



ENTERPRISE DEVELOPMENT PROJECT
ПРОЕКТ ПО РАЗВИТИЮ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА



**ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ МАТЕРИАЛ ПО
КУРСУ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ 2**

This text was prepared by the Pragma Corporation with funding from United States Agency for International Development for students studying «Financial Accounting 2» within the requirements of CIPA program.

Please send all comments and corrections to the Accounting Editorial Team, Pragma Corporation, 47 Turusbekov St., 720001 Bishkek, Kyrgyzstan, telephone (996)(312) 66-59-12, fax (996)(312) 66-58-82, E-Mail: accounting@pragma.kg

40. 110. 2.00

Настоящее пособие подготовлено корпорацией Прагма при поддержке Агентства США по международному развитию и предназначено для использования слушателями, изучающих «*Финансовый учет 2*» в рамках программы CIPA.

Все замечания и предложения относительно данного издания просим направлять в Редакторскую группу отдела по реформе бухгалтерского учета корпорации Прагма по адресу:

Кыргызская Республика, 720001 Бишкек, ул. Турусбекова 47, тел. (996)(312) 66-59-12, или по факсу (996)(312) 66-58-82, или по электронной почте: accounting@pragma.kg

40. 110. 2.00

ТЕМА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Цели обучения:

1. Пользователи и их информационные потребности
2. Цель финансовой отчетности
3. Финансовое положение. Результаты деятельности и изменения в финансовом положении
4. Пояснительные записки и дополнительные материалы
5. Основополагающие допущения
6. Качественные характеристики финансовой отчетности
7. Элементы финансовой отчетности
8. Признание элементов финансовой отчетности
9. Оценка элементов финансовой отчетности

1. Пользователи и их информационные потребности

К пользователям финансовой отчетности относятся имеющиеся и потенциальные инвесторы, работники, кредиторы, поставщики и прочие торговые кредиторы, покупатели, правительства и их органы, и общественность. Они пользуются финансовой отчетностью, чтобы удовлетворить свои различные информационные потребности.

Руководство предприятия несет основную ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности предприятия. Руководство также заинтересовано в информации, содержащейся в финансовой отчетности, даже, несмотря на то, что имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации, которая помогает ему выполнять свои обязанности по планированию, принятию решений и контролю. Руководство имеет возможность определять форму и содержание подобной дополнительной информации с тем, чтобы она отвечала его потребностям.

2. Цель финансовой отчетности

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности, и изменениях в финансовом положении предприятия. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Финансовая отчетность, составленная для этой цели, удовлетворяет общие потребности большинства пользователей. Однако финансовая отчетность не обеспечивает всей информацией, которая может понадобиться пользователям для принятия экономических решений, поскольку она в основном отражает финансовые результаты прошлых событий, и необязательно содержит нефинансовую информацию.

Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства предприятия или ответственность руководства за вверенные ресурсы. Те пользователи, которые хотят оценить деятельность или ответственность руководства, делают это для того, чтобы принять экономические решения; к этим решениям могут относиться, например, такие, как решение о сохранении или продаже инвестиций в предприятие, или решение о переназначении или смещении руководства.

3. Финансовое положение. Результаты деятельности и изменения в финансовом положении

Экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, требуют оценки способности предприятия создавать (генерировать) денежные средства и их эквиваленты, а также своевременности и стабильности их создания. Эта способность, в конце концов, определяет, например, способность предприятия платить своим работникам, поставщикам, обеспечивать выплаты процентов, погашать займы и осуществлять распределение среди своих владельцев. Пользователи лучше могут оценить эту способность предприятия создавать денежные средства и их эквиваленты, если они располагают информацией, сфокусированной на финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия.

Информация о финансовом положении, главным образом, дается в балансе. Информация о результатах деятельности предприятия приводится в основном в отчете о прибылях и убытках. Информация об изменениях финансового положения показывается в финансовой отчетности с помощью отдельной формы отчетности (изменения в собственном капитале).

Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, потому что они отражают разные аспекты одних и тех же операций или других событий. Хотя каждая форма отчетности представляет информацию, отличающуюся от других, ни одна из них не замыкается на одном предмете и не дает всей информации, необходимой для конкретных

нужд пользователей. Например, отчет о прибылях и убытках не дает полной картины результатов деятельности предприятия, если не используется вместе с балансом и отчетом об изменениях финансового положения.

4. Пояснительные записки и дополнительные материалы

Финансовая отчетность также содержит пояснительные записки дополнительные материалы и другую информацию. Например, она может содержать дополнительную информацию о статьях баланса и отчета о прибылях и убытках, важную для удовлетворения нужд пользователей. Она может раскрывать риски и неопределенности, влияющие на предприятие, и любые ресурсы и обязательства, не отраженные в балансе (такие как запасы полезных ископаемых). Информация о географических и промышленных сегментах и влиянии на предприятие колебаний цен также может быть представлена как дополнительная информация.

5. Основополагающие допущения

Учет по принципу начисления

С тем, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. Согласно этому принципу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по принципу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги и их эквиваленты в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Таким образом, они обеспечивают информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений.

Непрерывность деятельности

Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что предприятие действует, и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что предприятие не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштаба своей деятельности; если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и, если так, применяемая основа должна быть раскрыта.

6. Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики делают представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Четырьмя основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность

Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователями. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере хозяйственной и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. Однако информация о сложных вопросах, которая должна быть отражена в финансовой отчетности ввиду ее уместности для принятия пользователями экономических решений, не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

Уместность

Чтобы быть полезной, информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, а также подтверждать, или исправлять их прошлые оценки.

Существенность

На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у предприятия, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. В других случаях важное значение имеет как характер, так и существенность, например, размеры имеющихся основных видов запасов, соответствующих данному виду деятельности.

Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом,

существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

Надежность

Чтобы быть полезной, информация также должна быть надежной. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и предвзятости искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять.

Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что ее признание может потенциально вводить в заблуждение.

Правдивое представление

Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Таким образом, например, баланс должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и собственный капитал компании, отвечающие критериям признания.

Приоритет содержания над формой

Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической или установленной формы.

Нейтральность

Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, то есть должна быть непредвзятой. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата или исхода.

Осмотрительность

Осмотрительность – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.

Полнота

Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или вводящей в заблуждение, а, следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Сопоставимость

Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность предприятия за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных предприятий с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении. Таким образом, измерение и отражение финансового воздействия подобных операций и других событий должны осуществляться последовательно для всего предприятия на протяжении определенного периода для конкретного предприятия и для разных предприятий.

Ограничения уместности и надежности информации

Своевременность

В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Руководству может быть необходимо, сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до выяснения всех аспектов операции или другого события, тем самым, снижая надежность. И наоборот, если отчетность задержана до выяснения всех аспектов, информация может оказаться чрезвычайно надежной, но мало полезной для пользователей, которые должны были принимать решения раньше. В достижении баланса между уместностью и надежностью, превалирующим соображением является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

Баланс между выгодами и затратами

Соотношение между выгодами и затратами – это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

Баланс между качественными характеристиками

На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. Цель заключается в достижении соответствующего соотношения между характеристиками. Относительная важность характеристик в различных случаях – это дело профессионального суждения.

Достоверное и справедливое представление

О финансовой отчетности часто говорят, что она дает достоверное и справедливое представление, или представляет справедливо финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении предприятия. Можно считать, что применение основных качественных характеристик и соответствующих стандартов финансовой отчетности обычно обеспечивает составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверного и справедливого представления или представляет справедливо такую информацию.

7. Элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в широкие категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти широкие категории называются **элементами финансовой отчетности**. Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются *активы, обязательства и капитал*. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются *доходы и расходы*.

Представление этих элементов в балансе и отчете о прибылях и убытках требует создания подклассов. Например, активы и обязательства могут классифицироваться по их характеру или функции в деятельности предприятия. Это делается для такого отражения информации, чтобы она была наиболее полезна пользователям для принятия экономических решений.

Финансовое положение

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения, являются активы, обязательства и собственный капитал. Они определяются следующим образом:

Активы – это ресурсы, контролируемые предприятием в результате событий прошлых периодов, от которых предприятие ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательство – это текущая задолженность предприятия, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Капитал – это доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.

Результаты деятельности

Прибыль часто используется как измерение результатов деятельности или как основа для других показателей, таких как прибыль на инвестиции или прибыль на акцию. Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доход и расходы.

Доход – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении собственного капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

8. Признание элементов финансовой отчетности

Признание – это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая подходит под определение одного из элементов и отвечает критерию признания, изложенному ниже. Признание состоит в словесном описании статьи и ее отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в итоги баланса или отчета о прибылях и убытках. Статьи, отвечающие критерию признания, должны признаваться в балансе или

отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких статей не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

Статья, подходящая под определение элемента, должна признаваться, если:

- а) существует вероятность того, что любая экономическая выгода в будущем, ассоциируемая со статьей, будет получена или утрачена предприятием; и
- б) статья имеет стоимость или ценность, которая может быть надежно измерена.

