## **КУРСОВАЯ РАБОТА**

**Тема: Бухгалтерский учет расходов на научные исследования и**

**опытно-конструкторские разработки.**

**Сегментированная отчетность.**

**Проекты положений о финансовой отчетности.**

**Стандартные формы бухгалтерского учета 13**

**Бухгалтерский учет расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).**

# Основная проблема

Для многих компаний затраты на научные исследования и опытные разработки составляют существенную часть их финансово-хозяйственной деятельности. Такие издержки по своей сути являются теоретическими и представляют серьезную проблему для бухгалтера при составлении ежегодных финансовых отчетов. В соответствии с учетом на основе метода начислений затраты на научные исследования и разработки следует относить на тот год, которым они были произведены и списывать на доходы будущего периода. Этот метод известен как метод переноса затрат на счета будущих периодов (метод отсрочки). С другой стороны, принимая во внимание теоретическую основу таких издержек, установить их взаимосвязь с доходами будущего периода с достаточной уверенностью невозможно. Исходя из этого, расходы на научные исследования и разработки следует списывать в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Этот метод принято называть методом полного списания затрат со счета (метод списания).

Преимущества метода отсрочки по сравнению с методом списания следующие:

а) Этот метод более реалистичен в условиях производства. Компании инвестируют огромное количество денежных средств в исследования и разработки с целью получения доходов в будущем, и не расценивают эти затраты как накладные расходы, необходимые для текущего производства.

б) Использование метода списания может привести к искажению показателей прибыли. Таким образом, прибыль, полученная в период разработки и внедрения нового товара окажется искусственно заниженной, а доходы, полученные в процессе производства, неоправданно высокими. Это может создать обманчивое впечатление роста рентабельности производства.

в) Принято считать, что инвестиции в исследования и научно-технические разработки необходимы компаниям, так как они приносят реальную коммерческую пользу. Тем не менее при использовании метода списания менеджер может воздержаться от подобного вложения денежных средств, т.к. этот метод ведет к занижению прибыли в отчетах.

## В свою очередь метод списания также имеет ряд преимуществ:

а) Так как денежные средства, вложенные в научные исследования и технические разработки, могут быть возвращены только после получения доходов, показатель прибыли, полученный по методу полного списания более точно отражает средства для начисления дивидендов.

б) Метод переноса затрат на счета будущего периода требует субъективной оценки будущего дохода, тогда как метод списания является более точным (справедливым, простым, прямым).

в) На практике необходимо принимать во внимание трудности, которые могут возникнуть при отнесении затрат на научные исследования и технические разработки на определенный доход в будущем.

В 1971 году внимание общественности было привлечено проблемой бухгалтерского учета научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок в связи с финансовым крахом компании «Роллс-Ройс». Балансовый отчет компании включал большую часть отсроченных активов на научно-исследовательские расходы. Эти расходы были отнесены на проект, который не мог принести прибыль. Таким образом, проблема научных исследований и опытных разработок была одной из первых, вынесенных на рассмотрение комитета по бухгалтерским стандартам.

Стандартная форма бухгалтерского учета (СФБУ 13) впервые была издана в 1977 году. Стандарт с изменениями и дополнениями был принят в 1989 году.

**Резюме.**

СФБУ 13 определяет различия между расходами на научные исследования, в результате которых приобретаются научные или технические знания, и расходами на опытно-конструкторские разработки, основанные на этих знаниях и направленные на достижение определенных коммерческих целей. Все научно-исследовательские расходы должны списываться со счетов по мере их появления. В части расходов на технические и конструкторские разработки компании, по своему усмотрению могут использовать один из методов: метод списания либо метод отсрочки. Однако следует иметь в виду, что в случае выбора метода отсрочки компания имеет право относить расходы на НИОКР на счета будущих периодов только в том случае, если проект прошел ряд испытаний, подтвердивших его способность приносить прибыль в будущем.

СФБУ 13 требует раскрытия учетной политики в части расходов на научные исследования и разработки, а также подробного описания движения на всех счетах отсроченных расходов. СФБУ 13 с учетом изменений и дополнений также требует от больших (как определено ниже) компаний подробного описания расходов на научные исследования и разработки, произведенных в течение года.

**Термины и понятия**.

В соответствии с определением, предложенным СФБУ 13, расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки можно отнести к одной или нескольким из следующих категорий (за исключением тех случаев, когда это касается разработок и добычи нефти, газа и месторождений полезных ископаемых или возмещения затрат, направленных на развитие производства, непосредственно третьей стороной или по условиям контракта на основе договорных цен, рассчитанных с учетом затрат обеих сторон):

а) первоначальное исследование – экспериментальная или теоретическая работа, в ходе выполнения которой приобретаются новые научные или технические знания. Эта работа не преследует цель достижения определенных результатов или конкретного применения полученных в ходе исследования теоретических знаний.

б) прикладное исследование – первоначальное или экспериментальное исследование, направленное на получение новых научных или технических знаний, необходимых для достижения практических целей и выполнения определенных задач.

в) разработка - практическое применение научных и технических знаний для производства новых или усовершенствованных материалов, оборудования, продукции или услуг, для внедрения новых технологий и систем до начала коммерческого производства или промышленной добычи, а также для модернизации уже действующих систем.

