

УДК 657.22 (075.8)

КОНСОЛИДАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

З. Н. ИСМУХАМБЕТОВА,
*профессиональный бухгалтер Республики Казахстан,
магистр МВА, доцент Международной академии бизнеса
E-mail: ismukhambetova@gmail.com*

Статья посвящена актуальной на сегодняшний день проблеме – составлению консолидированной финансовой отчетности, что является одним из обязательных требований МСФО. Консолидированная финансовая отчетность составляется для материнской организации и отражает результаты ее деятельности с учетом зависимых от нее дочерних организаций. Так как в условиях возрастающей международной интеграции все большее количество организаций расширяет как географическую, так и производственно-техническую сферу своей деятельности, качественное и достоверное составление отчетности принимает все большее значение. Правильно составленная консолидированная отчетность, отражающая информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы взаимосвязанных экономических субъектов, обеспечивает принятие обоснованных управленческих решений как топ-менеджерами, так и внешними пользователями.

Учитывая сложность экономических взаимоотношений материнских и дочерних организаций, подготовка консолидированной финансовой отчетности является сложным процессом, требующим предварительной подготовки, наличия квалифицированного персонала. Актуальные проблемы составления консолидированной финансовой отчетности, прежде всего, связаны с проблемами учетного обеспечения процессов консолидации и результатов деятельности групп взаимосвязанных организаций. При составлении консолидированной финансовой отчетности организация должна использовать единую учетную политику для аналогичных операций и событий или проводить соответствующие корректировки для достижения соответствия.

Проблемам консолидации финансовой отчетности посвящено множество трудов отечественных и зарубежных специалистов, но нет единой методики ведения консолидированного учета и отчетности. В этой связи исследование содержания, порядка составления и использования в финансовом управлении данных консолидированной отчетности является актуальным.

В статье проведен сравнительный анализ МСФО (IAS) 27 и МСФО (IFRS) 10 по критерию «определение контроля», учетные требования и процедуры консолидации финансовой отчетности. Также рассмотрен практический пример по составлению консолидированного баланса.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, материнская организация, дочерняя организация, неконтролирующая доля акционеров, гудвилл.

Management of the finance

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS FOR THE INTERNATIONAL STANDARDS

Z. N. ISMUKHAMBETOVA,
professional accountant of the Republic of Kazakhstan,
Master of MBA, senior lecturer of International Academy of Business
E-mail: ismukhambetova@gmail.com

The article is devoted to nowadays problem to consolidated financial statements, which is the mandatory requirements of IFRS. The consolidated financial statements are prepared for the parent company and reflects the activity results, with taking into account depending daughter companies. As international integration increas-

ing conditions, the more organization are expanding geographical and technical production sphere activity and the maintenance of the quality and reliable compose is increasing. Correctly composed consolidated financial statements reflecting the financial position and financial performance of the group of related economic subjects, provides accepting reasonable management decisions as for top managers and as for external users.

Considering complexity of economic relations between parent and daughter companies preparation of consolidated financial statements is being a complex process requiring pre-preparation and qualified personnel. Actual problems of the consolidated financial statements, primarily related to the problems of registration maintenance processes of consolidation and activity group results of interconnected organizations. The organization have to use uniform accounting policies at composing of consolidated financial statements for analogous operations and events or to conduct respectively corrects to achieve compliance.

To the problems of financial consolidation are devoted many works of native and foreign experts, but no uniform methodology for exists conducting consolidated accounting and reporting. Therefore the investigation of content, making report in consolidated statements dates management is actual.

In the article was conducted comparative analysis of IFRS (IAS) 27 and IAS (IFRS) 10 on a criteria «definition of the control», accounting requirements and consolidation of financial statements procedures. Also have considered practical example for compiling the consolidated balance.

Keywords: consolidated financial statements, the parent organization, daughter company, non-controlling interest shareholders, goodwill.

Потребность в консолидации финансовой отчетности связана с процессами концентрации и централизации капитала, с появлением дочерних и зависимых организаций, филиалов и обособленных подразделений.

Казахстанские корпоративные структуры уже на протяжении более десяти лет составляют консолидированную финансовую отчетность. Взаимоотношения между дочерней и материнской организацией определяются исходя из положений гражданского законодательства, МСФО. С точки зрения гражданского законодательства Республики Казахстан материнская организация и ее дочерние организации являются самостоятельными юридическими лицами. Дочерняя организация не отвечает по долгам своей основной организации. В свою очередь, материнская организация может влиять на деятельность дочерней организации путем участия в ее управлении, не вмешиваясь в конкретные сделки. По сделкам, которые дочерняя организация заключила самостоятельно, материнская организация ответственности не несет [1]. При подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности, а именно при представлении финансовой позиции, результатов деятельности и потоков денежных средств группы организаций под контролем материнской организации рекомендуется применять международные стандарты финансовой отчетности.