Вероятность будущей экономической выгоды

Понятие вероятности используется в критериях признания для представления степени неопределенности получения или утраты предприятием будущих экономических выгод, ассоциируемых со статьей. Это понятие соответствует неопределенности, характеризующей среду, в которой работает предприятие. Оценки степени неопределенности, применяемые к потоку будущих экономических выгод, производятся на основе доказательства, имеющегося при составлении финансовой отчетности. Например, когда существует вероятность того, что дебиторская задолженность предприятия будет погашена, то при отсутствии доказательств обратного, оправданным будет признать такую дебиторскую задолженность в качестве актива. Для большого объема дебиторской задолженности, однако, некоторая доля неплатежей обычно считается вероятной, поэтому признается расход, представляющий ожидаемое сокращение экономических выгод.

Надежность измерения

Вторым условием признания статьи является наличие у него стоимости или ценности, которая может быть надежно измерена. Во многих случаях стоимость и ценность должна быть определена. Использование обоснованных оценок является важной частью составления финансовой отчетности и не подрывает ее надежности. Однако, в том случае, когда невозможно получить обоснованную оценку, статья не признается в балансе или отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые поступления от судебного иска могут подходить под определения, как актива, так и дохода, и также отвечать критерию вероятности для целей признания. Однако если размер иска не может быть надежно оценен, он не должен признаваться как актив или доход, существование же иска, однако, должно раскрываться в примечаниях, пояснительных материалах или дополнительных таблицах.

9. Оценка элементов финансовой отчетности

Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках. Для этого требуется выбрать конкретный метод оценки.

В финансовой отчетности используется ряд различных методов оценки. К ним относятся следующие методы:

Историческая стоимость. Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается для погашения обязательства при нормальном ходе дел.

Текущая стоимость. Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которые должны быть уплачены в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

Возможная стоимость реализации (погашения). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть получена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения; то есть по не дисконтированным суммам денежных средств или их эквивалентов, которые предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Приведенная стоимость. Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущих чистых притоков денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущих чистых оттоков денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее широко принятой предприятиями основой измерения является историческая стоимость для подготовки их финансовой отчетности. Обычно она используется в комбинации с другими основами оценки. Например, запасы обычно учитываются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой стоимости реализации, рыночные ценные бумаги учитываются по их рыночной стоимости, а пенсионные обязательства по их дисконтированной стоимости.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ

Задание 1

В 1998 году компания Jane Hull заплатила 135 000 у.е. за оборудование. В настоящее время на счете «Накопленная амортизация» остаток составляет 46 500 у.е. Сегодня компания может продать это оборудование за 150 000 у.е.. Президент компании считает, что у компании «есть право получить эту прибыль». Что означает данное высказывание президента? Вы согласны с ним?

Задание 2

Качественными характеристиками и ограничениями, которые делают бухгалтерскую информацию полезной для принятия решения, являются:

Уместность	Своевременность	Правдивое представление
Надежность	Сопоставимость	Баланс между выгодами и затратами
Прогнозная функция	Нейтральность	Баланс между качественными характеристиками

Требуется:

Определить соответствующие качественные характеристики и ограничения, которые должны быть использованы в условиях, описанных ниже.

1. Качественные характеристики, которые используются, когда компании в одной и той же отрасли используют одни и те же бухгалтерские принципы.
2. Игнорирует экономические последствия стандарта или правила.
3. Прогнозируемая ценность является составляющей частью этой качественной характеристики информации.
4. Качественная характеристика, которая связана как с уместностью, так и с надежностью.
5. Нейтральность является составляющей частью этой качественной бухгалтерской информации.
6. Две качественные характеристики, которые делают бухгалтерскую информацию полезной для принятия решения.
7. Издание промежуточной отчетности является примером ограничения финансовой информации.

Задание 3

Девять взаимосвязанных элементов, которые наиболее непосредственно связаны с измерением деятельности и финансового положения предприятия представлены ниже:

Активы	Распределения акционерам	Расходы
Обязательства	Вложения акционеров	Доход (Прочий доход) от неосновной деятельности, нереализованный доход
Собственный капитал	Доход	Убыток, убытки от неосновной деятельности

Требуется:

Для каждой из фраз приведенных ниже, определите элемент или элементы, связанные с этими 10 пунктами.

1. Возникает из второстепенных и побочных операций.
2. Обязательство передать ресурсы, возникшее в результате прошлых операций.
3. Увеличивает долю владения в акционерном капитале.
4. Объявляет и выплачивает дивиденды собственникам в наличной форме.
5. Увеличивает чистые активы в течение периода из источников иных, чем собственники.
6. Статьи, которые характеризуются возможностью получения услуг или экономических выгод в будущем.

7. Возникает в результате деятельности, которая составляет продолжающуюся основную деятельность хозяйствующего субъекта.
8. Остаточная доля в активах предприятия после вычета его обязательств.
9. Увеличивает активы в течение периода времени в результате продажи продукции.
10. Уменьшает активы в течение периода времени в результате покупки собственных акций компании.

Задание 4

Бухгалтер должен быть знаком с концепциями, используемыми в определении доходов хозяйствующего субъекта. Сумма доходов, представленная хозяйствующим субъектом зависит от правильного признания, в общем, доходов и расходов за определенный период времени. В некоторых ситуациях, затраты признаются расходом в момент продажи продукции; для других ситуаций были разработаны руководства для признания затрат в качестве расходов или убытков по другим критериям.

Требуется:

- (а) Объясните логическое обоснование для признания затрат в качестве расхода за определенный период времени.
- (б) Каково логическое обоснование, лежащее в основе правильности признания затрат в качестве расхода в течение периода, вместо распределения затрат на активы? Объясните свой ответ.
- (в) При каких общих обстоятельствах будет правильно считать затрат активом, вместо расхода? Объясните свой ответ.
- (г) Некоторые расходы распределяются на определенные бухгалтерские периоды на основе систематического и разумного распределения стоимости актива. Объясните логическое обоснование, лежащее в основе признания расходов на основе систематического и разумного распределения стоимости актива.
- (д) Определите условия, при которых будет правильно признавать затраты в качестве убытка.

ТЕМА 10. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Цели обучения:

1. Определение нематериальных активов.
2. Критерии признания нематериальных активов.
3. Приобретение нематериальных активов.
4. Первоначальное и последующее измерение нематериальных активов.
5. Срок полезного использования, период и методы амортизации
6. Выбытие нематериальных активов
7. Раскрытие нематериальных активов

1. Определение нематериального актива

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы

Актив – это ресурс:

- (а) контролируемый предприятием в результате прошлых событий; и
- (б) от которого ожидается поступление в предприятие будущих экономических выгод.

Примерами нематериальных активов могут служить:

- лицензии
- патенты
- авторские права
- программное обеспечение
- импортные квоты
- лицензия на радиовещание
- франчайзинговые договоры
- кинокартины
- использование прав (на воду, на минерально-сырьевые ресурсы и пр.)

2. Критерии признания и первоначальное измерение нематериальных активов

Нематериальные активы обладают тремя основными характеристиками:

1. **Идентифицируемость.** Нематериальный актив является идентифицируемым если:
 - (а) является отделимым, то есть его можно отделить от предприятия и продать, передать, лицензировать, отдать в аренду или обменять индивидуально или вместе со связанным с ним активом, контрактом или обязательством.
 - (б) возникает из контрактных и других юридических прав, независимо от того являются ли эти права передаваемыми или отделимыми от предприятия или других прав и обязательств.
2. **Контроль.** Предприятие контролирует актив, если оно имеет право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, а также может запретить доступ других к этому активу. Предприятие контролирует актив, как правило, в силу юридических прав.
3. **Будущие экономические выгоды.** Будущие экономические выгоды, поступающие от нематериального актива, могут включать доход от продажи продукции или услуг, экономию затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива предприятием.

Нематериальный актив должен признаваться, если он соответствует определению нематериального актива и если

- (а) вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят в предприятие; и
- (б) стоимость актива может быть надежно измерена.

МСБУ 38 обязывает, чтобы предприятие для оценки вероятности будущих экономических выгод использовало обоснованные и приемлемые допущения, которые отражают наилучшую расчетную оценку менеджментом совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.

3. Приобретение нематериальных активов

Нематериальные активы могут приобретаться

- как отдельное приобретение
- через приобретение как часть объединения бизнеса
- посредством государственной субсидии
- через обмен активами
- через внутренне созданные нематериальные активы

Отдельное приобретение. Как правило цена, уплачиваемая предприятием за отдельно приобретаемый нематериальный актив отражает ожидания вероятности, что будущие экономические выгоды, заключенные в активе поступят в компанию. Кроме этого, себестоимость нематериального актива может быть надежно измерена, особенно если возмещение происходит в денежной форме. Себестоимость нематериального актива составляет его покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги при покупке, после вычета торговых скидок и возвратов, а также прямо относимые затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию. Необходимо принимать во внимание, что если платеж за нематериальный актив откладывается за пределы нормальных условий кредита, его себестоимость представляет собой эквивалент денежной цены; разница между этой суммой и совокупными платежами признается как расход на выплату процентов в течение периода кредита, если только он не капитализируется в соответствии с МСБУ 23 «Затраты по займам».