Различие между первоначальным и прикладным исследованием с одной стороны, и разработками с другой, является существенным при применении метода отсрочки в соответствии с СФБУ 13. Некоторые компании в соответствии с требованиями, предъявляемыми пересмотренным СФБУ 13, обязаны предъявлять подробный перечень расходов, относящихся к расходам на научные исследования и технические разработки. Это помогает определить какие расходы могут быть отнесены к научно-исследователь-

ским и какие не могут. В соответствии с СФБУ 13 научно-исследовательская деятельность может считаться таковой только в случае присутствия в ней заметного элемента новшества.

СФБУ 13 к научно-исследовательским расходам относит следующие виды деятельности:

а) экспериментальная или теоретическая работа, направленная на получение новых знаний или на развитие и усовершенствование уже имеющихся навыков;

б) поиск практического применения полученных знаний:

в) формулировка и проектирование возможного практического применения результатов научной работы:

г) тестирование, с помощью которого проводится поиск или оценка альтернативных изделий, производственных процессов или услуг:

д) изготовление пробных образцов или макетов, предшествующее производству;

е) разработка дизайна изделия, процесса или услуги, с применением новых технологий или реальных усовершенствований:

ж) конструирование и испытание опытных установок.

В качестве примеров расходов, которые не могут быть отнесены к расходам на научные исследования и разработки, можно отнести следующие:

а) тесты и исследования, проводимые с целью управления величиной и контроля качества;

б) периодические изменения и улучшения уже существующих товаров, процессов или услуг;

в) исследования, не связанные с научной деятельностью;

г) изменения и усовершенствования оборудования и технологий, связанные с исправлением неполадок в промышленном производстве;

д) юридические и административные расходы на патенты и споры;

е) расходы, связанные с установкой оборудования, не связанные с конкретным научно-исследовательским проектом:

ж) маркетинговые исследования.

**Требования, предъявляемые СФБУ 13.**

Расходы на основные фонды, используемые в ходе научно-исследовательской деятельности, должны учитываться и списываться в соответствии с СФБУ 12. Все другие расходы должны быть списаны со счетов в том году, в котором они были произведены.

В отношении расходов на развитие компании должны выбрать либо метод списания, либо метод отсрочки. Любой из выбранных методов должен применяться постоянно в отношении всех расходов на научные исследования и технические разработки.

В случае выбора метода списания все научно-исследовательские расходы должны быть списаны в том году, в котором они были произведены.

В случае выбора метода отсрочки расходы на НИОКР относятся к расходам будущих периодов. Для этого должны выполняться следующие условия:

а) Должен иметься ясно определенный проект;

б) Соответствующие затраты должны быть определены отдельно;

в) Результат проекта должен быть оценен с точки зрения:

* технической выполнимости;
* конкурентоспособности, с учетом условий рынка, общественного мнения и законодательной основы;

г) Планируемый уровень доходов должен превышать общее количество научно-исследовательских расходов, относимых к расходам будущих периодов, а также все возможные дальнейшие расходы на НИОКР, расходы, связанные с производством продукции, административные и коммерческие расходы;

д) Обеспечение запаса ресурсов или гарантия того, что ресурсы, необходимые для завершения проекта, будут иметься в наличии. При этом следует учитывать потребности текущего производственного процесса.

В случае отнесения расходов на НИОКР на счета будущих периодов начисление амортизации должно начинаться с момента запуска промышленного производства. Амортизация должна превышать ожидаемый период эксплуатации. Каждый год должна проводиться инвентаризация расходов на НИОКР, относящихся на определенные проекты. В случае, если будущее обеспечение этих расходов представляется сомнительным, соответствующая часть их должна быть списана в текущем периоде.

СФБУ 13 четко определяет, что в случае выбора метода отсрочки, этот метод должен последовательно и неукоснительно применяться ко всем рабочим проектам. Однако на практике менеджеры могут применять метод списания в отношении любого проекта, вызывающего сомнения в его способности приносить прибыль.

**Внеоборотные активы.**

Основные фонды, приобретенные или созданные для обеспечения научно-исследовательской деятельности, должны учитываться и списываться со счетов после окончания срока их полезного использования. Амортизация этих основных фондов должна включаться в общий объем начисленной амортизации в соответствии с Законом о компаниях предприятия. Расходы на амортизацию также входят в общую сумму расходов на НИОКР.

**Работа по контракту.**

Если компания выполняет научно-исследовательские работы согласно контракта от имени третьих лиц на условиях, что все расходы, связанные с данной деятельностью, будут возмещены, то все расходы, не возмещенные на дату составления балансового отчета должны быть включены в незавершенные работы.

**Исключения.**

К издержкам, возникающим в процессе разработки и добычи нефти, газа или месторождений полезных ископаемых, правила, установленные СФБУ 13, не применяются. Однако, новые технологии и способы добычи, разработанные в результате данной деятельности, должны учитываться в соответствии с СФБУ 13.

