

Каримов А., Киличева Ф., Имамова Н.

**ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО  
УЧЕТА F3 (FFA/FA)**

**УЧЕБНИК**



F3 - (FFA/FA) - FINANCIAL ACCOUNTING - (2020/2021)  
**BPP - Study Text**

(Association of Chartered Certified Accountants)

**Ташкент - 2023**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1.	ЦЕЛЬ И ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ.....	3
ГЛАВА 2.	КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ .....	20
ГЛАВА 3.	СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ .....	28
ГЛАВА 4.	ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ПРОБНОМУ БАЛАНСУ.....	44
ГЛАВА 5.	ОТОБРАЖЕНИЕ ПРОЦЕССОВ И ПРОВОДОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	58
ГЛАВА 6.	УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	63
ГЛАВА 7.	УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ...	105
ГЛАВА 8.	РАСЧЕТЫ И АВАНСОВЫЕ ПЛАТЕЖИ.....	117
ГЛАВА 9.	УЧЕТ БЕЗНАДЕЖНЫХ ДОЛГОВ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ.....	137
ГЛАВА 10.	СОСТАВЛЕНИЕ ПРОБНОГО БАЛАНСА.....	157
ГЛАВА 11.	ЗАПИСЬ НЕПОЛНЫХ ДАННЫХ.....	167
ГЛАВА 12.	ПОДГОТОВКА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	190
ГЛАВА 13.	. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ.....	199
ГЛАВА 14.	КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....	213
ГЛАВА 15.	ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ.....	236

## ГЛАВА

# 01

### ЦЕЛЬ И ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Развивать знания и понимание основных принципов и концепции, относящиеся к финансовому учету и техническое мастерство в использовании двойной записи методы бухгалтерского учета, включая подготовку основных финансовые отчеты.

Прежде чем вы научитесь составлять финансовые отчеты, важно понять, почему они готовятся. Разделы 1–3 настоящей главы предоставит некоторые основные идеи о финансовых отчетах и дает указание на их назначение. Вы также познакомитесь с функции, которые выполняют бухгалтеры: финансовый учет и управленческий учет. Эти функции будут развиваться в подробно в ваших последующих исследованиях.

Раздел 4 определяет основных пользователей финансовой отчетности и их потребности. В разделе 5 рассматриваются обязанности финансового отчетность лиц, отвечающих за корпоративное управление. Наконец, в разделе 6 мы рассмотрим основные финансовые отчетности: отчет о финансовом положении и отчет прибыли или убытка; а также основные элементы активов, обязательств, собственный капитал, доходы и расходы

#### 1.1 Что такое финансовая отчетность?

**Финансовая отчетность** – это способ записи, анализа и обобщения финансовых данных.

**Финансовые данные** — это название фактических транзакций, осуществляемых бизнесом, например, продажа товаров, закупки товаров, оплата расходов. Эти операции регистрируются в книгах первичной записи.

Транзакции анализируются в книгах первичной записи, а итоги публикуются в бухгалтерской книге учетные записи. Наконец, операции обобщаются в финансовой отчетности.

#### ВОПРОС

Финансовая отчетность предоставляется только крупными котируемыми компаниями. Это утверждение верно?

А Да

Б Нет

#### ОТВЕТ

Правильный ответ Б. Финансовая отчетность ведется всеми предприятиями, независимо от их размера или структуры.

## **Типы хозяйствующих субъектов**

### **2.1 Что такое бизнес?**

Предприятия любого размера и характера существуют для получения прибыли.

Существует несколько различных взглядов на бизнес. Некоторые идеи перечислены ниже.

- Бизнес – это коммерческое или промышленное предприятие, которое занимается производством, перепродажей или поставки товаров и услуг.

- Бизнес – это организация, которая использует экономические ресурсы для создания товаров или услуг, клиенты будут покупать.

- Бизнес – это организация, предоставляющая рабочие места людям.

- Бизнес вкладывает деньги в ресурсы (например, здания, оборудование, сотрудников) для того, чтобы сделать еще больше денег для своих владельцев.

Это последнее определение вводит важную идею прибыли. Предприятия варьируются от очень малых предприятий (местного лавочника или сантехника) до очень крупных (Vodafone, IKEA, Google). Однако все они хотят получать прибыль.

**Прибыль** – это превышение доходов над расходами. Когда расходы превышают доходы, бизнес работает в убыток.

Одной из задач бухгалтера является измерение доходов и расходов, а значит и прибыли. Это не так простая задача, как может показаться.

### **2.2 Типы хозяйствующих субъектов**

Существует три основных типа хозяйствующих субъектов.

**Индивидуальные предприниматели.** Индивидуальное предпринимательство — это бизнес, которым владеет и управляет один человек, или двух помощников и контроля их работы. Деловые и личные дела человека для юридических и налоговые цели, идентичные.

**Компании с ограниченной ответственностью.** Статус с ограниченной ответственностью означает, что долги бизнеса и личные долги владельцев бизнеса (акционеров) юридически обособлены. Акционеры не могут быть привлечены к ответственности долги бизнеса, если они не дали некоторые личные гарантии. Это называется ограниченной ответственностью.

**Партнерские отношения.** Это договоренности между отдельными лицами о совместном ведении бизнеса с целью чтобы получить прибыль. Однако партнерство предполагает обязательства перед другими, и поэтому партнерство обычно регулируется по партнерскому договору. Если это не товарищество с ограниченной ответственностью (LLP), партнеры несут полную ответственность по долгам и обязательствам, например, если на товарищество подан иск.

**По закону** индивидуальные предприниматели и товарищества не являются отдельными субъектами от своих владельцев. Тем не менее, ограниченное

общество с ответственностью является юридически отдельным юридическим лицом от своих владельцев. Таким образом, контракты могут быть заключены в имя компании.

Для целей бухгалтерского учета все три предприятия рассматриваются как отдельные от их владельцев. Это называется концепция хозяйствующего субъекта.

### **2.3 Индивидуальные предприниматели**

Это самая старая и самая простая структура для бизнеса. Индивидуальные предприниматели – это люди, которые работают на сами себя. Конечно, это не обязательно означает, что на предприятии работает только один работник. Единственный трейдер может нанимать других для выполнения любой или всей работы в бизнесе. Индивидуальный предприниматель владеет и управляет бизнесом, вносит капитал для запуска предприятия, управляет им с работниками или без них и зарабатывает прибыль или убытки предприятия. Типичные организации индивидуальной торговли включают небольшие местные магазины, парикмахерские, сантехники и услуги по ремонту компьютеров. Индивидуальные предприниматели, как правило, работают в отраслях, где барьеры для входа низкие, и при запуске требуется ограниченный капитал.

По закону индивидуальный предприниматель юридически не отделен от бизнеса, которым он управляет. Владелец находится на законных основаниях ответственным за бизнес. Индивидуальный предприниматель должен вести финансовую отчетность и предоставлять финансовую отчетность. Однако отсутствует юридическое требование сделать эти учетные записи общедоступными; они обычно используются только для расчета налога за счет налоговых органов на прибыль бизнеса. Банки и другие финансисты могут запросить финансовую отчетность бизнеса при рассмотрении заявок на кредиты и овердрафты.

#### **2.3.1 Преимущества индивидуального предпринимателя**

Этот тип структуры идеален, если бизнес несложный, и особенно если он не требует большое количество внешнего капитала. Преимущества включают в себя:

- (a) Ограниченный объем документов и, следовательно, затраты на создание такого типа структуры
- (b) Владелец имеет полный контроль над бизнесом
- (c) Владелец имеет право на прибыль и право собственности на активы
- (d) Менее строгие обязательства по отчетности по сравнению с другими бизнес-структурами – нет требований сделать финансовую отчетность общедоступной, нет требований к аудиту
- (e) Может быть очень гибким

#### **2.3.2 Недостатки индивидуального предпринимателя**

- (a) Владелец несет личную ответственность по всем долгам (неограниченная ответственность)

(b) Личная собственность может быть уязвима для долгов и других деловых обязательств

(c) Маловероятно, что крупные суммы капитала будут доступны для индивидуального предпринимателя, что приводит к зависимости от овердрафты и личные сбережения

(d) Может привести к продолжительному рабочему дню без обычного отпуска для отдыха и других льгот.

(e) Могут быть вопросы непрерывности бизнеса в случае смерти или болезни владельца.

## **2.4 Партнерство**

Партнерство возникает, когда два или более человека решают вести бизнес вместе. Примеры включают бухгалтерская практика, медицинская практика и юридическая практика. Товарищества, как правило, формируются договор. Соглашения о партнерстве имеют обязательную юридическую силу и предназначены для определения пропорциональных размеров вложенного капитала, распределение прибыли между сторонами, обязанности каждого из стороны, распределение заработной платы и процедуры роспуска партнерства. Некоторые страны имеют определенное законодательство о товариществах. В Великобритании положения Закона о партнерстве 1890 г. применяются, если нет соглашения о партнерстве существует.

Подобно индивидуальным предпринимателям, товарищества не являются отдельными юридическими лицами от их владельцев. Чтобы преодолеть проблемные факторы риска, связанные с неограниченной личной ответственностью по долгам нового бизнеса форма LLP была создана в некоторых странах. Как и индивидуальные предприниматели, товарищества должны вести финансовую отчетность и составлять финансовые отчеты. Тем не менее, закон не требует делать эти учетные записи общедоступными, за исключением случаев, когда партнерство имеет статус ТОО.

### **2.4.1 Преимущества партнерства**

(a) Менее строгие обязательства по отчетности – нет требования публиковать финансовую отчетность доступно, аудит не требуется, если партнерство не имеет статуса LLP

(b) Дополнительный капитал может быть привлечен, потому что больше людей инвестируют в бизнес

(c) Разделение ролей и обязанностей и расширенный набор навыков

(d) Разделение риска и убытков между большим количеством людей

(e) Отсутствие корпоративного налога на бизнес (прибыль распределяется между партнерами, а затем облагается личным налогом).

### **2.4.2 Недостатки партнерства**

(a) Партнеры несут солидарную личную ответственность по всем долгам (неограниченная ответственность), если только они не сформировали ТОО

(b) Существуют расходы, связанные с заключением соглашений о партнерстве

(с) Могут возникнуть проблемы с продолжением бизнеса в случае смерти или болезни партнеров

(d) Медленное принятие решений из-за необходимости консенсуса между партнерами

(е) Если пункт не прописан в первоначальном соглашении, когда один из партнеров уходит, партнерство прекращается. Автоматически распускается, и требуется другое соглашение между существующими партнерами.

## **2.5 Общества с ограниченной ответственностью**

Компании с ограниченной ответственностью создаются, чтобы воспользоваться «ограниченной ответственностью» своих владельцев (акционеры). Это означает, что, хотя индивидуальные предприниматели и партнеры несут личную ответственность за суммы, причитающиеся их предприятиям, акционеры компании с ограниченной ответственностью несут ответственность только на сумму, уплаченную за их акции. Они не несут ответственности по долгам компании, если они не предоставлены личные гарантии (например, банковского кредита). Однако они могут потерять деньги, которые у них есть. инвестировать в компанию, если она терпит неудачу.

**Акционерами могут быть** физические лица или другие компании. Компании с ограниченной ответственностью создаются в соответствии с особым законодательством (например, в Великобритании Закон о компаниях 2006). Компания с ограниченной ответственностью является юридически отдельным лицом от своих владельцев и может предоставлять различные права и обязанности.

Существует четкое различие между акционерами и директорами компаний с ограниченной ответственностью.

(a) Акционеры являются собственниками, но имеют ограниченные права в качестве акционеров в повседневной жизни компании. Они предоставляют капитал и получают прибыль (дивиденды).

(b) Совет директоров назначается для управления компанией от имени акционеров. На практике, у них большая автономия. Директора часто являются акционерами.

Требования к отчетности для компаний с ограниченной ответственностью намного строже, чем для индивидуальных предпринимателей или партнерства. В Великобритании закон требует от компании:

- Быть зарегистрированным в Регистрационной палате;
- Заполнить Меморандум об ассоциации и Устав, которые будут переданы на хранение в Регистратор компаний;
- Иметь по крайней мере одного директора (два для акционерного общества (PLC)), который также может быть акционер;
- Подготовка финансовой отчетности для подачи в Регистрационную палату;
- Провести аудит своей финансовой отчетности (только для крупных компаний); а также
- Распространите финансовую отчетность среди всех акционеров.

### **2.5.1 Преимущества торговли в качестве общества с ограниченной ответственностью**

(a) Ограниченная ответственность делает инвестиции менее рискованными, чем деятельность индивидуального предпринимателя или инвестирование в партнерство. Однако кредиторы небольшой компании могут запросить личные данные акционера. гарантия для обеспечения любых кредитов.

(b) Ограниченная ответственность упрощает привлечение финансирования (например, за счет продажи акций) и не имеет ограничений о количестве акционеров.

(c) Компания с ограниченной ответственностью имеет отдельную юридическую личность от своих акционеров. Итак, компания продолжает существовать независимо от личности ее владельцев.

(d) Компания с ограниченной ответственностью имеет налоговые преимущества. Компания облагается налогом как отдельное юридическое лицо от его владельцев, и ставка налога на компании может быть ниже, чем ставка налога на лица.

(e) Относительно легко передать акции от одного владельца к другому. Напротив, может быть трудно найти кого-то, чтобы купить бизнес индивидуального предпринимателя или купить долю в товариществе.

### **2.5.2 Недостатки торговли в качестве общества с ограниченной ответственностью**

(a) Компании с ограниченной ответственностью должны публиковать годовую финансовую отчетность. Это означает, что любой (включая конкурентов) могут видеть, насколько хорошо (или плохо) они работают. Напротив, индивидуальные предприниматели и товарищества не обязаны публиковать свои финансовые отчеты.

(b) Финансовая отчетность компании с ограниченной ответственностью должна соответствовать юридическим и бухгалтерским требованиям. В частности, финансовая отчетность должна соответствовать стандартам бухгалтерского учета. Индивидуальные предприниматели и товарищества могут соблюдать стандарты бухгалтерского учета, например, для целей налогообложения.

(c) Финансовые отчеты более крупных компаний с ограниченной ответственностью должны быть проверены. Это означает, что заявления подлежат независимой проверке, чтобы убедиться, что они соответствуют законодательным требованиям и стандартам бухгалтерского учета. Это может быть неудобно, отнимать много времени и дорого.

(d) Выпуск акций регулируется законом. Например, сложно уменьшить уставной капитал. Индивидуальные предприниматели и товарищества могут увеличивать или уменьшать капитал по желанию владельцев.

#### **ВОПРОС**

Отметьте следующие утверждения как истинные или ложные.

A. Акционеры получают годовые отчеты, подготовленные в соответствии с юридическими и профессиональными требованиями.

**В.** Отчетность компаний с ограниченной ответственностью иногда подается в Регистр компаний.

**С.** Сотрудники всегда получают счета компании и отчеты сотрудников.

**Д.** Налоговые органы получают опубликованные отчеты и столько дополнительных сведений, сколько им потребуется. необходимость исчисления налога на прибыль.

**Е.** Электронные банки часто требуют больше информации, чем представлено в опубликованных счетах, когда рассмотрение заявок на кредиты и овердрафты.

### **ОТВЕТЫ**

Верно

**А.** Да, и, кроме того, компании, котирующиеся на фондовой бирже, должны соблюдать правила листинга фондовой биржи.

**Д.** Да.

**Е** Да, банкам могут потребоваться прогнозы движения денежных средств и прибыли, а также бюджеты, оценки руководством будущей деятельности в бизнесе.

Неверно

**В.** Счета компаний с ограниченной ответственностью всегда должны подаваться в Реестр компаний и быть доступным для общественного контроля. Кроме того, сама компания часто распространяет эти отчеты по запросу потенциальных акционеров, банка и финансовых аналитиков. Эти аккаунты это все, что обычно доступно поставщикам и покупателям.

**С.** Сотрудники не обязательно получают счета компании (если только они не являются акционерами, например), но многие компании распределяют учетные записи среди сотрудников в соответствии с политикой. Некоторые компании составляют отчеты сотрудников, в которых обобщаются и расширяются вопросы, освещаются в годовых отчетах и представляют для них особый интерес.

Финансовый учет и управленческий учет отличаются друг от друга. Программа FFA/FA фокусируется на финансовый учет.

финансовая отчетность. Ваша работа может быть в одной области или виде учета, но вы должны понимать широту работы, которую бухгалтер берет на себя.

### **3.1 Финансовый учет**

До сих пор мы имели дело с финансовыми счетами. Финансовый учет в основном представляет собой метод отчетности финансовые результаты и финансовое положение предприятия. Он не связан в первую очередь с обеспечением информацией для более эффективного ведения бизнеса. Хотя финансовые отчеты интересов руководства, их основная функция заключается в удовлетворении информационных потребностей лиц, не участвует в ведении бизнеса. Они предоставляют историческую информацию.

### 3.2 Управленческий учет

Информационные потребности руководства выходят далеко за рамки потребностей других пользователей аккаунта. Менеджеры имеют ответственность за планирование и контроль ресурсов бизнеса. Поэтому им нужно гораздо больше подробная информация. Им также необходимо планировать будущее (например, бюджеты, в которых прогнозируются будущие доходы и расходы).

**Управленческий (или стоимостной) учет** – это управленческая информационная система, которая анализирует данные для предоставления информации в качестве основы для управленческих действий. Задача бухгалтера по управленческому учету состоит в том, чтобы представлять бухгалтерскую информацию в наиболее удобной для руководства форме.

Вы должны понимать различие между управленческим и финансовым учетом.

### 4.1 Необходимость финансовой отчетности

Существуют различные группы людей, которые нуждаются в информации о деятельности бизнеса.

Почему предприятия должны составлять финансовую отчетность? Если бизнес работает эффективно, то почему ему придется пройти через все хлопоты бухгалтерских процедур, чтобы произвести финансовые информации?

Международный стандарт бухгалтерского учета, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» гласит:

«Цель финансовой отчетности состоит в том, чтобы предоставить информацию о финансовом положении, финансовом производительности и денежных потоках предприятия, которые полезны для широкого круга пользователей при осуществлении экономической деятельности решения. (МСФО 1, параграф 9). Другими словами, бизнес должен предоставлять информацию о своей деятельности, поскольку существуют различные группы людей, которые хотят или нуждаются в этой информации.

### 4.2 Пользователи финансовой отчетности и бухгалтерской информации

Следующие люди, вероятно, будут заинтересованы в финансовой информации о крупной компании с акции, котирующиеся на фондовой бирже.

(а) **Менеджеры компании** назначаются владельцами компании для повседневного контроля деятельности компании. Им нужна информация о финансовом положении компании, как она есть в настоящее время и как ожидается в будущем. Это необходимо для того, чтобы они могли управлять бизнесом эффективно и принимать эффективные решения.

(б) **Акционеры компании**, т. е. владельцы компании, хотят оценить, насколько хорошо ее управление выполняет. Они хотят знать, насколько прибыльна деятельность компании и какую прибыль они могут позволить себе вывести из бизнеса для собственного использования.

(с) **Торговые контакты** включают поставщиков, которые поставляют товары для компании в кредит, и клиентов, которые покупают товары или услуги, предоставляемые компанией. Поставщики хотят знать о способности компании погасить свои долги; клиенты должны знать, что компания является надежным источником поставок и не находится в опасности закрытия.

(d) **Поставщики финансирования компании** могут включать банк, который позволяет компании работать овердрафт или предоставляет долгосрочное финансирование путем предоставления кредита. Банк хочет убедиться, что компания способна поддерживать процентные платежи и, в конечном итоге, погасить суммы передовой.

(е) **Налоговые органы** хотят знать о прибыли бизнеса, чтобы оценить налог, подлежащий уплате компанией, включая налоги с продаж.

(f) **Работники компании** должны иметь право на информацию о финансовом положении компании, потому что от этого зависит их дальнейшая карьера и размер их заработной платы.

(g) **Финансовые аналитики и консультанты** нуждаются в информации для своих клиентов или аудитории. Например, биржевые маклеры нуждаются в информации, чтобы консультировать инвесторов. Кредитным агентствам нужна информация для консультирования потенциальных поставщиков товаров для компании. Журналистам нужна информация для их читающей публики.

h) **Правительство и его агентства** заинтересованы в распределении ресурсов и, следовательно, в деятельности хозяйствующих субъектов. Им также требуется информация, чтобы обеспечить основу для национальной статистики.

Другими словами, бизнес должен предоставлять информацию о своей деятельности, поскольку существуют различные группы людей, которые хотят или нуждаются в этой информации. Это звучит довольно расплывчато: чтобы сделать это яснее, мы будем изучать классы людей, которым нужна информация о бизнесе. Нам также необходимо подумайте, какая информация в особенности представляет интерес для членов каждого класса.

Крупный бизнес представляет интерес для большего количества людей, поэтому мы рассмотрим случай крупной публичной компании, акции которой можно покупать и продавать на фондовой бирже.

(i) **Общественность.** Субъекты по-разному воздействуют на представителей общественности. Например, они могут внести существенный вклад в местную экономику, предоставляя рабочие места и используя местные поставщики. Другим важным фактором является влияние объекта на окружающую среду, например, когда касается загрязнения.

Бухгалтерская информация обобщается в финансовой отчетности для удовлетворения информационных потребностей этих разных групп. Не все будут одинаково довольны.