Приобретение как часть объединения бизнеса. Согласно МСФО 3 «Объединения бизнеса» в случае если нематериальный актив приобретается при объединении бизнеса, являющегося приобретением, себестоимость этого нематериального актива основывается на его справедливой стоимости, на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива отражает рыночные ожидания вероятности, что будущие экономические выгоды, заключенные в активе поступят в компанию. Предприятие-покупатель признает нематериальный актив на дату покупки (если нематериальный актив может быть *надежно измерен*) отдельно от гудвилла, независимо от того признавался ли нематериальный актив приобретенным предприятием до объединения бизнеса. Проект на стадии исследований и разработок, приобретаемого предприятия соответствует определению нематериального актива когда:

1. соответствует определению актива и
2. является идентифицируемым, то есть делимым или возникает из контрактных или других юридических прав.

МСФО 3 рассматривает ситуации, когда нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнеса может быть делимым, но только в совокупности с другим осязаемым или нематериальным активом. Например, торговая марка воды из источника не может быть продана отдельно от источника. В таких случаях, предприятие-покупатель признает группу активов как один актив отдельно от гудвила, если отдельные справедливые стоимости активов не могут быть надежно измерены.

Приобретение посредством государственной субсидии. В некоторых случаях нематериальный актив может быть получен бесплатно или за номинальное возмещение посредством государственной субсидии. Это может происходить в случаях, когда государство передает или распределяет предприятию такие нематериальные активы, как права использования посадочной полосы в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, лицензии или квоты на импорт, или права на доступ к другим ограниченным ресурсам. Согласно МСБУ 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» предприятие может по своему выбору первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по **справедливой стоимости**. Если предприятие предпочтет не признавать первоначально актив по справедливой стоимости, оно признает его первоначально по **номинальной сумме** (согласно другому порядку учета, разрешенному в МСБУ 20) плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Приобретение через обмен активами. Один и более нематериальных активов могут обмениваться на немонетарные актив(ы). Себестоимость такого нематериального актива измеряется по **справедливой стоимости**, за исключением случаев когда (а) в обменной операции отсутствует коммерческая сущность или (б) справедливые стоимости полученного и переданного активов не могут быть надежно измерены. Если приобретенный актив не измеряется по справедливой стоимости, его себестоимость измеряется по **балансовой стоимости** переданного взамен актива.

Внутренне созданные нематериальные активы.

При оценке того, соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, предприятию необходимо подразделить процесс создания актива на:

- (а) стадию исследований; и

(б) стадию разработок.

Исследование – это оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с перспективой получения новых научных или технических знаний и идей.

Разработка – это применение результатов исследований или других знаний при планировании или конструировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Если предприятие не способно отличить стадию исследований от стадии разработок внутреннего проекта по созданию нематериального актива, то оно рассматривает затраты по этому проекту так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Внутренне созданный гудвилл не должен признаваться в качестве актива, поскольку он не является идентифицированным ресурсом, контролируемым предприятием, который может быть надежно измерен.

Нематериальный актив, возникающий в процессе **исследований** (или на стадии исследований внутреннего проекта) не должен признаваться. Затраты на исследования (или понесенные на стадии исследований внутреннего проекта) должны признаваться расходом в момент, когда они понесены. На этом этапе предприятие не может продемонстрировать существование нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Поэтому такие затраты всегда признаются расходом на момент, когда они понесены.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- (а) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- (б) поиск, оценка и окончательный отбор вариантов применения результатов исследований или других знаний;
- (в) поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг; и
- (г) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг.

Нематериальный актив, возникающий в процессе **разработки** (или на стадии разработки внутреннего проекта), должен признаваться тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать в совокупности:

- (а) техническую осуществимость завершения нематериального актива таким образом, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- (б) свое намерение завершить нематериальный актив и использовать или продать его;
- (в) свою способность использовать или продать нематериальный актив;
- (г) то, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Среди прочего, предприятие должно продемонстрировать наличие рынка для результатов, получаемых от этого нематериального актива или самого нематериального актива, или, если предполагается его внутреннее использование, полезность нематериального актива;
- (д) возможность получения достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива; и
- (е) способность надежно измерить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Примеры деятельности по разработке включают:

- (а) конструирование, сооружение и тестирование опытных образцов и моделей;
- (б) конструирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, с использованием новой технологии;
- (в) конструирование, создание и эксплуатацию опытной установки, которая по масштабам экономически не подходит для коммерческого производства; и
- (г) конструирование, создание и тестирование выбранного варианта для новых или улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг.

Затраты на внутренне созданные товарные знаки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути статьи нельзя отличить от затрат на развитие предприятия в целом. Поэтому такие статьи не признаются в качестве нематериальных активов.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все затраты, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на создание, производство и подготовку актива к его использованию по назначению. Себестоимость включает, там, где это применимо:

- (а) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
- (б) жалование, заработную плату и другие затраты, относящиеся к затратам на персонал, непосредственно занятый в создании актива;
- (в) любые затраты, относимые непосредственно на создаваемый актив, такие как пошлина за регистрацию юридического права и амортизация патентов и лицензий, использованных для создания актива; и

- (г) накладные расходы, которые необходимы для создания актива и которые могут быть на разумной и последовательной основе отнесены на актив (например, распределение амортизации недвижимости, зданий и оборудования, страховых премий и арендной платы).

Не включаются в себестоимость внутренне созданного нематериального актива:

- (а) торговые, административные и прочие общие накладные затраты, за исключением тех из них, которые могут быть непосредственно отнесены на подготовку актива к использованию;
- (б) четко идентифицируемые потери в связи с неэффективностью и первоначальные операционные убытки, понесенные до достижения плановых результатов деятельности актива; и
- (в) затраты на подготовку персонала к эксплуатации актива.

4. Первоначальное и последующее признание нематериальных активов

Нематериальный актив первоначально должен измеряться по себестоимости. Последующие затраты учитываются в зависимости от избранной предприятием модели. МСБУ 38 определяет две модели: модель себестоимости (cost model) или модель переоценки (revaluation model).

По модели себестоимости, нематериальный актив после первоначального признания учитывается по себестоимости, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

По модели переоценки, нематериальный актив после первоначального признания должен учитываться по переоцененной стоимости, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Модель переоценки не разрешает:

- (а) переоценку нематериальных активов, которые не были прежде признаны в качестве активов; или
- (б) первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от их себестоимости.

Если нематериальный актив переоценивается, то накопленная амортизация на дату переоценки либо:

- (а) пересчитывается пропорционально изменению в валовой чистой балансовой стоимости актива так, чтобы чистая балансовая стоимость актива после переоценки равнялась переоцененной стоимости; либо
- (б) вычитается из валовой чистой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной суммы актива.

Если при переоценке нематериального актива его балансовая стоимость увеличивается, то увеличение должно отражаться в капитале (счет «Прирост от переоценки»). Однако, если ранее имело место переоценка в сторону уменьшения балансовой стоимости нематериального актива и это уменьшение было учтено в качестве расхода, то тогда последующее увеличение балансовой стоимости нематериального актива должно отражаться как доход в сумме компенсирующей ранее признанный расход.

Если при переоценке нематериального актива его балансовая стоимость уменьшается, то уменьшение должно отражаться как расход. Однако, если счет «Прирост от переоценки» имеет кредитовое сальдо, относящееся к данному нематериальному активу, то снижение балансовой стоимости данного нематериального актива должно найти отражение по дебету счета «Прирост от переоценки» в сумме кредитового сальдо, относящегося к этому нематериальному активу.

Когда нематериальный актив выбывает, то сумма на счете «Прирост от переоценки» переводится на нераспределенную прибыль. Перевод суммы на счете «Прирост от переоценки» в отчет о прибылях и убытках не допускается.

5. Срок полезного использования, период и методы амортизации

Срок полезного использования – это:

- (а) период, в течение которого ожидается использование предприятием амортизируемого актива; или
- (б) количество продукции или подобных изделий, которые предприятие предполагает получить с помощью актива.

Предприятие должно оценивать срок полезного использования как *ограниченный* (finite) или *неопределенный* (indefinite). Нематериальные активы с ограниченным сроком полезного использования подлежат амортизации, в то время как нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются.

При определении срока полезного использования необходимо принимать во внимание как экономические, так и юридические факторы. Если первые определяют период времени, в течение которого предприятие будет получать экономические выгоды, то последние ограничивают период времени, в течение которого предприятие

контролирует доступ к экономическим выгодам. В данном случае сроком полезного использования следует считать наименьшее значение, определенное с учетом вышеуказанных факторов.

Амортизируемая стоимость нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация нематериального актива должна быть начата со времени, когда актив готов к использованию и прекращаться с более ранней даты из 1) когда актив классифицируется как предназначенный для продажи 2) даты, когда происходит прекращение признания актива.