Процедура консолидации финансовой отчетности достаточно сложна, поскольку не все вопросы составления консолидированной финан-

совой отчетности сегодня полностью решены. Это обусловлено, прежде всего, недостаточной методологической проработанностью многих вопросов и необходимостью большей подготовленности казахстанских организаций к восприятию требований международных стандартов финансовой отчетности. По мнению автора, актуальные проблемы составления консолидированной финансовой отчетности связаны с проблемами учетного обеспечения процессов консолидации и результатов деятельности групп взаимосвязанных организаций, функционирующих в Казахстане. На сложность подготовки консолидированной финансовой отчетности влияют различия учетной политики организаций, входящих в группу, что может выражаться в разных подходах к оценке активов, обязательств и капитала, начислению амортизации, определению стоимости списываемых активов, необходимости пересчета показателей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и т.д. Кроме того, для практического осуществления процедуры консолидации финансовой отчетности не всегда достаточно существующих методов и инструментария [4].

Проблемам консолидации экономических субъектов посвящено множество трудов отечественных и зарубежных специалистов, но нет единой методики ведения консолидированного учета и отчетности. В этой связи исследование содержания, порядка составления и использования в финансовом управлении данных консолидированной отчетности является актуальным.

В 2013 г. были внесены поправки в стандарты по учету консолидации финансовой отчетности – МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность». МСФО (IFRS) 10 заменяет часть МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Согласно МСФО (IFRS) 10 единственным необходимым и достаточным условием консолидации является наличие контроля. Это изменение призвано устранить разногласия с предыдущей версией МСФО (IAS) 27, в которой использовалась концепция контроля. Приведем сравнительный анализ МСФО (IAS) 27 и МСФО (IFRS) 10 по критерию «определение контроля»:

МСФО (IAS) 27 – право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгод от ее деятельности;

МСФО (IFRS) 10 – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций в том случае, если он подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий (прав) в отношении объекта инвестиций.

Переменный доход – это доход, который не является фиксированным и может меняться в зависимости от результатов деятельности объекта инвестиций. К такому доходу можно отнести дивиденды, вознаграждения по долговым ценным бумагам, изменение стоимости инвестиций и т.д. Необходимо отметить, что, оценивая, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций, он должен установить, подвергается ли рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций и имеет ли права на получение такого дохода. При определении контроля вводится понятие «значимая деятельность», т.е. та деятельность, которая оказывает существенное влияние на доходы объекта инвестиций. К примерам деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться «значимой деятельностью», можно отнести различные виды операционной и финансовой деятельности. Например, продажу и приобретение товаров (услуг), разработку новых продуктов, управление финансовыми активами, привлечение финансирования, исследование бизнес-процессов и т.д. В соответствии с требованиями

МСФО (IFRS) 10 можно выделить этапы анализа контроля:

- идентификация значимой деятельности;
- определение полномочий на управление объектом инвестиций;
- определение влияния полномочий инвестора на переменный доход.

В соответствии со стандартами по консолидации финансовой отчетности обозначены основные определения [3]:

- консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской организации и всех ее дочерних организаций представлены как элементы единого экономического субъекта;
- группа – это материнская организация и все ее дочерние организации;
- материнская организация – это организация, которая контролирует одну или более других организаций;
- дочерняя организация – это организация, находящаяся под контролем другой организации; основным признаком дочерней организации является контроль;
- доля неконтролирующих акционеров (доля меньшинства) – это часть капитала дочерней организации, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно.

Учетные требования по консолидации финансовой отчетности следующие:

1. Консолидация начинается с приобретением инвестором контроля над объектом инвестиций и прекращается с момента, когда инвестор теряет контроль над объектом инвестиций.

2. При подготовке консолидированной финансовой отчетности организация должна использовать единую учетную политику для аналогичных операций и событий или провести соответствующие корректировки для достижения соответствия.

Консолидированная финансовая отчетность:

- объединяет схожие статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных средств материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций;
- исключает (взаимозачет) балансовую стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и соответству-

ющую долю материнской организации в капитале каждой дочерней организации. МСФО (IFRS) «Объединение предприятий» 3 дает объяснение, как учитывать гудвилл. После первоначального признания гудвилл должен ежегодно проверяться на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

- полностью исключает внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки, относящиеся к операциям между организациями группы (прибыли или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах);

- убытки в результате внутригрупповых операций могут указывать на признаки обесценения активов, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности;

- в отношении временных разниц, возникающих в результате исключения прибылей и убытков по внутригрупповым операциям, применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

- в консолидированном балансе неконтролирующие доли должны быть представлены в составе капитала отдельно от капитала собственников материнской организации.

