему дочернему предприятию материалы за 150 млн. руб., которые числились в бухгалтерском учете материнского предприятия в сумме 100 млн. руб. На конец отчетного периода материалы находились на складе дочернего предприятия, т.е. в пределах группы организаций.

В консолидированной отчетности за отчетный период на сумму нереализованной прибыли 50 млн. руб. (150 – 100) уменьшается остаток запасов и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на конец отчетного периода и увеличивается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг за отчетный период.

В случае превышения стоимости долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия над стоимостью доли собственного капитала дочернего предприятия, при-

надлежащей материнскому предприятию, на дату приобретения возникает **гуд-вилл**, сумма которого отражается в консолидированной отчетности по отдельной статье в составе долгосрочных активов.



## пример

Материнское предприятие осуществило долгосрочные финансовые вложения в уставный фонд дочернего предприятия в сумме 12 000 млн. руб. в связи с приобретением 80 % собственного капитала дочернего предприятия, равного на дату приобретения 10 000 млн. руб.

Стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, на дату приобретения составила 8 000 млн. руб. ( $10\,000 \times 80 : 100$ ), сумма гуд-вилла — 4 000 млн. руб. ( $12\,000 - 8\,000$ ).

Если доля материнского предприятия в уставном фонде дочернего предприятия составляет менее 100 %, то в консолидированной отчетности по отдельной статье без включения в состав собственного капитала отражается сумма неконтролирующей доли,

рассчитываемая путем умножения суммы собственного капитала дочернего предприятия на конец отчетного периода на выраженную в процентах долю собственного капитала этого дочернего предприятия, не принадлежащую материнскому предприятию.

## пример

Доля материнского предприятия в уставном фонде дочернего предприятия составляет 80 %. Собственный капитал дочернего предприятия на отчетную дату равен 12 000 млн. руб.

Сумма неконтролирующей доли составляет 2 400 млн. руб. ( $12\,000 \times (100 - 80) : 100$ ).

В национальном стандарте определен порядок **пересчета долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд ассоциированного предприятия** с учетом сформировавшейся с даты приобретения до конца отчетного периода совокупной прибыли (убытка) ассоциированного предприятия.

Долгосрочные финансовые вложения в уставный фонд ассоциированного предприятия пересчитываются путем суммирования величины собственного капитала ассоцииро-

ванного предприятия на конец отчетного периода, скорректированной на выраженную в процентах долю собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащую материнскому предприятию, и суммы гуд-вилла, возникшего на дату приобретения.

Чистая прибыль (убыток) и прочая совокупная прибыль (убыток) ассоциированного предприятия корректируются на выраженную в процентах долю собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащую материнскому предприятию.

## пример

Материнское предприятие 1 января отчетного года осуществило долгосрочные финансовые вложения в уставный фонд ассоциированного предприятия в сумме 4 000 млн. руб. в связи с приобретением 40 % собственного капитала ассоциированного предприятия, равного на эту дату 10 000 млн. руб. Гуд-вилл на дату приобретения не возник ( $4\,000 - 10\,000 \times 40 : 100 = 0$ ). За отчетный год у ассоциированного предприятия чистая прибыль (убыток) составила 200 млн. руб., прочая совокупная прибыль (убыток) не возникла. Внутригрупповые операции между материнским и ассоциированными предприятиями в отчетном периоде не осуществлялись.



В консолидированной отчетности долгосрочные финансовые вложения в ассоциированное предприятие отражаются в сумме 4 080 млн. руб.  $((10\ 000 + 200) \times 40 : 100)$ , доходы по инвестиционной деятельности увеличиваются на сумму 80 млн. руб.  $(200 \times 40 : 100)$ .

В национальном стандарте установлены требования к содержанию **примечаний к консолидированной отчетности**, в которых помимо сведений, содержащихся в примечаниях к индивидуальной отчетности, указывается информация о внутригрупповых операциях, о порядке пересчета в белорусские рубли выраженных в иностранной валюте показателей индивидуальной отчетности дочерних и ассоциированных предприятий, а также о хозяйственных операциях, совершенных между связанными сторонами. К последним согласно национальному стандарту относятся аффилированные лица хозяйственного общества, а также унитарные предприятия, собственники имущества и (или) руководители которых являются од-

ними и теми же физическими лицами или состоят в близком родстве или свойстве.

Порядок и сроки **представления консолидированной отчетности** устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение консолидированной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации (п. 6 ст. 16 Закона о бухгалтерском учете). Если дата представления консолидированной отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления консолидированной отчетности считается следующий за ним рабочий день (ч. 2 п. 10 национального стандарта).

НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ ● НОВОСТИ



## ПРЕЗИДЕНТ ПОДПИСАЛ УКАЗ О СПИСАНИИ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ

Президент Беларуси Александр Лукашенко 19 декабря подписал Указ № 599 «О списании курсовых разниц», сообщили в пресс-службе белорусского лидера.

В соответствии с документом *организациям (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций) предоставлено право списать накопленные на 31 декабря 2014 г. курсовые разницы* в составе расходов будущих периодов за счет доходов будущих периодов в пределах сумм накопленных курсовых разниц и добавочного капитала, сформированного за счет переоценки основных средств.

В случае если сумм добавочного капитала недостаточно для списания всего объема курсовых разниц, накопленных в составе расходов будущих периодов, несписанная их часть относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Применение такого способа списания курсовых разниц позволит избежать увеличения их отрицательного влияния на результаты финансовой деятельности организаций.

*Уточнен порядок* отражения курсовых разниц для целей налогового учета при их списании в порядке, определенном этим Указом. В частности, *устанавливается*, что такие курсовые разницы не включаются в состав внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении, т.е. не являются убытками для целей налогообложения.

Кроме того, *установлено*, что аккредитивы в иностранной валюте и кредиторская задолженность, погашение которой осуществляется в форме аккредитива, не переоцениваются. Данный подход соответствует международным стандартам финансовой отчетности.

По информации БЕЛТА