Применяемый метод начисления амортизации должен отражать схему потребления предприятием экономических выгод от актива. Если такая схема не может быть надежно определена, должен использоваться прямолинейный метод начисления. Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться как расход, кроме случаев, когда другой Международный стандарт бухгалтерского учета разрешает или требует включения их в чистую балансовую стоимость другого актива.

Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться разнообразные методы начисления амортизации. Эти методы включают прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции (производственный). Применяемый метод выбирается на основе ожидаемой схемы потребления экономических выгод и последовательно применяется из периода в период, кроме случаев, когда имеется изменение в ожидаемой схеме потребления экономических выгод, которые должны быть получены от актива.

Амортизация обычно признается расходом. Однако иногда экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются предприятием при производстве других активов, не приводя к появлению расходов. В этих случаях амортизационные отчисления формируют часть себестоимости другого актива и включаются в его чистую балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в производственном процессе, включается в чистую балансовую стоимость запасов (см. МСБУ 2 «Запасы»).

Ликвидационная стоимость нематериального актива принимается, как правило, равной нулю, кроме случаев, когда

- (а) имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезного использования; или
- (б) существует активный рынок актива и:
 - (i) ликвидационная стоимость может быть определена на основании данных такого рынка; и
 - (ii) вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования актива.

Амортизация нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования не прекращается в случае, когда нематериальный актив больше не используется, если только актив полностью не амортизирован или классифицирован как предназначенный для продажи.

6. Выбытие нематериальных активов

Прекращение признания нематериальных активов происходит при выбытии и когда не ожидается поступления будущих экономических выгод от использования актива или его выбытия. Прочий доход или убыток, возникающий от прекращения признания нематериального актива определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива.

7. Раскрытие нематериальных активов

В финансовой отчетности по каждому классу нематериальных активов должна раскрываться следующая информация, разграничивая внутренне созданные нематериальные активы и другие нематериальные активы:

- (а) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
- (б) применяемые методы начисления амортизации;
- (в) валовая чистая балансовая стоимость и накопленная амортизация (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
- (г) отдельная статья(-и) отчета о прибылях и убытках, в которую включена амортизация нематериальных активов;
- (д) выверка чистой балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающая:
 - (i) дополнительные поступления с отдельным указанием тех, которые получены в результате внутренних разработок, и тех, которые получены при объединении бизнеса;
 - (ii) списания и выбытия;
 - (iii) увеличения или уменьшения стоимости, возникающие в течение периода в результате переоценок согласно параграфам 64, 76, 77, и убытков от обесценения, признанных или возвращенных непосредственно на счет собственного капитала согласно МСБУ 36 «Обесценение активов» (если таковые имеются);
 - (iv) убытки от обесценения, признанные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСБУ 36 (если таковые имеются);

- (v) убытки от обесценения, возвращенные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСБУ 36 (если таковые имеются);
- (vi) амортизация, признанная в течение периода;
- (vii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности зарубежного предприятия; и
- (viii) другие изменения в чистой балансовой стоимости в течение периода.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ

Задание 1

Приведите три основные характеристики нематериальных активов.

Задание 2

1 января 1999 года, предприятие А приобрело патент у предприятия Б за 64 000 у.е. Патент имеет оставшийся юридический срок действия 16 лет. Предприятие А считает, что патент имеет срок полезного использования - 10 лет. Дайте журнальные проводки, которые бы отражали приобретение патента и амортизацию за 1999 год.

Задание 3

Предприятие обменяло грузовик, балансовая стоимость которого 10 000 у.е. на нематериальный актив. Справедливые стоимости грузовика и патента не известны. По какой сумме предприятие должно отразить в своем учете поступление нематериального актива.

Задание 4

Предприятие А обменяло грузовик, балансовая стоимость которого 10 000 у.е. (Первоначальная стоимость 20 000 у.е. минус накопленная амортизация 10 000 у.е.) и справедливая стоимость – 6 000 у.е. на нематериальный актив. Кроме этого предприятие произвело доплату за нематериальный актив – 5 000 у.е. Дайте журнальные проводки для предприятия А, связанные с обменом.

Задание 5

Предприятие занимается разработкой нового продукта. На стадии исследований были понесены издержки сумме 100 000 у.е. На стадии разработок было затрачено 50 000 у.е. Кроме этого компания оплатила 2000 у.е. за регистрацию патента. Укажите, как компания должна учесть вышеуказанные издержки.

Задание 6

Предприятие приобрело нематериальный актив 1 января 2000 года за 100 000 у.е. Срок полезного использования оценен в 5 лет. Актив амортизируется по прямому методу. 1 января 2001 года нематериальный актив списывается до его справедливой стоимости 50 000 у.е. С этого времени решено, что нематериальный актив будет амортизироваться еще два года. Приведите журнальные проводки за 2000, 2001 годы.

ТЕМА 17. ОБЪЕДИНЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ

Цели обучения:

1. *Определение объединения бизнеса.*
2. *Метод учета объединения бизнеса.*
3. *Определение справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств.*
4. *Определение гудвила, возникающего при покупке.*
5. *Раскрытие объединения бизнеса.*

1. Определение объединения бизнеса

Объединение бизнеса – это соединение отдельных предприятий или бизнесов в одно отчитывающееся предприятие.

Дата приобретения – это дата, когда покупатель действительно получает контроль над приобретаемым предприятием.

Дата соглашения – дата, на которую действительное соглашение достигнуто между объединяющимися участниками и в случае, когда акции предприятия свободно обращаются, то об этом открыто объявлено.

Предприятия под общим контролем – объединение бизнеса, в котором все объединенные предприятия или бизнесы в конечном итоге контролируются тем же самым участником или участниками как до, так и после объединения бизнеса и этот контроль не является временным.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять активы или исполнить обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми друг от друга сторонами.

Контроль – это возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании с тем, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Доля меньшинства – это та часть чистых результатов операций и чистых активов дочерней компании, которая приходится на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

2. Метод учета объединения бизнеса

Согласно МСФО 3, для учета объединения бизнеса необходимо использовать *метод приобретения*.

Применение метода приобретения ведет к следующим шагам:

- (а) определение покупателя
- (б) определение фактических затрат объединения бизнеса
- (в) распределение на дату приобретения, фактических затрат по приобретению на приобретенные активы и принятые обязательства и оценочные обязательства.

Определение покупателя.

Покупателем является объединяющее предприятие, которое получает контроль над другими объединяющимися предприятиями или предприятиями. Обычно считается, что предприятие получает контроль над другим предприятием, когда оно приобретает более половины голосующих акций другого предприятия, если только не может быть продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Даже когда одно из объединяющихся предприятий не приобретает больше половины голосующих акций другого объединяющегося предприятия, все еще может оставаться возможность определить компанию-покупателя, когда одно из объединяющихся предприятий в результате объединения приобретает:

- (а) право распоряжаться более чем половиной голосующих акций другого предприятия путем соглашения с другими инвесторами;
- (б) право определять финансовую и операционную политику другого предприятия на основании устава или соглашения;
- (в) право назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другого предприятия; или
- (г) право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другого предприятия.

Определение фактических затрат объединения бизнеса

Покупатель должен определить себестоимость объединения бизнеса. Себестоимость объединения бизнеса равна справедливой стоимости на дату обмена, переданных активов, понесенных или принятых обязательств и долевых инструментов выпущенных покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием. Также, себестоимость объединения бизнеса включает прямые издержки, связанные с объединением бизнеса, такие как вознаграждения, выплачиваемые бухгалтерам, юристам, оценщикам и другим консультантам за профессиональные услуги, относящиеся к объединению бизнеса.

Применение метода покупок приводит к тому, что приобретение предприятия учитывается так же, как и покупка других активов. Это является правомерным, так как при приобретении возникает сделка, при которой активы передаются, обязательства появляются или капитал выпускается в обмен на контроль над чистыми активами и производственной деятельностью другого предприятия. Метод приобретения определяет себестоимость как основу признания в учете и оценке приобретения. Обычно не возникает проблемы при определении общей стоимости активов, приобретаемых за деньги, поскольку эта стоимость равна общей сумме израсходованных на это приобретение денежных средств. Но есть трудности, возникающие с определением стоимости отдельных активов.

В случае, когда оплата всех или части издержек, относящихся к объединению бизнеса отодвигается, то справедливая стоимость отсроченной части определяется дисконтированием задолженности до приведенной стоимости на дату обмена, принимая во внимание любую скидку или премию, которые могут иметь место.

Покупатель должен распределить фактические издержки по объединению бизнеса посредством признания идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств, которые удовлетворяют нижеследующим критериям:

- (а) **Активы.** Существует вероятность, что будущие экономические выгоды поступят к покупателю и справедливая стоимость активов может быть надежно измерена.
- (б) **Обязательства.** Существует вероятность, что потребуется отток ресурсов для оплаты обязательств, справедливая стоимость, которых может быть надежно измерена.
- (в) **Нематериальные активы и оценочные обязательства.** Их справедливая стоимость может быть надежно измерена.