### **4.3 Потребности разных пользователей**

**Руководителям бизнеса** требуется больше всего информации, чтобы помочь им в планировании и контроле решения. У них явно есть «особый» доступ к информации о бизнесе, потому что они могут требовать любых внутренних утверждений, которые им требуются. Когда менеджеры хотят

большую сумму информации о затратах и прибыльности отдельных продуктов или различных частей их бизнеса, они могут получить его через систему хозяйственного и управленческого учета.

### **ВОПРОС**

Что из следующего наиболее полезно для менеджеров?

**A.** Финансовая отчетность за последний финансовый год

**B.** Налоговые отчеты за последние пять лет

**C.** Бюджеты на предстоящий финансовый год

**D.** Банковские выписки за последний год

### **ОТВЕТ**

Правильный ответ — C. Менеджеры должны смотреть вперед и строить планы, чтобы поддерживать прибыльность бизнеса. Поэтому самой полезной информацией для них будут бюджеты на предстоящий финансовый год.

В дополнение к управленческой информации финансовая отчетность готовится (и, возможно, публикуется) для в интересах других групп пользователей, которым может потребоваться определенная информация.

(a) **Национальное законодательство** страны может предусматривать предоставление некоторой бухгалтерской информации для акционеров и общественности.

(b) **Национальные налоговые органы** получают информацию, необходимую им для расчета налогов.

(c) **Банк** может потребовать прогноз ожидаемых будущих денежных потоков компании в качестве предварительного условия предоставления овердрафта.

(d) Совет по **МСФО** отвечает за выпуск **Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)**. Эти требуют от компаний публиковать определенную дополнительную информацию. Бухгалтеры, как члены профессиональные органы, несут серьезные обязательства по обеспечению того, чтобы финансовая отчетность соответствует требованиям МСФО.

(e) Некоторые компании добровольно предоставляют специально подготовленную финансовую информацию своим сотрудникам. Эти отчеты известны как «**отчеты сотрудников**».

Потребности пользователей можно легко изучить. Например, вам может быть предоставлен список типов информации и спросить, какая группа пользователей была бы наиболее заинтересована в этой информации.

Лица, отвечающие за управление компанией, несут ответственность за подготовку финансовой отчетности заявления.

**Корпоративное управление** – это система, с помощью которой компании и другие организации управляются и контролируются. Надлежащее корпоративное управление важно, потому что владельцы компании и люди,

управляющие компании не всегда совпадают, что может привести к конфликту интересов.

Совет директоров компании обычно состоит из высшего руководства и несет ответственность за с руководством этой компании. Ответственность и обязанности директоров обычно изложены в законе и имеют широкий спектр.

### 5.1 Юридические обязанности директоров

Директора обязаны позаботиться о том, чтобы продемонстрировать разумную компетентность, и, возможно, им придется возместить ущерб компании против убытков, вызванных их небрежностью. Утверждается также, что директора находятся в фидуциарном положении по отношению к компании, что означает, что они должны действовать честно в том, что они считают наилучшим интересом компании и добросовестно.

В Великобритании Закон о компаниях 2006 года устанавливает семь установленных законом обязанностей директоров. Директора должны:

- действовать в пределах своих полномочий;
- способствовать успеху компании;
- выносить независимые суждения;
- проявлять разумные навыки, заботу и усердие;
- избегать конфликта интересов;
- не принимать выгоды от третьих лиц; а также
- заявить о заинтересованности в предлагаемой сделке или договоренности.

Главной темой Закона о компаниях 2006 года является **принцип, согласно которому цель юридической рамки, окружающие компании, должны помогать компаниям вести бизнес.** Основная цель директора должна быть, создание богатства для акционеров.

По сути, этот принцип означает, что закон должен поощрять долгосрочность и уважение ко всем стейкхолдеров директорами и что интересы стейкхолдеров должны отстаиваться в просвещенной и инклюзивный способ.

При выполнении этой обязанности директора должны учитывать:

- Последствия решений в долгосрочной перспективе
- Интересы своих сотрудников
- Необходимость развивать хорошие отношения с клиентами и поставщиками
- Воздействие компании на местное сообщество и окружающую среду
- Желательность поддержания высоких стандартов делового поведения и хорошей репутации
- Необходимость действовать справедливо, как между всеми членами компании.

В этом списке указаны области особой важности и современные ожидания ответственного бизнеса. поведение, например, интересы сотрудников компании и влияние деятельность в обществе и окружающей среде.

### 5.2 Ответственность за финансовую отчетность

Директора несут ответственность за подготовку финансовой отчетности компании. Конкретно, директора несут ответственность за:

- Подготовка финансовой отчетности компании в соответствии с применимыми основа финансовой отчетности (например, МСФО)

- Внутренний контроль, необходимый для подготовки финансовой отчетности, от существенного искажения, будь то из-за ошибки или мошенничества

- Предотвращение и обнаружение мошенничества

Директора несут ответственность за обеспечение того, чтобы организация соблюдала соответствующие законы и правила нормативные документы.

Директора должны объяснить свою ответственность за подготовку счетов в финансовых отчетах. Они также должны сообщить, что бизнес является действующим, с подтверждающими предположениями и оговорками по мере необходимости.

Директора должны давать взвешенную и понятную оценку положения компании и перспективы в годовых отчетах и других отчетах, таких как промежуточные отчеты и отчеты для регулирующих органов.

Директора также должны объяснить основу, на которой компания создает или сохраняет стоимость, и стратегию достижения долгосрочных целей компании.

Компании, размеры которых превышают определенный предел, подлежат ежегодному аудиту своей финансовой отчетности. Аудит – это независимая проверка счетов на предмет их соответствия требованиям законодательства. и стандарты бухгалтерского учета. Обратите внимание, что аудиторы не несут ответственности за подготовку финансовой отчетности заявления. Результаты проверки доводятся до сведения акционеров общества. Аудит дает заверение акционеров в том, что отчетность, ответственность за которую несет директор, достоверно отражает финансовые показатели и положение компании. Таким образом, аудит в некоторой степени помогает, акционеры оценивают, насколько хорошо руководство выполнило свои обязанности по управлению активы компании.

Основными финансовыми отчетами предприятия являются отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках
---

## **6.1 Отчет о финансовом положении**

Отчет о финансовом положении представляет собой просто список всех активов, которыми владеет компания, и всех обязательств, которые она должна иметь на определенную дату. Это моментальный снимок финансового положения бизнеса в конкретный момент. Денежные суммы относятся к каждому активу и пассиву.

### **6.1.1 Активы**

**Актив** – это нечто ценное, чем владеет или может пользоваться бизнес. Международный бухгалтерский учет Совет по стандартам (IASB) определяет

актив в своем документе «Концептуальные основы финансовой Отчетности за 2018 год следующая:

«Актив — это текущий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс – это право, которое потенциально может приносить экономические выгоды». (Концептуальные основы финансовой отчетности, 2018 г., пункты 4.3 и 4.4)

Примерами активов являются фабрики, офисные здания, склады, автофургоны, грузовики, заводы и машины, компьютерное оборудование, офисная мебель, денежные средства и товары, находящиеся в запасе, ожидающие продажи клиенты.

Некоторые активы хранятся и используются в операциях в течение длительного времени. Офисное здание занято персоналом годы. Точно так же машина имеет продуктивный срок службы в течение многих лет, прежде чем она изнашивается.

Другие активы удерживаются в течение короткого времени. Владелец газетного киоска, например, должен продавать свои ежедневные газеты в тот же день, когда они их получают. Чем быстрее бизнес сможет продать товаров, которые он имеет в запасе, тем большую прибыль он может получить; при условии, конечно, что товар продается по более высокой цене, чем то, что стоило бизнесу их приобрести.

### **6.1.2 Ответственность**

**Обязательство** - это то, что должно кому-то другому. «Обязательства» — это учетный термин для долгов бизнеса. Концептуальные основы финансовой отчетности IASB 2018 определяют обязательство как следует:

«Обязательство — это текущее обязательство предприятия по передаче экономических ресурсов в результате прошлых событий. Обязательство – это обязанность нести ответственность, которую организация не имеет практической возможности избежать». (Концептуальные основы финансовой отчетности, 2018 г., пункты 4.26 и 4.29)

Примерами обязательств являются суммы, причитающиеся поставщику за товары, купленные в кредит, суммы, причитающиеся банку (или другого кредитора), банковский овердрафт и суммы, причитающиеся налоговым органам (например, в отношении налога с продаж). Некоторые обязательства подлежат погашению довольно быстро (например, поставщики). Другие обязательства могут занять несколько лет, чтобы погасить (например, банковский кредит)

#### **ВОПРОС**

Что из нижеперечисленного является активом в соответствии с определением, данным в Концептуальных основах?

**A** Банковский овердрафт

**B** фабричные здания

**C** Кредиторская задолженность

**D** Суммы задолженности перед налоговыми органами

#### **ОТВЕТ**

Верно B, фабричные здания. Это единственное, чем владеет бизнес.

### 6.1.3 Капитал или собственный капитал

Суммы, вложенные в бизнес владельцем, представляют собой суммы, которые бизнес должен владельцу. Это особый вид ответственности, называемый капиталом. В компании с ограниченной ответственностью капитал обычно занимает форма акций. Акционерный капитал также известен как акционерный капитал. Концептуальные основы финансовой Отчетности за 2018 год определяет собственный капитал следующим образом.

«Собственный капитал — это остаточная доля в активах предприятия после вычета всех его обязательств». (Концептуальные основы финансовой отчетности, 2018 г., п. 4.63)

### 6.1.4 Форма отчета о финансовом положении

Отчет о финансовом положении раньше назывался балансом. Прежнее название подходит, потому что активы всегда будут равны обязательствам плюс капитал (или собственный капитал). Пример очень простого утверждения финансового положения индивидуального предпринимателя показано ниже.

ТРЕЙДЕР

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ НА 30 АПРЕЛЯ 20X7 ГОДА

	\$	\$
<i>Ресурсы</i>		
Машины и оборудование		55,000
Инвентарь	5,000	
Дебиторская задолженность (от клиентов)	1,500	
Наличные в банке	500	
		7,000
<i>Всего активов</i>		62,000
<i>Капитал</i>		
Остаток перенесен		25,000
Прибыль за год		10,400
Перенесенный остаток		35,400
<i>Обязательства</i>		
Банковский кредит		25,000
Кредиторская задолженность (поставщикам)		1,600
<i>Общий капитал плюс обязательства</i>		62,000

### 6.2 Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках представляет собой отчет о доходах и расходах, понесенных за определенный период времени. Отчет показывает,

было ли у бизнеса больше доходов, чем расходов (прибыль) или наоборот (потеря).

### 6.2.1 Доходы и расходы

**Выручка** – это доход, полученный от деятельности предприятия за период. Расходы – это затраты на ведение бизнеса за тот же период.

Концептуальные основы финансовой отчетности IASB 2018 определяют доходы и расходы как следует:

«Доход — это увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, кроме те, которые касаются взносов держателей прав на акции». (Концептуальные основы финансовой отчетности, 2018 г., п. 4.68)

«Расходы — это уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, кроме те, которые касаются распределений держателям прав на акции». (Концептуальные основы финансовой отчетности, 2018 г., п. 4.69)

### 6.2.2 Форма отчета о прибылях и убытках

Выбранный период будет зависеть от цели, для которой выписка составляется. Заявление прибыль или убыток, которые являются частью опубликованной годовой финансовой отчетности общества с ограниченной ответственностью компания, как правило, будет в течение года, начиная с даты предыдущего года заявления. С другой стороны, руководство может захотеть более внимательно следить за деятельностью компании. доходность путем составления ежеквартальных или ежемесячных отчетов.

Ниже показан простой отчет о прибылях и убытках для индивидуального предпринимателя.

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 30 АПРЕЛЯ 20X7 ГОДА**

	\$
Доход	150,000
Себестоимость продаж	75,000
Валовая прибыль	75,000
Прочие расходы	64,600
Прибыль за год	10,400

Опять же, этот пример приведен исключительно в иллюстративных целях.

### 6.3 Цель финансовой отчетности

И отчет о финансовом положении, и отчет о прибылях и убытках представляют собой сводку накопленные данные. Например, в отчете о прибылях и убытках указывается доход, полученный от продажи товаров покупателям. Это общая сумма дохода, полученного от всех отдельных продаж, сделанных за период. Одной из задач бухгалтера является разработка методов учета таких индивидуальных транзакций, чтобы на их основе составлять

сводную финансовую отчетность. Отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках составляют основу финансовой отчетности большинства предприятий. Для обществ с ограниченной ответственностью иная информация в виде заявлений и примечания могут потребоваться в соответствии с национальным законодательством и/или стандартами бухгалтерского учета, например, заявление о прибыли или убытке и прочего совокупного дохода и отчет о движении денежных средств (который будет с подробностями в главах 20 и 22 соответственно).

### **ВОПРОС**

Финансовая отчетность компании с ограниченной ответственностью будет состоять исключительно из отчета о финансовой позиции и отчета о прибылях и убытках.

Это утверждение верно или неверно?

**А** Верно

**Б** Неверно

### **ОТВЕТ**

Правильный ответ Б, неверно. Как отмечалось выше, другие отчеты, такие как отчет о движении денежных средств, обычно требуется.

Одна из компетенций, необходимых для выполнения поставленной задачи P05 Лидерство и управление PER — это способность эффективно управлять временем и задачами для удовлетворения потребностей бизнеса и профессиональных обязательств и быть способным работать под давлением.

➤ **Финансовая отчетность** – это способ записи, анализа и обобщения финансовых данных.

➤ Предприятия любого размера и характера существуют для получения прибыли.

➤ Финансовый учет и управленческий учет отличаются друг от друга. Программа FFA/FA фокусируется на финансовый учет.

➤ Существуют различные группы людей, которым нужна информация о деятельности бизнеса.

➤ Лица, отвечающие за управление компанией, несут ответственность за подготовку финансового заявления.

➤ Основными финансовыми отчетами предприятия являются отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках.

### **Проверьте себя**

**1.** Заполните пропуски.

Финансовая отчетность – это способ ....., ..... и .....  
финансовые данные.

**2.** Предприятие принадлежит и управляется компаниями «Альфа», «Бета» и «Гамма».

К какому виду бизнеса это относится?

**А** Индивидуальный предприниматель

**Б** Партнерство

**C** Общество с ограниченной ответственностью

**D** Публичная компания

**3.** Определите семь групп пользователей, которым нужна учетная информация.

**4.** Какие два основных финансовых отчета составляют бухгалтеры?

**5.** Директора компании несут ответственность за подготовку финансовой отчетности компании.

➤ Верно или неверно?

**6** Что из нижеперечисленного является примером ответственности?

**A** Инвентарь

**B** Дебиторская задолженность

**C** Машины и оборудование

**D** Кредит

**Ответы**

**1** Финансовая отчетность – это способ *записи, анализа и обобщения* финансовых данных.

**2** В Товарищество, так как им владеют и управляют три человека

**3** См. раздел 4.2.

**4** Отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении

**5** Верно. Лица, отвечающие за управление этой компанией, т. е. директора, несут ответственность за подготовка финансовой отчетности.

**6 D** Кредит. Все остальное - активы.

### КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В этой главе мы представляем систему регулирования, которой управляет Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ). Мы обеспокоены отношениями Совета по МСФО с другими органами и тем, как работает Совет по МСФО. Вы должны попытаться понять и ценить содержание этой главы. Экзаменационная группа АССА интересуется не только тем, умеете ли вы складывать; они хотят знать, можете ли вы думать о предмете, который, в конце концов, является вашей будущей карьерой.

#### **А Контекст и цель финансовой отчетности**

##### **4 Нормативная база**

(a) понимать роль системы регулирования, включая роль Фонда МСФО (ФМСФО), Международного Совета по стандартам бухгалтерского учета (IASB), консультативный орган по МСФО Совет (АС по МСФО) и Комитет по интерпретациям МСФО (МСФО IC).

(b) Понимать роль международной финансовой отчетности  
Стандарты.

##### **1 Система регулирования**

На развитие финансового учета повлиял ряд факторов.

#### **1.1 Введение**

Цель этого раздела - дать общую картину некоторых факторов, которые сформировали финансовый учет. Мы сосредоточимся на счета компаний с ограниченной ответственностью, поскольку это счета, наиболее строго регулируемые законом или иным образом.

Можно выделить следующие факторы, которые сформировали финансовый учет:

- \* Национальное/местное законодательство
- \* Концепции бухгалтерского учета и индивидуальное суждение
- \* Стандарты бухгалтерского учета
- \* Другие международные влияния
- \* Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP)
- \* Презентация

## 1.2 Национальное/местное законодательство

В большинстве стран компании с ограниченной ответственностью по закону обязаны готовить и публиковать отчетность ежегодно. Форма и содержание счетов регулируются в первую очередь национальным законодательством.

## 1.3 Концепции бухгалтерского учета и индивидуальное суждение

Многие цифры в финансовых отчетах получены в результате применения суждений при применении основных бухгалтерских допущений и соглашений. Это может привести к субъективности. Стандарты бухгалтерского учета были разработаны для того, чтобы попытаться устранить эту субъективность.

Финансовая отчетность подготовлена на основе ряда основополагающих бухгалтерских допущений и условностей. Многие цифры в финансовых отчетах получены в результате применения суждений при реализации этих допущений на практике.

Очевидно, что разные люди, оценивающие одни и те же факты, могут прийти к совершенно разным выводам.

### Пример

Учебная фирма по бухгалтерскому учету имеет отличную репутацию среди студентов и работодателей. Как бы вы это оценили? У фирмы может быть относительно мало активов, к которым вы можете прикоснуться; возможно, здание, столы и стулья. Если бы вы просто составили отчет о финансовом положении, показывающий стоимость принадлежащих активов, тогда бизнес, казалось бы, не стоил бы многого, но его потенциал получения дохода мог бы быть высоким. Это справедливо для многих сервисных организаций, где люди являются одним из самых ценных активов.

Ниже приведены другие примеры областей, в которых суждения разных людей могут отличаться.

(a) Оценка стоимости зданий в периоды роста цен на недвижимость

(b) Исследования и разработки: правильно ли рассматривать это только как расходы? В некотором смысле это - инвестиция для получения будущего дохода.

(c) Учет инфляции

(d) Такие бренды, как "Dr Pepper" и "Cadbury Dairy Milk". Являются ли они активами в том же смысле, в каком вилочный погрузчик является активом?

Работая с одними и теми же данными, разные группы людей составляют очень разные финансовые отчеты. Если вынесение суждений совершенно свободно, не будет никакой сопоставимости между отчетами разных организаций. Это будет тем более важно в тех случаях, когда имеет место преднамеренная манипуляция, направленная на то, чтобы представить отчеты в наиболее выгодном свете.

## 1.4 Стандарты бухгалтерского учета

В попытке устранить некоторую субъективность и добиться сопоставимости между различными организациями были разработаны стандарты бухгалтерского учета. Они разрабатываются как на национальном уровне (в большинстве стран) и на международном уровне. Программа FFA/FA связана с Международными Стандартами финансовой отчетности (МСФО).

МСФО разрабатываются Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ).

### **Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (IASB)**

Совет по МСФО разрабатывает МСФО. Основными целями Фонда МСФО являются повышение стандартов финансовой отчетности и, в конечном итоге, глобальная гармонизация стандартов бухгалтерского учета.

Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ) является независимым, финансируемым из частных источников органом, который разрабатывает и утверждает МСФО.

До 2003 года стандарты издавались как Международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ). В 2003 году был выпущен МСФО (IFRS) 1, и все новые стандарты теперь обозначаются как МСФО. Следовательно, МСФО охватывают как МСФО, так и МСФО все еще действует (например, МСФО (IAS) 7).

Члены Совета по МСФО являются выходцами из нескольких стран и имеют различное образование, включая аудиторов, составителей финансовой отчетности, пользователей финансовой отчетности и ученых. Совет по МСФО действует под надзором Фонда МСФО.

### **2.1 Основа МСФО**

Фонд МСФО (официально называемый Фондом Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета или IASCF) является некоммерческой организацией частного сектора, которая осуществляет надзор за Советом по МСФО. Цели Фонда МСФО, кратко изложенные в его документе IFRS Foundation Constitution, 2013, заключаются в том, чтобы:

- \* Разработать единый набор высококачественных, понятных, подлежащих исполнению и признанных во всем мире МСФО через свой орган, устанавливающий стандарты, Совет по МСФО;

- \* Содействовать использованию и неукоснительному применению этих стандартов;

- \* Учитывать потребности в финансовой отчетности развивающихся экономик и малых \* Обеспечить сближение национальных стандартов бухгалтерского учета и МСФО с высококачественными решениями. (пункт. 2)

На момент написания статьи Устав Фонда МСФО был пересмотрен на предмет предлагаемых поправок, но они еще не вступили в силу.

По состоянию на январь 2017 года Фонд МСФО состоит из 20 назначенных попечителей, которые в основном контролируют и финансируют Совет по МСФО, Консультативный совет по МСФО и Комитет по

интерпретациям МСФО. Попечителями являются назначаются из самых разных географических и функциональных областей.

### **2.1.1 Консультативный совет по МСФО**

Консультативный совет по МСФО (ранее называемый Консультативным советом по стандартам или SAC), по сути, является форумом, используемым Советом по МСФО для консультаций с внешним миром. Он консультируется с национальными разработчиками стандартов, учеными, группами пользователей и множеством других заинтересованных сторон, чтобы консультировать Совет по МСФО по целому ряду вопросов, от программы работы Совета по МСФО по разработке новых МСФО до предоставления практических рекомендаций по внедрению конкретных стандартов.