**Требование раскрытия информации*.***

Для целей бухгалтерского учета должен быть выбран один из методов учета затрат на НИОКР. Причина выбора данного метода должна быть объяснена. Движение на счетах отсроченных расходов на НИОКР и сведения об остатках на начало и конец периода должны быть раскрыты. Отсроченные расходы на НИОКР должны быть отражены в балансе как нематериальные активы.

Пересмотренный СФБУ 13 также включает требование раскрытия общего количества расходов на НИОКР, отражаемого на счете прибылей и убытков. Должен быть проведен анализ расходов, произведенных в текущем периоде и количества отсроченных расходов на научные исследования и разработки, списанных в течение этого периода. Это требование раскрытия не применяется, если:

а) данная компания не является обществом с ограниченной ответственностью; холдинговой компанией, имеющей филиалы, которые являются обществами с ограниченной ответственностью или не относится к «специальной категории» компаний;

б) компания подходит под определение среднего бизнеса, предложенное Законом о компаниях, в соответствии с критерием, умноженным на 10.

**Краткое содержание СФБУ 13.**

На рисунке 13.1 отражены основные положения СФБУ 13.



**Рисунок 13.1** Краткое содержание СФБУ 13

**Предпосылки появления СФБУ 13.**

Появлению первого СФБУ 13 предшествовали два проекта положений о финансовой отчетности (ППФО)- ППФО 14, изданный в январе 1975 года, и ППФО 17, изданный в апреле 1976 года. ППФО 14 дал определения первоначального исследования, прикладного исследования и научной разработке, сходные с определениями, предложенными СФБУ 13. В соответствии с данным ППФО в ходе проведения первоначальных и прикладных исследований компании были обязаны использовать только метод списания. ППФО 14 также определил условия наиболее рационального списания расходов на НИОКР (эти условия совпадают с перечисленными в СФБУ 13), сделал вывод о том, что для практических целей применение метода отсрочки не всегда возможно и установил, что все расходы на НИОКР должны списываться в том периоде, в котором они были произведены. ППФО 14 также выдвигал требование о предоставлении подробного перечня расходов на научно-исследовательскую деятельность, списанных в течение отчетного периода. В критической статье, опубликованной в журнале «Бухгалтер» ППФО 14 было охарактеризовано как «ожог о крапиву». Также было отмечено, что требование обязательного применения метода списания может существенно повлиять на финансовые отчеты ряда компаний и может быть расценено как «незаконное ограничение прав менеджеров». Эти требования были решительно отвергнуты предприятиями

аэрокосмической и электронной промышленности, а так как на долю этих отраслей приходилась примерно половина всех расходов на НИОКР, производимых в Великобритании, с мнением этих предприятий необходимо было считаться.

В 1970-х годах правительственные контракты на научно-исследовательские работы предусматривали установление определенного процента на капитал, используемый на выполнение контрактов. Единственное, что могло сделать правительство это позволить отражать расходы на НИОКР в балансовых отчетах как часть используемого капитала. Требование обязательного применения метода списания могло привести к существенному снижению показателей прибыли в отраслях аэрокосмической и электронной промышленности.

Таким образом, в апреле 1976 года Комитетом по бухгалтерским стандартам был издан новый проект положения о финансовой отчетности – ППФО 17.В данном положении условия, относящиеся к применению метода отсрочки для учета затрат на НИОКР, совпадали с условиями, перечисленными в предыдущем ППФО. Однако в соответствии с ППФО 17 компании, которые могли гарантировать получение дохода от проекта в будущем, должны были использовать метод отсрочки. В этом случае расходы на НИОКР должны были быть отнесены на доходы будущих периодов.

Несмотря на то, что ППФО 17 получил положительные отклики по сравнению с ППФО 14, требование обязательного применения метода отсрочки для отдельных компаний встретило ряд возражений. Необходимо было найти компромиссный вариант для этих двух проектов положений. Таким образом, в СФБУ 13 было предусмотрено право добровольного выбора метода учета затрат на НИОКР.

Пересмотренный СФБУ 13, изданный в 1989 году, отвечал требованиям Закона о компаниях и Четвертой Директиве Европейского Экономического Сообщества в части обязательного разъяснения расходов на НИОКР, списанных в течение года.

**Выбор стратегии.**

Мы уже рассмотрели различия между методом списания и методом отсрочки. Управляющему персоналу компании следует принимать во внимание эти различия при выборе одного из методов учета затрат а НИОКР. С тех пор как СФБУ 13 предусматривает самостоятельный выбор компанией одного из вышеперечисленных методов, предполагается, что выбор наиболее подходящего метода зависит от определенных условий работы компании. Однако СФБУ 13 не дает разъяснений относительно условий, оказывающих влияние на принятие такого решения. При принятии решения менеджеры должны принимать во внимание следующее:

а) Отношение расходов на НИОКР к общей сумме активов компании. Следует учитывать, что применение метода отсрочки требует больших затрат времени, а также затрат на дорогостоящий ежегодный обзор проектов. Этот факт следует принимать во внимание в случае, если он может привести к существенным изменениям данных по счетам.

б) Метод учета, применяемый другими компаниями, работающими в той же отрасли промышленности. Для аналитиков более удобно когда компания принимает метод учета затрат, используемых на других предприятиях данной отрасли. В случае, если компания принимает метод учета затрат, отличный от метода, используемого конкурентами, у аналитиков могут возникнуть вопросы относительно причин, повлиявших на такой выбор.