МСФО (IFRS) 10 освобождает от составления консолидированной финансовой отчетности в случае, если:

- материнская организация сама является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой компании;
- долговые и долевыми ценные инструменты материнской организации не обращаются на открытом рынке ценных бумаг;
- материнская организация не представляла и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам в целях выпуска финансовых инструментов на открытый рынок.

Выбор метода консолидации определяется долей инвестора в акционерном капитале инвестируемой организации [2].

Наиболее распространенными являются следующие методы:

- долевого участия;
- полной консолидации (приобретения);
- пропорциональной консолидации.

Основные принципы консолидации финансовой отчетности автором рассмотрены на практическом примере составления консолидированного бухгалтерского баланса основной организации по состоянию на 31 декабря 2013 г. на основе нижеприведенных данных:

1 января 2013 г. АО «Арна» приобрело 150 акций АО «Жетысу».

1) Стоимость инвестиций определена следующим образом:

- выплачено денежными средствами (800 тенге за каждую акцию);
- было принято обязательство выплаты 31 декабря 2015 г. дополнительно 1 331 тыс. тенге. Цена капитала для предприятия «Арна» составляла 10% в год;
- в качестве оставшейся части возмещения «Арна» передала свои акции. Для этого была проведена эмиссия ценных бумаг из расчета 2 акции за каждые 5 приобретенных акций. В пояснительной записке к финансовой отчетности АО «Арна» учтено только денежное возмещение, предоставленное за приобретенные акции.

2) На дату приобретения рыночная стоимость акций АО «Арна» была равна 2 тыс. тенге, нераспределенная прибыль АО «Арна» составляла 530 тыс. тенге, а резерв переоценки – 10 тыс. тенге.

3) В декабре 2013 г. АО «Арна» реализовало АО «Жетысу» товары себестоимостью 80 тыс. тенге по цене продажи 100 тыс. тенге. АО «Жетысу» получило эти товары 2 января 2014 г. и только в этот день осуществило запись операции. На отчетную дату товары не реализованы.

4) На отчетную дату накопленный убыток от обесценения деловой репутации составил 48 тыс. тенге (табл. 1).

Таблица 1

Сокращенные бухгалтерские балансы организаций на 31 декабря 2013 г. (в тыс. тенге)

Наименование статей	АО «Арна»	АО «Жетысу»
1	2	3
Активы		
Долгосрочные активы		
Инвестиции	140	5
Основные средства (по балансовой стоимости)	780	658

Таблица 2

Расчет чистых активов АО «Жетысу»

1	2	3
Итого долгосрочные активы		
Краткосрочные активы		
Запасы	243	105
Дебиторская задолженность	250	40
Деньги	25	10
Итого краткосрочные активы	518	155
Всего активы	1 438	818
Капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции по 0,5 тыс. тенге каждая	150	100
Эмиссионный доход	30	40
Резерв переоценки	30	18
Нераспределенная прибыль	1 005	570
Итого капитал	1 215	728
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	223	90
Всего собственный капитал и обязательств	1 438	818

Статьи	Дата отчетности	Дата приобретения	Изменение
Акционерный капитал	100	100	-
Эмиссионный доход	40	40 -40	-
Резерв на переоценку	18	10	8
Нераспределенная прибыль	570	530	40
Итого	728	680	48

Для подготовки консолидированного отчета о финансовом положении АО «Арна» проведем поэтапно следующие расчеты (тыс. тенге):

1 этап. Определим процент владения организацией:

$$150/100/0,5 \cdot 100\% = 75\%.$$

Владение более чем 50% пакетом акций является критерием, который с точки зрения Международных стандартов бухгалтерского учета позволяет формировать консолидированную финансовую отчетность.

2 этап. Определим стоимость инвестиции:

– уплачено денежными средствами: $150 \text{ акций} \cdot 800 = 120$;

– отложенное возмещение: $1331 \cdot 1/1,13 = 1000$;

– передано акций: $150/5 \cdot 2 \cdot 2000 = 120$.

Акционерный капитал: $60 \text{ акций} \cdot 0,5 = 30$.

Эмиссионный доход: 90.

Стоимость инвестиции: 1240 тыс. тенге.

3 этап. Расчет чистых активов АО «Жетысу» (табл. 2).

4 этап. Расчет гудвилла:

стоимость инвестиции – 1240;

доля в чистых активах АО «Жетысу»: $680 \cdot 75\% = 510$;

гудвилл на дату приобретения: $1240 - 510 = 730$;

убыток от обесценения гудвилла: (48);

гудвилл на дату отчетности: $730 - 48 = 682$ тыс. тенге.

