Содержание:

[1. Запасы (IAS 2) 3](#_Toc243807230)

[2. Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании (IAS 27) 14](#_Toc243807231)

[3. Задача 23](#_Toc243807232)

[Список литературы 24](#_Toc243807233)

## 1. Запасы (IAS 2)

IAS 2 устанавливает порядок учета запасов, дает определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и пере­носу в следующие периоды до признания соответствующей выручки, определение затрат и их последующее признание в качестве расхо­дов, включая любое уменьшение стоимости до величины возможной чистой цены продаж. Он дает представление и о способах расчета себестоимости, используемых для определения себестоимости запа­сов.

IAS 2 применяется ко всем запасам, кроме незавершенных работ по выполнению договоров на строительство (IAS 11), фи­нансовых инструментов (IAS 32,39), запасов производителей про­дукции сельского и лесного хозяйства, полезных ископаемых, биоло­гических активов сельскохозяйственного назначения (IAS 41).

Если деятельность компании относится к сфере услуг, запасы включают в себя прямые затраты на услуги, выручка от предоставле­ния которых еще не признана. По сельскохозяйственной продукции запасы (IAS 41), собранные компанией с биологических активов, следует оценивать в момент первоначального признания по справед­ливой стоимости, установленной в период сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Косвенные затраты (административные, накладные расходы) относятся на расходы текущего периода (отчет о прибылях и убыт­ках).

Запасы — это активы, предназначенные для продажи в ходе нор­мальной деятельности, в процессе производства для такой продажи или в форме сырья или материалов для использования в производ­стве (при предоставлении услуг). Они включают в себя:

■ товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи (напри­мер, купленные розничным продавцом и предназначенные для пере­продажи);

■ землю и другое имущество, предназначенные для перепро­дажи;

■ готовую или незавершенную продукцию, выпущенную ком­панией;

■ сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего ис­пользования в производственном процессе.

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации.

Возможная чистая стоимость реализации — ожидаемая продаж­ная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат по доводке (завершению производства) и продаже актива. Возможная чистая стоимость реализации может быть ниже себестоимости при устаревании, физическом повреждении, рыночном снижении цен продаж, увеличении стоимости доводки или затрат на реализацию запаса.

Применяются два способа списания стоимости запасов:

1) по­статейное уменьшение (по каждому объекту запасов);

2) уменьше­ние стоимости по группам сходных запасов.

В каждом последующем периоде производится новая оценка возможной чистой стоимости реализации. В случае исчезновения обстоятельств, вызвавших списание запасов, сумма списания возвра­щается так, что новая чистая балансовая стоимость будет меньшей из двух величин: себестоимости и пересмотренной возможной чистой стоимости реализации.

Возврат суммы списания не может превышать сумму первона­чального списания.

Пример: Необходимо определите стоимость запасов на конец периода.

Запасы, дол.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Название | Фактические расходы | Продажная стоимость | Сбытовые  расходы |
| Шкаф | 100 | 120 | 25 |
| Стул | 50 | 60 | 5 |
| Стол | 75 | 85 | 15 |

Оценка стоимости запасов, дол.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Название | Фактические  расходы | Возможная чистая стоимость реализации | Запасы |
| Шкаф | 100 | 95 | 95 |
| Стул | 50 | 55 | 50 |
| Стол | 75 | 70 | 70 |
| Итого | - | - | 215 |

Себестоимость запасов включает в себя все затраты на приобре­тение, переработку запасов и прочие затраты, произведенные в целях доведения их до их текущего состояния и расположения.

Затраты на приобретение состоят из покупной цены, импортной пошлины и других налогов (кроме тех, которые впоследствии возме­щаются компании налоговыми органами), а также расходов на транс­портировку, обработку и других расходов, непосредственно связан­ных с приобретением объекта.

