



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСФО® 10 Консолидирани финансови отчети



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 10 Консолидирани финансови отчети

Обхват и определения

През м. май 2011 г. МССС публикува пакет от пет стандарта, които определят изисквания за групово счетоводство: консолидация, счетоводно отчитане на съвместни споразумения и асоциирани предприятия. Тези стандарти са известни като „консолидационен пакет“ и включват:

- МСФО 10 Консолидирани финансови отчети
- МСФО 11 Съвместни Предприятия
- МСФО 12 Оповестяване на дялови участия в други предприятия
- МСС 27 Индивидуални финансови отчети
- МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия

Група от компании (корпоративна група) е икономическа единица, състояща се от предприятие майка и неговите дъщерни предприятия. Консолидираните финансови отчети са от решаващо значение за вземащите решения, тъй като те са основни източници на информация, използвана от заинтересованите страни за вземане на решения относно корпоративната група.

МСФО 10 изисква предприятието майка да изготвя консолидирани финансови отчети. Предприятие майка е „предприятие, което контролира едно или повече предприятия“. Консолидираните финансови отчети се определят като „финансовите отчети на дадена група, в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на предприятието майка и на неговите дъщерни предприятия са представени като такива на едно стопанско предприятие.“

МСФО 10 установява принципи за представяне и изготвяне на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие контролира едно или повече други предприятия. Освен методологията за консолидация, МСФО 10 съдържа насоки как да се определи нивото на контрол върху предприятието, в което е инвестирано.

МСФО 10 изисква предприятието майка да представи консолидиран финансов отчет, който отразява финансовото състояние и резултатите както на предприятието майка, така и на дъщерните предприятия като цяло. Дъщерно предприятие е „предприятие, което се контролира от друго предприятие“. Групата е съставена от предприятие майка и неговите дъщерни предприятия. Нивото на контрол над предприятието, в което е инвестирано, е ключовият критерий при определяне на контрола. Правомощия са „съществуващи права, които предоставят възможност към момента да се ръководят съответните дейности“, а „съответни дейности“ са „дейности на предприятието, в което е инвестирано, които оказват съществено въздействие върху възвръщаемостта на споменатото предприятие“.

Основни въпроси

Контрол

Моделът на консолидация в МСФО 10 се основава на контрола. Принципът, който е основен за изготвянето на консолидирани финансови отчети, има пряка връзка с правомощията за контрол

над дъщерно дружество от страна на дружеството майка. Отчитащо се предприятие е предприятие, което е длъжно консолидира в своите отчети отчетите на предприятията, които контролира. МСФО 10 се прилага за всички компании, които контролират една или повече компании. Въпреки това, МСФО 10 включва определение за контрол и увеличава изискванията, които трябва да се имат предвид, докато се решава дали дадено предприятие (инвеститор) има контрол върху предприятие, в което е инвестирано.

Принципът на контрол е установен като база за консолидиране. Инвеститора решава дали е предприятие майка или не в зависимост от това как прилага принципа на контрол. Ролята на принципа на контрол в процеса на консолидация е представена на Фигура 1.

Фигура 1. Контрол и консолидация



Ако инвеститора има контрол над предприятието, в което е инвестирано, той се определя като „предприятие майка“ а контролираното предприятие е „дъщерно предприятие“. Методът на счетоводно отчитане съгласно МСФО 10 се нарича „консолидация“.

Съгласно МСФО 10, Инвеститора има правомощия в предприятието, в което е инвестирано, когато разполага със съществуващи права, които се изразяват в три основни форми на контрол (МСФО 10.7): (вж. също Фигура 2)

- правомощия в предприятието, в което е инвестирано – съществуващи права, които му дават възможност към дадения момент да ръководи дейностите, които оказват съществено въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано (съответни дейности)
- излагане на или права върху променливите приходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано
- възможност да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта на инвеститора