Консультативный совет по МСФО проводит заседания Совета по МСФО не реже трех раз в год и излагает мнения своих членов по текущим проектам по установлению стандартов.

### **2.1.2 Комитет по интерпретациям МСФО**

Комитет по интерпретациям МСФО (ранее называвшийся Комитетом по интерпретациям международной финансовой отчетности

Комитет или IFRIC) был создан в марте 2002 года и предоставляет рекомендации по конкретным практическим вопросам толкования МСФО. Обратите внимание, что, несмотря на изменение названия, интерпретации, выпущенные МСФО Комитет по интерпретациям по-прежнему известен как IFRIC. На вашем экзамене вы можете увидеть МСФО

Комитет по интерпретациям, именуемый IC по МСФО.

Комитет по интерпретациям МСФО несет две основные обязанности:

- \* Своевременно рассматривать вновь выявленные проблемы финансовой отчетности, которые конкретно не рассматриваются в МСФО

- \* Разъяснять вопросы, по которым возникли неудовлетворительные или противоречивые толкования, или которые, по-видимому, могут возникнуть в отсутствие авторитетных указаний, с целью достижения консенсуса по надлежащему обращению

- \* Консультативная группа

- \* Доска

- \* О принятии

- \* Руководящий комитет (под председательством членов правления)

- \* Дискуссионный документ Общественное обсуждение

- \* Проект экспозиции Общественное обсуждение МСФО

## **3.1 Использование и применение МСФО**

МСФО помогли улучшить и гармонизировать финансовую отчетность по всему миру. Стандарты используются следующими способами.

- В соответствии с национальными требованиями
- В качестве основы для всех или некоторых национальных требований
- В качестве международного эталона для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования

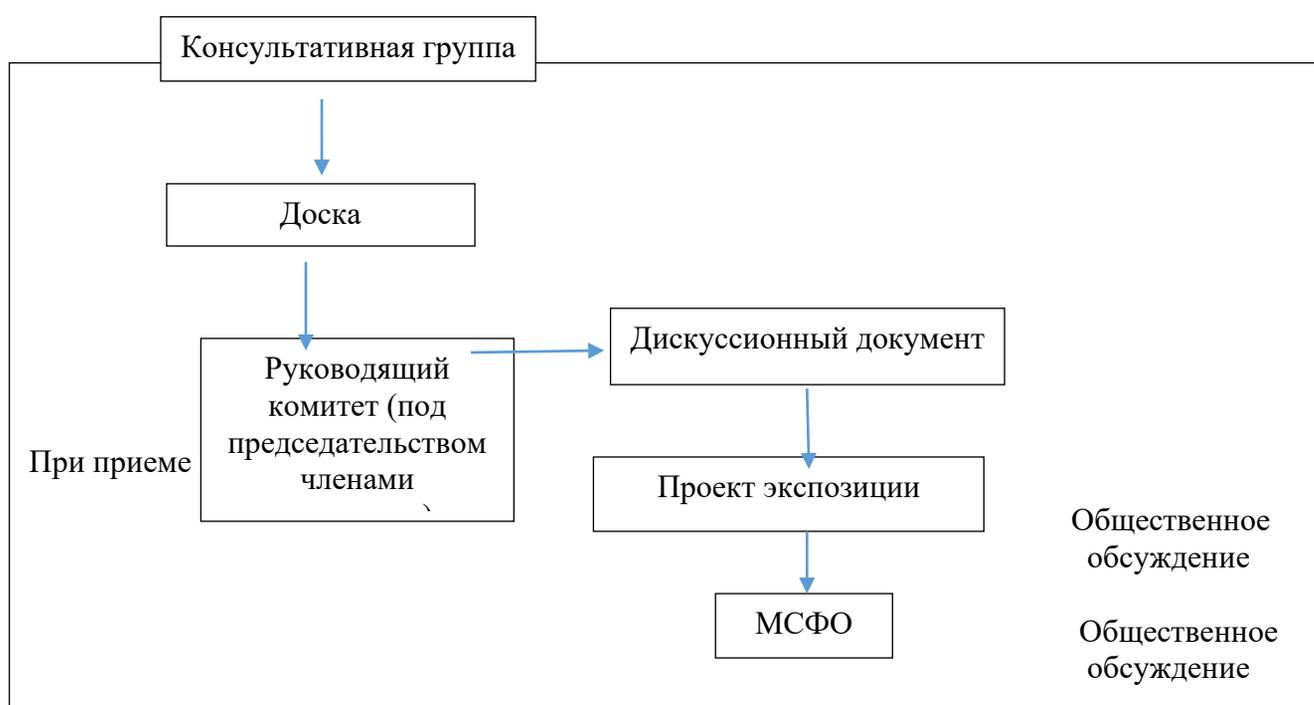
- Регулирующими органами для отечественных и иностранных компаний
- Сами компании

Консолидированная отчетность компаний, зарегистрированных на бирже в Великобритании, должна быть подготовлена в соответствии с МСФО с января 2005 года. Это результат регламента ЕС под названием «Регламент МСФО», который требует компаниям стран-членов ЕС подготовить консолидированную финансовую отчетность по МСФО. Однако в июне 2016 года Великобритания проголосовала за выход из ЕС и намерена выйти к началу 2019 года. До этого времени Великобритания по-прежнему является государством-членом ЕС, но после его выхода оно больше не будет членом и не будет подчиняться ЕС. закон. Таким образом, это требование отчетности может измениться после выхода.

### 3.2 Процесс установления стандартов

Совет по МСФО готовит МСФО в соответствии с установленными процедурами.

Процедуру можно обобщить следующим образом:



Текущий список выглядит следующим образом. Те, которые подлежат проверке в FFA/FA, отмечены знаком \*. МСФО (IAS) 18 "Выручка" был заменен МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с клиентами" за отчетные периоды, начинающиеся 1 января 2018 года или после этой даты. МСФО (IFRS) 15 теперь можно рассматривать в FFA/FA, а не в МСФО (IAS) 18.

Концептуальные основы финансовой отчетности за 2018 год \*

МСФО (IFRS) 1\* - первое внедрение международных стандартов финансовой отчетности

МСФО (IFRS) 2\* Оплата на основе акций

МСФО (IFRS) 3\* Объединение бизнеса

МСФО (IFRS) 4\* Договоры страхования

- МСФО (IFRS) 5\* Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
- МСФО (IFRS) 6\* Разведка для оценки минеральных ресурсов
- МСФО (IFRS) 7\* Финансовые инструменты: раскрытие информации
- МСФО (IFRS) 8\* Операционные сегменты
- МСФО (IFRS) 9\* Финансовые инструменты
- МСФО (IFRS) 10\* Консолидированная финансовая отчетность
- МСФО (IFRS) 11\* Совместные соглашения
- МСФО (IFRS) 12\* Раскрытие информации о долях участия в других организациях
- МСФО (IFRS) 13\* Оценка справедливой стоимости
- МСФО (IFRS) 14\* Нормативные счета отсрочки платежа
- МСФО (IFRS) 15\* Выручка от контрактов с клиентами
- МСФО (IFRS) 16\* Договоры аренды
- МСФО (IAS) 1\* Представление финансовой отчетности
- МСФО (IAS) 2\* Запасы
- МСФО (IAS) 7\* Отчет о движении денежных средств
- МСФО (IAS) 8\* Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
- МСФО (IAS) 10\* События после отчетного периода
- МСФО (IAS) 11\* Контракты на строительство
- МСФО (IAS) 12\* Налоги на прибыль
- МСФО (IAS) 16\* Основные средства
- МСФО (IAS) 17\* Аренда
- МСФО (IAS) 18\* Выручка
- МСФО (IAS) 19\* Выплаты работникам (2011)
- МСФО (IAS) 20\* Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
- МСФО (IAS) 21\* Последствия изменений валютных курсов
- МСФО (IAS) 23\* Затраты по займам
- МСФО (IAS) 24\* Раскрытие информации о связанных сторонах
- МСФО (IAS) 26\* Учет и отчетность по пенсионным планам
- МСФО (IAS) 27\* Отдельная финансовая отчетность (2011)
- МСФО (IAS) 28\* Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия (2011)
- МСФО (IAS) 29\* Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
- МСФО (IAS) 32\* Финансовые инструменты: Представление
- МСФО (IAS) 33\* Прибыль на акцию
- МСФО (IAS) 34\* Промежуточная финансовая отчетность
- МСФО (IAS) 36\* Обесценение активов
- МСФО (IAS) 37\* Резервы, условные обязательства и условные активы
- МСФО (IAS) 38\* Нематериальные активы
- МСФО (IAS) 39\* Финансовые инструменты: признание и оценка
- МСФО (IAS) 40\* Инвестиционная собственность
- МСФО (IAS) 41\* Сельское хозяйство

МСФО (IAS) 17 заменен МСФО (IFRS) 16 с 1 января 2019 года, однако допускается более раннее принятие, если предприятие также применяет МСФО (IFRS) 15.

Различные проекты раскрытия информации и документы для обсуждения в настоящее время находятся на разных стадиях процесса МСФО, но на данном этапе они вас не интересуют.

### **3.3 Сфера применения МСФО**

#### **3.3.1 Область применения**

Любое ограничение применимости конкретного МСФО четко указано в этом стандарте. МСФО не предназначены для применения к нематериальным активам и не являются ретроспективными. Область применения каждого отдельного стандарта указывается в начале стандарта.

#### **3.3.2 Применение**

В каждой отдельной стране выпуск финансовой отчетности в большей или меньшей степени регулируется **местными нормативными актами**. Эти местные нормативные акты включают стандарты бухгалтерского учета, изданные национальным регулирующими органами и/или профессиональные бухгалтерские органы в соответствующей стране.

### **ВОПРОС**

Насколько стандарты бухгалтерского учета, действующие в вашей стране, отличаются от МСФО, которые вы будете рассматривать в этом интерактивном тексте?

1. Что из перечисленного не является целью Фонда МСФО?  
А Для обеспечения соблюдения МСФО в большинстве стран  
В Разработать МСФО через IASB  
С Обеспечить сближение стандартов бухгалтерского учета и МСФО  
D Учет потребностей МСП в финансовой отчетности

2 Заполните пропуски.

МСФО..... вопросы .....

которые помогают пользователям интерпретировать МСФО.

3 Сколько МСФО и МСФО выпущено в настоящее время?

4 Какое изменение было введено в 2005 г. для зарегистрированных на бирже компаний в Великобритании?

А.МСФО, которые должны использоваться для всей финансовой отчетности

В. МСФО, которые будут использоваться для консолидированной финансовой отчетности

5 Совет по МСФО отвечает за процесс установления стандартов. Верно или неверно?

- На развитие финансового учета повлиял ряд факторов.
- Многие цифры в финансовой отчетности получены в результате применения суждения при применении фундаментальные бухгалтерские допущения и соглашения. Это может привести к субъективизму.
- Совет по МСФО разрабатывает МСФО. Основными целями Фонда МСФО являются повышение стандарта финансовой отчетности и, в конечном итоге, привести к глобальной гармонизации стандартов бухгалтерского учета.
- МСФО создаются в соответствии с надлежащей процедурой. В настоящее время выпущено 28 МСБУ и 16 МСФО.

### СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

Изучив первые две главы, вы должны были усвоить некоторые важные моменты о характере и цели бухгалтерского учета.

- Большинство организаций предоставляют товары и услуги в надежде получить прибыль для своих владельцев, получая деньги за эти товары и услуги.

- Роль системы бухгалтерского учета заключается в регистрации этих денежных последствий/факторов (монетарных последствий/эффектов) и создавать информацию о них.

К этому моменту вы также должны понимать основные принципы, лежащие в основе отчетов о финансовом положении и о прибылях и убытках.

Обратимся теперь к процессу, посредством которого хозяйственные операции прокладывают себе путь к финансовой отчетности.

Обычно хозяйственную операцию фиксируют в документе. Это счета-фактуры, заказы, кредит-ноты и полученные товары, все из которых будут обсуждаться в разделе 1 этой главы. С точки зрения системы бухгалтерского учета они известны как первичные документы. Информация о них обрабатывается системой, например, агрегирование (суммирование) или классификация.

Записи первичных документов хранятся в «книгах первичной записи», которые, как следует из названия, считаются первым этапом, на котором хозяйственные операции входят в систему учета. В разделах 2–4 обсуждаются различные типы бухгалтерских книг, а в разделах 2–4 кратко рассматриваются небольшие наличные расходы (сумма).

Раздел 5.

#### **Использование двойной записи и системы учета**

##### **1 Принципы двойной записи, включая ведение бухгалтерского учета**

(a) Определите и объясните функцию основных источников данных в система учета.

(b) Обрисовать содержание и цель различных типов деловой документации, в том числе: предложение, заказ на продажу, заказ на поставку, уведомление о получении товара, уведомление об отправке товара, счет-фактура, выписка, кредит-нота, дебет-нота, денежный перевод совет, расписка.

f) определить основные виды деловых операций, например, продажи, покупки, платежи, квитанции.

## **2 Бухгалтерские книги, книги основных записей и журналы**

(a) Определить основные типы бухгалтерских счетов и бухгалтерских книг входа и понять их природу и функции.

### **D Запись транзакций и событий**

#### **1 Продажи и покупки**

(b) Понимать и регистрировать возвраты продаж и покупок.

#### **2 Наличные**

(b) Понимать необходимость учета операций с наличностью.

### **Роль первичных документов**

Хозяйственные операции фиксируются в первичных документах. Примеры включают заказы на продажу и покупку, счета-фактуры и кредит-ноты.

#### **1.1 Типы первичных документов**

Всякий раз, когда имеет место деловая операция, связанная с продажей или покупкой, получением или уплатой денег, причитающимся или причитающимся деньгами, операция обычно регистрируется в документе. Эти документы являются источником всей информации, зарегистрированной бизнесом.

Документы, используемые для записи бизнес-операций в «бухгалтерских книгах» бизнеса, включают следующее.

a. **Расценка.** Документ, отправляемый покупателю компанией, в котором указывается фиксированная цена, которая будет взиматься за производство или доставку товаров, или услуг. Предложения, как правило, используются, когда предприятия не имеют стандартного списка цен на продукты, например, когда время, материалы и навыки, необходимые для каждой работы, варьируются в зависимости от потребностей клиента. Предложения не могут быть изменены после того, как они были приняты заказчиком.

b. **Заказ на покупку.** Документ компании, в котором подробно описаны товары или услуги, которые компания желает приобрести у другой компании. Часто делается две копии заказа на поставку: одна отправляется компании, у которой будут приобретаться товары или услуги, а другая хранится внутри компании, чтобы компания могла отслеживать свои заказы. Заказы на покупку часто нумеруются последовательно.

c. **Заказ клиента.** Документ компании, в котором подробно описывается заказ, размещенный покупателем на товары или услуги. Клиент может отправить заказ на покупку в компанию, из которой компания затем сгенерирует заказ на продажу. Заказы на продажу обычно нумеруются последовательно, чтобы компания могла отслеживать заказы, размещенные клиентами.

d. **Накладные о получении товаров.** Документ компании, в котором перечислены товары, которые предприятие получило от поставщика.

Накладная о получении товара обычно составляется в собственном складе предприятия или в зоне приема товаров. Это обсуждается ниже.

e. **накладная об отправке товара.** Документ компании, в котором перечислены товары, которые компания отправила клиенту. Компания будет вести учет накладных об отправке товаров на случай возникновения у клиентов вопросов об отправленных товарах. Клиент сравнивает уведомление об отправке товара с тем, что он получает, чтобы убедиться, что все перечисленные товары были доставлены и соответствуют техническим характеристикам.

f. **Счет.** Это обсуждается ниже.

g. **Кредитная нота.** Документ, направляемый поставщиком покупателю в отношении товаров, возвращенных или переплаты со стороны заказчика. Это «отрицательный» счет. Это обсуждается ниже.

h. **Долговое извещение.** Документ, направляемый покупателем поставщику в отношении возвращенных товаров или произведенной переплаты. Это формальный запрос поставщика на выдачу кредит-ноты.

i. **Консультация по денежному переводу.** Документ, отправленный поставщику вместе с платежом, с подробным описанием того, какие счета оплачиваются и какие кредитовые авизо компенсируются. Уведомление о денежном переводе позволяет поставщику обновлять записи клиентов, чтобы показать, какие счета были оплачены, а какие еще не погашены. Он также подтверждает выплачиваемую сумму, так что любые несоответствия могут быть легко идентифицированы и расследованы.

j. **Чек.** Документ, подтверждающий получение платежа. Обычно это в отношении продажи за наличный расчет, например, кассовый чек из кассового аппарата.

## 1.2 Счета

Счет-фактура относится к заказу на продажу или заказу на покупку.

a) Когда бизнес продает товары или услуги в кредит покупателю, он отправляет счет-фактуру. Детали в счете-фактуре должны совпадать с деталями в заказе на продажу. Счет-фактура - это просьба к клиенту оплатить то, что он должен.

b) Когда компания покупает товары или услуги в кредит, она получает счет от поставщика. Данные в счете-фактуре должны совпадать с данными в заказе на покупку.

**Счет-фактура** — это прежде всего требование платежа, но, как мы увидим, он используется и для других целей.

Большинство пакетов программного обеспечения для бухгалтерского учета могут генерировать счета; однако на небольших предприятиях с бумажными системами счет-фактура часто создается на многостраничных канцелярских принадлежностях, фотокопируется или копируется под копирку. Первая копия будет отправлена заказчику, а другие копии будут использоваться различными людьми в пределах бизнеса.

### 1.2.1 Что показывает счет-фактура?

Счета-фактуры должны быть пронумерованы, чтобы компания могла отслеживать все рассылаемые счета-фактуры. **Информация, обычно отображаемая в счете-фактуре, включает следующее.**

- (a) Имя и адрес продавца и покупателя.
- (b) Дата продажи.
- (c) Описание того, что продается.
- (d) Количество и цена за единицу того, что было продано (например, 20 пар обуви по 25 долларов за пару).
- (e) Подробная информация о торговой скидке, если таковая имеется (например, скидка на 10% при покупке более 100 пар обуви).
- (f) Общая сумма счета, включая (обычно) сведения о любом налоге с продаж.
- (g) Иногда дата, до которой должен быть произведен платеж, и другие условия продажи.
- (h) Подробная информация о любой скидке наличными или при расчете (например, 5%-ное уменьшение суммы счета-фактуры при оплате в течение 10 дней) и количество со скидкой.

### 1.2.2 Использование счетов-фактур

Как указано выше, счета-фактуры могут использоваться для различных целей.

- Копия клиенту в качестве запроса на оплату
- Копия в бухгалтерию для сопоставления с возможным платежом
- Копировать на склад для создания отгрузки товаров, о чем свидетельствует накладная об отгрузке товаров
- Копия сопоставляется с заказом на продажу и хранится в отделе продаж в качестве записи о продажах.

### 1.3 Кредит-нота

Посуда выслала счет на 20 обеденных тарелок, но помощник бухгалтера случайно набрал 162,10 доллара вместо 62,10. В магазине товаров для дома цена завышена на 100 долларов. *Что делать с посудой?*

В качестве альтернативы, когда магазин товаров для дома получил тарелки, он обнаружил, что все они были сломаны на почте, и что он собирался отправить их обратно. Хотя магазин товаров для дома получил счет на 62 доллара 10 центов, он не собирается его оплачивать, поскольку тарелки оказались бесполезными. *Опять же, что делать с посудой?*

Ответ заключается в том, что Crockery Supplies отправляет кредит-ноту. Кредит-ноту иногда печатают красным цветом, чтобы отличить ее от счета-фактуры. В противном случае он будет выставлен почти так же, как счет-фактура, но с меньшими подробностями и «Номер кредит-ноты» вместо «Номер счета-фактуры».

**Кредит-нота** — это документ, относящийся к возвращенным товарам или возмещениям, когда покупатель переплатил. Это можно расценивать как отрицательный счёт.

#### 1.4 Другие документы

Следующие документы иногда используются в связи с продажами и покупками.

А. Дебетовые авизо/ноты/документы

В. Накладные о получении материалов

**Дебет-нота** может быть выдана для корректировки уже выставленного счета. Это также обычно достигается путем выставления пересмотренного счета-фактуры после создания кредитной или дебетовой ноты исключительно для внутренних целей (т. е. для обеспечения точности записей).

Чаще всего поставщику выдается дебетовая нота как средство официального запроса кредитной ноты.

**Накладные на получение товаров (GRN/НПТ)** фиксируют поступление товаров, чаще всего на склад. Их можно использовать в дополнение к рекомендациям поставщиков.

**Нота/документ.** Хотя GRN/НПТ называются расписками о получении товара, они могут использоваться в качестве записи о том, что услуга была оказана. Это особенно актуально в системах электронных заказов на покупку, где основным шагом в процессе заказа на покупку является сопоставление GRN/НПТ с заказом на покупку полученных товаров и услуг перед оплатой счета поставщика. Это ключевой элемент контроля, гарантирующий, что счета не будут оплачены, если товары или услуги не были получены (хотя есть и исключения, поскольку некоторые поставщики могут потребовать предоплату).

Даже в тех случаях, когда GRN обычно не используются, всегда должны регистрироваться сведения о партии товара от поставщика, прибывающей без извещения.