3. *Определение справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств.*

Общими указаниями по определению справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств являются:

- (а) рыночные ценные бумаги по их текущей рыночной стоимости;
- (б) нерыночные ценные бумаги по оценочной стоимости, которая учитывает такие характеристики, как соотношение прибыли и цены, дивиденды и предполагаемые темпы роста сопоставимых ценных бумаг предприятия с аналогичными характеристиками;
- (в) дебиторская задолженность по приведенной стоимости сумм, подлежащих получению, определяемая по соответствующим текущим процентным ставкам, за вычетом оценочных резервов на покрытие безнадежных долгов и затрат на взыскание, если это необходимо. Однако дисконтирование не требуется для краткосрочной дебиторской задолженности, когда разница между ее номинальной и дисконтированной величинами незначительна;
- (г) запасы:
 - (i) готовая продукция и товары - по продажной цене, за вычетом суммы (а) затрат на выбытие и (б) обоснованного оценочного резерва прибыли на усилия компании-покупателя по продаже, основываясь на прибыли от аналогичной готовой продукции и товаров;
 - (ii) незавершенное производство - по продажной цене готовой продукции, за вычетом суммы (а) затрат на завершение, (б) затрат на выбытие и (с) обоснованного оценочного резерва прибыли на усилия по завершению и продаже, основываясь на прибыли от аналогичной готовой продукции; и
 - (iii) сырье и материалы - по текущей стоимости замещения.
- (д) земля и здания - по их рыночной стоимости;
- (е) машины и оборудование - по их рыночной стоимости, обычно определяемой с помощью оценки. При отсутствии индикаторов рыночной стоимости ввиду специфического характера машин и оборудования или из-за того, что подобные активы редко продаются, кроме как часть действующей компании, они оцениваются по амортизированной стоимости замещения;
- (ж) нематериальные активы, как установлено в МСБУ 38 «Нематериальные активы», - по их справедливой стоимости, определяемой:
 - (i) на основе данных активного рынка, как это установлено в МСБУ 38; и
 - (ii) если активного рынка не существует, на основе, отражающей сумму, которую предприятию пришлось бы уплатить за актив в операции между хорошо осведомленными, независимыми друг от друга и желающими совершить такую операцию сторонами на базе имеющейся информации (см.

- МСБУ 38, где даны дополнительные указания по установлению справедливой стоимости нематериального актива, приобретенного при объединении бизнеса);
- (з) чистые активы по вознаграждениям работников или обязательства пенсионных планов с установленными выплатами - по приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, за вычетом справедливой стоимости активов плана. Однако актив признается только в той сумме, в которой, вероятно, он будет доступен предприятию в форме возврата средств из пенсионного плана или сокращения будущих взносов в план;
 - (и) налоговые активы и обязательства - в размере налоговых выгод, возникающих от налогового убытка или налогов, подлежащих выплате в отношении чистой прибыли или убытка, оцениваемых с точки зрения перспектив объединенного предприятия или группы, возникающей в результате приобретения. Налоговые активы или обязательства определяются после создания оценочного резерва на покрытие налогового эффекта от пересчета идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств по их справедливой стоимости и не дисконтируются;
 - (к) счета и векселя к оплате, долгосрочная задолженность, обязательства, начисления и другие требования к оплате - по приведенной стоимости сумм, подлежащих оплате в счет выполнения обязательства, определенного по соответствующим текущим процентным ставкам. Однако дисконтирование не требуется для краткосрочных обязательств, когда разница между номинальной и дисконтированной стоимостями незначительна;
 - (л) обременительные договоры и другие идентифицируемые обязательства приобретаемого компании - по приведенной стоимости сумм, подлежащих оплате в счет выполнения обязательства, определенного по соответствующим текущим процентным ставкам; и
 - (м) для оценочных обязательств приобретаемой компании, компания - покупатель должна использовать суммы, на которые третья сторона может предъявить свои права. Данная сумма должна отражать все ожидания относительно возможных денежных потоков, а не какой-то единственный ожидаемый максимальный или минимальный денежный поток.

4. Определение гудвила, возникающего при покупке.

Компания-покупатель на дату приобретения должен признать гудвил, возникший при объединении бизнеса. В сумме фактических затрат на приобретение над долей участия компании-покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств.

Гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса представляет платеж компании-покупателя в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Гудвилл измеряется как остаточная стоимость объединения бизнеса после признания идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств приобретаемой компании.

После первоначального признания, компания-покупатель должна измерять гудвилл по себестоимости за минусом любых накопленных убытков от обесценения. Гудвилл не должен амортизироваться.

Пример 1.

Компания X приобрела за 400 000 у.е. 100%, находящихся в обращении акций компании Y.

На дату приобретения балансовая и справедливая стоимость чистых идентифицируемых активов компании A составили 350 000 у.е. и 380 000 у.е. соответственно. Превышение справедливой стоимости над балансовой стоимостью относится к зданию.

Ниже приведены балансы компаний до объединения бизнеса:

	<u>Компания X</u>	<u>Компания Y</u>
Краткосрочные активы	1 000 000	200 000
Здание	1 000 000	150 000
Оборудование	<u>500 000</u>	<u>100 000</u>
Всего	2 500 000	450 000
Обязательства	500 000	100 000
Обыкновенные акции	200 000	50 000
Дополнительно оплаченный капитал	800 000	200 000
Нераспределенная прибыль	<u>1 000 000</u>	<u>100 000</u>
Всего	2 500 000	450 000

Для записи приобретения акций компании У делается следующая запись

Инвестиция в компанию У	400 000	
Денежные средства		400 000

Баланс компании Х после покупки акций компании У будет выглядеть:

Краткосрочные активы	600 000	Обязательства	500 000
Инвестиция	400 000	Обыкновенные акции	200 000
Здание	1 000 000	Дополнительно оплаченный капитал	800 000
Оборудование	<u>500 000</u>	Нераспределенная прибыль	<u>1 000 000</u>
Всего	2 500 000	Всего	2 500 000

При консолидации (или слиянии компаний) балансов будет сделана следующая запись:

Краткосрочные активы	200 000	
Здание	180 000	
Оборудование	100 000	
Гудвилл	20 000	
Обязательства		100 000
Денежные средства		400 000

Баланс компании Х будет после консолидации примет вид:

Краткосрочные активы	800 000	Обязательства	600 000
Здание	1 180 000	Обыкновенные акции	200 000
Оборудование	600 000	Дополнительно оплаченный капитал	800 000
Гудвилл	<u>20 000</u>	Нераспределенная прибыль	<u>1 000 000</u>
Всего	2 600 000	Всего	2 500 000

В случае когда доля компании-покупателя в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активах, обязательствах и оценочных обязательствах превышает фактические издержки объединения бизнеса, это превышение (могут называть отрицательный гудвил) должно быть признано немедленно в отчете о прибылях как прочий доход (прочая прибыль). Однако, до того как заключить, что это превышение имело место и признать прочий доход, компания покупатель произвела переоценку измерения идентифицируемых активов, обязательств и оценочных обязательств приобретаемой компании

Пример 2.

Компания Х приобрела за 370 000 у.е. 100%, находящихся в обращении акций компании У.

На дату приобретения балансовая и справедливая стоимость чистых идентифицируемых активов компании А составили 350 000 у.е. и 380 000 у.е. соответственно. Превышение справедливой стоимости над балансовой стоимостью относится к зданию. (Остальная информация без изменения (см. пример 1)

Для записи приобретения акций компании У делается следующая запись

Инвестиция в компанию У	370 000	
Денежные средства		370 000

Баланс компании Х после покупки акций компании У будет выглядеть:

Краткосрочные активы	630 000	Обязательства	500 000
Инвестиция	370 000	Обыкновенные акции	200 000
Здание	1 000 000	Дополнительно оплаченный капитал	800 000
Оборудование	<u>500 000</u>	Нераспределенная прибыль	<u>1 000 000</u>
Всего	2 500 000	Всего	2 500 000

При консолидации (или слиянии компаний) балансов будет сделана следующая запись:

Краткосрочные активы	200 000	
Здание	180 000	
Оборудование	100 000	
Обязательства		100 000
Денежные средства		370 000
Прочий доход		10 000

Баланс компании X будет после консолидации примет вид:

Краткосрочные активы	830 000	Обязательства	600 000
Здание	1 180 000	Обыкновенные акции	200 000
Оборудование	600 000	Дополнительно оплаченный капитал	800 000
		Нераспределенная прибыль	<u>1 010 000</u>
Всего	2 610 000	Всего	<u>2 610 000</u>

5. Раскрытие объединения бизнеса

Компания-покупатель должна раскрывать следующую информацию для объединения бизнеса:

1. Название и описание объединяющихся предприятий или бизнесов
2. Дату приобретения
3. Процент приобретенных голосующих акций
4. Фактические издержки объединения бизнеса
5. Суммы, признанные на дату приобретения для каждого класса активов, обязательств и оценочных обязательств приобретаемой компании.
6. Сумму отрицательного гудвила признанного как прочий доход.
7. Описание факторов, которые обусловили признание гудвила
8. Сумму прибыли или убытка приобретаемой компании со дня приобретения, признанную в финансовой отчетности компании-покупателя.