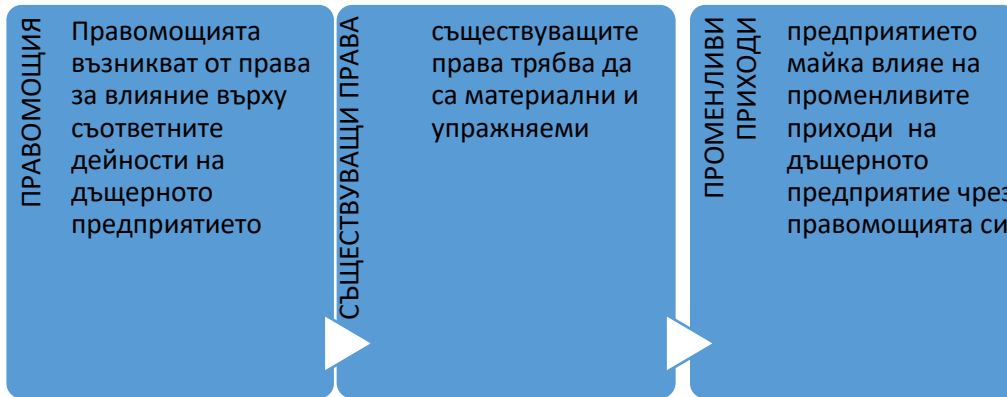
Фигура 2. Принцип на контрол



Контролът се изразява в правомощия, излагане на или права върху променливите приходи и възможност за използване на правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

МСФО 10 обвързва правомощията и възвръщаемостта, като въвежда изискване инвеститорът да може да използва тези правомощия, за да повлияе на възвръщаемостта си. Дефиницията за контрол в МСФО 10 запазва концепцията за „правомощия и възвръщаемост“, но също така се фокусира върху способността да се насочват съответните дейности, които влияят на възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано.

Фигура 3. Елементи на контрол



Както се вижда от Фигура 3, правомощията произтичат от правата. Какво прави съществуващите права материални и упражняеми? Такива права могат да бъдат прости (напр. чрез права на глас и/или потенциално право на глас) или сложни (напр. включени в договорни споразумения). Упражняването на съществуващите права (и тяхната материалност) може да произтича от (но не обезателно) притежаването на правата на глас в предприятие майка. Въпреки това, понякога правата могат да бъдат материални, въпреки че в момента не могат да бъдат упражнени. Например, когато правото на глас се отнасят само до административни задачи, те не могат да имат значителен ефект върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, и резултатът се контролира от предприятието майка.

Инвеститорът може лесно да определи дали има правомощия или не, ако има мажоритарен дял от правата на глас. В случай, че контролът чрез право на глас не може да бъде ясно определен, за да може да се направи оценка на правомощията инвеститорът разглежда доказателства дали разполага с възможност на практика да ръководи еднолично съответните дейности. Съответните дейности са дейности на предприятието, в което е инвестирано, които значително влияят върху променливата възвръщаемост на предприятието, в което е инвестирано. За много инвеститори набор от оперативни и финансови дейности оказват значително влияние върху възвръщаемостта им. Променливата възвръщаемост на дъщерното предприятие се изразява основно в дивиденди. Такава възвръщаемост трябва да има потенциала да варира в резултат на резултатите на предприятието, в което е инвестирано, и може да бъде положителна, отрицателна или и двете. Ако предприятието майка има правомощията да влияе на размера на тези възвръщаемости, това означава, че предприятието-майка контролира дъщерното предприятие.

Съответните дейности на дъщерно дружество може да включват продажба и покупка на стоки или услуги, управление на финансови активи, избор, придобиване или разпореждане с активи, проучване и разработване на нови продукти или процеси, определяне на структура на финансиране или получаване на финансиране. За да влияе на тези съответни дейности, съществуващите права на предприятието майка трябва да бъдат материални.

Когато инвеститорът, който притежава права за вземане на решения (предприятие с права за вземане на решения), преценява дали контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, той определя дали е принципал или агент. Когато определя дали е агент, предприятието с права за вземане на решения разглежда няколко фактора, като например възнаграждението, на агента и др.

Инвеститор, който притежава само права на защита, не може да има правомощия върху предприятие, в което е инвестирано, и следователно не може да го контролира. Защитните права са предназначени да защитават интереса на техния притежател без да му дават правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за което тези права се отнасят.