Затраты на приобретение не включают в себя курсовую разни­цу, возникшую непосредственно при недавнем приобретении запасов, счета на которые выписаны в иностранной валюте (с 2005 г.). Затра­ты на приобретение могут содержать элемент финансирования (если сроки оплаты дольше обычных). Разница признается как процент­ные расходы, относимые на весь период финансирования.

Затраты на переработку состоят:

■ из прямых затрат на оплату труда;

■ прямых расходов;

■ производственных постоянных и переменных накладных рас­ходов;

■ непроизводственных накладных по доведению запасов до их текущего состояния и расположения (в особых обстоятельствах, на­пример, специальный заказ).

Производственные накладные расходы должны быть основаны на нормальном уровне деятельности. Постоянные остаются относи­тельно неизменными, независимо от объема производства (аморти­зация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы). Переменные находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства (косвенные затраты сырья и труда). Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой связаны с доведением их до современного местоположения и состояния. Так, можно включать в стоимость запасов непроизводственные накладные расходы или за­траты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Исключаются из себестоимости запасов и признаются как рас­ходы периода следующие затраты:

■ сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или про­чих производственных затрат;

■ на хранение (если не необходимы в производстве для перехо­да к следующему его этапу);

■ административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;

■ сбытовые расходы.

Первоначальная оценка запасов может осуществляться одним из методов:

■ учет по нормативным затратам;

■ метод розничных цен.

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни исполь­зования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности, ре­гулярно проверяются и при необходимости пересматриваются. Ме­тод розничных цен используется в торговле для оценки большого количества разнообразных запасов, имеющих одинаковую маржу.

Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданных товаров на соответствующий процент валовой маржи. При этом применяются следующие способы расчета:

■ себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаи­мозаменяемыми (а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов), определяется путем спе­цифической идентификации индивидуальных затрат;

■ первое поступление — первый отпуск (ФИФО);

■ средневзвешенная стоимость[[1]](#footnote-1).

Способ «последнее поступление — первый отпуск» (ЛИФО) запрещен с 2005 г. в рамках проекта по улучшению IAS. Способ ФИФО предполагает, что запасы используются в порядке их поступ­ления.

Компания должна применять один и тот же способ расчета себе­стоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и при­менение. Для запасов с различным характером или применением, например определенные товары, применяемые в одном хозяйствен­ном сегменте, и тот же тип товаров, используемых в другом хозяй­ственном сегменте, могут быть оправданы различными формулами стоимости. Разница в географическом размещении запасов (и соот­ветствующие налоговые правила) сама по себе недостаточна для оп­равдания применения различных способов расчета себестоимости.

Пример:Собран станок для клиента по продажной цене 180 дол. По завершении себестоимость составила 160 дол., однако инспек­ция установила, что нужна модификация, стоимость которой — 30 дол. Определить стоимость запасов.

*Ответ.* Чистая цена реализации = 180 – 30 = 150 дол. Себестоимость = = 160 дол., следовательно, стоимость запасов = 150 дол.

После продажи запасы относятся на расходы периода, в кото­ром признается выручка:

Дебет «Себестоимость» — Кредит «Запасы».

Списание стоимости запасов до возможной чистой стоимости продаж признается расходом в период осуществления списания: Дебет «Себестоимость» — Кредит «Запасы».

Величина любого обратного доначисления запасов (не более сум­мы первоначального списания), вызванного увеличением возможной чистой стоимости продаж, признается как уменьшение величины за­пасов, отнесенных на расходы в период осуществления обратного доначисления:

Дебет «Запасы» — Кредит «Себестоимость».

Используется либо периодический, либо непрерывный учет за­пасов. В периодическом учете в конце отчетного периода на основа­нии инвентаризации определяется остаток запасов. Себестоимость реализованных запасов за отчетный период равна себестоимости за­пасов в наличии для реализации (остаток запасов на начало периода плюс поступления запасов) минус остаток запасов на конец периода. В непрерывном учете при каждом поступлении и выбытии запасов отражается изменение на счетах запасов, т.е. составляется проводка сразу, а не периодически:

Дебет «Себестоимость реализованной продукции» — Кредит

«Товары» («Готовая продукция»).