ПРАКТИЧЕСКОЕ УПРАЖНЕНИЕ (МЕТОД ПОКУПОК)

Компания А в объединении бизнеса приобрела все акции компании Б, посредством выпуска акций номинальной стоимостью 400 и рыночной стоимостью 2 200. Ниже приведены балансы компаний до объединения бизнеса.

Баланс компании «А»

Денежные средства	3 500	Счета к оплате	2 000
Прочие краткосрочные активы	12 200	Прочие краткосрочные обязательства	4 000
Долгосрочные активы	10 000	Долгосрочные обязательства	<u>12 000</u>
		Всего обязательств	18 000
Всего активов	<u>25 700</u>	Капитал	<u>7 700</u>
		Всего обязательств и капитала	<u>25 700</u>

Баланс компании «Б»

	Балан. ст-ть	Справ. ст-ть		Балан. ст-ть	Справ. ст-ть
Денежные средства	500	500	Счета к оплате	200	200
Прочие краткосрочные активы	1 500	1500	Прочие краткосрочные обязательства	600	600
Долгосрочные активы	2 200	2600	Долгосрочные обязательства	<u>2 000</u>	<u>2 000</u>
			Всего обязательств	2 800	2800
Всего активов	<u>4 200</u>	<u>4600</u>	Капитал	<u>1 400</u>	
			Всего обязательств и капитала	<u>4 200</u>	

Требуется:

1. Сделайте журнальную запись, отражающую приобретение акций компании Б и представьте баланс компании А после покупки.
2. Сделайте журнальную запись, предполагая, что произошло слияние компаний.
3. Составьте баланс после слияния компаний.

	Балансы до слияния		Дт.	Кт.	Баланс после слияния
	Компания А	Компания Б			
Денежные средства	3 500	500			
Прочие краткосрочные активы	12 200	1 500			
Долгосрочные активы	10 000	2 200			
Гудвилл					
Всего активов	25 700	4 200			
Счета к оплате	2 000	200			
Прочие краткосрочные обязательства	4 000	600			
Долгосрочные обязательства	12 000	2 000			
Всего обязательств	18 000	2 800			
Капитал	7 700	1 400			
Всего обязательств и капитала	25 700	4 200			

ТЕМА 18. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Цели обучения:

1. Определение и цель консолидации финансовой отчетности
2. Сфера применения консолидированной финансовой отчетности.
3. Процедуры сведения консолидированного баланса.
4. Доля меньшинства.
5. Консолидированный отчет о прибылях и убытках
6. Раскрытие консолидированной финансовой отчетности

1. Определение и цель консолидации финансовой отчетности

Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой экономической единицы.

Материнское предприятие – предприятие, которое имеет одно или несколько дочерних предприятий.

Дочернее предприятие - это предприятие, включая предприятия, не являющиеся корпорациями, такие как товарищества, которое контролируется другим предприятием (известным как материнское предприятие).

Контроль - это возможность управлять финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от его деятельности.

Доля меньшинства – это часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на долю в собственном капитале, которой материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

Основная цель составления консолидированных финансовых отчетов – представить деятельность материнских и дочерних компаний как деятельность единого хозяйствующего субъекта. В консолидированном балансе, например, будут указаны вместе материальные запасы как материнской, так и всех дочерних организаций. Точно так же в отчете о прибылях и убытках статья “Реализация” включает продажу как материнской, так и ее дочерних компаний.

2. Сфера применения консолидированной финансовой отчетности

Консолидированная отчетность применяется при подготовке информации об объединенных предприятиях. МСФО 27: Материнская компания, которая представляет сводную финансовую отчетность группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия

- (а) материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие владельцы, включая собственников без права голоса в иных случаях, были проинформированы и не возражают против того, что материнское предприятие не представляет консолидированную финансовую отчетность;
- (б) долговые или долевыми инструментами материнского предприятия не торгуются на открытом рынке (местная или зарубежная фондовая биржа, внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки);
- (в) материнское предприятие не представило и не готовится представлять финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или иную регулятивную организацию для целей выпуска инструментов различных классов на открытый рынок; и
- (г) конечное или промежуточное материнское предприятие рассматриваемого материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность для использования широкой публикой, которая соответствует Международным стандартам финансовой отчетности.

Существование контроля предполагается, когда материнская компания владеет, прямо или косвенно, через дочерние компании, более чем половиной голосующих акций компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Контроль также существует даже тогда, когда материнская компания владеет не более чем половиной неголосующих акций компании, если она обладает:

- (а) возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;

- (б) полномочиями определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;
- (в) возможностью назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления;
- (г) возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления.

Предприятие может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, конвертируемыми в обыкновенные акции, или прочими подобными инструментами, которые потенциально, при исполнении или конвертации, могут предоставить предприятию право голоса или уменьшить количество голосов другой стороны при принятии решений о финансовой и операционной политике другого предприятия (потенциальные права голоса. Потенциальные права голоса не являются исполнимыми или конвертируемыми в текущем периоде, когда, например, они не могут быть исполнены или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления будущего события.

Согласно МСБУ 27, параграфу 16 дочернее предприятие должно освобождаться от консолидации в случаях, когда (а) предполагается, что контроль будет временным, так как дочернее предприятие приобретено и удерживается исключительно с целью будущего выбытия в течение двенадцати месяцев с даты приобретения, и (б) руководство активно ищет покупателя. Инвестиции в такие дочерние предприятия должны быть классифицированы как предназначенные для торговли и учитываться в соответствии с МСБУ 39 «**Финансовые инструменты: признание и измерение**».

3. Процедуры сведения консолидированного баланса

МСБУ 27, п.15: При подготовке консолидированной финансовой отчетности предприятие объединяет финансовую отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий постатейно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической единице, необходимо предпринять следующие действия:

- (а) исключить балансовую стоимость инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и часть капитала каждого дочернего предприятия, принадлежащую материнскому предприятию (см. МСБУ 22, в котором рассматривается порядок отражения гудвила, возникающего в результате объединения бизнеса);
- (б) идентифицировать долю меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних предприятий за отчетный период; и
- (с) определить доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних предприятий отдельно от долей собственного капитала акционеров материнского предприятия в них.
 - (i) суммы долей меньшинства на дату первоначального объединения, рассчитанных в соответствии с МСБУ 22; и
 - (ii) доли меньшинства в изменениях капитала, происшедших с даты объединения.

Хорошим примером результата взаимоотношений между материнской и дочерними фирмами является статья “Долгосрочные финансовые вложения” в балансе материнской фирмы. Чтобы избежать повторного счета инвестиций в консолидированном балансе, эти статьи должны быть скорректированы. Для составления консолидированного баланса рассмотрим балансы материнской и дочерней фирм:

Статьи баланса	Материнская компания	Дочерняя компания
Денежные средства	100 000	25 000
Прочие активы	<u>760 000</u>	<u>60 000</u>
Итого активов	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>
Кредиторы	60 000	10 000
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600 000	55 000
Нераспределенная прибыль	<u>200 000</u>	<u>20 000</u>
Итого обязательств и капитала	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>

Предположим, что материнская компания приобретает 100% акций дочерней фирмы по цене, полностью соответствующей балансовой стоимости компании. Балансовая стоимость дочерней компании 75 000 (85 000–10 000). В бухгалтерском учете материнской фирмы эта операция будет выглядеть следующим образом:

Инвестиции в дочерние компании 75 000
 Денежные средства 75 000
 Рабочая таблица для составления, консолидированного баланса

Статьи	Баланс материнской компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидированный баланс
			Дебет	Кредит	
Денежные средства	25 000	25 000			50 000
Инвестиции в дочерние компании	75 000			75 000	
Прочие активы	<u>760 000</u>	<u>60 000</u>			<u>820 000</u>
	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>			<u>870 000</u>
Кредиторы	60 000	10 000			70 000
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600 000	55 000	55 000		600 000
Нераспределенная прибыль	<u>200 000</u>	<u>20 000</u>	20 000		<u>200 000</u>
	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>			<u>870 000</u>

При подготовке консолидированного баланса необходимо исключить инвестиции в дочернюю компанию. Эта операция показана в графе “Корректирующие записи”. Корректирующие записи позволяют избежать повторного счета активов и акционерного капитала при составлении консолидированного баланса. Акционерный капитал в консолидированном балансе равен акционерному капиталу материнской фирмы. После исключения инвестиций в дочерние предприятия и корректировки величины акционерного капитала дочерней фирмы информацию можно представить в следующем виде:

Консолидированный баланс на дату приобретения			
Денежные средства	50 000	Кредиторы	<u>70 000</u>
Прочие активы	820 000	Итого обязательств	70 000
		Обыкновенные акции	600 000
		Нераспределенная прибыль	<u>200 000</u>
Итого активов	<u>870 000</u>	Итого обязательств и капитала	<u>870 000</u>

4. Доля меньшинства

Если материнской компании принадлежит не все дочернее предприятие, а только часть и имеются внешние акционеры, то возникает ситуация, называемая долей меньшинства.