в) Для компаний, не относящихся к категории описанных в СФБУ 13, которым необходимо предоставлять расшифровку затрат на НИОКР, применение метода списания более предпочтительно, т.к. этот метод не требует полного и подробного раскрытия расходов по сравнению с методом отсрочки.

г) Все контрактные ограничения компании, основанные на публикуемых балансовых отчетах. Например, для компании с низким уровнем кредитоспособности использование метода отсрочки позволит увеличить показатель доходности в балансовых отчетах.

д) Компетенция и опыт компании в составлении бюджетов и прогнозных оценок. Как уже было рассмотрено выше компании, использующие метод отсрочки, должны составлять огромное количество прогнозов. Эти прогнозы должны представлять убедительные доказательства для аудиторов.

е) Восприимчивость компании к «сглаживанию доходов».Использование метода списания приводит к занижению дохода в период разработки и внедрения новых видов продукции. С другой стороны, этот метод приводит к неоправданному завышению показателей прибыли в период промышленного производства, в следствие того, что списание расходов на НИОКР уже было произведено ранее. Таким образом, метод отсрочки «сглаживает» показатели прибыли. Об этом следует уведомить акционеров компании.

**Законодательство о компаниях и международные стандарты.**

В соответствии с Законом о компаниях 1985 года отсроченные расходы на НИОКР могут быть включены в балансовый отчет только в «исключительных случаях». В случае включения таких расходов в пояснениях к счетам должно быть указано:

а) детализация списания отсроченных расходов в отчетном периоде;

б) причины капитализации.

Если сумма несписанных расходов не относится к убыткам по реализации при определении объемов реализации, это должно быть указано в пояснениях к счетам. Полагаясь на эти пояснения руководство должно принять решение об отражении этих расходов на счетах бухгалтерского учета.

Согласно требованиям, изложенным в СФБУ 13, отсрочка расходов должна иметь объективное обоснование.

СФБУ 13 соответствует основным требованиям, изложенным в Международном бухгалтерском стандарте 9 (МБС 9) «Бухгалтерский учет расходов на НИОКР». Единственным отличием МБС 13 является необходимость раскрытия информации о расходах на НИОКР для всех без исключения компаний.

**Вывод.**

СФБУ 13 приводит яркий пример того Комитет по бухгалтерским стандартам решает проблему выбора метода учета затрат на НИОКР, поставленную перед бухгалтерами. ППФО 14 предусматривает обязательное применение метода списания для всех компаний, ППФО 17- применение метода отсрочки для ряда компаний, в то время как СФБУ 13 разрешает выбор между этими двумя методами.

**Задание для самопроверки.**

**13.1 Распределение расходов на НИОКР.**

Компания Симпл Лимитед относится к предприятием, занятым в электронной промышленности.Текущие расходы компании на НИОКР, отраженные на промежуточном счете в книгах бухгалтерского учета, перечислены ниже.

1. Расходы на прикладные исследования, связанные

с проектом Х (примечание 1). 500000

1. Компенсация расходов университету U за проведенные

первоначальные исследования, связанные с электронной

промышленностью. 50000

3. Расходы на разработку проекта Y (примечание 2). 100000

1. Расходы на НИОКР, связанные с патентом используемым

для разработки проекта Z и для производства продукции Z

(примечание 3). 125000

1. Стоимость приобретения технологии эффективного метода

осуществления процесса Р (ноу-хау). 20000

Примечание1. В соответствии с прогнозом расходы на прикладные исследования, связанные с проектом Х, будет необходимо производить ежегодно в течение двух следующих лет. Ожидается успешное развитие и достаточный уровень продаж нового продукта.

Примечание 2. Прогноз выпуска проекта Y дает весьма оптимистичные оценки. Результаты испытания опытных установок позволяют с достаточной уверенностью гарантировать возврат денежных средств, вложенных в разработку проекта и получение прибыли. Начало промышленного производства продукции ожидается в ближайшем будущем.

Примечание 3. Из суммы расходов по приобретению патента 1000 составляет оплата услуг Патентного бюро и услуг агента.

Необходимо определить какой метод учета затрат следует применять по каждому виду расходов на НИОКР.

**Сегментированная отчетность**.

**Потребность в стандарте**.

Закон о компаниях 1985 года предусматривает требование раскрытия сегментированной информации в случае если компания занимается двумя или более видами деятельности или поставляет товары на различные с географической точки зрения рынки. Международная фондовая биржа также требует предоставление отдельной отчетности по каждому виду деятельности. СФБУ 25 представляет подробное руководство, вместе с некоторыми дополнительными требованиями.

**Термины и определения.**

СФБУ 25 предлагает следующие определения:

а) вид деятельности – это существенная часть объекта, которая занимается производством отдельного вида продукции или услуги или отдельных групп взаимосвязанных изделий или услуг.

б) географический сегмент – это географическая территория, включающая отдельную страну или группу стран, в которых компания функционирует, или в которые компания поставляет свою продукцию или услуги.

в) источник товарооборота – это географический сегмент, из которого товары и услуги поставляются третьим лицам или в другой географический сегмент.