Пример:Приобретены товары.

Приобретенные товары

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата | Количество, ед. | Цена за ед., дол. | Сумма, дол. |
| 10 апреля 2006 г. | 200 | 150 | 30 000 |
| 15 апреля 2006 г. | 80 | 185 | 14 800 |
| Итого | 280 |  | 44 800 |

25 мая 2006 г. продано 240 ед. товара за 55 000 дол. Рассчитать при­быль и стоимость запасов на 31 мая 2006 г., используя метод ФИФО и средневзвешенный метод.

Рассчитаем себестоимость проданных товаров, а дальше — прибыль и стоимость запасов на 31 мая 2006 г.

Расчет себестоимости проданных товаров

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Количество, ед. | Цена за ед., дол. | Сумма,  дол. |
| Продано по методу ФИФО | 200  40 | 150  185 | 30 000  7 400 |
| *Итого* по ФИФО себестоимость проданных 240 ед. | 240 | — | 37 400 |
| Продано по средневзвешенной стоимости | | | |
| Расчет средневзвешенной стоимости | 200  80 | 150  185 | 30 000  14 800 |
| *Итого* средневзвешенная стоимость запасов | 280 | 160 | 44 800 |
| Продано по средневзвешенной себестоимости 240 ед. | 240 | 160 | 38 400 |

Расчет прибыли и стоимости запасов на 31 мая 2006 г.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Метод | Выручка, | Себе- | Прибыль, | Стоимость запасов | | |
| дол. | стоимость,  дол. | дол. | коли­чество, ед. | цена, за ед.,  дол. | сумма, дол. |
| ФИФО | 55 000 | 37 400 | 17 600 | 40 | 185 | 7 400 |
| Средне­взвешенный | 55 000 | 38 400 | 16 600 | 40 | 160 | 6 400 |

Пример:Применение метода розничных цен в торговле. Рассчи­тать запасы на отчетную дату по методу ФИФО и средневзвешенному методу.

Расчет запасов на отчетную дату, дол.[[2]](#footnote-2)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Метод ФИФО | | Средневзвешенный метод | |
| себестои­мость | розница | себестои­мость | розница |
| Запасы на 1 января 2006 г. | 100 000 | 200 000 | 100 000 | 200 000 |
| Чистые покупки запасов за 2006 г. | 500 000 | 800 000 | 500 000 | 800 000 |
| *Итого* товары для продажи | 600 000 | 1 000 000 | 600 000 | 1 000 000 |
| Продажи за 2006 г. по розничным ценам |  | (800 000) |  | (800 000) |
| Запасы на 31 декабря 2006 г. по розничным ценам |  | 200 000 |  | 200 000 |
| Коэффициент обратной маржи (себестоимость, деленная на розничные цены) | 500 000 :  : 800 000 | 62,5% | 600 000 :  : 1 000 000 | 60% |
| Запасы на 31 декабря 2006 г. по себестоимости | 200 000 х  х 62,5% | 125 000 | 200 000 х  х 60% | 120 000 |

Существуют особенности учета запасов. Так, запасы признаются в качестве расхода после их продажи, после перехода права собствен­ности. Стоимость запасов списывается на расходы в том отчетном пе­риоде, в котором признается соответствующий доход. Возможны и особые ситуации, например, товары в пути (различные условия по­ставки запасов минус риски, и право собственности переходят по-раз­ному), товары на консигнации (финансирование путем продажи и об­ратного выкупа запасов по первоначальной цене плюс проценты; покупатель имеет право возврата).

Отчетность должна раскрывать следующую информацию:

■ учетную политику по оценке запасов, в том числе способ рас­чета их себестоимости;

■ общую величину запасов и стоимость в классификациях ком­пании;

■ величину запасов, учтенных по чистой стоимости реализации;

■ величину списания запасов, признанную как расходы периода;

■ величину возврата любого списания;

■ обстоятельства, приведшие к возврату списания запасов;

■ стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обя­зательства.

