

Аалиева Назира

МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ «ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ»

Aaliev Nazira

METHOD OF ESTABLISHING THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS «STATEMENT OF CHANGES IN THE CAPITAL»

УДК: 338.657/336.71 (575.2)

В статье обосновывается целесообразность о консолидированной финансовой отчетности и предложена методика составления отчетности формы "Отчет об изменениях в капитале".

Expedient about consolidating of financial accountants is based and methods of making accountant forms "Report of changing in the capital" were offered.

Крупные организации составляют консолидированную финансовую отчетность. Организация, являющаяся материнской по определением МСФО (IAS)27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность", должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидировала бы свои инвестиции в дочерние организации в порядке, установленном данным

МСФО. От представления консолидированной отчетности освобождают только те материнские организации, которые отвечают условиям, определенным в МСФО (IAS) 27¹.

Консолидированная финансовая отчетность - это отчетность, которая отражает финансовое положение и результаты деятельности юридического лица и его дочерних предприятий как единой экономической единицы. Дочернее предприятие - является подразделением материнской компании которое находится под его контролем, а материнское предприятие - это предприятие, осуществляющее контроль дочерних предприятий.

Материнской или дочерней организацией может быть инвестор ассоциированной организации или предприниматель в совместно контролируемой организации. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготовленная и представленная в соответствии с настоящим Стандартом, должна быть составлена таким образом, чтобы соответствовать Международным стандартам IAS 28, "Инвестиции в ассоциированные организации"², IAS31 "Участие в совместной деятельности"³.

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политики организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности. Контроль у инвестора предполагает:

- преобладающее участие в уставном капитале дочернего предприятия;
- право участия в управлении и определении финансовой и хозяйственной политики предприятия;
- право большинства голосов на собрании правления или равнозначного органа управления дочернего предприятия. (схема 1.)

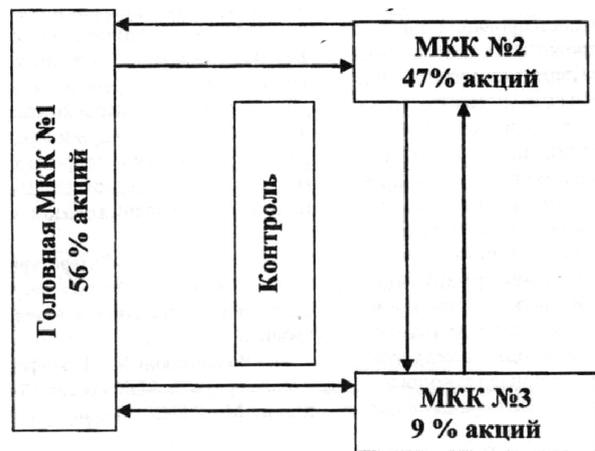


Схема 1. Взаимосвязь головной Микрокредитной компании с дочерними организациями.

Материнская организация должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидировала бы свои инвестиции в дочерние организации в соответствии с настоящим Стандартом. (схема 2)

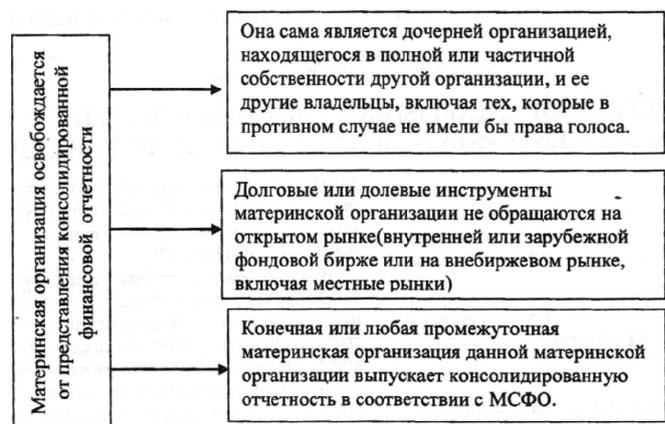


Схема 2. Освобождение материнской компании от представления консолидированной финансовой отчетности.

¹ Методические рекомендации по подготовке и представлению финансовой отчетности. МСФО 27- Консолидированная и отдельная финансовая отчетность.

² МСФО 28-Инвестиции а ассоциированные организации.

³ МСФО 31- Участие в совместной деятельности.