г) конечный пункт товарооборота – географический сегмент, в который поставляются товары и услуги.

**Основные требования**.

Если предприятие занимается двумя или более видами деятельности или функционирует в двух или более географических сегментах, существенно отличающихся друг от друга, оно обязано вести отдельный учет этих видов деятельности на счетах бухгалтерского учета и отчетности. По каждому виду деятельности должно быть отражено следующее:

а) товарооборот, который делится на товарооборот от внешних заказчиков и товарооборот других сегментов предприятия;

б) прибыль или убытки до уплаты налогов, доля дочерних компаний и непредвиденные расходы;

в) чистые активы.

Раскрытие географической сегментации товарооборота должно основываться на источнике товарооборота. Конечный пункт товарооборота (когда поставка осуществляется третьим лицам) также должен быть раскрыт. В случае если это исключено по причине несущественности различий, этот факт должен быть установлен.

Прибыль или убыток сегмента до налогообложения должна быть отражена без начисляемых процентов. Также чистые активы – это разница между активами, по которым начисляются проценты и обязательствам, по которым проценты не начисляются.

Однако, цель любого бизнеса – получение процентов. Прибыль/убыток по процентам представляет существенную часть деятельности, следовательно, процент должен приниматься во внимание при расчете общей суммы прибыли/убытка и соответствующая доля активов/пассивов будет составлять часть чистых активов, отраженных в отчетах.

Если общие суммы по всем видам деятельности не совпадают с соответствующими суммами на счетах, необходимо произвести корректировки.

Должны быть предоставлены сравнительные данные за прошлый год. В случае необходимости руководство должно пересмотреть сегменты. Характер и результаты любых изменений должны быть связаны с соответствующими изменениями данных предыдущего года.

**Дочерние компании**.

Если на долю дочерних компаний приходится по меньшей мере 20% от общей суммы прибыли/убытка или от общей суммы чистых активов, в отчете данных компаний должно быть отражено:

а) доля компании в общей сумме прибыли/убытка в соответствии с условиями, описанными выше;

б) доля компании в общей сумме чистых активов, включая «цену фирмы», на которую не начисляется износ, с указанием стоимости активов в текущих ценах на дату приобретения.

Предприятие не обязано публиковать данную информацию, если она недоступна или может нанести ущерб предприятию. В таком случае причина , в соответствии с которой предприятие не произвело раскрытие информации, должна быть изложена в примечании.

**Исключения.**

Все компании обязаны выполнять требования СФБУ 25, совпадающие с требованиями закона о компаниях. Дополнительные требования применяются, если;

а) компания является обществом с ограниченной ответственностью или имеет дочернее предприятие, которое является обществом с ограниченной ответственностью;

б) компания является банковской или страховой организацией;

в) компания превышает критерий, умноженный на десять, для определения компании среднего размера в соответствии с законодательством о компаниях.

**Практические проблемы соответствия**.

СФБУ 25 содержит некоторые практические рекомендации относительно проблемы соответствия.

При решении вопроса о том является ли определенный вид деятельности компании отдельным сегментом или нет, необходимо принимать во внимание следующие факторы:

а) характер производимой продукции;

б) характер технологического процесса;

в) рынки, на которых продается данная продукция;

г) каналы распределения изделий;

д) способы организации деятельности предприятия;

е) все законодательные особенности, относящиеся к данному виду деятельности.

Географический сегмент- это отдельная страна или группа стран, в которых компания функционирует, или в которые компания поставляет свою продукцию или услуги. Географический анализ сегментов должен предоставить пользователю бухгалтерской информации возможность определить влияние следующих факторов:

а) экспансионистские или ограничительные экономические климаты;

б) устойчивые или неустойчивые политические режимы;

в) правила валютного контроля,

г) колебания валютного курса.

В целом, как в учете различных видов деятельности, так и в учете географических сегментов, бухгалтер должен четко определять следующее:

а) ставка дохода, получаемого различными сегментами, отличается от ставки дохода по предприятию в целом;

б) подчиненность различным степеням риска;

в) различные темпы роста;

г) различный потенциал для будущего развития.

Сегмент должен учитываться отдельно, если:

а) товарооборот сегмента составляет 10% и более от общего товарооборота;

б) прибыль или убыток сегмента составляет 10% и более от общей суммы прибыли или убытка;

в) чистые активы сегмента составляют10% и более от общей суммы чистых активов.

В случае если общая сумма издержек или общая сумма чистых активов не может быть распределена по сегментам, такие суммы должны быть отражены отдельно.

Нижеприведенный пример показывает, как может быть раскрыта сегментная информация.

### ООО «Фалке» - Сегментированный отчет

Гостиницы ……… Итого

19х9 19х8 19х9 19х8 19х9 19х8

*Товарооборот*

#### Общая сумма продаж 33000 20000 38000 36000 71000 56000

Объем продаж внутри сегментов - - 1000 1000 1000 1000

#### Продажи третьим лицам 33000 20000 37000 35000 70000 55000

##### Прибыль до налогообложения

Прибыль по сегментам 5400 4000 3600 3500 9400 7500

#### Общие издержки 100 100

#### Операционная прибыль 9500 7600

Чистый доход по процентам (500) (500)

10000 8100

#### Доля прибыли дочерних компаний 1000 900 1000 900

#### Общая сумма прибыли до налого-

обложения 11000 9000

##### Чистые активы

#### Чистые активы по сегментам 58000 41000 37000 36000 95000 77000

Неразмещенные чистые активы 3000 3000

98000 80000

………………. 10000 9000 10000 9000

###### Общая сумма чистых активов 108000 89000

Аналогичный анализ должен быть произведен для географических сегментов.

