

**Комплексные группы**

Тема экзамена P2 профессиональной квалификации АССА

Также применимо к целям профессионального развития №11 и №12

*В этой статье я рассмотрю учет комплексных групп на примере экзаменационного вопроса, переработанного с целью отражения новых идей в области консолидационного учета. Таким образом, статья построена на решение расчетной части на 35 баллов вопроса №1 экзамена P2.*

Как Вам известно, Грэхем Холт, экзаменатор P2, опубликовал две статьи посвященные новым правилам консолидационного учета в соответствии с новой версией стандарта МСФО (IFRS) 3, 2008. Первая статья, опубликованная в журнале «Student accountant» в феврале 2009 года, объясняет, какой эффект новые правила оказали на учет изменений долей собственности. Данный вопрос детально тестировался на экзаменах P2 в 2009 году. Вторая статья, опубликованная в апреле 2009, посвящена вопросу учета комплексных групп по новым правилам. Так как обе эти статьи затрагивают вопрос учета комплексных групп, Вам необходимо ознакомиться с теми статьями, а также с этой, чтобы иметь достаточно знаний по этому вопросу.

Чтобы продемонстрировать Вам, как может выглядеть экзаменационный вопрос на тему учета комплексных групп, я взял экзаменационный вопрос декабрьской сессии 2002 года и включил в него вопросы учета, затронутые в статье, опубликованной в апреле 2009 года.

Изначально вопрос назывался «Rod», я назову переработанный вариант «Компания Р». Итак:

Ниже представлены проекты отчетов о финансовом положении открытых акционерных обществ Р, Д, и Т на 30 ноября:

Таблица 1. Проекты отчетов о финансовом положении

	Р млн. долл.	Д млн. долл.	Т млн. долл.
Внеоборотные активы:			
Основные средства	1 230	505	256
Инвестиции в Д	640	-	-
Инвестиции в Т	<u>160</u>	<u>100</u>	<u>-</u>
	<u>2 030</u>	<u>605</u>	<u>256</u>
Оборотные активы:			
Запасы	300	135	65
Торговая дебиторская задолженность	240	105	49
Денежные средства в банках и в кассе	<u>90</u>	<u>50</u>	<u>80</u>
	<u>630</u>	<u>290</u>	<u>194</u>
Итого активы	<u>2 660</u>	<u>895</u>	<u>450</u>
Капитал:			
Акционерный капитал	1 500	500	200
Добавочный капитал	300	100	50
Резерв переоценки	-	-	70
Нераспределенная прибыль	<u>625</u>	<u>200</u>	<u>60</u>
	2 425	800	380
Долгосрочные обязательства	135	25	20
Краткосрочные обязательства	<u>100</u>	<u>70</u>	<u>50</u>
Итого капитал и обязательства	<u>2 660</u>	<u>895</u>	<u>450</u>

В соответствии с политикой группы доля неконтролирующих акционеров оценивается по справедливой стоимости.

Известна следующая информация:

1. Компания Р приобрела 80% акционерного капитала компании Д 1 декабря 3 года назад, когда нераспределенная прибыль Д составляла 100 млн. долл. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составила 154 млн. долл., а справедливая стоимость чистых активов Д составляла 710 млн. долл. на дату приобретения. Корректировки справедливой стоимости в отношении запасов и прочих активов были выполнены в текущем году. С момента организации группы, компании не проводили размещение акций.
2. Р и Д купили доли в компании Т в один и тот же день с целью маскировки реальных владельцев компании Т. Компания Р приобрела 40%, а компания Д 25% акционерного капитала компании Т два года назад. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составила 149 млн. долл. на дату приобретения. Нераспределенная прибыль компании Т на дату приобретения составляла 50 млн. долл., а компании Д 150 млн. долл. На дату приобретения в учете компании Т не значился резерв переоценки. Справедливая стоимость чистых активов компании Т на дату приобретения несущественно отличалась от балансовой стоимости.
3. Группа функционирует в фармацевтической отрасли, и несет существенные затраты на разработку товаров. Эти затраты списывались в отчет о прибылях и убытках по мере возникновения, а в момент, когда начиналось коммерческое использование этих товаров, затраты восстанавливались на баланс. В отчете о финансовом положении такие товары называются «Товары в стадии разработки». Подобные затраты не удовлетворяют критерия признания в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в качестве нематериального актива, и маловероятно, что чистый денежный приток от продажи этих товаров превысит затраты на разработку. В текущем году компания Д отразила 20 млн. долл. подобных затрат в запасах.
4. Компания Д купила значительное количество нового производственного оборудования в начале этого года. Стоимость оборудования до торговых скидок составила 50 млн. долл. Торговая скидка в размере 6 млн. долл. была отражена в отчете о прибылях и убытках. Амортизация начисляется линейным методом в течение 6 лет.
5. По политике группы основные средства показываются в отчете о финансовом положении по остаточной исторической стоимости. Группы перешла с методики учета по переоценке на учет по исторической стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в начале этого года и отразила основные средства группы по исторической стоимости в текущем году, кроме основных средства компании Т. Основные средства компании Т были переоценены руководством компании Т в первый день текущего года. Переоценка привела к формированию резерва переоценки в сумме 70 млн. долл. в отчете о финансовом положении. Основные средства компании Т были приобретены 1 декабря за два года до текущей отчетной даты по стоимости 300 млн. долл. Основные средства амортизируются линейным методом в течение 6 лет. Группа не произвела ежегодную корректировку резерва переоценки против нераспределенной прибыли