Основные различия российского учета и международной прак­тики учета и отчетности по запасам.

Правило наименьшей оценки: в международной отчетности учет запасов осуществляется по правилу наименьшей оценки между рыночной стоимостью запаса без расходов на продажу на отчетную дату и его первоначальной стоимостью. В российской отчетности та­кая оценка не делается, учет ведется по первоначальной стоимости (табл. 1)

Таблица 1 – Складские запасы, тыс. дол.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Название | Первоначальная стоимость | Рыночная стоимость без расходов на продажу | Наименьшая оценка |
| Альфа | 10 | 12 | 10 |
| Бета | 11 | 6 | 6 |
| Вега | 24 | 23 | 23 |
| Дельта | 5 | 8 | 5 |
| Сигма | 30 | 32 | 30 |
| Итого | 80 | 81 | 74 |

Если в российской отчетности запасы будут оценены в 80 000 дол., в международной — только в 74 000 дол.

Товары в пути: при подготовке международной отчетности сле­дует уделить внимание счету 45 «Товары в пути». Многие компании используют этот счет для оптимизации расчетов по налогу на при­быль. Реально проданные товары отражаются продавцом на этом счете до получения оплаты от клиента. При подготовке международной отчетности эти суммы признаются не в активах баланса, а себестои­мостью реализованной продукции. Одновременно признается выруч­ка по реализации.

Административные и сбытовые расходы: при подготовке отчет­ности необходимо сделать сторнирование списания на основное про­изводство (как следствие — готовую продукцию) административных и сбытовых расходов. Для этого анализируются обороты счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», оценка незавершенного производства и готовой продукции делается без учета такого рода расходов.

Управление бизнесом: одновременно эти суммы расходов на уп­равление и сбыт, включенные в российской отчетности в незавершен­ное производство и готовую продукцию, отражаются немедленно в отчете о прибылях и убытках.

Оценочные резервы и резервы под условные факты хозяйствен­ной деятельности: необходимо начислить резервы под обесценение запасов, гарантийный ремонт и возврат готовой продукции.

Обременительные контракты и убытки: если заранее известно, что выполняемая работа принесет не прибыли, а убытки (например, выполнение заказа для компании, ставшей банкротом), надо немед­ленно признать эти убытки в международной отчетности.

Внутригрупповые операции: если готовится консолидированная, а не индивидуальная международная отчетность, из стоимости запа­сов надо элиминировать нереализованную внутригрупповую при­быль.

Чистая стоимость реализации: устаревшие и испорченные запа­сы оцениваются по чистой стоимости возможной реализации. Для этого делается соответствующий расчет (табл. 2)[[3]](#footnote-3).

Обесценивание складских запасов

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Название | Закупочная цена, дол. | Испорчено (просрочено) | | Нет движения по складу в течение 12 месяцев | | Срок годности истекает в ближайшие 6 месяцев | | Срок годности истекает от 6 до 12 месяцев | | Предполагаемые продажи составят менее 25% объема складских запасов | | Предполагаемые продажи составят от 25 до 50% объемов складских запасов | |
| шт. | дол. | шт. | дол. | шт. | дол. | шт. | дол. | шт. | дол. | шт. | дол. |
| Арт.123 | 9,64 | 0 | 0 | 35 | 337 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт. 124 | 86,11 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 54 | 4 650 | 0 | 0 |
| Арт. 125 | 50,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт. 126 | 25,00 | 180 | 4 500 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 603 | 115 075 |
| Арт. 543 | 6,60 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 323 | 28 532 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт.1 | 2,38 | 0 | 0 | 0 | 0 | 90 | 214 | 94 | 224 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт.654 | 6,04 | 0 | 0 | 0 | 0 | 106 | 640 | 367 | 2 217 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт. 632 | 2,47 | 0 | 0 | 0 | 0 | 134 | 331 | 176 | 435 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Арт. 143 | 2,38 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  | 180 | 4 500 | 35 | 337 | 4 653 | 29717 | 637 | 2 875 | 54 | 4 650 | 4 603 | 115 075 |
| *Итого:*  ставка риска, %  сумма риска, долл. |  |  | 100  4500 |  | 100  337 |  | 100  29717 |  | 50  1 438 |  | 50  2 325 |  | 50  57 538 |
| **Итого** резерв под обесценение |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 95 855 |  |