GRN также являются ключевыми документами при оценке показателей компании по начисленным покупкам (начислениям), которые необходимо отразить в финансовой отчетности. Это связано с тем, что они свидетельствуют об обязательствах по оплате полученных товаров или услуг, на которые поставщики еще не выставили счета. Эта цифра заносится в счет начислений или иногда, более конкретно, на счет «GRNI» («товары или услуги, были приняты или поставлены, но не были отфактурованы, не был выставлен счет»), который является частью общей цифры начислений.

**Заполнить пропущенные слова.**

ВОПРОС

Заполнить бланки.

Crockery Supplies отправляет \_\_\_\_\_кредитному покупателю, чтобы исправить ошибку, когда покупатель переплатил по \_\_\_\_\_.

**ОТВЕТ:** Кредит-нота; счет.

### **Важность книги главной записи.**

В процессе работы создаются первичные документы. Подробная информация об этих первичных документах должна быть обобщена, так как в противном случае бизнес может забыть запросить некоторую сумму денег, или забыть заплатить какую-либо сумму, или даже случайно заплатить что-то дважды. Он должен вести учет первичных документов — хозяйственных операций— чтобы знать, что происходит. Такие записи делаются в **книгах главной записи**.

**Книги первичной записи** — это книги, в которых мы впервые регистрируем хозяйственные операции.

### **Основные книги главной/первичной записи следующие:**

<b>Дата</b>	<b>Счёт</b>	<b>Покупатель</b>	<b>Итого, \$</b>
10.01.2020	247	Джонс	105,00
10.01.2020	248	Смит	86,40
10.01.2020	249	Алекс	31,80

- (a) Дневная книга продаж
- (b) Ежедневная книга покупок
- (c) Дневник возврата продаж
- (d) Ежедневник возврата покупок
- (e) Журнал (описан в следующей главе)
- (f) Кассовая книга
- (g) Мелкая кассовая книга

### **Экзаменационная точка фокусирования.**

Экзаменационная группа АССА отметила, что в прошлом на эту тему давались особенно хорошие ответы.

#### **Книги продаж и покупок**

Счета-фактуры и кредит-ноты регистрируются в ежедневных книгах.

#### **Книга ежедневных продаж.**

Дневная книга продаж — это главная книга для продаж в кредит.

Ежедневная книга продаж используется для ведения списка всех счетов, отправляемых клиентам каждый день. Пример из дневной книги продаж может выглядеть так.

10.01.2020	250	Энор	<u>1.264,60</u>
			<u>1.487,80</u>

Стоит иметь в виду, что для удобства в этой главе описываются книги первичной записи, как настоящие книги, написанные от руки. Тем не менее книги первичной записи часто считаются не книгами, а скорее файлы, хранящиеся на компьютере или в бухгалтерском ПО. Однако принципы остаются прежними являются ли они ручными или компьютеризированными.

#### **Книга ежедневных продаж.**

Большинство компаний «анализируют» свои продажи. Например, этот бизнес продает сапоги и туфли. Продажа Смиту была полностью посвящена ботинкам, продажа Алексу - исключительно обуви, а две другие продажи представляли собой смесь того и другого.

#### **Книга ежедневных продаж.**

Дата	Счёт	Покупатель	Итого, \$	Продажа ботинок, \$	Продажа обуви, \$
10.01.2020	247	Джонс	105,00	60,00	45,00
10.01.2020	248	Смит	86,40	86,40	-
10.01.2020	249	Алекс	31,80	-	31,80
10.01.2020	250	Энор	<u>1.264,60</u>	<u>800,30</u>	<u>464,30</u>
			<u>1.487,80</u>	<u>946,70</u>	<u>541,10</u>

Анализ дает менеджерам бизнеса полезную информацию, которая помогает им решить, как лучше всего вести бизнес. Большинство бухгалтерских программ позволяет вам выставить счета-фактуры и автоматически генерировать отчеты книги учета продаж по выставленным счетам-фактурам.

### **3.2 Книга повседневного учета закупок**

Предприятие также ведет учет в журнале покупок всех полученных им счетов-фактур.

**Дневная книга покупок** — это книга основных записей для покупок в кредит. **Дневная книга покупок**

Дата	Внутренний № счета	№ счета-фактуры	Поставщик	Итого, \$	Покупки, \$	Электричество, \$
15.03.2020	654	УН000939	Кук&Ко	315,00	315,00	-
15.03.2020	655	A00167	В.Батлер	29,40	29,40	-

Дата	Кредит-нота	Клиент и товар	Сумма, \$
30.04.2020	CR008	Оуэн Пленти 3 пары ботинок марки «Техас»	135,00
15.03.2020	656	1267 «ЕЕБ»	116,80
15.03.2020	657	GB17789 Ярмарка	<u>100,00</u>
			<u>561,20</u>
			<u>444,40</u>
			<u>116,80</u>

В журнале покупок записываются счета-фактуры других людей, которые имеют самые разные номера. Для простоты использования компания может присвоить каждому счету-фактуре собственный порядковый внутренний номер счета-фактуры.

Как и журнал продаж, журнал покупок анализирует отправленные счета. В этом примере три счета относятся к товарам, которые компания намеревается перепродать (называемые просто «покупки»), а другой счет относится к счету за электроэнергию.

Большинство бухгалтерского программного обеспечения позволяет вводить подробную информацию о счетах-фактур в систему, и автоматически генерировать отчеты из книг повседневного учета закупок о введенных счетах-фактурах.

### 3.3 Дневная книга возврата продаж

Когда клиенты по какой-либо причине возвращают товары, выставляется **кредит-нота**. Все кредит-ноты регистрируются в журнале возврата продаж.

#### Книга учета возвратов продаж.

Дневная книга возврата продаж - это книга, в которую заносятся основные данные по кредитным авизо. Не все журналы учета возвратов анализируют, какие товары были возвращены, но имеет смысл вести как можно более полную запись. Если у бизнеса очень мало возвратов продаж, он может записать кредит-ноту, как негативную запись в книге продаж.

Дата	Кредит-нота	Клиент и товар	Сумма \$
30.04.2020	CR008	Оуэн Пленти	135.00

Дата	Кредит-нота	Клиент и товар	Сумма \$
		Три пары ботинок "Техас"	

### 3.4 Дневная книга возврата покупок

Неудивительно, что в дневной книге возврата покупок записываются кредит-ноты, полученные в отношении товаров, которые бизнес отправляет обратно своим поставщикам.

#### Дневная книга возврата покупок

Дата	Клиент и товар	Сумма, \$
29.04.2020	«Боксы» 300 картонных коробок	46,60

**Дневная книга возвратов покупок** — это книга основных записей для кредит-нот, полученных от поставщиков.

Опять же, бизнес с очень небольшим количеством возвратов покупок может зарегистрировать полученную кредит-ноту как отрицательную запись в книге ежедневных покупок.

### Кассовая книга

Кассовая книга может быть записана вручную или в виде компьютерного файла. Он записывает все операции, которые проходят через банковский счет.

### 4.1 Кассовая книга

Кассовая книга также является дневной книгой, используемой для ведения учета полученных денег и денег, выплаченных бизнесом. Кассовая книга имеет дело с деньгами, перечисляемыми на банковский счет предприятия и с него. Это могут быть деньги, полученные в служебных помещениях банкнотами, монетами и чеками, впоследствии внесенные в банк. Существуют также поступления и платежи, осуществляемые банковским переводом, постоянным платежным поручением, прямым дебетом и банковскими процентами и оплаты, непосредственно в банке.

Некоторое количество наличных денег в банкнотах и монетах обычно хранится в служебных помещениях для периодических платежей по разным статьям расходов. Эти денежные средства обычно учитываются отдельно в **книге учета мелкой денежной наличности**.

Одна сторона (**левая**) кассовой книги используется для записи поступлений денежных средств, а другая сторона (**правая**) — для учета платежей. Лучший способ увидеть, как работает кассовая книга, — это следовать примеру. Для удобства мы показываем стороны кассовых

поступлений и денежных выплат отдельно, но они являются частью одной и той же книги.

*Кассовая книга* – это книга учета денежных поступлений и платежей.

#### 4.2 Экземпляр кассовой книги

В начале 1 сентября у Робина Пленти было 900\$ в банке.

В течение 1 сентября 20X7 г. Робин Пленти получил следующие поступления и платежи.

- (a) Продажа за наличные: квитанция в размере 80 долл. США
- (b) Платеж от кредитного клиента Нау 380 долларов США.
- (c) Оплата от кредитного клиента составила 720 долларов США.
- (d) Платеж от кредитного клиента Seed \$140
- (e) Чек, полученный от Лена Дингера на сумму 1800 долларов США для предоставления краткосрочной ссуды
- (f) Вторая продажа за наличные: получение 150 долларов США.
- (g) Денежные средства, полученные за продажу машины, 200 долл. США.
- (h) Оплата поставщику Кью 120 долларов США
- (i) Оплата поставщику Наре в размере 310 долларов США.
- (j) Оплата счета за телефонную связь 400 долл. США
- (k) Оплата счета за газ 280 долларов США
- (l) 100 долларов наличными, снятыми в банке на мелкие расходы
- (m) Выплата Несс 1500 долларов за новый завод и оборудование

Если рассмотреть эти операции, то можно заметить, что семь из них являются поступлениями, а шесть — платежами.

#### Приходная часть кассовой книги на 1 сентября

Дата	Повествование	Сумма, \$
01.09.2020	Начальное сальдо:	900
	Продажа за наличные	80
	Дебиторская задолженность: Хэй	380
	Дебиторская задолженность: Бин	720
	Дебиторская задолженность: Сид	140
	Кредит: Лен Динжен	1,800
	Продажа за наличные	150
	Продажа внеоборотных активов	<u>200</u>
		<u>4,370</u>

#### Решение:

1. В правой части кассовой книги есть место для анализа поступлений по различным рубрикам, например, «денежные средства по дебиторской задолженности», «продажа наличных» и «прочие поступления».

2. Денежные средства, полученные в тот же день, составили 3 470 долл. США. Если добавить к 900 долларам в начале дня, получится 4370 долларов.

Это не та сумма, которую нужно перенести на следующий день, потому что сначала мы должны вычесть все платежи, сделанные в течение 1 сентября.

### Платежная часть кассовой книги на 1 сентября

Дата	Повествование	Сумма, \$
01.09.2020	Кредиторская задолженность: Кью	120
	Кредиторская задолженность: Хэйр	310
	Телекоммуникационные услуги	400
	Счет за газ	280
	Мелкая наличность	100
	Покупка техники	1,500
	Конечное сальдо	1,660
		<u>4,370</u>

Единственные моменты, на которые следует обратить внимание, заключаются в следующем.

(a) Анализ справа будет проводиться под такими заголовками, как «платежи в счет кредиторской задолженности», «платежи наличными», «заработная плата» и «другие платежи».

(b) Платежи в течение 1 сентября составили в общей сложности 2 710 долл. США. Мы знаем, что общая сумма поступлений составила 4 370 долларов.

Это означает, что остаток в размере 4 370 долларов – 2 710 долларов = 1 660 долларов должен быть "перенесен" на начало следующего дня. Как видите, этот «перенесенный остаток» отмечен в конце столбца платежей, так что суммы поступлений и платежей показывают одну и ту же цифру в 4 370 долларов США на конец 1 сентября. После заполнения столбцов анализа кассовая книга, приведенная в приведенных выше примерах, может выглядеть следующим образом.

### Платежная часть кассовой книги

Дата	Повествование	Сумма, \$	Кредиторская задолженность, \$	Продажа за наличные, \$	Другое, \$
01.09.2020	Начальное сальдо:	900			
	Продажа за наличные	80		80	
	Дебиторская задолженность: Хэй	380	380		
	Дебиторская задолженность: Бин	720	720		
	Дебиторская задолженность: Сид	140	140		
	Кредит: Лен Динжен	1,800			1,800

Дата	Повествование	Сумма, \$	Кредиторская задолженность, \$	Продажа за наличные, \$	Другое, \$
	Продажа за наличные	150		150	
	Продажа внеоборотных активов	<u>200</u>			<u>200</u>
		<u>4,370</u>	<u>1,240</u>	<u>230</u>	<u>2,000</u>

### Платежная часть кассовой книги

Дата	Повествование	Сумма, \$	Кредиторская задолженность, \$	Мелкая наличность, \$	Заработная плата, \$	Другое, \$
01.09.2020	Кредиторская задолженность: Кью	120	120			
	Кредиторская задолженность: Хэйр	310	310			
	Телекоммуникационные услуги	400				400
	Счет за газ	280				280
	Мелкая наличность	100		100		
	Покупка техники	1,500				1,500
	Конечное сальдо	1,660			-	
		<u>4,370</u>	<u>430</u>	<u>100</u>	=	<u>2,180</u>

### 4.3 Банковские выписки

Еженедельно или ежемесячно бизнес будет получать выписку из банка. Банковские выписки следует использовать для проверки того, что сумма, указанная в качестве остатка в кассовой книге, соответствует сумме в банковской выписке и что наличные деньги не «пропали». «Сверка» кассовой книги с банковской выпиской является предметом следующей главы.

#### Мелкая наличность

Большинство предприятий держат в помещении наличные деньги, которые пополняются с основного банковского счета. В соответствии с системой авансовых платежей мелкие денежные средства хранятся в согласованной сумме, так что каждое пополнение равно сумме, выплаченной за период.

### 5.1 Что такое мелкие наличные деньги?

Большинство предприятий хранят небольшую сумму наличных денег в помещении, чтобы время от времени производить небольшие платежи наличными, например, напитки для персонала, почтовые марки, оплата

уборщицы офиса, плата за проезд в такси и т. д. Это часто называют денежным оборотом или мелким денежным счетом. Запас наличных средств также может быть местом хранения случайных небольших поступлений, например, наличными, уплаченными посетителем за телефонный звонок.

## 5.2 Кассовая книжка для мелких сумм

**Кассовая книжка для мелких сумм** – это кассовая книга для мелких платежей.

Несмотря на то, что задействованные суммы невелики, мелкие операции с наличными по-прежнему необходимо регистрировать; в противном случае денежный оборот может быть использован для личных расходов или даже украден.

Платежей, как правило, больше, чем квитанций, и мелкую наличность необходимо время от времени «пополнять» наличными с банковского счета предприятия. Далее следует типовая схема.

### Кассовая книжка для мелких сумм

Квитанции, \$	Дата	Повествование	Сумма, \$	Молоко, \$	Почта, \$	Путешествие, \$	Другое, \$
250	01.09.2020	Начальное сальдо:	-				
		Счет за молоко	25	25			
		Почтовые марки	5		5		
		Плата за такси;	10			10	
		Цветы для больных сотрудников	15				15
		Конечное сальдо:	195				
<u>250</u>			<u>250</u>	<u>25</u>	<u>5</u>	<u>10</u>	<u>15</u>

## 5.3 Система авансовых платежей

В соответствии с так называемой системой авансовых платежей сумма денег наличными удерживается на согласованной сумме или «плавающей» сумме (скажем, 250 долларов). Это называется сумма аванса. Статьи расходов регистрируются в ваучерах по мере их возникновения:

	\$
Наличные находящиеся в мелкой кассе	195
Ваучерные платежи	55
Должна равняться сумме аванса	250

Общий оборот регулярно пополняется (до 250 долларов или любой суммы авансового платежа) посредством наличных платежей с банковского счета на мелкие деньги. Сумма «пополнения» на мелкие деньги будет равна сумме платежей по ваучерам с момента предыдущего пополнения.

#### 5.4 Пример: мелкие наличные и система авансовых платежей

DEF использует систему авансовых платежей для мелкой наличности. В течение февраля 20X9 года имели место следующие операции с наличностью.

		\$
2.2.X9	Штампы	12,00
3.2.X9	Молоко	25,00
8.2.X9	Плата за такси	15,00
17.2.X9	Штампы	5,00
18.2.X9	Ксерокопия	8,00
28.2.X9	Канцелярия	7,50

Сумма, оставшаяся в мелкой наличности на конец месяца, составляла 93,50 доллара. Какова сумма аванса?

A \$166.00

B \$150.00

C \$72.50

D \$56.50

Верный ответ: B.

	\$	
Начальное сальдо	150,00	
Добавить сумму полученную от персонала	8,00	
Итого:	158,00	
Меньше расходов	(64,50)	(12+25+15+5+7,50)
Денежные средства в кассе на конец месяца	<u>93,50</u>	

Экзаменационная точка фокусирования. Вы не будете получать числовые вопросы по системе подотчетных сумм на экзамене. Однако вам необходимо знать, как работает система авансовых платежей, поэтому тщательно проработайте приведенный выше пример.

#### Вопросы:

Укажите, в каких книгах первичной записи будут заключены следующие сделки.

- A Ваш бизнес платит Брауну (поставщику) 450,00 долларов США.  
B Вы отправляете Смицу (покупателю) счет на 650 долларов.  
C Ваш менеджер по работе с клиентами срочно просит у вас 12 долларов, чтобы купить несколько конвертов.  
D Вы получаете счет от Брауна на 300 долларов.  
E Вы платите Смицу 500 долларов.  
F Джонс (покупатель) возвращает товары на сумму 250 долларов США.  
G Вы возвращаете товар J Green на сумму 504 доллара США.  
H Jones платит вам 500 долларов

**Ответы:**

- A Кассовая книга  
B Книга учета дневных продаж  
C Мелкая кассовая книга  
D Дневник покупок  
E Электронная Кассовая книга  
F Журнал возврата продаж  
G Книга учета ежедневного возврата покупок  
H Кассовая книга

Двумя требованиями цели эффективности РОБ «Запись и обработка хозяйственных операций и событий» являются:

1. Внедрение или эффективная эксплуатация соответствующих систем для регистрации данных бухгалтерского учета и обеспечения эффективного управления и контроля кредита и поставщиков;
2. Проверка, ввод и обработка рутинных данных финансового учета в системе бухгалтерского учета.

**ОБОБЩЕНИЕ ДАННОЙ ГЛАВЫ:**

1. Хозяйственные операции фиксируются в первичных документах. Примеры включают заказы на продажу и покупку, счета-фактуры и кредит-ноты.

**2. Основные книги главной/первичной записи следующие:**

- (a) Дневная книга продаж
- (b) Ежедневная книга покупок
- (c) Дневник возврата продаж
- (d) Ежедневник возврата покупок
- (e) Журнал (описан в следующей главе)
- (f) Кассовая книга
- (g) Мелкая кассовая книга

3. Счета-фактуры и кредит-ноты регистрируются в ежедневных книгах.

4. Кассовая книга может вестись как вручную, так и в виде компьютерного файла. Он записывает все операции, которые проходят через банковский счет.

5. Большинство предприятий держат в помещении наличные деньги, которые пополняются с основного банковского счета. В системе авансовых

платежей мелкие наличные хранятся в согласованной сумме, так что каждое пополнение равно сумме, выплаченной за период.

### **ВИКТОРИНА:**

1. Перечислите четыре элемента информации, которые обычно указываются в счете-фактуре.

2. Что из следующего не является книгой первой записи?

- A Счет-фактура продажи
- B Дневная книга покупок
- C Дневная книга продаж
- D Журнал

3. Что используется для записи в журнале возврата покупок?

- A Счета поставщиков
- B Счета клиентов
- C Подробная информация о товарах, возвращенных поставщикам
- D Подробная информация о товарах, возвращенных клиентами

4. Мелкая кассовая книга регистрирует платежи на банковский счет и с него. Правда или ложь?

5. Заполните пропуск.

Денежные средства, все еще хранящиеся в мелкой денежной наличности + \_\_\_\_\_ = сумма авансового платежа.

### **Правильные ответы:**

1. Четыре из следующих:

- Номер счета-фактуры
- Название и адрес продавца
- Наименование и адрес покупателя
- Дата продажи
- Описание товаров или услуг
- Количество и цена за единицу
- Торговая скидка (если есть)
- Общая сумма, включая налог с продаж (если есть)
- Любые специальные термины
- Скидка за наличный (или расчетный) расчет (при наличии)

2. А Счет-фактура является первичным документом.

3. С Счета-фактуры поставщиков (А) регистрируются в журнале закупок, счета-фактуры покупателей (В) регистрируются в журнале продаж, а товары, возвращенные покупателями (D), регистрируются в журнале возвратов продаж.

4. Неверно. В кассовой книге регистрируются суммы, внесенные на банковский счет или снятые с него. Мелкая кассовая книга регистрирует выплаты мелких сумм наличными.

5. Денежные средства, все еще хранящиеся в виде мелкой наличности + **ваучерные платежи** = сумма аванса.

**ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ ПО ПРОБНОГО  
БАЛАНСА**

В предыдущей главе вы узнали о принципах двойной записи финансовых отчетов и о том, как проводить разноску по счетам главной книги. Следующим шагом в нашем продвижении к финансовой отчетности является пробный баланс.

Перед переносом соответствующих остатков на конец периода в отчет о прибылях и убытках и включением остатков на конец периода, перенесенных на будущие периоды, в отчет о финансовом положении обычно проверяется точность бухгалтерских записей с двойной записью путем подготовки списка остатков на счетах. Это делается путем взятия всех остатков на каждом счете; из-за самобалансирующегося характера системы двойной записи общая сумма дебетовых остатков будет точно равна общей сумме кредитных остатков.