на сумму дополнительной амортизации переоцененных основных средств. За два года до текущей отчетной даты в компании Т не были выбытия или приобретения основных средств.

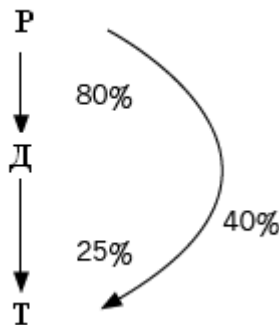
6. Гудвил, возникший на момент приобретения компании Д был протестирован на обесценение в конце первого и второго года после приобретения и на текущую отчетную дату. Первый и второй тесты не показали обесценения. Однако, в текущем году возмещаемая стоимость компании Д была отражена в сумме 809 млн. долл. Обесценение гудвила компании Т не было выявлено с момента приобретения.

*Требуется:*

Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении группы компаний Р на 30 ноября.

*Ответ:*

Для начала отобразим структуру группы. Это очень важно в задачах о комплексных группах.



Доля владения компанией Т:

Прямая	40%
Косвенная (80%*25%)	<u>20%</u>
	<u>60%</u>
Доля неконтролирующих акционеров Т (100%-60%)	<u>40%</u>

Чистые активы:

Для того, чтобы произвести корректный расчет гудвила, мы должны рассчитать величину чистых активов на дату приобретения для двух дочерних компаний. Расчет часто бывает сложным, так как в него включены различные корректировки. Чистые активы на дату приобретения показаны в Таблице 2.

Таблица 2. Чистые активы компании Д и Т на дату приобретения

	Д		Т	
	Дата приобретения	Отчетная дата	Дата приобретения	Отчетная дата
Акционерный капитал	500	500	200	200
Добавочный капитал	100	100	50	50
Нераспределенная прибыль	100	200	50	60
Корректировка справедливой стоимости (запасы),	10	0		

балансирующая цифра				
Ошибка в запасах (п.3)		(20)		
Ошибка в отражении скидки (п.4) (6*5/6)		(5)		
Переход (п.5) (70/5)				14
	710	775	300	324

Примечание: Ниже приведены пояснения, воспроизведение которых на экзамене не требуется.

*Ошибка в запасах (п.3)*

Восстановление затрат, списанных в отчет о прибылях и убытка, запрещено. Товары в стадии разработки должны быть списаны следующей проводкой:

Дт нераспределенная прибыль	20
Кт запасы	20

*Ошибка в отражении скидки (п.4)*

Ошибочное признание скидки в отчете о прибылях и убытках привело соответствующему завышению стоимости основных средств на 6 млн. долл. на начало года. Так как основные средства амортизируются, ошибка также «амортизировалась». В течение года 1 млн. долл. перешло с баланса в отчет о прибылях и убытках (ОПУ) в качестве амортизации. Таким образом, только 5 млн. долл. на отчетную дату остаются на балансе в чистых активах. Проводка следующая:

Дт скидка (ОПУ)	6	(сторнирование ошибочной скидки)
Кт основные средства (баланс)	5	(доведение стоимости основных средств до корректной величины)
Кт амортизационный расход (ОПУ)	1	(сторнирование излишней амортизацию)