характер, поскольку приобретение и владение этой дочерней организацией осуществлено исключительно в целях ее последующей продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения, и руководство ведет активный поиск покупателя. Инвестиции в такие дочерние организации должны классифицироваться как предназначенные для продажи и отражаться в учете в соответствии с Международным стандартом IAS 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка"⁴.

Дочерняя организация не исключается из консолидации просто на том основании, что в роли инвестора выступает организация с рискованным капиталом, взаимным фондом, и что ее деятельность отличается от деятельности других организаций в составе группы. Консолидация таких дочерних организаций и раскрытие дополнительных сведений о различных видах ее деятельности в консолидированной финансовой отчетности обеспечивает получение соответствующей информации. Материнское предприятие и его дочерние предприятия образуют группу.

Группа - материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Доля меньшинства - это часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Доля меньшинства дочернего предприятия, как правило, включает две составляющие - часть его уставного капитала, соответствующей доле в нем сторонних акционеров, и часть дополнительного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и всех остальных собственных источников дочернего предприятия, пропорциональную доле сторонних акционеров в уставном капитале.

Если доля меньшинства в убытках дочернего предприятия превышает долю меньшинства в капитале дочернего предприятия, то на сумму такого превышения и величину будущих убытков, относящуюся к доле меньшинства, уменьшают долю материнского предприятия в собственном капитале группы предприятий, за исключением той части, по которой меньшинство имеет обязательства и способно покрыть убытки⁵.

При составлении консолидированной финансовой отчетности организация построчно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. При консолидации отчетности предприятий, входящих в группу, в последующие периоды их деятельности исключают статьи, отражающие взаимные внутригрупповые операции. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представля-

ла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:

1. балансовая стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащей материнской организации, элиминируются.

2. определяются доли меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период;

3. доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций указываются отдельно от капитала акционеров материнской организации. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:

- суммы этих долей меньшинства на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с Международным стандартом.

- и доли меньшинства в изменениях капитала, начиная с даты объединения.

Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, которая используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться по состоянию на одну и ту же отчетную дату. Когда отчетные даты материнской и дочерней организации не совпадают, то дочерняя организация, для целей консолидации, готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и материнская организация, если это практически осуществимо.

Доходы и расходы влияют на размер собственного капитала, доходы, увеличивая размер собственного капитала, а расходы, соответственно сокращая собственный капитал. Совокупное изменение размера собственного капитала в результате деятельности компании на сумму чистой прибыли или убытка должно быть представлено отдельно в обязательной форме отчетности - "Отчет об изменениях в собственном капитале"⁶.

Помимо чистого дохода (прибыли) или убытка, которые повлияют на размер собственного капитала, в ходе обычной деятельности компании будут осуществлены другие операции, которые приведут к изменениям в размере собственного капитала. Например, будут выплачены дивиденды, возможно, будет осуществлена дооценка или уценка основных средств или инвестиций, потребуются корректировка финансовых результатов в результате допущенных фундаментальных ошибок или изменений Учетной политики.

Согласно положениям стандарта "Отчет об изменениях в собственном капитале" должен содержать информацию о сумме чистой прибыли или убытка за период; отдельно о сумме прибыли (дохода) или убытка (расхода), отражаемую по счетам капитала и резервов; о кумулятивном результате изменения учетной политики, и в результате

⁴ Методические рекомендации по подготовке и представлению финансовой отчетности. МСФО 39-Финансовые инструменты: признание и оценка

⁵ Лупилова Е.В., Пашук Н.К. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие - М.: КНОРУС, 2006

⁶ Гетман В. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие - Б., 2006.

корректировки фундаментальных ошибок. Дополнительно поясняются операции с собственниками по участию в капитале и распределению прибыли, а также представляется сальдо нераспределенной прибыли за отчетный период. Отдельно представляется информация о движении в течение отчетного периода каждого класса, добавочного капитала и каждого резерва, эмиссионного дохода.

Исследуемое предприятия имеет следующие информации о капитале и резерве (табл. 1)

Таблица 1.