## 2. Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании (IAS 27)

Для составления и представления сводной финансовой отчет­ности для групп компаний, находящихся под контролем материнской, применяется IAS 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность». Для этого стандарта контроль означает воз­можность определять финансовую и хозяйственную политику ком­пании с целью получить выгоду от ее деятельности.

Сводная финансовая отчетность — это финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компа­нии. Доля меньшинства — часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через до­чернюю компанию.

Пользователи финансовой отчетности материнской компании обычно интересуются ее финансовым положением, финансовыми результатами деятельности и изменениями в финансовом положении всей группы. Сводная финансовая отчетность, которая представляет информацию о группе как о единой компании без учета формальных границ между юридическими лицами, удовлетворяет этим потребно­стям.

Материнская компания, которая сама находится в полной соб­ственности другой компании, только иногда представляет сводную финансовую отчетность, поскольку потребности других пользовате­лей могут быть удовлетворены сводной финансовой отчетностью ее материнской компании. В некоторых странах материнская компания освобождается от представления сводной финансовой отчетности, если находится в практически полном владении другой компании, а материнская компания имеет согласие на это владельцев доли мень­шинства. Под практически полным владением часто понимается вла­дение материнской компанией не менее чем 90% акций, имеющих право голоса.

Для отражения инвестиций в отчетности используются:

■ метод учета по долевому участию — инвестиции сначала учи­тываются по себестоимости, а затем корректируются на произошед­шее после приобретения изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Отчет о прибылях и убытках отражает долю инве­стора в результатах операций объекта инвестиций;

■ метод учета по себестоимости — инвестиции регистрируются по себестоимости. В отчете о прибылях и убытках доход от инвести­ций отражается только в той степени, в какой инвестор получает ди­виденды из накопленной чистой прибыли объекта инвестиций, воз­никающей после даты приобретения.

Если инвестор владеет прямо или косвенно через другие дочер­ние компании не менее 20% акций объекта инвестиций, имеющих пра­во голоса, это означает, что он обладает существенным влиянием, если только обратное не может быть продемонстрировано. Принадлежность крупного или контрольного пакета акций другому инвестору не обя­зательно исключает наличие у инвестора существенного влияния.

Наличие существенного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими следующими способами:

■ представительством в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиции;

■ участием в процессе выработки политики;

■ крупными операциями между инвестором и объектом инве­стиций;

■ обменом управленческим персоналом;

■ представлением важной технической информации. Информация о материнской и дочерних компаниях приводится вне зависимости от наличия операций между ними в отчетном пери­оде. При отсутствии операций с компаниями группы отчитывающая­ся компания приводит наименование материнской компании, наиме­нование материнской компании первого уровня (при его наличии) или наиболее старшей материнской компании, которая отчитывает­ся публично.

Отчитывающаяся компания раскрывает информацию о компен­сациях ключевому управленческому персоналу. Каждая структура группы составляет отдельную финансовую отчетность. Компании (материнские компании), которые контролируют деятельность дру­гих структур (дочерних), составляют единую финансовую отчетность всего холдинга (консолидированную отчетность) согласно IAS 27[[4]](#footnote-4).

В процессе формирования консолидированной отчетности дан­ные финансовых отчетов компаний, входящих в группу, складывают­ся построчно с одновременным исключением из итоговых показателей внутригрупповых операций. Необходимо также учитывать требо­вания и их соответствующие интерпретации IAS 24, 28, 31, IFRS 3 «Объединение бизнеса» (обобщение информации по инвестициям в дочерние, ассоциированные компании и в совместную деятельность при­ведена в табл. 3).