*Переход (п.5)*

Политика учета основных средств компании Т должна соответствовать политике группы. Переоценка должна быть сторнирована, основные средства должны быть отражены по исторической стоимости. Для правильного отражения корректировки проведем ее в два этапа, потому как компания Т совершила две ошибки. Во-первых, мы должны отразить «реализацию» резерва и перенос его части в отчет о прибылях и убытках. Во-вторых, мы должны убрать оставшуюся часть резерва и отразить основные средства по амортизированной исторической стоимости. Резерв переоценки реализуется в течение срока полезного использования актива. На момент покупки этот срок для основных средств компании Т составлял 6 лет. Переоценка была отражена через год после приобретения, как результат, резерв переоценки «амортизируется» только на 5 лет. Текущий год является первым годом после переоценки. Таким образом, 1/5 часть от 70 млн. долл. должна быть перенесена в отчет о прибылях и убытках, т.е. 14 млн. долл. переносим на нераспределенную прибыль, оставляя на балансе резерв переоценки в сумме 56 млн. долл. Остаток резерва закрываем против 256 млн. долл. основных средств. Скорректированная стоимость основных средств на балансе составляет 200 млн. долл., именно столько стоили бы основные средства, если бы компания Т не использовала метод переоценки. Основные средства имеют историческую стоимость 300 млн. долл. и амортизируются уже два года из 6 лет срока полезного использования. Корректирующая проводка:

Дт резерв переоценки	70	(сторнирование ошибочного резерва)
Кт нераспределенная прибыль	14	(перенос 1/5 резерва)
Кт основные средства	56	(сторнирование остатка по резерву)

Подсказка: на экзамене всегда будут сложные моменты в задачах. Попробуйте с ними справиться, но если чувствуете, что начинаете зависать, переключитесь на другой момент в задаче. Не тратьте много времени на корректировку, которую Вы не знаете как делать.

Как только мы определились со стоимостью чистых активов, мы можем рассчитать гудвил. См. Таблицу 3.

Таблица 3. Расчет гудвила

	Д млн. долл.	Т млн. долл.
Справедливая стоимость вознаграждения	640	
Прямая доля в Т		160
Косвенная доля в Т (80%*100)		80
Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров	154	149
Справедливая стоимость чистых активов	<u>(710)</u>	<u>(300)</u>
Гудвил на дату приобретения	<u>84</u>	<u>89</u>
Обесценение (см. ниже)	<u>(50)</u>	<u>-</u>
Гудвил на отчетную дату	<u>34</u>	<u>89</u>

Для расчета обесценения мы должны сравнить балансовую стоимость Д с возмещаемой стоимостью 809 млн. долл., по условиям задачи.

Балансовая стоимость:

Чистые активы на конец года (из Таблицы 1)	775
Гудвил на дату приобретения (см. выше)	84
	859
Обесценение (балансирующая цифра)	<u>(50)</u>
Возмещаемая стоимость	<u>809</u>

Нет необходимости разделять гудвил между материнской компанией и неконтролирующими акционерами.

#### *Доля неконтролирующих акционеров*

Доля неконтролирующих акционеров в отчете о финансовом положении относится к инвестициям компании Р в компанию Д и Т. См. Таблицу 4.

Доля неконтролирующих акционеров в Д:	млн. долл.
Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров на дату приобретения	154
Минус корректировка на долю косвенного владения (Доля неконтролирующих акционеров инвестиции в Т) 20%*100	(20)
Доля неконтролирующих акционеров в прибыли после приобретения (20% * (775-710))	13

Доля неконтролирующих акционеров в обесценении гудвила (20% *50)	(10)
	<u>137</u>
Доля неконтролирующих акционеров в Т:	
Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров на дату приобретения	149
Доля неконтролирующих акционеров в прибыли после приобретения (40% * (324-300))	<u>9,6</u>
	<u>158,6</u>
Итого доля неконтролирующих акционеров	<u>295,6</u>
Нераспределенная прибыль группы:	
Компания Р	625,0
Минус обесценение (80%*50)	(40)
Компания Д (80%*(775-710))	52,0
Компания Т (60%*324-300)	<u>14,4</u>
	<u>651,4</u>
<i>Консолидированный отчет о финансовом положении:</i>	млн. долл.
Внеоборотные активы:	
Гудвил (34+89)	123
Основные средства (1,280 + 505 – 5 скидка + 256 – 56 переоценка)	1 930
Оборотные активы:	
Запасы (300 + 135 + 65 – 20 разработка)	480
Дебиторская задолженность (240 + 105 + 49)	394
Денежные средства (90 + 50 + 80)	<u>220</u>
	<u>3 147</u>
Капитал:	
Акционерный капитал	1 500
Добавочный капитал	300
Нераспределенная прибыль	651,4
Доля неконтролирующих акционеров	295,6
Долгосрочные обязательства	180
Краткосрочные обязательства	<u>220</u>
Итого капитал и обязательства:	<u>3 147</u>

**Статья на английском языке подготовлена Мартином Джонсом, преподавателем Лондонской школы бизнеса и финансов.**