ПРИМЕР 1: КОНТРОЛ ЧРЕЗ ДОГОВОРНО СПОРАЗУМЕНИЕ

Фирма Blue Star притежава 30% от обикновените акции с право на глас на фирма Red Moon. Останалите акционери поотделно не притежават повече от 3%. Blue Star има договорно споразумение с Red Moon, което ме дава правомощия да контролира производствения процес на Red Moon.

Има ли фирма Blue Star контрол на фирма Red Moon?

Blue Star няма мажоритарен дял от правата на глас. Въпреки това Blue Star има контрол върху Red Moon на основание на договорното споразумение, което дава правомощия на Blue Star върху вземането на решения относно производствения процес (съответна дейност).

Изисквания за отчитане

Съгласно МСФО 10, ако предприятие майка има контрол върху едно или повече дъщерни предприятия, предприятието майка трябва да представя консолидирани финансови отчети за групата.

Изготвяне на консолидирани финансови отчети

Консолидираните финансови отчети обединяват индивидуалните финансови отчети на предприятието майка и на дъщерните предприятия въз основа на консолидационни процедури съгласно изискванията за отчитане в МСФО 10. Предприятието майка изготвя консолидирани финансови отчети, като прилага единни счетоводни политики за едни и същи сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.

Консолидационни процедури

В консолидираните финансови отчети отделните финансови отчети на предприятието майка и на дъщерните предприятия се обединяват по позиции. Предприятието майка и дъщерните предприятия трябва да използват еднообразни счетоводни политики и отчетни периоди.

Консолидационната процедура включва: МСФО 10.Б86)

- обединяване на съответните активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци на предприятието майка с тези на неговите дъщерни предприятия
- приспадане на балансовата сума на инвестицията на предприятието майка във всяко от дъщерните предприятия, както и дела на предприятието майка в собствения капитал на всяко от дъщерните предприятия с отчитане на всяка свързана репутация
- пълно елиминиране на вътрешногруповите активи и пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци, свързани със сделки между предприятия от групата.

Вътрешногруповите сделки трябва да бъдат елиминирани напълно, за да може групата компании да изготвя консолидирани финансови отчети като едно предприятие. По този начин само сделките на предприятията от групата с предприятия извън групата, включени във техните финансовите отчети, се включват в консолидираните финансови отчети.

ПРИМЕР 2: ИЗГОТВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАН ОТЧЕТ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ

При изготвянето на консолидирания отчет за финансовото състояние има различни опции в зависимост от разликата между балансовата стойност на инвестицията на компанията майка във всяко дъщерно предприятие и собствения капитал на всяко дъщерно предприятие поради репутация или неконтролиращи участия. Следните примери обясняват различните ситуации, които могат да възникнат.

Балансова стойност на инвестицията на компанията майка = собствения капитал на дъщерното предприятие

Предприятие майка А притежава 100% от собствения капитал на дъщерно предприятие В. Индивидуалните отчети за финансовото състояние на А и В преди консолидацията са както следва:

Отчет за финансовото състояние на предприятието майка А (ВЕ)

Парични средства	5 000	Плащания	3 000
Вземания (В)	6 000	Акционерен капитал	11 000
Инвестиции (В)	10 000	Неразпределена печалба	7 000
Общо активи	21 000	Общо пасиви и собствен капитал	21 000

Отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие В (ВЕ)

Парични средства	10 000	Плащания (А)	6 000
Материални запаси	7 000	Дългосрочни задължения	1 000
		Акционерен капитал	9 000
		Неразпределена печалба	1 000
Общо активи	17 000	Общо пасиви и собствен капитал	17 000

Чрез елиминиране към датата на придобиване; балансовата стойност на инвестицията на компанията майка в дъщерното предприятие и собственият капитал на дъщерното предприятие се елиминират. По този начин сумата на инвестицията на компанията майка и собственият капитал на дъщерното предприятие не са включени в консолидирания отчет за финансовото състояние. Ако се приеме, че активите и пасивите на дъщерното предприятие В отразяват тяхната справедлива стойност и дъщерното предприятие В дължи 6 000 ВЕ на компанията майка А; работният лист за елиминиране ще бъде както следва:

Работен лист (ВЕ)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Парични средства	5 000	10 000			15 000
Вземания (В)	6 000			6 000	-
Материални запаси		7 000			7 000
Инвестиции (В)	10 000			10 000	-
Плащания	3 000	6 000	6 000		3 000
Дългосрочни задължения		1 000			1 000
Акционерен капитал	11 000	9 000	9 000		11 000
Неразпределена печалба	7 000	1 000	1 000		7 000

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Плащания	6 000
Dr. Акционерен капитал	9 000
Dr. Неразпределена печалба	1 000
Cr. Вземания	6 000
Cr. Материални запаси	10 000

Консолидиран отчет за финансовото състояние (ВЕ)

Парични средства	15 000	Плащания	3 000
Материални запаси	7 000	Дългосрочни задължения	1 000
		Акционерен капитал	11 000
		Неразпределена печалба	7 000
Общо активи	22 000	Общо пасиви и собствен капитал	22 000

Балансова стойност на инвестицията на компанията майка > собствения капитал на дъщерното предприятие

Предприятие майка А притежава 100% от собствения капитал на дъщерно предприятие В. Индивидуалните отчети за финансовото състояние на А и В преди консолидацията са както следва:

Отчет за финансовото състояние на предприятието майка А (ВЕ)

Активи	4 000	Плащания	2 100
Инвестиции (В)	1 500	Акционерен капитал	3 250
		Неразпределена печалба	150
Общо активи	5 500	Общо пасиви и собствен капитал	5 500

Отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие В (ВЕ)

Активи	2 000	Плащания	750
		Акционерен капитал	1 200
		Неразпределена печалба	50
Общо активи	2 000	Общо пасиви и собствен капитал	2 000

В този случай; балансовата стойност на инвестицията на предприятието майка (1 500 ВЕ) е по-голяма от собствения капитал на дъщерното предприятие В (1 250 ВЕ). Тази ситуация ще доведе до признаване на репутация в консолидирания отчет за финансовото състояние.

За инвестицията на предприятието майка А и елиминирането на собствения капитал на дъщерното предприятие В, вписването в работния лист от предприятието майка А ще бъде както следва (приемаме, че балансовата стойност на нетните активи на дъщерното предприятие В е равна на справедливата стойност):

Работен лист (ВЕ)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Активи	4 000	2 000			6 000
Инвестиции (В)	1 500			1 500	-
Плащания	2 100	750			2 850
Акционерен капитал	3 250	1 200	1 200		3 250
Неразпределена печалба	150	50	50		150
Репутация (1 500-1 250)			250		250

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Акционерен капитал	1 200
Dr. Неразпределена печалба	50
Dr. Репутация	250
Cr. Инвестиции	1 500

Консолидиран отчет за финансовото състояние (ВЕ)

Активи	6 000	Плащания	2 850
Репутация	250	Акционерен капитал	3 250
		Неразпределена печалба	150
Общо активи	6 250	Общо пасиви и собствен капитал	6 250

Ако приемем, че справедливата стойност на нетните активи на Дъщерно предприятие В е 1300 ВЕ, което е с 50 ВЕ повече от тяхната балансова стойност, работният лист за елиминирание и консолидираният отчет за финансовото състояние ще бъдат както следва:

Работен лист (ВЕ)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Активи	4 000	2 000	50		6 050
Инвестиции	1 500			1 500	-
Плащания	2 100	750			2 850
Акционерен капитал	3 250	1 200	1 200		3 250
Неразпределена печалба	150	50	50		150
Корекция на спр. ст-т			50	50	
Репутация (1 500-1 300)			200		200

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Активи	50	
Cr. Корекция на спр. ст-т		50
Dr. Акционерен капитал	1,200	
Dr. Неразпределена печалба	50	
Dr. Репутация	200	
Dr. Корекция на спр. ст-т	50	
Cr. Инвестиции		1 500

Консолидиран отчет за финансовото състояние

Активи	6 050	Плащания	2 850
Репутация	200	Акционерен капитал	3 250
		Неразпределена печалба	150
Общо активи	6 250	Общо пасиви и собствен капитал	6 250

Балансова стойност на инвестицията на компанията майка < собствения капитал на дъщерното предприятие

Предприятие майка А притежава 100% от собствения капитал на дъщерно предприятие В. Индивидуалните отчети за финансовото състояние на А и В преди консолидацията са както следва:

Отчет за финансовото състояние на предприятието майка А (ВЕ)

Активи	4 000	Плащания	2 100
Инвестиции (В)	1 250	Акционерен капитал	3 000
		Неразпределена печалба	150
Общо активи	5 250	Общо пасиви и собствен капитал	5 500

Отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие В (ВЕ)

Активи	2 250	Плащания	750
		Акционерен капитал	1 400
		Неразпределена печалба	100
Общо активи	2 250	Общо пасиви и собствен капитал	2 250

В резултат на бизнес комбинацията, балансовата стойност на инвестицията на предприятието майка (1 250 ВЕ) е по-висока от собствения капитал на дъщерното предприятие В (1 500 ВЕ). След преглед на процедурите, използвани за измерване на сумите, предприятието майка трябва да признае получената печалба от бизнес комбинацията в печалба или загуба на датата на придобиване.

Работният лист за елиминирание и консолидираният отчет за финансовото състояние ще бъде както следва:

Работен лист (ВЕ)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Активи	4 000	2 250			6 250
Инвестиции (В)	1 250			1 250	
Плащания	2 100	750			2 850
Акционерен капитал	3 000	1 400	1 400		3 000
Неразпределена печалба	150	100	100		150
Бизнес комбинация				250	250

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Акционерен капитал	1 400
Dr. Неразпределена печалба	100
Cr. Инвестиции	1 250
Cr. Бизнес комбинация	250

Консолидиран отчет за финансовото състояние

Активи	6,250	Плащания	2,850
		Акционерен капитал	3,000
		Неразпределена печалба	150
		Приход от бизнес комбинация	250
Общо активи	6,250	Общо пасиви и собствен капитал	6,250

Неконтролиращи участия (НКУ)

Предприятието отнася печалбата или загубата и всеки компонент на друг всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия. Предприятието отнася също така общия всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия. Делът в печалбата или загубата и промените в собствения капитал, които се разпределят на предприятието майка и неконтролиращите участия, се определя само въз основа на съществуващите дялови участия в собствеността. (МСФО 10.Б94, МСФО 10.Б89)

Предприятието отнася също така общия всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия. (МСФО 10.Б94)

Определяне на репутация и неконтролиращи участия към датата на придобиване

На датата на придобиване изчисляването както на репутацията, така и на неконтролиращите участия преди транзакциите, изискващи елиминиране между компаниите, включени в групата, представлява началото на процеса на консолидация. МСФО 10 препраща към МСФО 3 Бизнес комбинации за такива транзакции на датата на придобиване.

Предприятието майка оценява придобитите активи и поетите пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване.

Неконтролиращо участие е “собствен капитал в дъщерно предприятие, който не е относим, било то пряко или непряко, към предприятие майка”.

Ако предприятието майка притежава по-малко от 100% от дъщерното предприятие, се използва различна процедура за изготвяне на консолидираните финансови отчети. В такива случаи неконтролиращите участия се признават като отделна позиция в раздел собствен капитал на консолидирания отчет за финансовото състояние. Съществуват два метода за оценяване на неконтролиращите участия в консолидирания отчет за финансовото състояние: (МСФО 3.19)

- (а) справедливата стойност (на базата на пазарните цени на дяловете на дъщерното предприятие)
- (б) пропорционалният дял на съществуващите инструменти на собственост в признатите стойности на разграничимите нетни активи на придобиваното предприятие.

Тъй като неконтролиращите участия могат да бъдат изчислени по два различни начина, сумата на репутацията също ще се различава според използвания метод.

Пример 3 : Неконтролиращи участия

Предприятие майка А притежава 80% от собствения капитал на Дъщерно предприятие Б. 20% от акциите на дъщерно предприятие Б се притежават от неконтролиращи участия. Към датата на придобиване балансовата стойност на нетните активи на дъщерното предприятие е 4 000 BE. Справедливата стойност на нетните активи е 4 800 BE. Предприятието майка решава да признае неконтролиращите участия, като използва метода на пропорционалният дял на нетните активи, а не по справедливата стойност.