Международный бухгалтерский стандарт 14: Предоставление финансовой отчетности по сегментам.

МБС 14 включает дополнительное требование о раскрытии межсегментных цен. Исключения, предусматриваемые СФБУ 25, в МБС 14 не допускаются. МБС 14 также рассматривает не чистые активы, а используемые активы. В остальных случаях МБС 14 совпадает с СФБУ 25.

**Задания для проверки.**

* 1. **В отношении СФБУ 25 «Сегментированная отчетность»:**

а) Укажите причины, на основании которых необходимо проводить географическую сегментацию товарооборота.

б) Перечислите признаки, определяющие, является ли данный вид деятельности отдельным сегментом или нет.

**25. Проекты положений и проекты положений о финансовой отчетности (ПП и ППФО).**

Введение

К концу 1992 года ожидается принятие ряда проектов положений, издаваемых Комитетом бухгалтерских стандартов и Комитетом по бухгалтерским стандартам. Однако, Комитет обзора финансовой отчетности обращает внимание на то, что компании не имеют права отклоняться от действующих бухгалтерских стандартов на основании предложенных проектов положений и проектов положений по финансовой отчетности.

Ниже приведено краткое содержание некоторых ПП и ППФО.

**ПП 46: Операции (сделки) связанных сторон.**

Деятельность компании обособленна и не зависит от собственников и других предприятий. Это означает, что операции, отраженные на счетах бухгалтерского учета могут рассматриваться как коммерческие операции между независимыми участниками. В случае, если это не так, пользователям бухгалтерской отчетности необходима информация о реальном положении дел. таким образом ПП 46 требует подробного раскрытия *необычных* операций между *связанными сторонами*.

Две и более стороны считаются взаимосвязанными, если:

а) одна из сторон способна осуществлять прямое или косвенное управление или оказывать значительное влияние на деятельность другой стороны или на ее имущество.

б) обе стороны подчинены общему контролю или значительному влиянию.

При принятии решения о взаимосвязи сторон необходимо определять сущность связи. Это определяется путем рассмотрения всех аспектов и возможных последствий. При этом наиболее существенным признается аспект, способный оказать значительное влияние на практике.

Хозяйственные операции, выходящие за рамки обычных – это те операции, которые не входят в разряд обычных, в то время как обычные – это хозяйственные операции, отражающие деятельность предприятия в нормальных коммерческих условиях, за исключением тех случаев, когда данные операции могут существенно повлиять на результаты финансовой отчетности. Таким образом, обычные операции – это операции, постоянно, часто или регулярно совершаются в процессе деятельности предприятия.

В дальнейшем раскрытии операций должно быть отражено следующее:

а) названия взаимодействующих сторон;

б) характер связи между сторонами;

в) наличие доли собственности (в процентном отношении) во взаимосвязанных компаниях;

г) характер операции;

д) стоимость операции (в процентах или в денежном выражении);

е) сумма долга организации перед взаимосвязанной компанией или сумма долга взаимосвязанной компании на дату балансового отчета;

ж) основание для установления фактической цены продажи;

з) любая другая информация, необходимая для определения сущности хозяйственной операции и ее влияния на финансовые отчеты.

Требования, предъявляемые ПП 46, совпадают с требованиями МБУ 24: «Операции между взаимосвязанными сторонами», за исключением того, что МБУ 24 требует раскрытия обычных операций наряду с раскрытием операций, выходящих за рамки обычных.

**ПП 51: Бухгалтерский учет основных фондов и переоценки стоимости основных фондов.**

ПП 51, изданный в мае 1990года, представляет собой полный и детализированный проект положения. В нем рассматривается ряд требований, предъявляемых к учету основных фондов. Целью ПП 51 является раскрытие всех видов основных фондов, расходов на НИОКР и гудвилл. Рассмотрены следующие аспекты.

***Регистрация в учетных записях.***

Основные фонды должны быть отражены в балансовом отчете только в случае, если:

а) предприятие имеет возможность получать доход от использования основных фондов;

б) имущество имеет реальную стоимость и может быть оценено.

***Стоимость.***

Должно быть предъявлено подробное пояснение к расчету цен приобретенной продукции или стоимости произведенной продукции.

***Капитализация расходов по займам.***

В случае, когда для ввода в действие основных фондов требуются дополнительные затраты времени, ПП 51 предлагает выбор: учитывать или нет расходы по займам. Должно быть приведено подробное объяснение того, как следует идентифицировать подобные затраты.

***Затраты на улучшение (усовершенствование) основных фондов.***

Должна быть приведена инструкция о том, в каких случаях должны учитываться затраты на улучшение и усовершенствование основных фондов.