В очень простых обстоятельствах, когда не возникает никаких сложностей и когда записи являются полными, можно подготовить счета непосредственно из пробного баланса.

Учебное пособие

**A Контекст и цель финансовой отчетности**

**3 Основные элементы финансовых отчетов**

(a) Понимать и определять цель каждой из основных финансовых отчетов

**C Использование двойной записи и систем бухгалтерского учета**

**2 Бухгалтерские книги, книги основных записей и журналы**

(d) Проиллюстрируйте, как сбалансировать и закрыть бухгалтерский счет.

**E Подготовка пробного баланса**

**1 Пробный баланс**

(a) Определите цель пробного баланса.

(b) Извлечь бухгалтерские балансы в пробный баланс.

(c) Подготовить выписки из начального пробного баланса.

(d) Определить и понять ограничения пробного баланса

**Пробный баланс**

Через соответствующие промежутки времени записи в каждой бухгалтерской книге суммируются и подводится баланс. Балансы обычно собираются в пробном балансе, который затем используется в качестве основы для подготовки отчета о прибылях и убытках или убытки и отчет о финансовом положении.

У вас есть список транзакций, и вас попросили опубликовать их на соответствующих счетах бухгалтерской книги. Вы сделайте это как можно быстрее и обнаружите, что к концу дня у вас осталось немного времени. Как вы проверите правильность размещения всех дебетовых и кредитовых записей? Нет надежного метода, но метод, который выявляет более очевидные ошибки, состоит в том, чтобы подготовить пробный баланс.

Пробный баланс — это список сальдо бухгалтерской книги, показанный в столбцах дебета и кредита.

### 1.1 Первый шаг

Прежде чем составить список остатков по счетам, необходимо иметь коллекцию счетов бухгалтерской книги. Для удобства воспользуемся счетами Рона Наклза, которые мы составили в предыдущей главе.

НАЛИЧНЫЕ В БАНКЕ			
	\$		\$
Капитал: Рон Накл	7,000	Рента	3,500
Банковский кредит	1,000	Торговое оборудование	2,000
Продажи	10,000	Торговая кредиторская задолженность	5,000
Торговая дебиторская задолженность	2,500	Проценты по банковскому кредиту	100
		Прочие расходы	1,900
		Чертежи	1,500
		КАПИТАЛ (Рон Наклз)	
	\$		\$
		Наличные в банке	7,000
		БАНКОВСКИЙ КРЕДИТ	
	\$		\$
		Наличные в банке	1,000
		ПОКУПКИ	
	\$		\$
Торговая кредиторская задолженность	5,000		
		ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	
	\$		\$
Наличные в банке	5,000	Покупки	5,000
		АРЕНДНАЯ ПЛАТА	
	\$		
Наличные в банке	3,500		

<b>ТОРГОВОЕ ОБОРУДОВАНИЕ</b>			
	\$		
Наличные в банке	2,000		
<b>ПРОДАЖИ</b>			
	\$		\$
		Наличные в банке	10,000
		Торговая дебиторская задолженность	2,500
<b>ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ</b>			
	\$		\$
Продажи	2,500	Наличные в банке	2,500
<b>ПРОЦЕНТ ПО БАНКОВСКОМУ КРЕДИТУ</b>			
	\$		\$
Наличные в банке	100		
<b>ПРОЧИЕ РАСХОДЫ</b>			
	\$		\$
Наличные в банке	1,900		
<b>ЧЕРТЕЖИ</b>			
	\$		\$
Наличные в банке	1,500		

Следующим шагом является «сбалансировать» каждую учетную запись.

## 1.2 Баланс бухгалтерских счетов

В конце отчетного периода сальдо подсчитывается по очереди по каждому счету. Это означает, что все суммируются дебиты по счету, как и все кредиты. **Если общая сумма дебетов превышает общую сумму кредитов говорят, что на счете имеется дебетовый остаток; если кредиты превышают дебиты, то счет имеет кредитовый баланс.**

В нашем простом примере очень мало балансировки.

(а) Как торговая кредиторская задолженность, так и торговая дебиторская задолженность равны нулю.

(b) Денежные средства на банковском счете имеют дебетовый остаток в размере 6500 долларов США.

(c) Общая сумма на счете продаж составляет 12 500 долларов США, что является кредитовым сальдо.

<b>НАЛИЧНЫЕ В БАНКЕ</b>			
	\$		\$
Капитал: Рон Накл	7,000	Рента	3,500
Банковский кредит	1,000	Торговое оборудование	2,000
Продажи	10,000	Торговая кредиторская задолженность	5,000
Торговая дебиторская задолженность	2,500	Проценты по банковскому кредиту	100
		Прочие расходы	1,900
		Чертежи	1,500

			14,000
		Балансирующий показатель – сумма денежные средства, оставшиеся после оплаты было сделано	6,500
	20,500		20,500
<b>ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ</b>			
	\$		\$
Наличные в банке	5,000	Покупки	5,000
<b>ПРОДАЖИ</b>			
	\$		\$
		Наличные в банке	10, 000
		Торговая дебиторская задолженность	2,500
			12, 500
<b>ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ</b>			
	\$		\$
Продажи	2,500	Наличные в банке	2,500

В противном случае в каждом счете будет только одна запись, поэтому для получения баланса не требуется суммирования на каждом аккаунте.

### 1.3 Сбор остатков

Если основной принцип двойной записи правильно применялся в течение всего периода, то в сумме кредитовые остатки равны дебетовым остаткам. Это можно проиллюстрировать, собрав вместе остатки на счетах Рона Наклза.

	Дт	Кт
	\$	\$
Наличные в банке	6,500	
Капитал		7,000
Банковский кредит		1,000
Покупки	5,000	
Торговая кредиторская задолженность	-	-
Аренда		3,500
Торговое оборудование	2,000	
Продажи		12, 500
Дебиторская задолженность	-	-
Проценты по банковскому кредиту	100	
Прочие расходы	1,900	
Чертежи	1,500	
	20, 500	20,500

Это называется **пробным балансом**. Неважно, в каком порядке перечислены различные учетные записи, это просто метод, используемый для проверки точности бухгалтерского учета по методу двойной записи.

#### 1.4 Что делать, если пробный баланс показывает неодинаковое дебетовое и кредитовое сальдо?

Если два столбца списка не равны, должна быть ошибка в записи транзакций в учетные записи. Однако список остатков на счетах не раскрывает следующие типы ошибок.

(a) Полное упущение транзакции, потому что ни дебет, ни кредит не сделаны

(b) Проводка дебета или кредита в правильную сторону бухгалтерской книги, но на неправильный счет

(c) Компенсирующие ошибки (например, ошибка в 100 долларов полностью компенсируется другой ошибкой в 100 долларов в другом месте)

(d) принципиальные ошибки (например, дебетование денежных средств по дебиторской задолженности на торговую дебиторскую задолженность и зачисляется наличными в банке, а не наоборот)

Пробный баланс должен выявить ошибки, связанные с нарушением правил двойной записи, например:

(a) Односторонние записи

(b) Если запись была размещена как кредит на один счет и кредит на второй счет и

проводка по дебету не внесена (или два дебета и ни одного кредита)

#### 1.5 Пример: пробный баланс

По состоянию на 30.3.2021 у вашего предприятия есть следующие остатки на бухгалтерских счетах.

	Баланс счетов
	\$
Кредит в банке	12000
Наличные в банке	11 700
Капитал	13000
Местные налоги на бизнес	1880
Торговая кредиторская задолженность	11 200
Покупки	12 400
Продажи	14 600
Прочая кредиторская задолженность	1 620
Торговая дебиторская задолженность	12 000
Проценты по банковскому кредиту	1400
Прочие расходы	11 020
Транспортные средства	2020

В течение 31.3.2021 компания провела следующие операции.

(a) Купил материалы на 1000 долларов, половину наличными и половину в кредит

(b) Сделал продажи на 1040 долларов, из которых 800 долларов были в кредит.

(c) Выплата заработной платы продавцам в размере 260 долларов США наличными.

Вам необходимо составить пробный баланс с указанием остатков на конец 31.3.2021.

## Решение

Сначала необходимо решить, какие из первоначальных остатков являются дебетовыми, а какие кредитовыми.

	Дт \$	Кт \$
Банковский кредит (обязательство)		12,000
Денежные средства в банке (актив; овердрафт = обязательство)	11,700	
Капитал (обязательства)		13,000
Местные налоги (расходы)	1,880	
Торговая кредиторская задолженность (обязательство)		11,200
Закупки (расходы)	12,400	
Продажи (выручка)		14,600
Прочая кредиторская задолженность (обязательство)		1,620
Торговая дебиторская задолженность (актив)	12,000	

	Дт \$	Кт \$
Проценты по банковскому кредиту (расходы)	1,400	
Прочие расходы	11,020	
Транспортные средства (внеоборотные активы)	2,020	
	52,420	52,420

Теперь мы должны принять во внимание последствия трех транзакций, имевших место 31.3.2021.

	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	КРЕДИТ	КРЕДИТ
(a)	Покупки	1,000		
	Наличные в банке		500	
	Торговая кредиторская задолженность		500	
(b)	Денежные средства в банке	240		
	Торговая дебиторская задолженность	800		
	Продажи		1,040	
(c)	Прочие расходы	260		
	Наличные в банке		260	

При включении этих цифр в пробный баланс получается:

	Дт \$	Кт \$
Кредит в банке		12,000
Наличные в банке (11 700 + 240 – 500 – 260)	11,180	
Капитал		13,000
Местные налоги	1,880	
Торговая кредиторская задолженность (11 200 + 500)		11,700
Покупки (12 400 + 1 000)	13,400	
Продажи (14 600 + 1 040)		15,640
Прочая кредиторская задолженность		1,620
Торговая дебиторская задолженность (12 000 + 800)	12,800	
Проценты по банковскому кредиту	1,400	
Прочие расходы (11 020 + 260)	11,280	
Транспортные средства	2,020	
	53,960	53,960

## Отчет о прибылях и убытках

Первым шагом в процессе подготовки финансовой отчетности является открытие еще одного бухгалтерского счета, называется отчетом о прибылях и убытках. В нем бизнес подводит итоги за период, собирая вместе все остатки бухгалтерских счетов, относящиеся к отчету о прибылях и убытках. Этот аккаунт по-прежнему частью системы двойной записи, поэтому по-прежнему применяется основное правило двойной записи: каждый дебет должен иметь равные и противоположные кредитные записи.

Этот отчет о прибылях и убытках содержит ту же информацию, что и финансовый отчет, к которому мы стремимся, т.е. отчет о прибылях и убытках, и на самом деле между ними очень мало различий. Тем не менее отчет о прибылях и убытках излагает информацию по-другому и может быть гораздо менее подробным.

Итак, что нам делать с этой новой учетной записью? Первый шаг — просмотреть бухгалтерские счета и определить, какие из них относятся к доходам и расходам. В случае с Роном Наклзом эти счета состоят из покупок, аренды, продаж, процентов по банковскому кредиту и других расходов. Остатки на этих счетах переносятся на новый счет прибылей и убытков. Например, остаток на счете покупок составляет 5000 DR. Чтобы сбалансировать это до нуля, мы записываем CR в размере 5000 долларов. Но чтобы соответствовать правилу двойной записи, где-то должна быть запись по дебету, поэтому мы пишем 5000 долларов. DR в отчете о прибылях и убытках (P/L). Теперь баланс на счете покупок перенесен на счет прибылей и убытков.

Если мы проделаем то же самое со всеми отдельными счетами Рона Наклза, касающимися доходов и расходы, получается следующее.

ПОКУПКИ			
\$			
Торговая кредиторская задолженность	5,000	P/L a/c	5,000
\$			
АРЕНДА			
\$			
Денежные средства в банке	3,500	P/L a/c	3,500
\$			
ПРОДАЖИ			
\$			
P/L a/c	12,500	Денежные средства в банке	10,000
		Торговая дебиторская задолженность	2,500
	12,500		12,500
\$			
ПРОЦЕНТ ПО БАНКОВСКОМУ КРЕДИТУ			
\$			
Денежные средства в банке	100	P/L a/c	100
\$			
ПРОЧИЕ РАСХОДЫ			
\$			

Денежные средства в банке	1,900	P/L a/c	1,900
---------------------------	-------	---------	-------

#### СЧЕТ ПРИБЫЛЕЙ ИЛИ УБЫТКОВ

	\$		\$
Покупки	5,000	Продажи	12,500
Аренда	3,500		
Проценты по банковскому кредиту	100		
Прочие расходы	1,900		

(Обратите внимание, что счет прибылей и убытков еще не сбалансирован, но мы вернемся к этому позже.)

Если вы посмотрите на элементы, которые мы собрали вместе в отчете о прибылях и убытках, они должны найти отклик в вашей памяти. Это те же элементы, которые нам нужны для составления отчета о прибылях и убытках.

#### ВОПРОС

##### Отчет о прибылях и убытках

Составьте отчет Рона Наклза о прибылях и убытках.

#### ОТВЕТ

##### РОН НАКЛЗ: ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ

	\$	\$
<b>Доход</b>		12,500
Себестоимость продаж (= покупки в данном случае)		(5,000)
Валовая прибыль		7,500
<b>Затраты</b>		
Аренда	3,500	
Проценты по банковскому кредиту	100	
Прочие расходы	1,900	
		(5,500)
Прибыль за год		2,000

#### Отчет о финансовом положении

Посмотрите на бухгалтерские счета Рона Наклза. Теперь, когда мы рассмотрели вопросы, связанные с доходом, а расходы какие остались? Ответ в том, что нам еще предстоит выяснить, что делать с наличными, капитал, банковский кредит, торговая кредиторская задолженность, торговое оборудование, торговая дебиторская задолженность и чертежи учетные записи.

Это единственные оставшиеся бухгалтерские счета? Нет: не забывайте, что есть еще последний, который мы открыли, называется счет прибылей или убытков. Остаток на этом счете представляет собой прибыль, полученную бизнесом и, если вы выполните арифметические действия, вы обнаружите, что кредитовый баланс — прибыль — составляет 2000 долларов. (Нет как ни странно, именно эта цифра указана в отчете о прибылях и убытках.)

Эти оставшиеся счета также должны быть сбалансированы и исключены, но, поскольку они представляют активы и обязательства бизнеса (не доходы и расходы) их остатки не переносятся в отчет о прибылях и убытках. Вместо этого они заносятся в бухгалтерские книги бизнеса. Это означает, что они становятся входящие остатки на следующий отчетный период и указывают

стоимость активов и пассивов на момент конец одного периода и начало следующего.

#### БАНКОВСКИЙ КРЕДИТНЫЙ СЧЕТ

	\$		\$
Перенесенный остаток (с/d)	1,000	Денежные средства (D)	1,000
		Баланс снижен (б/d)	1,000

Таким образом, Рон Наклз начинает новый отчетный период с кредитовым сальдо в размере 1000 долларов США учетная запись. Сниженный кредитовый баланс означает пассив. Актив будет представлен дебетом баланс сбит.

Еще один момент стоит отметить, прежде чем мы перейдем к завершению этого примера. Вы помните, что капитал собственника состоит из любых денежных средств, внесенных ими, плюс любая прибыль, полученная от бизнеса, за вычетом любые рисунки, сделанные ими. На стадии, которой мы сейчас достигли, эти три элемента содержатся в разные учетные записи. Внесенные денежные средства в размере 7,000 долларов появляются на счете операций с капиталом. Чертежи 1,500 долларов изображены на рисунках. Прибыль, полученная бизнесом, представлена кредитом в размере 2,000 долларов США на счете P/L.

Удобно собрать все эти суммы в один счет операций с капиталом, точно так же, как мы ранее собрали счета доходов и расходов в один счет прибылей и убытков (P/L).

Если мы пойдем дальше и соберем все три суммы вместе, то результаты будут следующими.

#### ЧЕРТЕЖИ

	\$		\$
Денежные средства в банке	1,500	Капитал а/с	1,500

#### СЧЕТ ПРИБЫЛЕЙ ИЛИ УБЫТКОВ

	\$		\$
Покупки	5,000	Продажи	12,500
Аренда	3,500		
Проценты по банковскому кредиту	100		
Прочие расходы	1,900		
Капитал а/к	2,000		
	12,500		12,500

#### КАПИТАЛ

	\$		\$
Чертежи	1,500	Наличные в банке	7,000
Баланс с/d	7,500	P/L а/с	2,000
	9,000		9,000
		Баланс б/d	7,500

#### ВОПРОС

Отчет о финансовом положении

Теперь вы можете заполнить простой отчет о финансовом положении Рона Наклза.

#### ОТВЕТ

РОН НАКЛЗ

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ НА КОНЕЦ ПЕРВОГО ТОРГОВОГО ПЕРИОДА

Ресурсы

	\$
Внеоборотные активы	
Торговое оборудование	2,000
Текущие активы	
Наличные в банке	6,500
Всего активов	8,500
Капитал и обязательства	
Собственный капитал	7,500
Долгосрочные обязательства	
Банковский кредит	1,000
Общий капитал и обязательства	8,500

При составлении отчета о финансовом положении за отчетный период, не являющийся первым, то он должен показывать капитал на начало отчетного периода и капитал на конец отчетного периода. Это будет проиллюстрировано в следующем примере.

В экзаменационном вопросе вам могут не дать бухгалтерские счета — вам, возможно, придется их нарисовать в первую очередь. Так обстоит дело со следующим упражнением — посмотрите, сможете ли вы сделать это самостоятельно, прежде чем глядя на решение.

Вступительный пробный баланс на следующий период представляет собой заключительный отчет о финансовом положении предыдущий период. Таким образом, начальный пробный баланс Рона Наклза в начале второго трейдинга период будет:

	Дт \$	Кт \$
Торговое оборудование	2,000	
Наличные в банке	6,500	
Капитал		7,500
Банковский кредит		1,000
Итого	8,500	8,500

### Балансировка счетов и подготовка финансовой отчетности

Следующее упражнение является самым важным в этом интерактивном тексте. Он использует все этапы бухгалтерского учета, от ввода бухгалтерских счетов до подготовки финансовой отчетности. Это очень важно, чтобы вы попытались ответить на вопрос самостоятельно: если вы этого не сделаете, вы упустите жизненно важная часть этого интерактивного текста.

#### ВОПРОС

Финансовая отчетность

Создается бизнес с капиталом в 2,000 долларов, и эта сумма перечисляется на банковский счет предприятия владельцем. В течение первого года торгов произошли следующие сделки.

	\$
Закупка товаров для перепродажи, в кредит	4,300
Платежи по торговой кредиторской задолженности	3,600

Продажи, все в кредит	5,800
Платежи по торговой дебиторской задолженности	3,200
Внеоборотные активы, приобретенные за денежные средства	1,500
Прочие расходы, все оплачиваются наличными	900
Банк предоставил овердрафт до 3,000 долларов.	
Необходимый	

Подготовьте бухгалтерские книги, отчет о прибылях и убытках за год и отчет о финансовом положении конец года.

### ОТВЕТ

Первое, что нужно сделать, это открыть бухгалтерские счета, чтобы можно было вводить транзакции. Подходящие счета, которые нам нужны для этого примера: наличные в банке; столица; торговая кредиторская задолженность; покупки; внеоборотные активы; продажи; Дебиторская задолженность; и другие расходы.

Следующим шагом является разработка двойной бухгалтерии для каждой операции. Обычно вы бы запишите их прямо в учетные записи, но, чтобы упростить следование этому примеру, они сначала перечислены ниже.

Пока бухгалтерские счета будут выглядеть так.

НАЛИЧНЫЕ В БАНКЕ			
	\$		\$
Капитал	2,000	Торговая кредиторская задолженность	3,600
Торгов. дебит. Задолж.	3,200	Внеоборотные активы	1,500
		Прочие расходы	900
КАПИТАЛ			
	\$		\$
		Наличные в банке	2,000
ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ			
	\$		\$
Наличные в банке	3,600	Покупки	4,300
ПОКУПКИ			
	\$		\$
Торговая кредиторская задолженность	4,300		
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	\$		\$
Наличные в банке	1,500		
ПРОДАЖИ			
	\$		\$
		Торговая кредиторская задолженность	5,800
ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ			
	\$		\$
Продажи	5,800	Наличные в банке	3,200
ПРОЧИЕ РАСХОДЫ			

	\$		\$
Наличные в банке	900		

Следующее, что нужно сделать, это сбалансировать все эти счета. После балансировки счетов прибыль или убыток счет должен быть открыт. В него должны быть переведены все остатки, относящиеся к приходу и расходу (т.е. покупки, прочие расходы и продажи). На данный момент бухгалтерские счета будут выглядеть следующим образом.

#### НАЛИЧНЫЕ В БАНКЕ

	\$		\$
Капитал	2,000	Торговая кредиторская задолженность	3,600
Торговая кредиторская задолженность	3,200	Внеоборотные активы	1,500
Баланс с/d	800	Прочие расходы	900
	6,000		6,000
		Баланс б/d	800*

\* Кредитовый баланс b/d означает, что данная денежная статья является обязательством, а не активом. Это указывает на банк овердрафт в размере 800 долларов США, при этом денежный доход в размере 5,200 долларов США не соответствует платежам в размере 6,000 долларов США на эту сумму.

#### КАПИТАЛ

	\$		\$
Баланс с/d	2,600	Наличные в банке	2,000
		P/L a/c	600
	2,600		2,600
		Баланс б/d	2,600

#### ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

	\$		\$
Наличные в банке	3,600	Покупки	4,300
Баланс к/d	700		
	4,300		4,300
		Баланс б/d	700

### ВОПРОС

Альфа имеет следующие начальные остатки на своих бухгалтерских счетах.