Съгласно процедурите за консолидация, неконтролиращите участия трябва да бъдат изчислени и представени в консолидирания отчет за финансовото състояние. Отделните отчети за финансовото състояние на А и Б преди консолидацията са както следва:

Отчет за финансовото състояние на предприятието майка А (ВЕ)

Активи	7 000	Плащания	1 000
Инвестиции (В)	5 000	Акционерен капитал	9 000
		Неразпределена печалба	2 000
Общо активи	12 000	Общо пасиви и собствен капитал	12 000

Отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие В (ВЕ)

Asset	4 000		
		Акционерен капитал	2 500
		Неразпределена печалба	1 500
Общо активи	4 000	Общо пасиви и собствен капитал	4 000

Работен лист (ВЕ)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Активи	7 000	4 000	800		11 800
Инвестиции (В)	5 000			5 000	
Плащания		1 000			1 000
Акционерен капитал	9 000	2 500	2 500		9 000
Неразпределена печалба	2 000	1 500	1 500		2 000
Репутация (5 000 – 80%*4 800)			1 160		1 160
Корекция на спр. ст-т (4 800-4 000)			800	800	-
Неконтролиращи участия (20%*4 800)				960	960

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Активи 800
Cr. Корекция на спр. ст-т 800

Dr. Акционерен капитал 2 500
Dr. Неразпределена печалба 1 500
Dr. Репутация 1 160
Dr. Корекция на спр. ст-т 800
Cr. Материални запаси 5 000
Cr. Неконтролиращи участия 960

Консолидиран отчет за финансовото състояние

Активи	11 800	Плащания	1 000
Репутация	1 160	Акционерен капитал	9 000
		Неразпределена печалба	2 000
		Неконтролиращи участия	960
Общо активи	12 960	Общо пасиви и собствен капитал	12 960

Да предположим, че предприятието майка реши да признае неконтролиращите участия по метода на справедливата стойност при пазарна цена на дъщерното предприятие от 5000 BE.

Работен лист (BE)

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. В	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
			Дебит	Кредит	
Активи	7 000	4 000	1 000		12 000
Инвестиции (В)	5 000			5 000	
Плащания		1 000			1 000
Акционерен капитал	9 000	2 500	2 500		9 000
Неразпределена печалба	2 000	1 500	1 500		2 000
Репутация (5 000 – 80%*5 000)			1 000		1 000
Корекция на спр. ст-т (5 000-4 000)			1 000	1 000	-
Неконтролиращи участия (20%*5 000)				1 000	1 000

Въз основа на тези отчети ще се извърши елиминация на следните позиции:

Dr. Активи	1 000	
Cr. Корекция на спр. ст-т		1 000
Dr. Акционерен капитал	2 500	
Dr. Неразпределена печалба	1 500	
Dr. Репутация	1 000	
Dr. Fair value adjustments	1 000	
Cr. Инвестиции		5 000
Cr. Неконтролиращи участия		1 000

Консолидиран отчет за финансовото състояние

Активи	12 000	Плащания	1 000
Репутация	1 000	Акционерен капитал	9 000
		Неразпределена печалба	2 000
		Неконтролиращи участия	1 000
Общо активи	13 000	Общо пасиви и собствен капитал	13 000

Промени дяловите участия

Ако предприятието майка изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие, то:

- отписва активите и пасивите на дъщерното предприятие по тяхната балансова сума към датата, на която контролът е изгубен;
- признава всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие, по справедлива стойност към датата, на която контролът е изгубен и прекласифицира към печалбата или загубата или прехвърля директно в неразпределената печалба, ако това се изисква в съответствие с други МСФО, сумите, признати в друг всеобхватен доход във връзка с дъщерното предприятие. Такава задържана инвестиция се преоценява и преоценената стойност се счита за справедлива стойност при първоначално признаване на финансовия актив в съответствие с МСФО 9 Финансови инструменти или, ако е по-подходящо, като цена на придобиване при първоначална инвестиция в дъщерно или съвместно предприятие
- признава справедливата стойност на полученото плащане от сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загубата на контрол.