Приобретение менее 100% акций по номинальной стоимости. Для установления контроля материнской компании нет необходимости приобретать все 100% акций дочернего предприятия. Приобретение более 50% акций дочерней фирмы дает ей право установить официальный контроль. Сводная финансовая отчетность представляет собой объединение балансов двух компаний. Однако необходимо принимать во внимание интересы акционеров дочерней компании, в собственности которых остается менее 50% пакета акций. Интересы этих акционеров, называемые долей меньшинства, должны быть отражены в консолидированном балансе в сумме, соответствующей доле в чистых активах дочерней компании.

Доли меньшинства должны представляться в консолидированном балансе в разделе капитала отдельно от собственного капитала акционеров материнского предприятия. Доли меньшинства в прибыли или убытке группы также должны раскрываться отдельно.

Предположим, что та же материнская компания приобрела 90% акций дочерней общей стоимостью 67 500 (90% × 75 000). Исключение проводится с учетом доли меньшинства акционеров. Все инвестиции в дочернюю компанию – 67 500 – вычитаются из ее акционерного капитала – 75 000, – и разница в 7 500 представляет долю меньшинства. Доля меньшинства должна показываться в консолидированном балансе в разделе капитала отдельно от собственного капитала акционеров материнского предприятия.

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса на дату приобретения

Статьи	Баланс материнской компании	Баланс дочерней компании	Корректирующие записи		Консолидирован- ный баланс
			Дебет	Кредит	
Денежные средства	32 500	25 000			57 500
Инвестиции в дочерние компании	67 500			67 500	
Прочие активы	<u>760 000</u>	<u>60 000</u>			<u>820 000</u>
	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>			<u>877 500</u>
Кредиторы	60 000	10 000			70 000
Обыкновенные акции, номинал 10 дол.	600 000	55 000	55 000		600 000
Нераспределенная прибыль	200 000	20 000	20 000		200 000
Доля меньшинства				7 500	7 500
	<u>860 000</u>	<u>85 000</u>	<u>75 000</u>	<u>75 000</u>	<u>877 500</u>

5. Консолидированный отчет о прибылях и убытках

Консолидированный отчет о прибылях и убытках составляется для единой хозяйственной организации путем объединения финансовых результатов материнской и дочерней компании, при этом внутрифирменные сделки корректируются во избежание повторного счета. На консолидированный отчет влияют следующие внутрифирменные операции:

продажа и покупка товаров и услуг, осуществляемая между материнской и дочерними компаниями;
прибыли и убытки по займам, дебиторской задолженности, обязательствам по облигационным займам между этими компаниями;
прибыли и убытки по внутрифирменным сделкам.

Предположим, что между материнской и на 100% зависящей от нее дочерней компанией имеют место следующие сделки: материнская компания продала дочерней товары на сумму 120 000; дочерняя в свою очередь, осуществляет продажу всех товаров на сторону. Кроме того, дочерняя компания выплатила по внутрифирменному кредиту материнской фирме 2 000 по процентам.

Цель корректирующих записей заключается в рассмотрении этих двух компаний как единой хозяйственной организации. Поэтому в статью "Реализация" важно включить только те сделки, которые были совершены с посторонними компаниями, а в себестоимость проданных товаров - расходы на сырье, материалы и полуфабрикаты, приобретенные только со стороны.

Таким образом, корректируются 120 000, полученных от внутрифирменных операций, путем дебетования этой суммы по статье "Реализация" и кредитованием статьи "Себестоимость реализованных товаров". В результате в графу сводного Отчета о прибылях и убытках включаются лишь реализация 510 000 и приобретение 240 000, осуществленные с другими компаниями.

Выплаты по внутрифирменному кредиту корректируются путем дебета статьи "Прочие доходы" и соответствующей записью в кредит статьи "Прочие расходы".

Рабочая таблица для составления консолидированного Отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 199х г.

Статьи	Материнская компания	Дочерняя компания	Корректирующие записи		Консолидиро- ванный отчет
			Дт	Кт	
Реализация	430 000	200 000	120 000		510 000
Прочие доходы	60 000	10 000	2 000		68 000
С/с проданных товаров	210 000	150 000		120 000	240 000
Прочие расходы	<u>140 000</u>	<u>50 000</u>		2 000	<u>188 000</u>
Чистая прибыль	<u>140 000</u>	<u>10 000</u>			<u>150 000</u>

Прочие консолидированные финансовые отчеты. Помимо сводного отчета о прибылях акционерные компании составляют также сводные отчеты о нераспределенной прибыли и о движении денежных средств компании.

6. Раскрытие консолидированной отчетности

В соответствии с МСБУ 27, параграфом 40 необходимо раскрывать следующую информацию в консолидированной финансовой отчетности:

- (a) тот факт, что дочернее предприятие не было консолидировано в соответствии с параграфом 16;
- (b) краткая финансовая информация индивидуальная или сгруппированная о дочерних предприятиях, которые не были консолидированы, включая суммы всех активов, обязательств, доходов и прибылей или убытков;
- (c) характер отношений между материнским предприятием и дочерним, если материнское предприятие не владеет прямо или косвенно, через дочерние предприятия, более чем половиной голосующих акций;
- (d) причины почему владение прямо или косвенно, через дочерние предприятия, более чем половиной голосов или потенциальных прав голоса объекта инвестиций не дает контроль;
- (e) отчетная дата финансовой отчетности дочернего предприятия, если эта финансовая отчетность используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности и составлена на отчетную дату или период отличные от материнского предприятия, и причины использования различных отчетных дат или периодов; и
- (f) характер и степень значительных ограничений (например, в результате соглашения о займе или регулятивных требований) на возможность передачи средств материнскому предприятию дочерним предприятием в форме денежных дивидендов или оплаты займа или аванса.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ

Задание 1. Консолидированная отчетность

Компания «А» является 100% владельцем компании «Б».

БАЛАНС КОМПАНИИ «А» на 31.12.2003

Денежные средства	1 500	Счета к оплате	2 000
Счета к получению от «Б»	100	Прочие краткосрочные обязательства	4 000
Прочие краткосрочные активы	12 200	Долгосрочные обязательства	<u>12 000</u>
Инвестиции в компанию «Б»	1 400	Всего обязательств	18 000
Прочие долгосрочные активы	<u>7 000</u>	Капитал	<u>4 200</u>
ВСЕГО АКТИВОВ	<u>22 200</u>	ВСЕГО ОБЯЗ-СТВ И КАПИТАЛА	<u>22 200</u>

БАЛАНС КОМПАНИИ «Б» на 31.12.2003

Денежные средства	500	Счета к оплате	200
Прочие краткосрочные активы	1 500	Счет к оплате компании «А»	100
Долгосрочные активы	2 200	Прочие краткосрочные обязательства	500
		Долгосрочные обязательства	<u>2 000</u>
		Всего обязательств	2 800
		Капитал	<u>1 400</u>
ВСЕГО АКТИВОВ	<u>4 200</u>	ВСЕГО ОБЯЗ-СТВ И КАПИТАЛА	<u>4 200</u>

Требуется:

Подготовьте консолидированный баланс.

Решение представьте в нижеследующей таблице

	Компа- ния А	Компа- ния Б		Дт	Кт	Консолидиро- ванный баланс
АКТИВЫ						
Денежные средства	1 500	500				
Дебиторская задолженность от компании Б	100					
Прочие краткосрочные активы	12 200	1 500				
Инвестиции в компанию Б	1 400					
Прочие долгосрочные активы	7 000	2 200				
Всего активов	22 200	4 200				
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА/КАПИТАЛ						
Счета к оплате	2 000	200				
Счета к оплате компании А		100				
Прочие краткосрочные обязательства	4 000	500				
Долгосрочные обязательства	12 000	2 000				
Всего обязательств	18 000	2 800				
Капитал	4 200	1 400				
Всего обязательств и капитала	22 200	4 200				

Задание 2.