	\$
Светильники	5,000
Торговая дебиторская задолженность	2,000
Банковский счет	1,000
Кредит	3,000

а) Какова общая сумма активов?

- A. 6,000 долларов США
- B. 5,000 долларов США
- C. 8,000 долларов США
- D. 3,000 долларов

б) Какова начальная цифра капитала?

- A. 6,000 долларов США
- B. 5,000 долларов США
- C. 8,000 долларов США
- D. 3,000 долларов

**ОТВЕТ**

(a) C Активы = 5,000 + 2,000 + 1,000 = 8,000

(b) B Капитал = активы – обязательства = (5,000 + 2,000 + 1,000) – 3,000 = 5,000

➤ Через соответствующие промежутки времени записи в каждой бухгалтерской книге суммируются и подводится баланс. Балансы обычно собираются в пробном балансе, который затем используется в качестве основы для подготовки отчета о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении.

➤ Пробный баланс можно использовать для проверки точности бухгалтерских записей двойной записи. Это работает список остатков на бухгалтерских счетах, некоторые из которых будут дебетовыми, а некоторые кредитовыми. Общий дебет должен равняться общей сумме кредитов.

➤ Открывается счет книги прибылей и убытков для сбора всех статей, относящихся к доходам и расходам. Когда перегруппированные, эти статьи составляют отчет о прибылях и убытках.

➤ Балансы на всех оставшихся счетах бухгалтерской книги (включая счет прибылей и убытков) могут быть перечислены и преобразованы в отчет о финансовом положении.

1 Для чего нужен пробный баланс?

2 Пробный баланс все еще может балансироваться, если некоторые из балансов неверны. верно или неверно?

3 За период продажи составляют 140 000 долларов, покупки — 75 000 долларов, а прочие расходы — 25 000 долларов. Сколько будет чтобы прибыль за год перечислялась на счет операций с капиталом?

4 A 40 000 долларов B 65 000 долларов C 75 000 долларов D 140 000 долларов Остаток на счете расходов пойдет на счет прибылей и убытков. Однако сальдо по пассиву счет списывается в капитал.

Это утверждение верно?

- A Да
- B Нет

5 Заполните пропуск.

Остаток, перенесенный на банковский счет, является кредитной цифрой. Это означает, что баланс .....

6 Что из нижеперечисленного не будет выявлено при извлечении пробного баланса?

- A Две записи по кредиту и без дебета
- B Односторонний вход
- C Транзакция полностью пропущена
- D Две записи по дебету и без кредита

1 Чтобы проверить правильность двойной записи

2 Правда. См. раздел 1.4.

3 A

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ ИЛИ УБЫТКАХ**

	\$		\$
Покупки	75,000	Продажи	140,000
Валовая прибыль c/d	65,000		

	140, 000		140, 000
Прочие расходы	25,000	Валовая прибыль б/д	65, 000
Прибыль за год – к капиталу	40, 000		
	65, 000		65,000

В — показатель валовой прибыли, а С — показатель покупок и D продаж.

4 В Когда счет расходов сбалансирован, остаток переносится на прибыль или убыток. Когда счет пассива сальдирован, остаток переносится на следующий учетный период.

5 Остаток, перенесенный на банковский счет, является кредитной цифрой. Это означает, что баланс перерасход.

6 С Поскольку никаких операций не производилось, пробный баланс все равно будет балансироваться.

**ОТОБРАЖЕНИЕ ПРОЦЕССОВ  
И ПРОВОДОК В  
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

В предыдущей главе вы узнали о принципах двойной записи и о том, как проводить проводку по бухгалтерским счетам. Следующим шагом на пути к финансовой отчетности является пробный баланс. Перед переносом соответствующих остатков на конец периода в отчет о прибылях и убытках и включением перенесенных остатков в отчет о финансовом положении обычно проверяется точность двойная запись бухгалтерских записей путем подготовки списка остатков по счетам. Это делается путем снятия всех остатков на каждом счете; из-за самобалансирующегося характера системы двойной записи общая сумма дебетовых остатков будет точно равна сумме кредитовых остатков.

Следовательно, когда не возникает осложнений и когда записи полны, можно подготовить счета непосредственно из пробного баланса.

**СПИСОК ТЕМ**

1. Пробный баланс
2. Отчет о прибылях и убытках
3. Отчет о финансовом положении
4. Балансировка счетов и подготовка финансовой отчетности

**Пробный баланс**

Через соответствующие промежутки времени записи в каждой бухгалтерской книге суммируются и подводится баланс. Остатки обычно собираются в виде пробного баланса, который затем используется в качестве основы для подготовки отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении.

У вас есть список транзакций, и вас попросили опубликовать их на соответствующих счетах бухгалтерской книги. Вы делаете это как можно быстрее и обнаруживаете, что к концу дня у вас остается немного времени. Как вы проверяете, правильно ли вы разместили все записи по дебету и кредиту? Не существует надежного метода, но метод, который выявляет наиболее очевидные ошибки, заключается в подготовке пробного баланса. пробный

баланс представляет собой список остатков бухгалтерской книги, показанных в столбцах дебета и кредита.

**1.1 Первый шаг** Прежде чем составить список остатков по счетам, необходимо иметь коллекцию бухгалтерских счетов. Для удобства мы будем использовать отчеты Рона Накла, которые мы составили в предыдущей главе.

Капитал: Рон Накл Банковский кредит Продажи Торговой дебиторской задолженности

НАЛИЧНЫЕ В БАНКЕ \$\$ 7 000 Аренда 3 500 2 000 1 000 Торговое оборудование 5 000 10 000 Торговая кредиторская задолженность 2 500 Проценты по банковскому кредиту 100 Прочие расходы 1 900 Чертежи 1 500

## 1.2 Баланс бухгалтерских счетов

В конце отчетного периода сальдо подсчитывается по очереди по каждому счету. Это означает, что все дебиты на счете суммируются, как и все кредиты. Если общие дебиты превышают общие кредиты, говорят, что на счете имеется дебетовое сальдо; если кредиты превышают дебиты, то счет имеет кредитовое сальдо.

В нашем простом примере очень мало балансировки. И кредиторская, и торговая дебиторская задолженность сальдированы до нуля. Денежные средства на банковском счете имеют дебетовое сальдо в размере 6 500 долларов США. Общая сумма на счете продаж составляет 12 500 долларов США, что является кредитовым сальдо.

## 1.3 Сбор остатков

Если основной принцип двойной записи правильно применялся в течение всего периода, то будет обнаружено, что кредитовые остатки в сумме равны дебетовым остаткам. Это можно проиллюстрировать, собрав остатки на счетах Рона Накла.

Dr Cr \$\$ Денежные средства в банке 6 500 Капитал 7 000 Банковский кредит 1 000 5 000 Покупки Торговая кредиторская задолженность – Аренда 3 500 Торговое оборудование 2 000 Продажи 12 500 Торговая дебиторская задолженность – Проценты по банковскому кредиту 100 Прочие расходы 1 900 Чертежи 1 500

20 500 20 500

Это называется пробный баланс. Неважно, в каком порядке перечислены различные учетные записи. Это всего лишь метод, используемый для проверки точности двойной бухгалтерии.

## 1.4 Что делать, если пробный баланс показывает неодинаковое дебетовое и кредитовое сальдо?

Пробный баланс можно использовать для проверки точности бухгалтерских записей двойной записи. Он работает, перечисляя остатки на счетах бухгалтерской книги, некоторые из которых являются дебетовыми, а некоторые кредитовыми. Общие дебетовые должны равняться общим кредитам.

Если два столбца списка не равны, должна быть ошибка в записи транзакций на счетах. Однако список остатков на счетах не раскрывает следующие типы ошибок.

1. (a) Полное упущение транзакции, потому что ни дебет, ни кредит не сделаны
2. (b) Проводка дебета или кредита в правильную сторону бухгалтерской книги, но на неправильный счет
3. (c) Компенсирующие ошибки (например, ошибка в 100 долларов полностью компенсируется другой ошибкой в 100 долларов в другом месте)
4. (d) Принципиальные ошибки (например, денежные средства по дебиторской задолженности дебетуются на торговую дебиторскую задолженность и зачисляются на денежные средства в банке, а не наоборот)

Пробный баланс должен выявить ошибки, связанные с нарушением правил двойной записи, например:

1. (a) Односторонние записи
2. (b) Если запись была проведена как кредит на один счет и кредит на второй счет и не было сделано дебетовой записи (или два дебета и без кредита)

Отчет	о	прибылях	и	убытках
Счет учета прибылей и убытков открывается для сбора всех статей, относящихся к доходам и расходам. При реорганизации эти статьи составляют отчет о прибылях и убытках.				

Первым шагом в процессе подготовки финансовой отчетности является открытие еще одного бухгалтерского счета, называемого отчет о прибылях и убытках. В нем бизнес обобщает свои результаты за период, собирая воедино все остатки бухгалтерских счетов, относящиеся к отчету о прибылях и убытках. Этот счет по-прежнему является частью системы двойной записи, поэтому по-прежнему применяется основное правило двойной записи: каждый дебет должен иметь равную и противоположную кредитовую запись.

Этот отчет о прибылях и убытках содержит ту же информацию, что и финансовый отчет, к которому мы стремимся, т. е. отчет о прибылях и убытках, и на самом деле между ними очень мало различий. Однако отчет о прибылях и убытках излагает информацию по-другому и может быть гораздо менее подробным.

Итак, что нам делать с этой новой учетной записью? Первый шаг — просмотреть бухгалтерские счета и определить, какие из них относятся к доходам и расходам. В случае Рона Накла эти счета состоят из покупок, аренды, продаж, процентов по банковскому кредиту и других расходов.

Остатки на этих счетах переносятся на новый счет прибылей и убытков. Например, остаток на счете покупок составляет 5000 DR на сумму 5000 долларов США. Чтобы сбалансировать это до нуля, мы записываем CR в размере 5000 долларов. Но чтобы соблюсти правило двойной записи, где-то должна быть проводка по дебету, поэтому мы пишем 5000 DR на счете прибылей и убытков (P/L). Теперь остаток на счете покупок перенесен на счет прибылей и убытков. Если мы проделаем то же самое со всеми отдельными счетами Рона Накла, связанными с доходами и расходами, результат будет следующим.

#### Отчет о финансовом положении

Остатки на всех оставшихся счетах бухгалтерской книги (включая счет прибылей и убытков) могут быть перечислены и переупорядочены для формирования отчета о финансовом положении.

Посмотрите на бухгалтерские счета Рона Накла. Теперь, когда мы разобрались с доходами и расходами, что осталось? Ответ заключается в том, что нам все еще нужно выяснить, что делать с наличностью, капиталом, банковским кредитом, торговой кредиторской задолженностью, торговым оборудованием, торговой дебиторской задолженностью и счетами по займам.

Это единственные оставшиеся бухгалтерские счета? Нет: не забывайте, что есть еще последний, который мы открыли, называется отчетом о прибылях и убытках. Баланс на этом счете представляет собой прибыль, полученную бизнесом, и, если вы выполните арифметические расчеты, вы обнаружите, что кредитовый баланс — прибыль — составляет 2000 долларов. (Неудивительно, что именно эта цифра указана в отчете о прибылях и убытках.)

Эти оставшиеся счета также должны быть сбалансированы и исключены, но, поскольку они представляют собой активы и обязательства бизнеса (а не доходы и расходы), их остатки не переносятся на счет прибылей и убытков. Вместо этого они заносятся в бухгалтерские книги бизнеса. Это означает, что они становятся остатками на начало следующего отчетного периода и показывают стоимость активов и обязательств на конец одного периода и

начало следующего. иллюстрируется банковским кредитным счетом в книгах Рона Накла. БАНКОВСКИЙ КРЕДИТНЫЙ СЧЕТ \$\$ Перенесенный остаток (c/d) 1000 Денежные средства (D) 1000 Переведенный остаток (b/d) 1000

Таким образом, Рон Накл начинает новый отчетный период с кредитовым балансом на этом счете в размере 1000 долларов. Сниженный кредитовый баланс означает пассив. Актив будет представлен сведенным дебетовым сальдо. Прежде чем мы перейдем к завершению этого примера, следует отметить еще один момент. Вы помните, что капитал собственника включает в себя любые денежные средства, внесенные им, плюс любую прибыль, полученную от бизнеса, за вычетом любых сделанных им заимствований. На этапе, которого мы сейчас достигли, эти три элемента содержатся в разных бухгалтерских счетах. Внесенные денежные средства в размере 7000 долларов появляются на счете операций с капиталом. Чертежи на сумму 1500 долларов появляются в рисунках. Прибыль, полученная бизнесом, представлена кредитовым балансом в размере 2000 долларов США на счете прибылей и убытков. Удобно собрать все эти суммы в один счет операций с капиталом,

- Через соответствующие промежутки времени записи в каждой бухгалтерской книге суммируются и подводится баланс. Остатки обычно собираются в виде пробного баланса, который затем используется в качестве основы для подготовки отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении.
- Пробный баланс можно использовать для проверки точности бухгалтерских записей двойной записи. Он работает, перечисляя остатки на счетах бухгалтерской книги, некоторые из которых будут дебетовыми, а некоторые кредитовыми. Общий дебет должен равняться общему кредиту.
- Счет учета прибылей и убытков открывается для сбора всех статей, относящихся к доходам и расходам. При реорганизации эти статьи составляют отчет о прибылях и убытках.
- Остатки на всех оставшихся счетах бухгалтерской книги (включая счет прибылей и убытков) могут быть перечислены и перегруппированы для формирования отчета о финансовом положении.

Внеоборотные активы могут быть дорогостоящими объектами и поэтому могут оказывать большое влияние на финансовую отчетность предприятия. Поэтому очень важно, чтобы расходы на внеоборотные активы были учтены правильно.

В этой главе мы сосредоточимся на материальных внеоборотных активах, т.е. тех, которые имеют физическую форму.

Основные категории материальных внеоборотных активов регулируются МСФО 16 "Основные средства", которому и посвящена данная глава.

#### УЧЕБНЫЙ ПЛАН

#### СПИСОК ТЕМ

#### СПРАВКА

1 Внеоборотные и оборотные активы	D4(a)
2 Капитальные и доходные расходы	D4(b)-(d)
3.МСФО (IAS) 16 "Основные средства"	D4(i)
4 Учет амортизации	D5(a), D5(b)-(g)
5 Переоценка внеоборотных активов	D4(g), D5(e)
6 Выбытие внеоборотных активов	D4(e),(f),(h)
7 Раскрытие информации в финансовой отчетности	D4(i), F3(b)
8 Реестр активов	D4(j)

#### Учебное пособие

#### D Учет операций и событий

#### 4 Материальные внеоборотные активы

(a) Дайте определение внеоборотных активов.

- (b) Распознайте разницу между текущими и внеоборотными активами.
- (c) Объясните разницу между капитальными и доходными элементами.
- (d) Классифицировать расходы как капитальные или доходные.
- (e) Подготовьте бухгалтерские проводки для регистрации приобретения и выбытия внеоборотных активов.
- (f) Рассчитывать и отражать прибыль или убытки от выбытия внеоборотных активов в отчете о прибылях и убытках, включая операции по частичному обмену.
- (g) Отражать переоценку внеоборотных активов на бухгалтерских счетах, отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе и в отчете о финансовом положении.
- (h) Рассчитайте прибыль или убыток от выбытия переоцененного актива.
- S(i) Проиллюстрируйте, как остатки и движения внеоборотных активов раскрываются в финансовой отчетности.
- (j) Объясните назначение и функции регистра активов. К

## **5 Амортизация**

- (a) Понять и объяснить цель начисления амортизации. К
- (b) Рассчитайте амортизационные отчисления с использованием линейного метода и метода уменьшаемого остатка.
- (c) Определите обстоятельства, при которых различные методы амортизации будут уместны.
- (d) Проиллюстрируйте, как амортизационные отчисления и накопленная амортизация учитываются на счетах бухгалтерского учета.
- (e) Рассчитайте амортизацию переоцененного внеоборотного актива, включая перенос избыточной амортизации между положительным сальдо переоценки и нераспределенной прибылью.
- (f) Рассчитайте корректировки амортизации, необходимые в случае изменения в предполагаемом сроке полезного использования и/или остаточной стоимости внеоборотных активов.
- (g) Отрадите амортизацию в отчете о прибыли или убытках и в отчете о финансовом положении.

## **F Подготовка базовой финансовой отчетности**

### **3 Примечания к раскрытию информации**

- (b) Составьте следующие примечания для раскрытия информации:
  - (i) Внеоборотные активы, включая материальные и нематериальные активы

### **Внеоборотные и оборотные активы**

**Внеоборотные активы** - это активы, которые приобретаются предприятием для дальнейшего использования. Материальные внеоборотные это активы, имеющие физическую форму.

Отчет о финансовом положении содержит как внеоборотные, так и оборотные активы. Но в чем разница между ними?

Внеоборотные активы - это активы, которые предназначены для использования предприятием на постоянной основе и включают как материальные, так и нематериальные активы.

**Внеоборотные активы** - это активы, которые приобретаются предприятием для использования в долгосрочной перспективе. Внеоборотные активы включают материальные активы (те, которые имеют физическую форму и являются предметом рассмотрения в данной главе) и нематериальные активы (которые мы рассмотрим в следующей главе). Оборотные активы - это активы, которые будут реализованы, потреблены или проданы в ходе обычного операционного цикла предприятия или являются активами, предназначенными в основном для торговли. К текущим активам относятся торговая дебиторская задолженность и товарно-материальные запасы.

## 2 Капитальные и текущие расходы

Капитальные расходы - это расходы, которые являются частью стоимости внеоборотных активов. Это расходы, понесенные для целей торговли или для поддержания внеоборотных активов.

### 2.1 Различие между капитальными и текущими расходами

Для того чтобы перейти к теме внеоборотных активов, вам необходимо знать одно важное различие - различие между капитальными и текущими расходами.

Капитальные затраты - это расходы, которые приводят к приобретению внеоборотных активов или улучшения существующих внеоборотных активов.

(а) Капитальные затраты не относятся на расходы в отчете о прибылях и убытках, хотя износ или амортизация обычно начисляются для постепенного списания капитальных затрат постепенно с течением времени. Амортизационные отчисления являются расходами в отчете о прибылях и убытках.

(b) Капитальные затраты на внеоборотные активы приводят к признанию внеоборотного актива в отчете о финансовом положении предприятия.

Расходы от выручки - это расходы, которые понесены по одной из следующих причин.

(а) Для целей торговли предприятия. Сюда входят расходы, классифицированные как коммерческие и расходы по распространению, административные расходы и финансовые расходы.

(b) Для поддержания существующей способности внеоборотных активов приносить доход.

Эти определения звучат несколько запутанно, но принцип, лежащий в их основе, достаточно прост. Считайте, что капитальные расходы - это расходы, обеспечивающие долгосрочные выгоды (например, здание, оборудование), а текущие расходы

с- как торговые расходы, относящихся к краткосрочным (например, электроэнергия, заработная плата).

Кроме того, термин "капитал" в капитальных расходах не следует путать с капиталом, инвестированным в бизнес.

## **ВАЖНО**

**Капитальные расходы** - это расходы, которые могут быть капитализированы как часть стоимости внеоборотных активов. Текущие расходы не могут быть капитализированы как часть стоимости внеоборотных активов и должны быть отнесены на расходы

### **2.2 Пример: капитальные и текущие расходы**

Предприятие приобретает здание за \$30 000. Затем оно пристраивает к зданию пристройку стоимостью \$10,000. Здание нуждается в ремонте нескольких разбитых окон, полировке полов и замене некоторых недостающих черепиц на крыше. Эти работы по уборке и обслуживанию обошлись в \$900.

В данном примере первоначальная покупка (\$30,000) и стоимость пристройки (\$10,000) являются капитальными расходами, так как они понесены в связи с тем, что они являются капитальными расходами, поскольку они были осуществлены для приобретения и последующего улучшения внеоборотного актива и поэтому могут быть капитализированы как его часть. Остальные затраты в размере \$900 являются текущими расходами, потому что они просто поддерживают здание и, таким образом, "доходность" здания.

### **2.3 Доход от капитала и доход от прибыли**

**Доход от капитала** - это выручка от продажи неторговых активов (т.е. выручка от продажи внеоборотных активов, включая долгосрочные инвестиции). Прибыль (или убытки) от продажи внеоборотных активов включаются в отчет о прибылях и убытках предприятия за отчетный период, в котором произошла продажа. Например, предприятие может продать транспортные средства или машины, которые ему больше не нужны. - Вырученные средства будут являться доходом от капитала.

**Доход от выручки** - это доход, полученный из следующих источников.

- (a) Продажа торговых активов, таких как товары, хранящиеся в инвентаре
- (b) Предоставление услуг
- (c) проценты и дивиденды, полученные от инвестиций, принадлежащих предприятию.

### **2.4 Операции с капиталом**

В приведенной выше классификации статей капитала и доходов не упоминается привлечение дополнительного капитала от владельца(ов) бизнеса, или привлечение и погашение кредитов.

(a) Эти операции увеличивают денежные активы предприятия, тем самым создавая соответствующее обязательство (капитал или кредит). обязательства (капитал или кредит).

