

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Карашаев Д.Э.

Мақалада шоғырландырылған есептіліктің бағыты, шоғырлану объектісі және тәжірибелік мысалында шоғырландырылған есептілікті қалыптастыру кезіндегі меншікті капитал қозғалыс есебінің тәртібі көрсетілген

This article discusses the appointment of the consolidated financial statements, the object of consolidating and practical examples reflect the accounting treatment of changes in equity in the preparation of consolidated financial statements.

В рыночных условиях хозяйствования хозяйствующие субъекты, имеющие дополнительные инвестиции, приобретают другие предприятия с целью расширения сферы своей деятельности или получения доходов от инвестиции, устранения конкурентов[3].

В соответствии со ст. 94 Гражданского кодекса РК приобретения осуществляется на основе долевого участия в уставном капитале другого предприятия. Капитал, называемый также собственным капиталом - это доля собственников в активах компании равная разнице между всеми активами предприятия и обязательствами. Все деловые структуры учитывают собственный капитал, который выражает долю собственников в активах компании и в то же время структура собственного капитала различается от предприятий к предприятиям в зависимости от формы бизнеса [1].

Завершающим этапом учетного процесса любого хозяйствующего субъекта является отчетность, которая представляет собой систему показателей, характеризующих его производственно-хозяйственную и финансовую деятельность за определенный период (месяц, квартал, год). По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые непосредственно организациями, и сводные, данные которых суммируются вышестоящими организациями на основе первичных отчетов. В случае наличия у организации дочерних и зависимых товариществ (обществ) помимо собственной бухгалтерской отчетности организацией составляется также консолидированная отчетность, включающая показатели этих товариществ (обществ), находящихся как на территории Республики Казахстан, так и за ее пределами.

Консолидация (consolidation) – это объединение некоторых элементов по определенным признакам. Консолидированная, т.е. объединенная отчетность возникает тогда, когда в реальной экономической жизни возникают объединения предприятий.

В объединении контролируемых предприятий юридическое лицо не совпадает с экономическим объектом управления. Несколько юридических лиц составляют объединенный экономический объект, управляемый из единого центра – материнского акционерного общества (товарищества), которое также является обособленным юридическим лицом. Консолидированная финансовая отчетность необходима прежде всего как информационная база управления сложным экономическим объектом, каким является контролируемое объединение самостоятельных юридических лиц.

В соответствии с МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» компания, имеющая одну или несколько дочерних компании, называется материнской компанией.

Юридические лица могут осуществлять финансовые вложения в другие юридические лица посредством приобретения пакета акций. Приобретение более 50% акций с правом голоса инвестируемого объекта дает возможность инвестору устанавливать контроль над этим объектом, то есть право определять финансовую и иную политику товарищества с целью получения выгоды от его деятельности [2]

Контроль действителен, когда инвестор владеет прямо или косвенно через дочерние и зависимые товарищества в инвестируемом объекте более 50% акций. При установлении контроля инвестор признается как материнская компания, а инвестируемый объект – дочерней компанией.

Методы учета инвестиций в акции других акционерных обществ либо в доли капитала хозяйственных товариществ показаны в таблице №1.

Таблице №1 Методы учета инвестиций

Инвестиции, дающие право распоряжаться голосами в инвестируемом обществе (товарищества)	Метод учета в обществе (товарищества)
Менее 20% (отсутствие контроля)	Краткосрочные финансовые инвестиции: 1) по текущей стоимости; 2) по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости. Долгосрочные финансовые инвестиции: 1) по покупной стоимости; 2) по стоимости с учетом переоценки; 3) по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости, определяемой на основе портфеля.
От 20 до 50% (зависимые хозяйственные товарищества)	1) метод долевого участия; 2) метод стоимости; 3) один из методов учета долгосрочных инвестиций
Более 50% (дочерние хозяйственные товарищества)	1) метод долевого участия; 2) метод стоимости; 3) один из методов учета долгосрочных инвестиций

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для представления информации, характеризующей группу хозяйственных

обществ (товариществ), действующую как единый экономический объект. Она необходима всем, имеющим интересы или предполагающим их иметь в данной группе организаций: инвесторам, кредиторам, поставщикам, заказчикам, персоналу, банкам, иным финансовым инвесторам, правительственным и исполнительным органам власти.

Консолидированная отчетность составляется с целью представить самостоятельные хозяйственные товарищества, выступающие обособленными юридическими лицами, в качестве единой организации.

В соответствии с МСФО №27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» финансовые отчеты материнской компании и ее дочерние компании объединяются постатейно и построчно посредством суммирования данных об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах. При постатейном суммировании отчетов материнского и дочернего общества следует исключить дублирование по некоторым статьям, представленным в схеме №1, т.е. произвести элиминирование.