Ниже представлена обобщенная финансовая информация по компании Bold и компании Real.			
Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2003 года			
	Компания Bold	Компания Real	
Выручка от реализации	1 000 000	250 000	
Себестоимость реализованной продукции	650 000	180 000	
Валовая прибыль	350 000	70 000	
Расходы на реализацию	75 000	15 000	
Административные расходы	60 000	20 000	
Прибыль от операционной деятельности	215 000	35 000	
Инвестиционный доход	14 000	0	
Прибыль от основной деятельности до налогообложения	229 000	35 000	
Налог на прибыль	70 000	10 000	
Прибыль от основной деятельности после налогообложения	159 000	25 000	
Объявленные дивиденды по простым акциям	80 000	15 000	
Нераспределенная прибыль за год	79 000	10 000	

Баланс по состоянию на 31 декабря 2003 года			
	Компания Bold		Компания Real
<i>Долгосрочные активы</i>			
Основные средства – балансовая стоимость		350 000	75 000
<i>Инвестиции</i>			
- Акции компании Real, по первоначальной стоимости		100 000	
<i>Краткосрочные активы</i>			
- Запасы	180 000		45 000
- Дебиторы	145 000		55 000
- Денежные средства	70 000		20 000
	<u>395 000</u>		<u>120 000</u>
<i>Кредиторы: суммы к погашению в течение одного года</i>			
- Кредиторы	50 000		30 000
- Объявленные дивиденды	80 000		15 000
- Налог на прибыль	70 000		10 000
	<u>200 000</u>		<u>55 000</u>
<i>Чистые краткосрочные активы</i>		<u>195 000</u>	<u>65 000</u>
		<u>645 000</u>	<u>140 000</u>
<i>Капитал и Резервы</i>			
Объявленный, выпущенный и полностью оплаченный капитал, акция по 1 у.е.		500 000	100 000
Нераспределенная прибыль		<u>145 000</u>	<u>40 000</u>
		<u>645 000</u>	<u>140 000</u>
Далее представлена следующая информация:			
<p>(1) Компания Bold приобрела 80% простых акций компании Real 1 января 2001 года, когда нераспределенная прибыль компании Real составляла 20 000. На дату покупки справедливая и балансовая чистые стоимости идентифицируемых активов компании Real были равны. За прошедший с момента покупки период не было признано убытков от обесценения гудвилла.</p> <p>(2) В течение года, закончившегося 31 декабря 2003 года, компания Bold продала компании Real товары себестоимостью 100 000 за 160 000. 25% этих товаров не были использованы на конец года.</p> <p>(3) Компания Bold отразила дивиденды, объявленные компанией Real в своем отчете о прибылях и убытках.</p>			
(a)	<p>Подготовьте следующие отчеты для компании Bold:</p> <p>(i) консолидированный отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 октября 2003 года.</p> <p>(ii) консолидированный баланс по состоянию на 31 октября 2003 года.</p>		
(б)	<p>Объясните обстоятельства, при которых финансовая отчетность дочерней компании не должна консолидироваться в финансовую отчетность группы.</p>		

ТЕМА 19. СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

Цели обучения:

1. Определение связанных сторон.
2. Раскрытие операций между связанными сторонами

1. Определение связанных сторон

Согласно МСБУ 24, параграфу 9 сторона является связанной с предприятием, когда:

- (a) прямо или косвенно через одного или более посредников:
 - (i) контролирует предприятие, контролируется им или находится под общим контролем с ним), о включает материнские предприятия, дочерние предприятия и дочерние предприятия одного материнского предприятия);
 - (ii) владеет долей участия в предприятии, которая наделяет ее значительным влиянием над предприятием; или
 - (iii) имеет совместный контроль над предприятием;
- (b) сторона является ассоциированным предприятием (как определено в МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия») предприятия;
- (c) сторона является совместной деятельностью, в которой предприятие является участником (см. МСБУ 31 «Участие в совместной деятельности»);
- (d) сторона входит в состав ведущего управленческого персонала предприятия или его материнского предприятия;
- (e) сторона является ближайшим членом семьи лиц, перечисленных в пунктах (a) – (d);
- (f) сторона является предприятием, которое контролируется им, находится под общим контролем с ним или находится по его значительным влиянием, или если значительное количество голосов в таком предприятии, прямо или косвенно, принадлежит любому из лиц, перечисленных в пунктах (d) или (e); или
- (g) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предназначенных для работников предприятия или работников любого предприятия, являющегося связанной стороной по отношению к этому предприятию.

Операция между связанными сторонами - передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

Контроль - это возможность управлять финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от его деятельности.

Совместный контроль - определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью.

Ведущий управленческий персонал – лица, прямо или косвенно, обладающие полномочиями и ответственные за планирование, управление и контролирование деятельности предприятия, включая директора (исполнительного или иного) этого предприятия.

Значительное влияние – это возможность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике предприятия, но не контроль над этими политиками.

Ближайшие члены семьи частного лица - члены семьи, которые потенциально могут повлиять на указанное лицо или оказаться под его влиянием в процессе деловых отношений с предприятием. В их число могут входить:

- (a) супруг(а) частного лица и дети;
- (b) дети супруга(и) частного лица;
- (c) лица, находящиеся на иждивении частного лица или его супруга(и).

Компенсация включает все виды вознаграждений работникам (как определено в МСБУ 19 «Вознаграждения работникам»). Вознаграждения работникам – это все виды возмещений, выплачиваемых, подлежащих выплате или предоставляемых предприятием или от его лица в обмен на оказанные предприятию услуги. Она также включает такое возмещение, выплачиваемое от лица материнского предприятия в отношении предприятия.

Согласно МСБУ 24 не обязательно считаются связанными сторонами:

- (a) два предприятия только потому, что у них общий директор или иной член ведущего управленческого

персонала, несмотря на пункты (d) и (f) определения «связанной стороны».

- (b) два участника совместной деятельности только потому, что они обладают совместным контролем над совместной деятельностью.
- (c)
 - (i) организации, предоставляющие финансовые ресурсы,
 - (ii) профсоюзы,
 - (iii) коммунальные службы и
 - (iv) государственные учреждения и ведомства,только на основании их обычных сделок с предприятием (хотя они могут затрагивать свободу действий предприятия или принимать участие в его процессе принятия решений); и
- (d) отдельный клиент, поставщик, франшизодатель, дистрибьютор или генеральный агент, с которым предприятие заключает значительные по объему сделки, только на основании возникающей в результате этого экономической зависимости.

2. Раскрытия в финансовой отчетности

Раскрытия операций между связанными сторонами должны представляться в пояснительной записке к финансовым отчетам. Подлежит раскрытию следующая информация:

1. Отношения между материнскими и дочерними предприятиями. Предприятие должно раскрывать название своего материнского предприятия и сторону, если материнское предприятие не является таковой, обладающую основным правом контроля.
2. Компенсации ведущего управленческого персонала в суммарном выражении и по каждой из следующих категорий:
 - (a) краткосрочные вознаграждения работникам;
 - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
 - (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
 - (d) выходные пособия; и
 - (e) компенсационные выплаты долевыми инструментами.
3. Информацию о характере отношений со связанными сторонами, так и информацию о самих операциях и непогашенных сальдо, необходимую для понимания возможного влияния отношений на финансовую отчетность. Как минимум информация должна включать:
 - (a) суммы операций;
 - (b) суммы непогашенных сальдо и:
 - (i) сроки и условия по ним, включая информацию о том, являются ли они обеспеченными и характер возмещения, подлежащего уплате при их погашении; и
 - (ii) подробное описание гарантий, полученных или предоставленных.
 - (c) оценочные обязательства по сомнительным долгам, относящимся к непогашенным сальдо; и
 - (d) расходы, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся со связанных сторон.
4. Операции, в которых участвует связанная сторона:
 - (a) покупка или продажа продукции (готовой или незавершенной);
 - (b) приобретение или продажа имущества и других активов;
 - (c) оказание или получение услуг;
 - (d) аренда;
 - (e) передача исследований и разработок;
 - (f) переводы по лицензионным соглашениям;
 - (g) переводы по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в собственный капитал в денежной или в натуральной форме);
 - (h) предоставление гарантий или залога; и
 - (i) погашения обязательств от имени предприятия или предприятием от имени другой стороны.

Задание . Определение связанных сторон

Определите, какие из взаимоотношений, перечисленных ниже, являются взаимоотношениями связанных с компанией «А» сторон и объясните каждый ответ.

Описание	Связанные стороны*	
	Да/Почему	Нет/Почему
Член совета директоров Компании А		
Главный бухгалтер Компании А		
Председатель банка, занявшего Компании А значительную сумму		
Компания Б; компания, 30% которой принадлежит Компании А		
Министр финансов, которому принадлежит 2% акций компании А и который иногда приобретает продукцию Компании А		
Компания В; компания, которая владеет 51% акций Компании А		
Муж президента Компании А		
Взрослый сын одного из директоров Компании А		
Постоянный покупатель Компании А, которая считает его основным покупателем		

Задание. Связанные стороны – раскрытие

Определите, для каких из следующих ситуаций, необходимы раскрытия в финансовых отчетах Компании А как о информации о связанных сторонах и объясните свои ответы.

Описание	Связанные стороны – Раскрытия*	
	Да/Почему	Нет/Почему нет
Компания Б, 30% которой принадлежит Компании А, купила 10% продукции Компании А в течение года		
Компания В; которая владеет 51% акций Компании А, купила 1% продукции Компании А в течение года		
Компания А купила 1/2% продукции Компании В в течение года		
Муж президента Компании А купил 1/2% продукции Компании А в течение года		
Взрослый сын одного из директоров Компании А продал Компании А 10% сырьевых запасов, которые Компания А купила в течение года.		