5 этап. Расчет доли неконтролирующих акционеров:

$$728 \cdot 25\% = 182 \text{ тыс. тенге.}$$

6 этап. Расчет нераспределенной прибыли группы АО «Арна»:

нераспределенная прибыль – 1 005;

доля прироста прибыли в чистых активах АО «Жетысу»: $40 \cdot 75\% = 30$;

убыток от обесценения: (48);

нереализованная прибыль в запасах: $100 - 80 = 20$;

корректировка отложенного возмещения: $1\,000 \cdot 10\% = 100$.

Итого нераспределенная прибыль группы: 867 тыс. тенге (табл. 3).

Таблица 3

Консолидированный бухгалтерский баланс группы АО «Арна» на 31 декабря 2013 г.

Статьи	Корректировки консолидации	Консолидированный баланс
1	2	3
Активы		
Долгосрочные активы		
Гудвилл		682
Инвестиции	$140 + 5 - 120$	25
Основные средства	$780 + 658$	1 438

1	2	3
Итого долго-срочные активы		2 145
Краткосрочные активы		
Запасы	243 + 105 + 80	428
Дебиторская задолженность	250 + 40 – 100	190
Денежные средства	25 + 10	35
Итого краткосрочные активы		653
Всего активы		2 798
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал	150 + 30	180
Эмиссионный доход	30 + 90	120
Резерв переоценки	30 + 8*75%	36
Нераспределенная прибыль	867	867
Итого капитал		1 203
Доля неконтролирующих акционеров	1 820	1 820
Итого капитала		1 385
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	223 + 90 + 1 000 + 100	1 413
Всего капитал и обязательства		2 798

В данной статье рассмотрен пример консолидации бухгалтерского баланса. Консолидированный отчет о прибылях и убытках составляется аналогично консолидированному балансу, т.е. первоначально путем суммирования отчетов о финансовых результатах консолидируемых организаций с последующим осуществлением во избежание повторного счета такой процедуры, как исключение доходов и расходов, возникших в результате операций внутри группы (внутригрупповой оборот, дивиденды, выплачиваемые дочерней организацией основной).

При составлении консолидированного отчета о движении денежных средств необходимо учитывать, какой метод составления использовался при консолидации финансовых отчетов: прямой и косвенный. Если раздел «Движение денежных средств по операционной деятельности» состав-

лен косвенным методом с использованием показателей баланса и отчета о прибылях и убытках, то корректирующей записи по консолидации в этой части не требуется, достаточно все показатели свести построчно. Однако разделы «Движение денежных средств по финансовой деятельности» и «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности» составляются прямым методом, поэтому необходимо провести корректирующие записи по консолидации в случае наличия внутренних оборотов в инвестиционной и финансовой деятельности. В данном случае требуется выделение из общих сумм поступлений и выбытий денежных средств внутренних оборотов и их изъятие из консолидированных показателей.

Таким образом, консолидированная отчетность дает наиболее полное представление о финансовом положении и результатах деятельности материнской организации и всех контролируемых ею организаций, рассматривая их как единый экономический субъект. Но, в то же время, консолидированной финансовой отчетности, как и другой форме финансовой отчетности, присущи недостатки. На основании консолидированной финансовой отчетности невозможно определить вклад отдельной дочерней организации в финансовое положение и финансовые показатели деятельности группы. Подготовка консолидированной финансовой отчетности является сложным процессом, требующим предварительной подготовки, наличия квалифицированного персонала, разработки и использования программного обеспечения по консолидации финансовой отчетности группы с учетом потребностей бизнеса. В этой связи автор считает целесообразным провести разработку компетентным органом унифицированной методологии внедрения процесса консолидации. Выполнение совокупности этих условий обеспечит качественное и достоверное представление консолидированной финансовой отчетности.

Список литературы

1. Гражданский кодекс РК (с изменениями и дополнениями по состоянию на 07.03.2014 г.).
2. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.

-
3. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери, 2011.
 4. *Солтанмуратова А. К., Варавин Е. В.* Консолидированная финансовая отчетность группы компаний и ее аудит // КазЭУ Хабаршысы (Вестник КазЭУ). Алматы: Экономика. № 4.
 2. Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. (2006) Financial statements. Analysis of financial statements (basics of balance management): tutorial.
 3. International Financial Reporting Standards (2011).
 4. Soltanmuratova A. K., Varavin E. V. The consolidated financial statements of the group companies and audit. *KazEU Habarshysy (KazEU Herald)*. Almaty: Economics, no 4.

References

1. The Civil Code of the Republic of Kazakhstan (with alterations and amendments as of 07.03.2014).