**Консолидированная отчетность
о финансовом положении (баланс) тыс.сом**

Наименования статей	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал и резервы		
Выпущенный акционерный капитал (уставный)	3000,0	3000,0
Дополнительно оплаченный капитал	530,0	9986,6
Резервы		
Нераспределенная прибыль	-74,6	-62,7

Итого капитал, относящийся к собственникам компании	3455,4	12923,9
Итого капитал	3455,4	12923,9

В Отчете об изменениях в собственном капитале представляется следующая информация:

- общий совокупный доход за период, показывающий отдельно итоговые суммы, относимые на собственников материнской организации, и на неконтрольную долю участия;
- для каждого компонента собственного капитала - эффекты ретроспективного применения или ретроспективного пересчета, которые признаны в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки":
 - суммы операций с собственниками организации, выделяя отдельно взносы собственников и выплаты собственникам при распределении капитала;
 - для каждого компонента собственного капитала - выверку балансовой стоимости на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения. (табл.2)

Таблица 2.

**Консолидированная отчетность об изменениях в собственном капитале за год,
закончившийся 31 декабря 2010 года. тыс.сом**

Наименования статей	Акционерный капитал (уставный)	Дополнительно оплаченный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого капитал относящийся к собственникам компании	Итого
Баланс по состоянию на 1 января 2009 года	3000,0	530,0	-68,2	3461,8	3461,8
Скорректированный баланс по состоянию на 1 января 2009 года					
Перевод в нераспределенную прибыль			-6,4	-6,4	-6,4
Баланс по состоянию на 31 декабря 2009 года	3000,0	530,0	-74,6	3455,4	3455,4
Прочий совокупный доход за год		9456,6	-	9456,6	9456,6
Перевод в нераспределенную прибыль			11,9	11,9	11,9
Баланс по состоянию на 31 декабря 2010 года	3000,0	9986,6	-62,7	12923,9	12923,9

Исследуемое предприятия данные об информации не имеют, но в рекомендательной форме отчетности дается.

Составление консолидированной отчетности может быть связано с некоторыми методологическими проблемами. Данные проблемы могут быть вызваны, например, определением доли меньшинства, исключением внутригрупповых операций и т.д.

После сдачи консолидированной отчетности могут быть выявлены операции, происшедшие в отчетном периоде, но не отраженные в нем, а также существенные ошибки при подсчете или неправильном использовании методов учета. В МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки" установлен порядок учета ошибок, изменений учетной политики и оценочных значений за различные периоды времени.

При применении этого стандарта следует руководствоваться принципами сопоставимости и последовательности, так как в случае изменения учетной политики должна быть обеспечена сопоставимость консолидированной отчетности за различные периоды.

Согласно МСФО (IAS) 8, когда компания меняет учетную политику при первом применении какого-либо Стандарта, в котором отсутствуют конкретные переходные положения, применяемые к этому изменению, или когда она меняет учетную политику добровольно, она обязана применять это изменение ретроспективно.

Когда изменение в учетной политике применяется ретроспективно, компания обязана скорректировать входящее сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала за самый ранний представленный период и другие предшествующие суммы, раскрытые за каждый представленный в отчетности предшествующий период, как если бы новая учетная политика применялась всегда¹.

Наиболее целесообразным решением таких проблем является привлечение специалистов аудиторских фирм.

В настоящее время консолидированная отчетность выполняет не только информационную функцию, но и является основой для принятия управленческих решений заинтересованными пользователями.

Так, Горбатова Л. отмечает: "Для пользователя важен прежде всего финансовый результат работы группы, ее финансовое положение, независимо от того, какие именно компании образуют группу и каким отраслям и видам они относятся."²

Таким образом главной задачей в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

Литература:

1. Методические рекомендации по подготовке и представлению финансовой отчетности;
2. Бухгалтерская отчетность: Учеб.пособие/ Под ред. проф. В.Д. Новодворской) -М.:ИНФРА-М,2003
3. Учебное пособие "Финансовый учет-1" Шульгина Л.А. Ерибаева Н.С
4. Гетман В. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие - Б., 2006.
5. Лупилова Е.В., Пашук Н.К. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие - М.: КНОРУС, 2006.
6. Учебное пособие "Финансовый учет-1" Шульгина Л.А,Ерибаева Н.С
7. Бухгалтерская отчетность: Учеб.пособие/ Под ред. проф. В.Д.Новодворского -М.:ИНФРА-М,2003

Рецензент: д.э.н., профессор Чалова К.Ч.