***Изменение стоимости активов в текущих ценах.***

Стоимость и продажная цена имущества, подлежащего обмену на бартерных условиях в соответствии с контрактом, не всегда будет выражена в рыночных ценах. Указанная стоимость имущества может быть как искусственно завышена, так и искусственно занижена по соглашению сторон.

В соответствии с ПП 51 стоимость приобретенных основных фондов должна быть выражена в текущих ценах.

***Снижение стоимости основных средств.***

Снижение стоимости основных средств ниже величины их реальной стоимости на счетах бухгалтерского учета должно быть учтено по мере выявления и пересчитано до момента проведения переоценки в данном отчетном периоде.

***Оценка и переоценка запасов (резерва).***

Должна быть обеспечена подробная информация об оценке резервов (запасов).

***ПП 52: Бухгалтерский учет нематериальных активов.***

Содержание ПП 52 определено следующим образом: «Нематериальные активы – это внеоборотные активы, не имеющие реального денежного характера и физического содержания». В данном проекте положения не рассматриваются расходы на НИОКР, аренда основных фондов, гудвилл и капиталовложения.

В соответствии с ПП 52 нематериальные активы должны быть отражены в балансовом отчете, если:

а) известна первоначальная стоимость данных активов;

б) характеристики нематериальных активов имеют явные отличия от основных фондов, особенно гудвилл;

в) стоимость может измеряться независимо от гудвилл, другого имущества и дохода соответствующего вида деятельности или сегмента.

В случае, если стоимость нематериальных активов отражена в балансовом отчете, она должна быть списана в течение срока их полезного использования. Обычно максимальный срок полезного использования составляет 20 лет. В исключительных случаях может быть установлен срок полезного использования до 40 лет, но тогда необходимо объяснить причины.

Переоценка нематериальных активов допускается только в случае, если:

а) она основана на обесцениваемой стоимости возмещения, что может быть измерено с достаточной вероятностью;

б) обесцениваемая стоимость возмещения равняется стоимости в текущих ценах.

В примечании к ПП 52 сказано, что торговые марки не могут быть отдельно определены как нематериальные активы в соответствии с определением, изложенным выше, и, соответственно, должны быть учтены в составе гудвилл.

**ПП 53: Стоимость в текущих ценах в контексте учета приобретения.**

Этот проект положения, изданный в июле 1990 года рассматривает вопрос о том, каким образом должна быть исчислена стоимость в текущих ценах. Это необходимо как при приобретении активов, так и для учета стоимости уже приобретенных активов в соответствии с СФБУ 1 и СФБУ 22.

Стоимость в текущих ценах определяется как «стоимость, по которой активы или обязательства учитываются в процессе финансово-хозяйственной деятельности». При этом за основу принимается стоимость на дату оценки.

На практике стоимость в текущих ценах относительно операций по приобретению включает следующее:

а) стоимость выпущенных ценных бумаг в текущих ценах должна быть основана на рыночной стоимости за определенный период (обычно 10 дней), для того, чтобы избежать искажений, которые могут возникнуть в связи с краткосрочными колебаниями рынка;

б) в случае, если определить рыночную цену невозможно, или если она не соответствует реальной стоимости, стоимость в текущих ценах должна быть установлена, исходя из цен на акции аналогичных предприятий;

в) денежные суммы должны учитываться в их наличном количестве и в случае необходимости подвергаться дисконтированию:

г) неденежные активы должны учитываться по остаточной стоимости. В случае, если данные активы будут заменены дарителем, оценка будет рассчитываться, исходя из стоимости возмещения;

д) величина прав преобразования зависит от вероятности их преобразования. Чем выше вероятность, тем ближе стоимость в текущих ценах будет к стоимости преобразования;

е) отсроченные расходы должны быть приведены к реальной стоимости;

ж) отсроченные расходы в форме акций должны быть приняты во внимание при расчете прибыли на долю акции в соответствии с СФБУ 3;

з) наилучшая оценка должна составляться исходя из вышеизложенных пунктов с учетом имеющегося опыта;

и) первоначальная стоимость должна быть включена в стоимость капиталовложений.

Практическое руководство в отношении определения стоимости активов и обязательств в текущих ценах основано на принципе, что стоимость в текущих ценах должна равняться стоимости приобретения данных активов или обязательств на данный момент при существующих условиях.

**ПП 55: Бухгалтерский учет инвестиций.**

Данный проект положения рассматривает принцип бухгалтерского учета капиталовложений отдельно от инвестиций в форме имущества (СФБУ 19).

ПП 55 рассматривает три основные проблемы:

а) каким образом должны быть классифицированы капиталовложения – как основные фонды или как текущие активы;

б) по какой стоимости должны быть учтены капиталовложения – по реальной или рыночной;

в) куда должны относиться прибыли и убытки от переоценки – к прибылям и убыткам или к резерву на переоценку.

ПП 55 предлагает следующее определение вложения основных средств: «Капиталовложение, предназначенное для непрерывного использования в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия». капиталовложение должно быть классифицировано как внеоборотные активы, только в случае, если капиталовложение предназначено для долгосрочного использования или если имеются ограничения относительно способности инвестора распорядиться капиталовложением. В любом другом случае капиталовложение должно быть классифицировано как оборотные активы.