Таблица 3 – Общая характеристика требований стандартов по инвестициям

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид инвестиции | Дочерняя компания | Совместное предприятие | Ассоциированная компания |
| Стандарт | IAS 27, 1FRS 3 | IAS 27, 31 | IAS 27, 28 |
| Характер отношений | Контроль | Совместный контроль | Существенное влияние |
| Обеспечение | Обычно более 50% голосующих акций | Договор | Обычно более 20% голосующих акций |
| Метод учета в консолидирован­ной отчетности | Полная консолидация | Пропорциональ­ная консолидация или долевое участие | Метод долевого участия |
| Исключение | Инвестор — дочерняя компания или инвестиция для продажи | Участник — дочерняя компания или инвестиция для продажи | Инвестор — дочерняя компания или инвестиция для продажи |
| Метод учета в отдельной отчетности | Себестоимость или справедливая стоимость | Себестоимость или справедливая стоимость | Себестоимость или справедливая стоимость |
| Инвестиция | Исключается | Исключается | Не исключается |
| Чистые активы, доходы и расходы | Включаются полностью | Включаются в части доли | В составе инвестиции и ДМУ |
| Доля меньшинства | Выделяется в чистых активах и чистой прибыли | Не выделяется | Не выделяется |
| Деловая репутация | Отдельная строка | Отдельная строка | В составе инвести­ции |
| Чистые активы на дату покупки | Оцениваются по справедливой стоимости | Оцениваются по справедливой стоимости | Оцениваются по справедливой стоимости |
| Доходы и расходы | Включаются с даты покупки | Включаются с даты покупки | Включаются с даты покупки |
| Остатки и обороты | Исключаются | Не исключаются | Не исключаются |
| Дивиденды | Исключаются | Исключаются | Уменьшают инвестиции |
| Нереализованная прибыль | Исключается | Исключается | Исключается |

В консолидации отчетности применяются следующие методы:

■ полная консолидация — сложение строк отчетности компа­ний группы и внесение корректировок, необходимых для составле­ния сводной отчетности. Пример — корректировка показателей от­четности дочерней компании при несовпадении ее учетной политики с учетной политикой, применяемой при составлении сводной отчет­ности;

■ долевое участие — доля в совместно контролируемой компа­нии сначала учитывается по себестоимости, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли предприни­мателя в чистых активах совместно контролируемой компании. При­быль или убыток предпринимателя включают в себя его долю в при­были или убытке совместно контролируемой компании;

■ пропорциональная консолидация — доля предпринимателя в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контроли­руемой компании комбинируется построчно с аналогичными статья­ми в финансовой отчетности предпринимателя, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

Составление консолидированной отчетности проходит следу­ющие этапы:

■ сбор и анализ информации из дочерних компаний;

■ исключение внутригрупповых оборотов и остатков;

■ расчет основных поправок;

■ расчет инфляционных поправок;

■ сбор, анализ всех поправок и составление предварительного варианта;

■ подготовка информации для раскрытия;

■ выпуск отчетности с пояснениями.

Пример:В январе 2006 г. 75% дочерней компании стоили 65 у.е., а все ее чистые активы оценивались в 80 у.е.; гудвилл не амортизи­руется. Подготовьте бухгалтерские балансы группы (материнской и дочерней компаний) и материнской компании после выбытия до­черней компании.