(b) Когда кредит погашается, это уменьшает обязательства (кредит) и активы (денежные средства).

Ни одна из этих операций не будет отражена в отчете о прибылях и убытках.

## 2.5 Почему важно различие между капитальными и текущими элементами?

**Текущие расходы** возникают в результате приобретения товаров и услуг по одной из следующих причин.

(а) Чтобы быть полностью использованными в том отчетном периоде, в котором они были приобретены, и таким образом быть затратами или расходами в отчете о прибылях и убытках.

(б) Чтобы привести к текущему активу на конец отчетного периода, поскольку товары или услуги еще не были потреблены или использованы. Текущий актив будет показан в отчете о финансовом положении и еще не является затратами или расходами в отчете о прибылях и убытках.

Например, товарно-материальные запасы, приобретенные для перепродажи, будут либо проданы в течение периода в соответствии с пунктом (а), либо все еще будут находиться в запасах в соответствии с пунктом (б).

**Капитальные расходы** приводят к покупке или улучшению внеоборотных активов, которые представляют собой активы, которые будут приносить пользу предприятию в течение более чем одного отчетного периода, и которые не приобретаются с целью перепродажи в ходе обычной торговли. Стоимость приобретенных внеоборотных активов не относится в полном объеме на счет прибылей и убытков того периода, в котором произошло приобретение.

Вместо этого, внеоборотный актив постепенно амортизируется в течение нескольких отчетных периодов в соответствии с концепцией начислений.

Поскольку 'элементы доходов и элементы капитала учитываются по-разному, то правильный и последовательный расчет прибыли за любой отчетный период зависит от правильного и последовательного отнесения в качестве элементов к доходу или капиталу.

Сейчас это может показаться довольно запутанным, но в следующих главах все станет яснее. Вы должны привыкнуть к используемой терминологии, поскольку эти слова встречаются в стандартах бухгалтерского учета. Как мы уже писали выше.

## ВОПРОСЫ

Укажите, следует ли классифицировать каждую из следующих операций как "капитальные" или "текущие" расходы или для целей подготовки отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении предприятия.

- A Приобретение недвижимости (например, офисного здания)
- B Годовая амортизация этой недвижимости
- C Гонорары адвокатов в связи с покупкой этой недвижимости
- D Расходы на установку дополнительной памяти на компьютер, используемый предприятием
- E Расходы на ремонт и обслуживание компьютера
- F Прибыль от продажи офисного здания
- G Доход от продаж по кредитным картам

- H Стоимость нового оборудования
- I Таможенная пошлина, взимаемая с растения при импорте в страну
- J Расходы на перевозку нового растения с завода поставщика на территорию предприятия, покупающего растение.
- K Стоимость новой установки в помещении предприятия
- L Заработная плата операторов оборудования

## **ОТВЕТЫ**

- A Капитальные расходы
- B Амортизация внеоборотных активов является текущими расходами
- C Судебные издержки, связанные с покупкой недвижимости, могут быть добавлены к цене покупки и классифицируются как капитальные расходы. Стоимость недвижимости в отчете о финансовом положении предприятия будет включать судебные издержки.
- D Капитальные расходы (улучшение существующего внеоборотного актива)
- E Текущие расходы
- F Доход от капитала (за вычетом расходов на продажу)
- G Доход от выручки
- H Капитальные расходы
- I Если таможенные пошлины несет покупатель внеоборотного актива, они могут быть добавлены к стоимости оборудования и классифицированы как капитальные расходы.
- J Аналогично, если расходы на перевозку оплачиваются покупателем внеоборотного актива, они могут быть включены в стоимость внеоборотного актива и классифицированы как капитальные расходы
- K Затраты на установку внеоборотного актива также добавляются к стоимости внеоборотного актива и классифицируются как капитальные расходы
- L Текущие расходы

## **ЭКЗАМЕН**

Весьма вероятны экзаменационные вопросы о различии между капитальными и доходными расходами.

## **МСФО (IAS) 16 "Основные средства"**

Порядок учета материальных внеоборотных активов регулируется МСФО (IAS) 16 "Основные средства".

### **3.1 Определения**

МСФО 16 "Основные средства" - это международный стандарт финансовой отчетности, которому необходимо следовать при учете материальных внеоборотных активов, которого следует придерживаться при учете материальных внеоборотных активов. Ключевые понятия, которые мы

рассмотрим в следующих разделах, которые взяты из МСФО (IAS) 16 и являются очень важными.

МСФО (IAS) 16 дает большое количество определений, которые вам необходимо знать:

**"Основные средства** - это материальные объекты, которые:

- удерживаются для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей; и

- предполагается использовать в течение более чем одного периода".

**Себестоимость** - уплаченная сумма денежных средств или их эквивалентов, либо справедливая стоимость прочего вознаграждения за приобретение актива на момент его приобретения или строительства".

**"Справедливая стоимость** - это сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами при совершении сделки на рыночных условиях".

**"Балансовая стоимость** - это стоимость, по которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и убытков от обесценения". (МСФО (IAS) 16, п. 6)

### 3.2 Признание в отчетности

Признание означает простое включение актива в отчетность предприятия. Признание основных средств зависит от двух критериев.

(a) "Существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, связанные с активом, поступят в компанию".

(b) "Стоимость актива для предприятия может быть надежно оценена". (МСФО (IAS) 16, пункт 7)

Основные средства могут составлять значительные суммы в финансовой отчетности, влияя на как на представление отчета о финансовом положении компании, так и на прибыльность предприятия, отраженную в отчете о прибылях и убытках. Более мелкие предметы, такие как инструменты, часто списываются как расходы периода. Большинство компаний имеют собственную политику в этом отношении - предметы стоимостью ниже определенного уровня списываются в расходы, а не капитализируются.

### 3.3 Первоначальная оценка

Как только объект основных средств удовлетворяет требованиям для признания в качестве актива, он будет первоначально оцениваться по первоначальной стоимости.

**ВАЖНО**

Из ваших исследований двойной записи вы должны помнить, что записи для учета приобретения внеоборотного актива являются:

ДЕБИТ Внеоборотный актив - стоимость \$X

КРЕДИТ Денежные средства (или кредиторская задолженность, если речь идет о кредитной операции) \$X

### 3.4 Компоненты себестоимости

В МСФО (IAS) 16 перечислены компоненты, составляющие себестоимость объекта основных средств, следующим образом

- Покупная цена, включая любые уплаченные импортные пошлины, но исключая любые торговые скидки и налог с продаж.

- Первоначальная оценка затрат на демонтаж и вывоз объекта и восстановление участка, на котором он расположен

- Затраты, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для использования по назначению (МСФО (IAS) 16, п. 16).

Примерами непосредственно относимых затрат являются:

- затраты на подготовку площадки, например, выравнивание пола на заводе, чтобы можно было установить машину

- первоначальные расходы на доставку и погрузочно-разгрузочные работы;

- затраты на установку и сборку;

- гонорары специалистов (юристов, архитекторов, инженеров);

- затраты на проверку работоспособности актива, после вычета чистой выручки от продажи образцов, полученных при тестировании оборудования; и

- затраты на персонал, возникающие непосредственно в связи со строительством или приобретением актива (МСФО (IAS) 16, пункт 17).

### ЭКЗАМЕН

Только затраты на персонал, возникающие непосредственно в процессе строительства или приобретения актива, могут быть капитализированы как часть стоимости актива.

**Затраты на обучение персонала** использованию нового актива не могут быть капитализированы, поскольку не представляется вероятным, что получение экономических выгод от обучения персонала, так как мы не можем гарантировать, что эти сотрудники останутся и будут использовать актив. Затраты на обучение персонала должны быть отнесены на расходы. Обращайте внимание на это на экзамене!

Следующие затраты не будут являться частью стоимости основных средств, если они не могут быть непосредственно отнесены на приобретение актива или приведение его в рабочее состояние.

- Операционные расходы, сопутствующие строительству или разработке объекта основных средств

- Административные и прочие общие накладные расходы

- Пусконаладочные и аналогичные пред производственные расходы

- Первоначальные операционные убытки до достижения активом запланированной производительности

- Расходы на обучение персонала

- Контракты на техническое обслуживание, приобретенные вместе с активом

Все эти затраты будут учитываться как расходы, а не как часть стоимости актива.

### 3.5 Последующие расходы

Последующие расходы добавляются к балансовой стоимости актива, но только в том случае, если существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, превышающие первоначально оцененный стандарт эффективности существующего актива (МСФО (IAS) 16, пункт IN6). Все остальные последующие расходы просто учитываются как расходы в том периоде, в котором они были сделаны (МСФО (IAS) 16, пункт 12).

Важным моментом здесь является то, улучшают ли последующие расходы на состояние актива по сравнению с предыдущими затратами. Ниже приведены примеры таких улучшений.

(а) **Модификация** объекта основных средств с целью продления срока его полезной службы, включая увеличение мощности

(б) **Модернизация** частей машины для повышения качества выпускаемой продукции

(с) Внедрение **нового производственного процесса**, ведущего к значительному снижению эксплуатационных расходов.

Обычный ремонт и техническое обслуживание основных средств просто поддерживают или восстанавливают их стоимость; они не улучшают и не увеличивают их

Они не улучшают и не увеличивают стоимость объекта, поэтому такие затраты относятся на расходы в момент их поднесения.

### Учет амортизации

**Стоимость внеоборотных активов** за вычетом их оценочной остаточной стоимости справедливо распределяется между отчетными периодами посредством амортизации. Амортизация начисляется в двух следующих случаях.

- Начисляется за счет прибыли
- Вычитается из стоимости внеоборотного актива в отчете о финансовом положении.
- В вашем учебном плане указаны два метода начисления амортизации.
- Метод прямой линии
- Метод уменьшаемого остатка

### 4.1 Что такое амортизация?

Необходимость начисления амортизации внеоборотных активов вытекает из допущения о начислениях. Если деньги расходуются на приобретение актива, то в определенный момент эта сумма должна быть отнесена на счет прибыли. Если предприятие получает экономические выгоды от актива в течение нескольких отчетных периодов, то было бы нецелесообразно относить все расходы на какой-либо один период (например, период, в котором актив

был приобретен). Вместо этого необходимо найти какой-либо метод распределения стоимости актива в течение его полезного срока службы.

Такой взгляд на амортизацию как на процесс распределения стоимости актива на несколько периодов бухгалтерского учета - это точка зрения, принятая в МСФО (IAS). Здесь стоит упомянуть о двух распространенных заблуждениях относительно цели и последствий амортизации.

(a) Иногда считается, что балансовая стоимость актива равна его чистой цене реализации (т.е. сумма, за которую актив может быть продан за вычетом затрат на продажу) и что причина начисления амортизации заключается в том, чтобы отразить падение стоимости актива. Амортизация является отражением падения стоимости актива в течение его срока службы. Это заблуждение лежит в основе распространенного, но неверного аргумента, который гласит, что недвижимость, находящаяся в свободной собственности (скажем), не должна быть амортизирована во времена, когда стоимость недвижимости растет. Это правда, что первоначальная стоимость часто дает обманчивое впечатление, когда балансовая стоимость недвижимости намного ниже ее рыночной стоимости, но в таком случае предприятие может принять решение о переоценке имущества. Это отдельная проблема, не связанная с распределением стоимости имущества по последовательным отчетным периодам.

(b) Еще одно заблуждение заключается в том, что амортизация начисляется для того, чтобы актив мог быть заменен в окончании срока его полезного использования. Это не так.

(i) Если нет намерения заменить актив, то можно утверждать, что нет необходимости предусматривать амортизацию вообще.

(ii) Если цены растут, то стоимость замены актива превысит сумму, предусмотренной амортизации.

## **4.2 Требования МСФО (IAS) 16 в отношении амортизации**

Учет амортизации регулируется МСФО (IAS) 16. Ниже приведены некоторые из важных определений, которые вам необходимо знать.

«Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива в течение срока его полезного использования.

«Амортизируемая сумма - это стоимость актива или другая сумма, заменяющая историческую стоимость, за вычетом его предполагаемой остаточной стоимости" (МСФО (IAS) 16, п. 6)

Сумма, заменяющая первоначальную стоимость", обычно представляет собой текущую рыночную стоимость после проведенной переоценки.

## **4.3 Срок полезного использования**

МСФО (IAS) 16 требует, чтобы амортизируемая сумма распределялась на систематической основе на каждый отчетный период в течение срока полезного использования актива.

Срок полезного использования - это:

- период, в течение которого актив, как ожидается, будет доступен для использования организацией; либо

- количество производственных или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива" (МСФО (IAS) 16, пункт 6)

При оценке срока полезного использования амортизируемого актива необходимо учитывать следующие факторы.

- Ожидаемое использование
- Ожидаемый физический износ
- Устаревание
- Юридические или иные ограничения на использование активов (МСФО (IAS) 16, пункт 56).

После принятия решения, срок полезного использования должен пересматриваться как минимум в конце каждого финансового года (МСФО (IAS) 16, пункт 51) и корректировать нормы амортизации для текущего и будущих периодов, если ожидания значительно отличаются от первоначальных оценок. Результат изменения должен быть раскрыт в том отчетном периоде, в котором произошло изменение.

Оценка срока полезного использования требует суждения, основанного на предыдущем опыте использования аналогичных активов или классами активов (МСФО (IAS) 16, пункт 57). Когда приобретается совершенно новый вид актива (т.е. в результате технологического прогресса или использования в производстве совершенно нового продукта или услуги), все равно необходимо оценить срок полезного использования, хотя это будет гораздо сложнее.

Физический срок службы актива может быть больше, чем срок его полезного использования для данного предприятия. Одним из основных факторов, которые необходимо принять во внимание, является физический износ, которому может подвергнуться актив.

Это будет зависеть от различных обстоятельств, включая количество смен, в течение которых будет использоваться актив и программу ремонта и технического обслуживания предприятия. Другие факторы, которые необходимо учитывать, включают устаревание (вследствие технологического прогресса/улучшения производства/снижения спроса на продукты/услуги, производимого активом) и юридические ограничения, например, продолжительность соответствующего договора аренды.

#### **4.4 Остаточная стоимость**

Остаточная стоимость актива - это расчетная сумма, которую предприятие могло бы получить в настоящее время от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы актив уже достиг возраста и в том состоянии, которое ожидается в конце срока его полезного использования". (МСФО (IAS) 16, пункт 6)

В большинстве случаев остаточная стоимость актива может быть несущественной. Если существует вероятность того, что она будет иметь значительную стоимость, эта стоимость должна быть оценена на дату покупки или любой последующей переоценки.

Сумма остаточной стоимости должна быть оценена на основе текущей ситуации с другими аналогичными активами, используемыми таким же

образом, срок полезного использования которых подходит к концу. Любые ожидаемые затраты на выбытия должны быть зачтены против валовой остаточной стоимости. Например:

(а) Внеоборотный актив стоимостью \$20 000, ожидаемый срок службы которого составляет пять лет, а ожидаемая остаточная стоимость - ноль, должен быть зачтен в счет остаточной стоимости.

(а) Внеоборотный актив стоимостью \$20 000, ожидаемый срок службы которого составляет пять лет, а ожидаемая остаточная стоимость равна нулю, должен быть амортизирован на \$20 000 в общей сложности за пятилетний период.

(b) Внеоборотный актив стоимостью \$20,000, ожидаемый срок службы которого составляет пять лет, а ожидаемая остаточная стоимость - \$3,000, должен быть амортизирован на \$20,000 в течение пяти лет.

(b) Внеоборотный актив стоимостью \$20,000, ожидаемый срок службы которого составляет пять лет, а ожидаемая остаточная стоимость \$3,000, должен быть амортизирован на общую сумму \$17,000 в течение пятилетнего периода.

#### 4.5 Методы начисления амортизации

Амортизация — это способ распределения стоимости внеоборотных активов в течение срока их полезного использования для того, чтобы сопоставить стоимости актива с потреблением предприятием экономических выгод от актива.

Таким образом, за каждый отчетный период амортизация начисляется в отчете о прибылях и убытках, а также вычитается из остатка внеоборотных активов, чтобы получить балансовую стоимость актива.

Сумма амортизации, вычитаемая из стоимости внеоборотного актива для получения его балансовой стоимости со временем накапливается, поскольку в каждом последующем отчетном периоде начисляется больше амортизации.

Например, если внеоборотный актив стоимостью \$40 000 имеет ожидаемый срок службы четыре года и оценочную ожидаемый срок службы \$40 000 составляет четыре года, а остаточная стоимость равна нулю, его амортизация может составлять \$10 000 в год.

	Амортизационные отчисления за год (отчет о прибыли или убытках) (A) \$	Накопленная амортизация в конце года (B) \$	Стоимость актива (C) \$	Балансовая сумма на конец года (C-B) \$
В начале срока службы	-	-	40.000	40.000
1й год	10.000	10.000	40.000	30.000
2й год	10.000	20.000	40.000	20.000
3й год	10.000	30.000	40.000	10.000
4й год	<u>10.000</u>	40.000	40.000	0
	<u>40.000</u>			

В конце четвертого года амортизационные отчисления в размере \$40 000 были полностью произведены в отчетах о прибыли или убытка за четыре года. Балансовая стоимость внеоборотного актива теперь равна нулю. В теории (хотя, возможно, не на практике) предприятие больше не будет использовать внеоборотный актив, который теперь нуждается в замене.

Существует несколько различных методов начисления амортизации. Для вашего конспекта вам нужно знать только о линейном методе и методе уменьшаемого остатка.

#### 4.6 Линейный метод

Это наиболее часто используемый метод из всех. Общая амортизируемая сумма начисляется равными частями в каждом отчетном периоде в течение ожидаемого срока полезного использования актива. Таким образом, балансовая стоимость внеоборотных активов уменьшается с постоянной скоростью, или по "прямой линии" в течение времени.

Годовые амортизационные отчисления рассчитываются следующим образом:

$$\frac{\text{Стоимость актива} - \text{остаточная стоимость}}{\text{Ожидаемый срок полезного использования актива}}$$

#### 4.7 Пример: линейный метод амортизации

(а) Внеоборотный актив стоимостью \$20 000 с расчетным сроком службы десять лет и без остаточной стоимости будет амортизироваться по ставке:

$$\frac{\$20,000}{10 \text{ лет}} = \$2,000 \text{ в год}$$

(b) Внеоборотный актив стоимостью \$60 000 имеет расчетный срок службы пять лет и остаточную стоимость в размере \$7,000. Годовые амортизационные отчисления при использовании линейного метода будут следующими:

$$\frac{\$(60,000 - 7,000)}{5 \text{ лет}} = \$10,600 \text{ в год}$$

Балансовая стоимость внеоборотного актива составляет:

	Через 1 год	Через 2 года	Через 3 года	Через 4 года	Через 5 лет
Стоимость актива	\$ 60.000	\$ 60.000	\$ 60.000	\$ 60.000	\$ 60.000
Накопленная Амортизация	10.600	21.200	31.800	42.400	53.000
Балансовая сумма	49.400	38.800	28.200	17.600	7.000*

т.е. его расчетная остаточная стоимость.

Поскольку при использовании линейного метода амортизационные отчисления в год составляют одну и ту же сумму каждый год, то часто удобно указать, что амортизация начисляется по ставке  $x\%$  в год от стоимости актива. Так, например, внеоборотный актив стоимостью \$20 000 с ожидаемой остаточной стоимостью ноль и ожидаемым сроком полезного использования 10 лет, амортизация начисляется линейным методом по ставке  $\$20\,000/10 = \$2\,000$  в год. Это то же самое, что сказать "амортизационные отчисления в год составляют 10% от стоимости" (т.е. 10% от \$20 000 = \$2 000).

## ЭКЗАМЕН

В экзаменационных вопросах часто описывают линейную амортизацию таким образом.

Линейный метод начисления амортизации является справедливым распределением общей амортизируемой суммы между различными отчетными периодами, при условии, что предприятие получает равные выгоды от использования актива в каждом периоде на протяжении всего срока его службы. В качестве примера можно привести стеллажи (приспособления) в бухгалтерии.

### 4.8 Активы, приобретенные в середине отчетного периода

Предприятие может приобрести новые внеоборотные активы в любое время в течение отчетного периода.

Целесообразно начислять сумму амортизации только с даты, когда предприятие владеет активом, что может быть частью отчетного периода.

### 4.9 Пример: активы, приобретенные в середине отчетного периода.

Предприятие, учетный год которого длится с 1 января по 31 декабря, приобретает новый внеоборотный актив 1 апреля 2021 года по цене \$24,000. Ожидаемый срок службы актива составляет четыре года, а его остаточная стоимость равна нулю. Какими должны быть амортизационные отчисления за 2021 год?

#### РЕШЕНИЕ

Годовые амортизационные отчисления составят:

$$\frac{\$24.000}{4.000} = \$6000 \text{ в год}$$

Однако, поскольку актив был приобретен 1 апреля 2021 года, предприятие получило выгоду от использования актива только за 9 месяцев, а не за полные 12 месяцев.

Поэтому будет справедливо начислять амортизацию в 2021 году только в размере:

$$\frac{9}{12} \times \$6.000 = \$4.500$$

## ЭКЗАМЕН

Если в экзаменационном вопросе вам дана дата покупки внеоборотного актива, которая приобретена в течении отчетного периода, вы должны считать, что амортизация должна быть рассчитана таким образом, как "неполный год", если в вопросе не указано иное.