Схема №1 Показатели, подлежащие исключению при постатейной консолидации финансовых отчетов

Обобщение двух финансовых отчетов юридических лиц представляется простейшим вариантом консолидированной отчетности.

Например. Материнское общество приобрело 100 % голосующих акций дочернего общества за 660.0 тысяч тенге. Данные отчетов материнского и дочернего общества приведены в таблицах № 2., № 3.

Таблица 2. Бухгалтерский баланс материнского общества. (тыс. тг)

Статьи баланса	На конец отчетного периода
Основное средства	1700
Инвестиции	660
Товарно-материальные запасы	300
Дебиторская задолженность	800
Денежные средства	200
Итого активы	3660
Уставный капитал	2000
Нераспределенный доход прошлых лет	660
Обязательства	1000

Итого капиталы обязательства	3660
------------------------------	------

Таблица 3. Бухгалтерский баланс дочернего общества. (тыс. тг)

Статьи баланса	На конец отчетного периода
Основное средства	300
Товарно-материальные запасы	180
Дебиторская задолженность	400
Денежные средства	100
Итого активы	980
Уставный капитал	600
Нераспределенный доход прошлых лет	60
Обязательства	320
Итого капитал и обязательства	980

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса составим таблицу №4, в которой будем проводить операции элиминирования (корректировки) в соответствии с методикой составления консолидированной отчетности. Для начало определим величину чистых активов дочернего общества по формуле:

Чистые активы = Активы – Обязательства (1)

Чистые активы дочернего общества равны 660.0 тыс. тг (980-320). Таким образом, стоимость приобретенных акций равны величине чистых активов дочернего общества.

Таблица №4. Консолидированный бухгалтерский баланс. (тыс.тг)

Статьи баланса	Баланс материнского общества	Баланс дочернего общества	Элиминирование		Консолидб ухгалтерба ланс
			Дебет	Кредит	
Основные средства	1700	300			2000
Инвестиции	660			660	-
ТМЗ	300	180			480
Дебиторская задолженность	800	400			1200
Денежные средства	200	100			300
Итого активы	3660	980			3980
Уставный капитал	2000	600	600		2000
Нераспределенный доход	660	60	60		660
Обязательства	1000	320			1320
Итого капитал и обязательства	3660	980			3980

В рабочей таблице №4 проведены следующие корректировки:

* исключена балансовая стоимость инвестиций и доля материнского общества в собственном капитале дочернего общества;

* затем суммированы построчно подобные статьи баланса./4/

В консолидированном бухгалтерском балансе уставный капитал должен остаться равный уставному капиталу материнского общества в размере 2000 тыс. тенге, а нераспределенный доход – 660,0 тыс. тенге.

Покупная цена инвестиций зависит от многих факторов, таких как текущие рыночные цены, сравнительная прочность положения покупателя и продавца на рынке, перспектива получения будущих доходов. Таким образом, лишь случайно покупная цена предприятия может быть равна учетной стоимости его акций или чистых активов. Поскольку обычно такого не происходит, то учет разницы между рыночной ценой и учтенной стоимостью является важной проблемой. /4/

МСФО определены следующие правила при составлении консолидированной отчетности:

Во-первых, все приобретаемые активы и пассивы, переходящие при слиянии инвестору, должны быть включены в консолидированные отчетные данные, обычно по стоимости на день приобретения.

Во-вторых, превышение цены приобретения над учетной стоимостью активов за минусом обязательств, переходящих по сделке, должно быть записано как «цена фирмы» (goodwill).

Например. Материнское общество приобрело 100 % голосующих акций дочернего общества стоимостью 660 тысяч тенге за 800.0 тысяч тенге. Для составления консолидированного бухгалтерского баланса составим таблицу №5.

Таблица №5. Консолидированный бухгалтерский баланс. (тыс.тг)

Статьи баланса	Баланс материнского общества	Баланс дочернего общества	Элиминирование		Консолидированный бухгалтерский баланс
			Дебет	Кредит	
Основные средства	1700	300			2000
Инвестиции	800			800	-
Гудвилл			140		140
ТМЗ	300	180			480
Дебиторская задолженность	800	400			1200
Денежные средства	200	100			300
Итого активы	3800	980			4120
Уставный капитал	2400	600	600		2400
Нераспределенный доход	200	60	60		200
Обязательства	1200	320			1520
Итого капитал и обязательства	3800	980			4120

Любое превышение стоимости приобретения над стоимостью идентифицируемых активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена следует определять как положительную репутацию, или гудвилл, и признавать как нематериальные активы.

Например. Материнское общество приобрело 100 % голосующих акций дочернего общества стоимостью 660 тысяч тенге за 600.0 тысяч тенге. Для составления консолидированного бухгалтерского баланса составим таблицу №6.