Инвестиции в дочернюю компанию были проданы в декабре 2006 г. за 100 у.е. До продажи бухгалтерский баланс материнской компа­нии оставался без изменений[[5]](#footnote-5).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Бухгалтерский баланс материнской компании на январь 2006 г.** | | | |
| Актив | | Пассив |  |
| Денежные средства | 1 040 | Кредиторская задолженность | 800 |
| Дебиторская задолженность | 180 |  |  |
| Инвестиции | 200 | Начисления | 300 |
| Инвестиции в дочернюю компанию Д 1 | 65 |  |  |
| Основные средства | 115 | Акционерный капитал | 500 |
| Итого | 1 600 | Итого | 1 600 |
| **Бухгалтерский баланс дочерней компании на январь 2006 г.** | | | |
| Актив | | Пассив |  |
| Денежные средства | 400 | Кредиторская задолженность | 490 |
| Дебиторская задолженность | 20 |  |  |
| Инвестиции | 100 |  |  |
| Основные средства | 50 | Акционерный капитал | 80 |
| Итого | 570 | Итого | 570 |

*Ответ.*

**Бухгалтерский баланс группы (материнская и дочерняя компании) на январь 2006 г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | | Пассив | |
| Денежные средства | 1 440 | Кредиторская задолженность | 1 290 |
| Дебиторская задолженность | 200 | Начисления | 300 |
| Инвестиции | 300 | Доля меньшинства | 20 |
| Основные средства | 165 | Акционерный капитал | 500 |
| Гудвилл | 5 |  |  |
| Итого | 2 110 | Итого | 2 110 |
| **Бухгалтерский баланс материнской компании (после выбытия)** | | | |
| Актив | | Пассив |  |
| Денежные средства | 1140 | Кредиторская задолженность | 800 |
| Дебиторская задолженность | 180 |  |  |
| Инвестиции  Инвестиции в дочернюю компанию Д 1 | 200  0 | Начисления | 300 |
| Основные средства | 115 | Акционерный капитал | 500 |
|  |  | Прибыль от продажи | 35 |
| Итого | 1635 | Итого | 1635 |

Пример:Материнская компания владеет 100% дочерней компании (Д1). Стоимость дочерней компании составляла 100 у. е., стоимость ее чистых активов на момент приобретения — 70 у. е. Стоимость чистых активов дочерней компании (Д1) возросла до 150 у. е. Нераспределенная ее прибыль до приобретения — 10 у. е., после приобретения прибыль — 80 у. е. На момент приобретения еще предстоит списать гудвилл стоимостью 6 у. е. Материнская компания обменивает акции одной дочерней компа­нии (Д1) на 60% акций другой (Д2). Отразите обмен акций.

**Бухгалтерский баланс материнской компании (после приобретения)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | | Пассив | |
| Денежные средства | 1050 | Кредиторская задолженность | 800 |
| Дебиторская задолженность | 100 | Начисления | 300 |
| Инвестиции | 250 |  |  |
| Инвестиции в дочернюю компанию Д 1 | 100 |  |  |
| Основные средства | 100 | Акционерный капитал | 500 |
| Итого | 1600 | Итого | 1600 |

**Бухгалтерский баланс материнской компании (на дату обмена)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | | Пассив | |
| Денежные средства | 1050 | Кредиторская задолженность | 800 |
| Дебиторская задолженность | 100 | Начисления | 300 |
| Инвестиции | 250 |  |  |
| Инвестиции в дочернюю компанию Д 1 | 150 |  |  |
| Основные средства | 100 | Акционерный капитал | 550 |
| Итого | 1650 | Итого | 1650 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Бухгалтерский баланс дочерней компании Д1 (на дату обмена)** | | | |
| Актив | | Пассив | - |
| Денежные средства | 400 | Кредиторская задолженность | 430 |
| Дебиторская задолженность | 30 |  |  |
| Инвестиции | 100 |  |  |
| Основные средства | 50 | Акционерный капитал | 60 |
|  |  | Нераспределенная прибыль: до приобретения | 10 |
|  |  | после приобретения | 80 |
| Итого | 580 | Итого | 580 |
| **Бухгалтерский баланс дочерней компании Д2 (на дату обмена)** | | | |
| Актив | | Пассив | |
| Денежные средства | 220 | Кредиторская задолженность | 480 |
| Дебиторская задолженность | 80 |  |  |
| Инвестиции | 200 |  |  |
| Основные средства | 100 | Акционерный капитал Нераспределенная прибыль | 1200 |
| Итого | 600 | Итого | 600 |