Изключение от изискването за консолидация

Предприятие майка, което е инвестиционно предприятие, не представя консолидирани финансови отчети, ако отговаря на следните условия: (МСФО 10.4)

- то е напълно притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятия и всички други негови собственици, включително онези, които в друг случай нямат право на глас, са били информирани за това и не възразяват предприятието майка да не представя консолидирани финансови отчети
- неговите дългови инструменти или инструменти на собствения капитал не се търгуват на публичен пазар
- не е предоставило, нито е в процес на предоставяне на финансовите си отчети пред комисия по ценните книжа или друг регулаторен орган за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; както и
- неговото крайно или което и да било междинно предприятие изготвя финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, отговарят на изискванията на МСФО и в които дъщерните предприятия са консолидирани или са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 10.

Изключение от изискването за консолидация на инвестиционни предприятия

Инвестиционните предприятие не консолидират някои дъщерни предприятия. Ако дадено предприятие отговаря на критериите за „инвестиционно предприятие“, когато получава контрол над друго предприятие. Вместо това инвестиционното предприятие оценява инвестицията в дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата.

Инвестиционно предприятие е предприятие, което (МСФО 10. Допълнение А):

- получава финансиране от един или повече инвеститори с цел предоставяне на този/тези инвеститор(и) услуги по управление на инвестиции
- поема ангажимент пред съответния/съответните инвеститор(и), че неговата стопанска цел е инвестиране на средства единствено за постигане на възвръщаемост от увеличаването на стойността на капитала, от дохода от инвестиции, или и от двете;
- измерва и оценява резултатността на почти всички свои инвестиции на базата на справедливата стойност .

Други характерни черти на инвестиционно предприятие са: (МСФО 10.28)

- има повече от една инвестиция
- има повече от един инвеститор
- има инвеститори, които не са свързани лица спрямо предприятието
- има дялово участие под формата на собствен капитал или подобни участия

Предприятието майка на инвестиционно предприятие консолидира всички предприятия, над които има контрол, включително тези, които са контролирани чрез дъщерно инвестиционно предприятие, освен ако самото предприятие майка е инвестиционно предприятие.

Оповестяване

В МСФО 10 няма изисквания за оповестяване. Спазват се изискванията за оповестяване на МСФО 12 Оповестяване на дялови участия в други предприятия.

ПРИМЕРИ:

Елиминиране на вътрешногрупови сделки и изготвяне на консолидиран отчет за печалбата или загубата

Предприятието майка А притежава 100% от акционерния капитал на дъщерно предприятие Б. Отделните отчети за печалбата или загубата преди консолидацията на предприятието майка А и дъщерното предприятие Б и техните вътрешногрупови сделки са както следва:

	Предприятие майка А	Дъщерно предприятие Б
Приходи от продажби	500	250
Разходи за продажби	(200)	(130)
Брутна печалба от продажби	300	120
Приходи от лихви	50	-
Разходи за лихви	-	(50)
Печалба от продажба на ИМС	50	-
Нетен приход	550	70

- Предприятието майка А е продало материални запаси на дъщерното предприятие Б за 120 ВЕ, при себестойност на материалните запаси 100 ВЕ

- Дъщерното предприятие Б е продало материалните запаси на трета страна (извън групата) на цена 150 BE.

Dr. Приходи от продажби	120
Cr. Разходи за продажби	120

- Предприятието майка А е реализирало приход от лихви от дъщерното предприятие Б в размер на 50 BE.

Dr. Приходи от лихви	50
Cr. Разходи за лихви	50

- Предприятието майка А е продало машина (с балансова стойност 200 BE и с изтекъл период на амортизация) на дъщерното предприятие Б за 220 BE.

Dr. Печалба от продажби на ИМС	20
Cr. Имоти, машини, съоръжения	20

	Пр. майка А	Дъщерно предпр. Б	Елиминация		Консолидиран отчет за печалбата и загубата
			Дебит	Кредит	
Приходи от продажби	500	250	120		630
Разходи за продажби	200	130		120	210
Брутна печалба от продажби	300	120			420
Приходи от лихви	50		50		-
Разходи за лихви	-	50		50	-
Печалба от продажба на ИМС	50	-	20		30
Нетен приход	400	70			450

Изготвяне на консолидиран отчет за финансовото състояние

Предприятието майка Х е платило 1 000 000 BE за придобиване на 100% от акционерния капитал на дъщерно предприятие Y и е платило CU 800 000 за придобиване на 100% от акционерния капитал на дъщерно предприятие Z. Веднага след покупката отчетите за финансовото състояние на две компании са както следва:

	Пр. майка X	Дъщерно пр. Y	Дъщерно пр. Z
АКТИВИ			
Парични средства	900 000	300 000	400 000
Вземания	500 000	250 000	200 000
Материални запаси	400 000	100 000	150 000
Инвестиции в Y и Z	1 900 000	-	-
Имоти, машини и съоръжения	1 000 000	400 000	500 000
Общо	4 700 000	1 050 000	1 250 000
ПАСИВИ И СОБСТВЕН КАПИТАЛ			
Плащания	300 000	150 000	200 000
Дългосрочни задължения	400 000	100 000	100 000
Акционерен капитал	3 150 000	700 000	800 000
Неразпределена печалба	850 000	100 000	150 000
Общо	4 700 000	1 050 000	1 250 000

На датата на придобиването справедливата стойност на дъщерно предприятие Y и дъщерно предприятие Z е както следва:

	Дъщерно пр. Y	Дъщерно пр. Z
Парични средства	300 000	400 000
Вземания	290 000	250 000
Материални запаси	120 000	180 000
Имоти, машини и съоръжения	450 000	550 000
Плащания	170 000	250 000
Дългосрочни задължения	120 000	120 000

Задание: Изгответе записите в счетоводния журнал, работния лист за елиминиране и консолидирания отчет за финансовото състояние за предприятието майка X, дъщерните предприятия Y и Z.

Елиминиране на акционерния капитал на дъщерно предприятие Y:

Dr. Вземания	40 000
Dr. Материални запаси	20 000
Dr. Имоти, машини и съоръжения	50 000
Cr. Плащания	20 000
Cr. Дългосрочни задължения	20 000
Cr. Корекция на спр. ст-т	70 000
Dr. Акционерен капитал	700 000
Dr. Неразпределена печалба	100 000
Dr. Репутация	130 000
Dr. Корекция на спр. стойност	70 000

Cr.Инвестиции

1 000 000

Елиминиране на акционерния капитал на дъщерно предприятие Z:

Dr. Вземания	50 000
Dr. Материални запаси	30 000
Dr. Имоти, машини и съоръжения	50 000
Cr. Плащания	50 000
Cr. Дългосрочни задължения	20 000
Cr. Корекция на спр. стойност	60 000

Dr. Акционерен капитал	800 000
Dr. Неразпределена печалба	150 000
Dr. Корекция на спр. стойност	60 000
Cr. Инвестиции	900 000
Cr. Приход от бизнес комбинация	110 000

	Пр. майка X	Дъщерно пр. Y	Дъщерно пр. Z	Елиминация		Консолидиран отчет за финансовото състояние
				debit	credit	
Парични средства	900 000	300 000	400 000			1 600 000
Вземания	500 000	250 000	200 000	40 000 50 000		1 040 000
Материални запаси	400 000	100 000	150 000	20 000 30 000		700 000
Инвестиции в Y и Z	1 900 000	-	-		1 000 000 900 000	-
Имоти, машини и съоръжения	1 000 000	400 000	500 000	50 000 50 000		2 000 000
Репутация				130 000		130 000
Плащания	300 000	150 000	200 000		20 000 50 000	720 000
Дългосрочни задължения	400 000	100 000	100 000		20 000 20 000	640 000
Акционерен капитал	3 150 000	700 000	800 000	700 000 800 000		3 150 000
Неразпределена печалба	850 000	100 000	150 000	100 000 150 000		850 000
Корекции на спр. стойност				70 000 60 000	70 000 60 000	-
Приход от бизнес комбинация					110 000	110 000

Консолидиран отчет за финансовото състояние на предприятието майка X	
АКТИВИ	
Парични средства	1 600 000
Вземания	1 040 000
Материални запаси	700 000
Репутация	130 000
Имоти, машини и съоръжения	2 000 000
Общо	5 470 000
ПАСИВИ И СОБСТВЕН КАПИТАЛ	
Плащания	720 000
Дългосрочни задължения	640 000
Акционерен капитал	3 150 000
Неразпределена печалба	850 000
Бизнес комбинация	110 000
Общо	5 470 000