Капиталовложение оборотных активов, предназначенных для перепродажи, должно быть отражено в текущей рыночной стоимости.

Прибыль или убыток от переоценки должны быть отнесены к прибыли или убытку.

Иное капиталовложение оборотных активов должно быть отражено по текущей стоимости или по остаточной стоимости. Прибыль от переоценки должна быть записана по кредиту счета оценочных резервов, а убытки должны быть отражены следующим образом:

а) списываться со счетов пропорционально соответствующих излишков переоценки в предыдущих периодах;

б) любые излишние убытки должны быть списаны со счетов в счете прибылей и убытков.

Инвестиции в виде основных фондов должны отражаться по себестоимости за вычетом суммы постоянного снижения стоимости. В качестве альтернативы их можно учитывать в соответствующей ежегодно пересматриваемой оценке. В таком случае переоценка излишков и недостач должна проводиться в соответствии с ПП 51.

**ППФО 3: Бухгалтерский учет финансовых инструментов.**

Этот проект положения рассматривает проблемы бухгалтерского учета в части ‘финансовых инструментов’. Финансовые инструменты – это все средства компании, отраженные в отчетах, предназначенные для улучшения финансового положения, включая акции, долговые обязательства, займы, опции и гарантии, которые дают владельцу право на привлечение капитала. В отношении консолидированных финансовых отчетов данный термин включает капитал филиалов, за исключением капитала, принадлежащего другому члену группы, входящей в консолидацию.

Проблемы бухгалтерского учета финансовых инструментов:

а) Различие между ‘собственным’ и ‘заемным капиталом’ не всегда достаточно ясно. С одной стороны, некоторые виды акций предусматривают фиксированный уровень дивиденда, гарантию частичного возврата стоимости акции и подлежат возмещению в будущем периоде. С другой стороны, обратимые облигации могут быть выпущены на условиях гарантирующих высокую степень конвертируемости.

б) Различные типы стоимости возникают относительно различных финансовых инструментов. Поэтому необходимо распределение данных финансовых инструментов по отчетным периодам, в которых они использовались для деятельности компании.

ППФО 3 проводит анализ следующих видов финансовых инструментов:

Вид: Анализ между:

Средства акционеров Собственные Не собственные

Процент от деятельности филиалов Собственные Не собственные

Обязательства Обратимые Не обратимые

В случае, если соблюдаются следующие условия, акции являются ‘не собственными’:

а) право на получение дивидендов или платежей при высвобождении ограничено;

б) права на долю имущества при ликвидации компании ограничены;

в) акции подлежат выкупу.

Основной принцип ППФО 3: Финансовые инструменты являются обязательствами, если они предназначены для передачи экономической выгоды и с другой стороны, они являются частью средств акционеров. Финансовые издержки по долгам должныбыть распределены в соответствии со сроком долга. ППФО 3 дает подробное руководство в достижении этих целей.

**UITF положения**

Эти положения представляют собой краткие утверждения относительно технических проблем рассматриваемого вопроса.

*UITF извлечение 1: Обратимые облигации – Дополнительные проценты по ним.*

Это извлечение описывает ситуацию, когда некоторые компании устанавливают размер процента по обратимым облигациям только в соответствии с размером прибыли или убытка, не учитывая более высокий рыночный размер выплат, которые подлежат уплате при высвобождении. В соответствии с этим извлечением полная стоимость финансовых издержек должна рассчитываться ежегодно.

*UITF извлечение 2: Затраты по реструктуризации.*

На сегодняшний день это извлечение заменено ФРС 3, описанным в главе 4.

*UITF извлечение 3: Бухгалтерский учет гудвилл при продаже компании.*

В случае, если гудвилл при приобретении компании списывается со счетов непосредственно на резервы, то при последующей продаже компании стоимость издержек будет занижена, что не соответствует действительности. В соответствии с этим извлечением при расчете прибыли или убытка компании необходимо принимать во внимание гудвилл.

*UITF извлечение 4: Представление долгосрочной дебиторской задолженности в текущих активах.*

В соответствии с Законом о компаниях показатель текущих активов может включать суммы долга, подлежащие к уплате в срок более 1 года, с отдельным отражением таких сумм на счетах бухгалтерского учета. В соответствии с данным извлечением необходимо отражать суммы таких долгов в балансовом отчете, если их суммы настолько велики, что могут привести к неправильному толкованию отчетов пользователями бухгалтерской информации.

*UITF извлечение 5: Перевод активов из разряда текущих во внеоборотные.*

Это извлечение относится к ситуации, когда принимается решение о долгосрочном использовании текущих активов в деятельности компании. В этом случае текущие активы должны отражаться по остаточной стоимости.

*UITF извлечение 6: Бухгалтерский учет выходных пособий (за исключением пенсионных выплат).*

Это извлечение полностью отвечает новому стандарту, действующему в США,- Финансовому бухгалтерскому стандарту 106. В соответствии с этим извлечением компании обязаны вести бухгалтерский учет всех видов выходных пособий по методу наращивания, аналогично бухгалтерскому учету пенсионных выплат в соответствии с СФБУ 24.