*Ответ.*

**Консолидированный бухгалтерский баланс материнской компании и дочерней Д** 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив |  | Пассив | |
| Денежные средства | 1 450 | Кредиторская задолженность | 1 230 |
| Дебиторская задолженность | 130 |  |  |
| Инвестиции | 350 | Начисления | 300 |
| Основные средства | 150 | Акционерный капитал | 556 |
| Гудвилл | 6 |  |  |
| Итого | 2 086 | Итого | 2 086 |

Примечание*.* Акционерный капитал - 500 + 80 - гудвилл (30 - 6) = 556.

**Консолидированный бухгалтерский баланс материнской компании и дочерней Д**1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | | Пассив | |
| Денежные средства | 1 270 | Кредиторская задолженность | 1 280 |
| Дебиторская задолженность | 180 |  |  |
| Инвестиции | 450 | Начисления Доля меньшинства | 300 48 |
| Основные средства  гудвилл | 200  78 | Акционерный капитал | 550 |
| Итого | 2 178 | Итого | 2 178 |
|  |  |  |  |

*Примечание.* Гудвилл - 150 - 72 =78. Доля меньшинства = 48 (40% от 120). Акци­онерный капитал = 556 - 6 (гудвилл).

# 3. Задача

На основе исходных данных составить вертикальный баланс по состоянию на 31.03.2010, выделяя необходимые заголовки, рассчитать сумму денежных средств (тыс. руб.).

Решение:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Активы** | Сумма, тыс.руб. | Сумма, тыс.руб. |
| Основные средства |  |  |
| Первоначальная стоимость | 452 000 |  |
| Минус: амортизация | 65 760 | 386 240 |
|  |  |  |
| Оборотные средства |  |  |
| Запасы | 30 936 |  |
| Дебиторы | 33 544 |  |
| Деньги в банке | 88 932 |  |
|  |  | 153 412 |
|  |  | 539 652 |
| Собственный капитал и обязательства |  |  |
| Капитал и резервы |  |  |
| Выпущенный акционерный капитал |  | 160 000 |
| Разрешенный к выпуску акционерный капитал |  | 320 000 |
| Резерв замены основных средств |  | 12 800 |
| Общий резерв |  | 9 600 |
| Начисленные дивиденды |  | 8 000 |
| Нераспределенная прибыль |  | 8 260 |
|  |  | 518 660 |
| Долгосрочные обязательства |  |  |
| Долгосрочная ссуда |  | 6 400 |
| Краткосрочные обязательства |  |  |
| Кредиторы |  | 14 592 |
|  |  | 539 652 |

# Список литературы

1. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: Учебное пособие. Изд. 6-е, испр. и сущ. доп. М.: Едиториал УРСС, 2008. – 296 с.
2. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. – 304 с.
3. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Учебное пособие / О.В. Рожнова. М.: Издательство Экзамен, 2007.
4. Николаева О. Е, Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. 2-е изд. М.: УРСС, 2009.
5. Салтыкова А. А. Российская и международная финансовая отчетность: существенные различия// Бухгалтерский учет, 2009.
6. Сиднева В.П. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2009.
7. Терехова В. А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике. М.: Перспектива, 2007.

1. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: Учебное пособие. Изд. 6-е, испр. и сущ. доп. М.: Едиториал УРСС, 2008. С. 91. [↑](#footnote-ref-1)
2. Сиднева В.П. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2009. С. 120. [↑](#footnote-ref-2)
3. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Учебное пособие / О.В. Рожнова. М.: Издательство Экзамен, 2007. С.199. [↑](#footnote-ref-3)
4. Николаева О. Е, Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. 2-е изд. М.: УРСС, 2009. С. 159. [↑](#footnote-ref-4)
5. Сиднева В.П. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2009. С. 140. [↑](#footnote-ref-5)