Таблица №6. Консолидированный бухгалтерский баланс. (тыс.тг)

Статьи баланса	Баланс материнского общества	Баланс дочернего общества	Элиминирование		Консолидб ухгалтерба ланс
			Дебет	Кредит	
Основные средства	1700	300			2000
Инвестиции	600			600	-
ТМЗ	500	200			700
Дебиторская задолженность	600	200			800
Денежные средства	300	160			460
Итого активы	3700	860			3960
Уставный капитал	2400	600	600		2400
Нераспределенный доход	200	60	60		200
Отрицательный гудвилл				60	60
Обязательства	1100	200			1520
Итого капитал и обязательства	3700	860			4120

Когда первоначальная стоимость покупки меньше приобретенного интереса в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств, то эта величина называется отрицательной деловой репутацией (бэдвилл) и отражается как отсроченная прибыль [5].

Далее приведем пример, когда в соответствии с методикой составления консолидированной отчетности необходимо определить доля меньшинства в чистых активах дочернего общества.

Например. Материнское общества приобрело 70% голосующих акций дочернего общества по цене, соответствующей балансовой стоимости этого общества, то есть за 2310.0 тысяч. тенге. Данные отчетов материнского и дочернего общества приведены в таблицах № 7., № 8.

Таблица 7. Бухгалтерский баланс материнского общества (тыс.тг)

Статьи баланса	На конец отчетного периода
Основное средства	8500
Инвестиции	2310
Товарно-материальные запасов	1500
Дебиторская задолженность	4000
Денежные средства	1000
Итого активы	17310
Уставный капитал	12000
Нераспределенный доход прошлых лет	3100
Обязательства	5000
Итого капитали обязательства	17130

Таблица 8. Бухгалтерский баланс дочернего общества. (тыс. тг)

Статьи баланса	На конец отчетного периода
Основное средства	300

Товарно-материальные запасы	180
Дебиторская задолженность	400
Денежные средства	100
Итого активы	980
Уставный капитал	600
Нераспределенный доход прошлых лет	60
Обязательства	320
Итого капитал и обязательства	980

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса составим таблицу №9.

Таблица №9. Консолидированный баланс (тыс.тг)

Статьи баланса	Баланс материнского общества	Баланс дочернего общества	Элиминирование		Консолидированный бухгалтерский баланс
			Дебет	Кредит	
Основные средства	8500	1500			10000
Инвестиции	2310			2310	
ТМЗ	1500	900			2400
Дебиторская задолженность	4000	2000			6000
Денежные средства	1000	500			1500
Итого активы	17310	4900			19900
Уставный капитал	12000	3000	3000		12000
Доля меньшинства				990	990
Нераспределенный доход	310	300	300		310
Обязательства	5000	1600			6600
Итого капитал и обязательства	17310	4900			19900

Из таблицы №9 показано что величина чистых активов дочернего общества составляет 3300.0 тыс. тенге (4900-1600). Доля материнского общества составляет 70%. Поскольку акции дочернего общества были приобретены по цене соответствующей балансовой стоимости, то инвестиции материнского общества составили 2310 тыс. тенге (3300*70%). Доля меньшинства в чистых активах дочернего общества составляет 990 тыс. тенге (3300*30%). В международной практике доля меньшинства в консолидированном балансе может быть представлена двумя способами:

* поместить их между долгосрочными обязательствами и акционерным капиталом;

* представить акционерный капитал, состоящий из доли меньшинства акционеров и доли материнской компаний [6].

Проведя исследования о порядке составления консолидированной отчетности предприятия, можно сказать, что информация о собственном капитале хозяйствующего субъекта является самым значимым показателем отчетности, так как при консолидации отчетов групп элиминируется (корректируется) их суммарная величина, также состав и структура капитала

дополняются статьями, как отрицательный гудвилл (бэдвилл) или отсроченная прибыль и доля меньшинства.

Литература:

1. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 23 февраля 2007 г.// Бюллетень бухгалтера, 27.02.2007//.
2. В. Ф. Палий «Международные стандарты финансовой отчетности» Учебник. - М.; 2003. – 345 с.
3. Рахимбекова Р.М., Кеулимжаев К.К., Айтхожина Л.Ж. и др. Финансовый учет на предприятии. – Алматы.; 2005.- 470 с.
4. Б.С. Мырзалиев., Р.С. Абдушукуров. Основы бухгалтерского учета. Учебное пособие.- Алматы.; 2005.- 540 с.
5. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». – Алматы.; 2006. – 350 с.
6. Тулешова Г.К. «Финансовый учет и отчетность по международным стандартам», Часть 1 и Часть 2,. – Алматы.; 2005.- 340 с.