На практике многие предприятия применяют упрощенный подход, когда актив был приобретен в течение отчетного периода. Вместо того чтобы рассчитывать амортизацию с даты приобретенного актива, предприятие начисляет амортизацию за полный год в год его приобретения, а затем не начисляет амортизацию в год выбытия.

### 4.10 Метод уменьшаемого остатка

Метод уменьшаемого остатка рассчитывает годовые амортизационные отчисления как фиксированный процент от балансовой стоимости актива по состоянию на конец предыдущего отчетного периода.

Например, предприятие приобретает внеоборотный актив стоимостью \$10 000. Его оценочная остаточная стоимость составляет \$2 160. Предприятие намеревается использовать метод уменьшаемого остатка для амортизации актива и рассчитывает, что норма амортизации должна составлять 40% от уменьшаемой (балансовой) стоимости актива.

(Метод принятия решения о том, что 40% — это подходящий годовой процент, является проблемой математики, а не финансового учета, и здесь не описывается).

## ЭКЗАМЕН

Если на экзамене вы должны будете использовать метод уменьшаемого остатка, вам дадут процентную ставку, которую нужно применить; вам не придется ее вычислять.

В соответствии с методом уменьшаемого остатка, в отличие от линейного метода, мы не вычитаем остаточную стоимость из стоимости до начисления амортизации. Вместо этого мы амортизируем актив, используя указанный процент, до достижения остаточной стоимости, а затем прекращаем амортизацию, как показано в таблице ниже.

	\$	Накопленная амортизация	
		\$	
Активы по первоначальной Стоимости	10.000		
Амортизация в первом году (40%)	<u>4.000</u>	<u>4.000</u>	
Балансовая стоимость на конец года 1	6.000		
Амортизация в год 2 (40% от уменьшаемого остатка)	2.400	6.400	(4.000 +
2.400)			
Балансовая стоимость на конец			

2-го года	3.600		
Амортизация в 3-м году (40%)	<u>1.440</u>	<u>7.840</u>	(6 400 +
1 440)			
Балансовая стоимость на конец 3-го года	2.160 = остаточная стоимость		

### ЭКЗАМЕН

Существуют различные способы применения метода уменьшаемого остатка, когда актив имеет остаточную стоимость. Метод, который мы использовали здесь, является предпочтительным для экзаменационной группы МСФО.

Вы должны отметить, что при использовании метода уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации выше в первые годы срока службы актива и ниже в последующие годы. В приведенном выше примере ежегодные отчисления 1, 2 и 3 составляют \$4,000, \$2,400 и \$1,440 соответственно.

Поэтому метод уменьшаемого остатка используется, когда считается справедливым распределить большую долю общей амортизируемой суммы на более ранние годы и меньшую долю на более поздние годы, исходя из этого, выгоды, получаемые предприятием от использования актива, уменьшаются с годами.

Примером может служить оборудование на заводе, где производительность падает по мере старения оборудования.

Допустим, предприятие амортизировало различные категории внеоборотных активов по-разному.

Например, если предприятие владеет тремя автомобилями, то каждый автомобиль обычно амортизируется одинаково (например, линейным методом); но другая категория внеоборотных активов, скажем, компьютерное оборудование, может амортизироваться по другому методу (например, по методу уменьшаемого остатка).

### ВОПРОС

Грузовик, купленный для бизнеса, стоит \$17 000. Предполагается, что он прослужит пять лет, а затем будет продан на металлолом за \$2,000.

Требуется

Рассчитать сумму амортизации, которая будет начислена каждый год:

А Методом прямой линии

В Методом уменьшаемого остатка (с использованием нормы 35%)

### РЕШЕНИЕ

А При использовании линейного метода амортизация за каждый из пяти лет составляет:

$$\frac{\$17.000 - \$2.000}{5} = \$3.000 \text{ в год}$$

В Согласно методу уменьшаемого остатка, амортизация за каждый из пяти лет составляет:

Год	Амортизация	
1	$35\% \times \$17,000 = \$5,950$	
2	$35\% \times (\$17,000 - \$5,950) = 35\% \times \$11,050$	= \$3,868

3	$35\% \times (\$11,050 - \$3,868) = 35\% \times \$7,182$	= \$2,514
4	$35\% \times (\$7,182 - \$2,514) = 35\% \times \$4,668$	= \$1,634
5	Баланс для снижения балансовой стоимости до $\$2,000 = \$4,668 - \$1,634 - \$2,000$	= \$1,034

#### 4.11 Изменение метода амортизации

Решение о том, какой метод амортизации будет применяться к активам, не имеющим срока давности, принимается самим предприятием. После принятия такого решения выбранный метод амортизации должен применяться последовательно из года в год. Однако МСФО (IAS) 16 требует, чтобы метод амортизации пересматривался как минимум в конце каждого финансового года. Если произошли значительные изменения в ожидаемой структуре экономических выгод от этих активов, метод должен быть изменен в соответствии с новой моделью. Когда происходит такое изменение метода амортизации, оставшаяся балансовая стоимость амортизируется т.е. затрагиваются только текущий и будущие периоды; изменение не является ретроспективным. (МСФО (IAS) 16, пункт 61)

#### 4.12 Пример: изменение метода амортизации

Компания Jakob Co приобрела актив за \$100,000 1.1.X1. Срок его полезного использования оценивался в пять лет и амортизация начислялась по методу уменьшаемого остатка по ставке 40%. 1.1.X3 было принято решение изменить метод на линейный.

*Требуется*

Показать амортизационные отчисления за каждый год (до 31 декабря) службы актива.

#### РЕШЕНИЕ

Год		Амортизация	Накопленная
2021	$\$100,000 \times 40\%$	40.000	40.000
2022	$\$60,000 \times 40\%$	24.000	64.000
2023	$\underline{\$100,000 - \$64,000}$	12.000	76.000
	3		
2024		12.000	88.000
2025		12.000	100.000

#### 4.13 Изменение ожидаемого срока полезного использования или остаточной стоимости актива

Амортизационные отчисления по внеоборотному активу зависят не только от себестоимости (или стоимости) актива и его предполагаемой остаточной стоимости, но и от предполагаемого срока полезного использования.

Предприятие приобрело внеоборотный актив стоимостью \$12,000 с предполагаемым сроком службы четыре года и без остаточной стоимости. Если бы оно использовало линейный метод амортизации, то ежегодные амортизационные отчисления составили бы 25% от \$12 000 = \$3 000.

Что произойдет, если через два года предприятие решит, что срок полезного использования актива был недооценен, и у него впереди еще пять лет использования (общий срок службы составляет семь лет)?

В течение первых двух лет актив амортизировался бы на \$3.000 в год, так что его балансовая стоимость через два года составила бы  $\$(12.000 - 6.000) = \$6.000$ . Если оставшийся срок службы актива теперь пересмотрен еще на пять лет, оставшаяся сумма, подлежащая амортизации (здесь \$6,000), должна быть распределена на оставшийся срок службы, что дает ежегодные амортизационные отчисления за последние пять лет в размере:

Балансовая стоимость на момент  
корректировки срока службы - остаточная  
стоимость

---

Новая оценка оставшегося срока  
полезного использования

$$= \frac{\$6\,000}{5 \text{ лет}} = \$1.200 \text{ в год}$$

### **ФОРМУЛА ДЛЯ ИЗУЧЕНИЯ**

Новая амортизация =  $\frac{\text{Балансовая стоимость} - \text{остаточная стоимость}}{\text{Пересмотренный срок полезного использования}}$

Аналогичные корректировки производятся в случае изменения ожидаемой остаточной стоимости актива. Например, предположим, что остаточная стоимость была изменена на \$500 одновременно с изменением оставшегося срока полезного использования. Тогда новая сумма амортизации составит  $(6\,000 - 500)/5 = 1\,100$  долларов в год.

#### **4.14 Амортизация не является денежным расходом**

Амортизация распределяет стоимость внеоборотного актива (за вычетом его оценочной остаточной стоимости) в течение срока службы актива.

Денежный платеж за внеоборотный актив будет произведен в момент приобретения актива или вскоре после покупки. Ежегодная амортизация актива в последующие годы не является денежным расходом - а скорее она распределяет затраты на последующие годы в связи с денежным платежом, который произошел ранее.

Например, предприятие приобрело торговое оборудование за \$6,000 1 июля 20X5 года и заплатило за него наличными в тот же день.

Впоследствии амортизация может начисляться по \$600 каждый год в течение десяти лет. Таким образом, каждый год \$600 вычитаются из прибыли, и балансовая стоимость фурнитуры уменьшается, но фактически деньги не выплачиваются. Все денежные средства были выплачены 1 июля 20X5 года. Таким образом, ежегодная амортизация - это не денежные расходы, а скорее распределение первоначальной стоимости на более поздние годы.

### **ВОПРОС**

А Какова цель амортизации?

В В каких обстоятельствах метод уменьшаемого остатка более уместен, чем линейный метод? Обоснуйте свой ответ.

### **ОТВЕТ**

А Цель амортизации - распределить стоимость внеоборотного актива на весь срок его полезного использования, для того, чтобы стоимость актива соответствовала стоимости за весь период, в течение которого предприятие потребляет экономические выгоды от актива. Начисление амортизации является применением концепции начислений

В Метод уменьшаемого остатка амортизации используется вместо линейного метода, когда считается справедливым распределить большую долю общей амортизируемой суммы на более ранние годы и меньшую долю в более поздние годы, исходя из предположения, что выгоды, получаемые предприятием от использования актива, уменьшаются в течение времени.

В пользу этого метода можно привести аргумент, что он увязывает амортизационные отчисления с затратами на поддержания и эксплуатации актива. В первые годы эти затраты низкие, и амортизационные отчисления высоки, в то время как в последующие годы ситуация меняется на противоположную.

### **4.15 Бухгалтерские проводки по амортизации**

Бухгалтерские проводки по амортизации выглядят следующим образом.

(а) Существует счет накопленной амортизации для каждой отдельной категории внеоборотных активов; например, станки и машины, земля и здания, приспособления и арматура.

(б) Амортизационные отчисления за отчетный период относятся на счет прибыли. Она учитывается следующим образом.

ДЕБИТ Амортизационные отчисления (отчет о прибылях и убытках)

КРЕДИТ Счет накопленной амортизации (отчет о финансовом положении)  
с амортизационными отчислениями за период.

(с) Остаток на счете накопленной амортизации в отчете о финансовом положении представляет собой общую сумму накопленной амортизации. Это всегда кредитовый остаток, перенесенный на счет бухгалтерской книги для амортизации.

(d) На счета внеоборотных активов амортизация не влияет. Внеоборотные активы учитываются на этих счетах по себестоимости (или, если они были переоценены, по их переоцененной стоимости).

(е) В отчете о финансовом положении предприятия общее сальдо по счету накопленного амортизации выставляется против стоимости счетов внеоборотных активов (т.е. внеоборотных активов по себестоимости или переоцененной стоимости) для получения балансовой стоимости внеоборотных активов.

Вот как счета внеоборотных активов могут выглядеть в пробном балансе.

	Дт	
Кт		
	\$	\$

Здание, находящееся в собственности - стоимость	2.000.000	
Здание - накопленная амортизация		500.000
Транспортные средства - стоимость	70.000	
Автотранспортные средства - накопленная амортизация		40,000
Офисное оборудование - стоимость	25.000	
Офисное оборудование - накопленная амортизация		15.000

И вот как они будут показаны в отчете о финансовом положении.

Внеоборотные активы		\$
Здание, находящееся в собственности (2.000.000 – 500.000)	1.500.000	
Автотранспорт (70.000 – 40.000)	30.000	
Офисное оборудование (25.000 – 15.000)	10.000	

#### 4.16 Пример: амортизация

Брайан Бокс открыл свой бизнес по разработке компьютерного программного обеспечения 1 марта 20X6 года. Он приобрел компьютерную систему в кредит у производителя стоимостью \$16 000. Ожидаемый срок службы системы составляет три года, а остаточная стоимость составляет \$2 500. Используя линейный метод амортизации, внеоборотный счет внеоборотных активов, счет накопленной амортизации и отчет о прибылях и убытках (извлечение) и отчет о финансовом положении (извлечение) финансового положения (извлечение) будут выглядеть следующим образом для каждого из следующих трех лет, 28 февраля 20X7, 20X8 и 20X9.

##### ВНЕОБОРОТНЫЙ АКТИВ: КОМПЬЮТЕРНОЕ ОБОРУДОВАНИЕ

Дата	\$	Дата		\$	
(a) 1.3.X6	Кредиторская задолженность	16,000	28.2.X7	Баланс с/к	16,000
(b) 1.3.X7	Баланс с/н	16,000	28.2.X8	Баланс с/к	16,000
(c) 1.3.X8	Баланс с/н	16,000	28.2.X9	Баланс с/к	16,000
(d) 1.3.X9	Баланс с/н	16,000			

Теоретически, внеоборотный актив уже отработал свой ожидаемый срок полезного использования. Однако, пока он не будет продан или утилизирован, актив будет отражаться в отчете о финансовом положении по себестоимости (за вычетом накопленной амортизации) и должен оставаться на бухгалтерском счете компьютерного оборудования до тех пор, пока в конечном итоге не будет продан.

##### НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ

Дата	\$	Дата		\$	
(a) 28.2.X7	Баланс с/к	4,500	28.2.X7	Счет П/У	4,500
(b) 28.2.X8	Баланс с/к	9,000	1.3.X7	Баланс с/н	4,500
			28.2.X8	Счет П/У	4,500
					9,000
(c) 28.2.X9	Баланс с/к	13,500	1.3.X8	Баланс с/н	9,000
			28.2.X9	Счет П/У	4,500
					13,500
			1.3.X9	Баланс с/н	13,500

Годовые амортизационные отчисления составляют

$$\frac{\$(16,000 - 2,500)}{3 \text{ года}} = \$4,500 \text{ в год.}$$

3 года

По истечении трех лет актив полностью амортизируется до остаточной стоимости (16 000 - 13 500 = 2,500) Если он продолжает использоваться Брайаном Боксом, он не будет амортизироваться дальше (если только его оценочная остаточная стоимость не уменьшится).

#### ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ВЫПИСКА)

Дата		\$
(a) 28 февраля 20X7	Амортизация	4,500
(b) 28 февраля 20X8	Амортизация	4,500
(c) 28 февраля 20X9	Амортизация	4,500

#### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (ИЗВЛЕЧЕНИЕ) ПО СОСТОЯНИЮ НА 28 ФЕВРАЛЯ

	20X7	20X8	20X9
	\$	\$	\$
Компьютерное оборудование по себестоимости	16,000	16,000	16,000
За вычетом накопленного износа	4,500	9,000	13,500
Балансовая стоимость	11,500	7,000	2,500

#### 4.17 Пример: амортизация активов, приобретенных в середине года

Брайан Бокс преуспевает в своем бизнесе по разработке компьютерного программного обеспечения, и вскоре он покупает автомобиль для себя, а затем и для своего главного помощника Билла Окхеда. Приведем следующие данные.

Дата покупки	Стоимость	Расчетный срок службы	Расчетная остаточная стоимость
Брайан Бокс автомобиль 1 июня 20X6	\$20,000	3 года	\$2,000
Билл Окхед Автомобиль 1 июня 20X7	\$8,000	3 года	\$2,000

Необходимо использовать линейный метод начисления амортизации.

Подготовьте счет автотранспортных средств и счет амортизации автотранспортных средств за годы до 28 февраля 20X7 и 20X8. (Вы должны учесть использование автомобиля в течение неполного года при расчете годовой суммы амортизации).

Рассчитайте балансовую стоимость автотранспортных средств на 28 февраля 20X8 года.

#### РЕШЕНИЕ

(a) (i) Автомобиль Brian Vox Годовая амортизация  $\frac{\$(20,000-2,000)}{3 \text{ года}} = \$6,000$  в год

3 года

Ежемесячная амортизация = \$500	
Амортизация 1 июня 20X6 - 28 февраля 20X7 (9 месяцев)	\$4,500
1 марта 20X7 - 28 февраля 20X8	\$6,000

(ii) Автомобиль Билла Окхеда Годовая амортизация  $\frac{\$(8,000-2,000)}{3 \text{ года}} = \$2,000$  в год

Амортизация 3 года  
июня 20X7 - 28 февраля 20X8 (9 месяцев) \$1,500

(b)

**МОТОРНЫЕ ТРАНСПОРТНЫЕ СРЕДСТВА**

Дата		\$	Дата		\$
1 июня 20X6	Кредито рская задолжен ность (наличные) (покупка автомобиля)	<u>20,000</u>	8 февраля 20X7	с/к	20,000
1 марта 20X7	Остаток б/д Кредито рская задолжен ность (наличные) (покупка автомобиля)	20,000	1 июня 20X7		
		8,000	28 февраля 20X8	с/н	28,000
		<u>28,000</u>			<u>28,000</u>
1 марта 20X8 г.		28,000			

### Переоценка внеоборотных активов

МСФО (IAS) 16 позволяет компаниям переоценивать внеоборотные активы до справедливой стоимости.  
При переоценке внеоборотных активов амортизация начисляется на переоцененную сумму.

В значительной степени из-за инфляции в настоящее время довольно часто рыночная стоимость некоторых внеоборотных активов повышается несмотря на то, что они стареют. Наиболее очевидным примером роста рыночной стоимости является земля и здания.

МСФО (IAS) 16 позволяет предприятиям выбирать между сохранением актива, учитываемого по себестоимости, и его переоценкой до справедливой стоимости. Предприятие может решить для того, чтобы дать более справедливое представление о положении предприятия, некоторые внеоборотные активы должны быть переоценены, иначе общая стоимость активов предприятия может показаться нереалистично низкой.

МСФО (IAS) 16 требует, чтобы при переоценке объекта основных средств весь класс активов, к которому он принадлежит, должен быть переоценен весь класс активов. Класс" активов — это просто группа активов одинакового характера и использования.

Например, земля и здания, машины, транспортные средства, приспособления. Все объекты в рамках класса должны быть переоценены одновременно, чтобы предотвратить выборочную переоценку определенных

активов и чтобы избежать раскрытия в финансовой отчетности смеси затрат и стоимостей на разные даты. (МСФО (IAS) 16, пункты 36-38).

При переоценке внеоборотных активов амортизация должна начисляться на переоцененную сумму.

### 5.1 Пример: переоценка внеоборотных активов

Когда 1 января 20X1 года Айра Ванн начал свою деятельность в качестве дилера по прокату автомобилей, он приобрел помещение для ведения бизнеса, которое обошлось ему в \$50 000.

Для целей учета амортизации он решил следующее.

(а) Земельная часть бизнес-помещения стоила \$20 000; она не будет амортизироваться.

(б) Здание, входящее в состав предприятия, стоило оставшиеся \$30 000. Она будет амортизироваться по линейному методу до нулевой остаточной стоимости в течение 30 лет.

После пяти лет торговли, 1 января 20X6 года Айра решает, что его бизнес-помещения теперь стоит \$150 000, разделенных на:

	\$
Земля	75,000
Здание	<u>75,000</u>
	150,000

По его оценкам, срок полезной службы здания составляет еще 25 лет.

Требуется

(а) Рассчитать ежегодные отчисления на амортизацию в течение первых пяти лет срока службы здания и стоимость земли и здания в отчете о финансовом положении на конец каждого из первых пяти лет.

(б) Продемонстрировать влияние переоценки на амортизационные отчисления и на стоимость земли и здания в отчете о финансовом положении.

### РЕШЕНИЕ

(а) До переоценки годовая сумма амортизационных отчислений по зданию составляет \$1000.

Эти отчисления производятся в каждый из первых пяти лет срока службы актива.

Балансовая стоимость актива будет уменьшаться на \$1,000 в год и составит:

- (i) \$49,000 на 31.12.X1
- (ii) \$48,000 на 31.12.X2
- (iii) \$47,000 на 31.12.X3
- (iv) \$46,000 на 31.12.X4
- (v) \$45,000 на 31.12.X5

(в) На момент проведения переоценки сумма переоценки составляет:

\$

Новая стоимость актива (будет показана

в отчете о финансовом положении)	150,000
Балансовая стоимость на конец 20X5 (\$20,000 + (\$30,000 - \$5,000))	<u>45,000</u>
Сумма переоценки	<u>105,000</u>

Актив будет переоценен на \$105,000 до \$150,000. Если вы помните бухгалтерское уравнение, что общая стоимость активов должна быть равна общей стоимости капитала и обязательств, вы должны понять, что если активы вырастут, то должны понять, что если стоимость активов увеличится на \$105 000, то капитал или обязательства также должны увеличиться на ту же сумму. Поскольку от увеличения стоимости выигрывают владельцы бизнеса, сумма переоценки добавляется к капиталу.

Однако прибыль от переоценки не может быть отражена в отчете о прибылях и убытках, поскольку она не была реализована. Вместо этого она признается в отчете о прибыли или убытке и прочих совокупных доходах, как прочий совокупный доход. Отсюда "прибыль" переносится на переоценку (иногда называемый резервом переоценки), часть капитала в отчете о финансовом положении. (МСФО (IAS) 16, пункт 39)

Такой порядок действий может поначалу удивить вас. Однако прибыль нельзя предвидеть до ее реализации. Поэтому прибыль не может рассматриваться как доход в отчете о прибылях и убытках. Если здание будет впоследствии продано за переоцененную сумму, прибыль будет реализована и может быть отнесена на нераспределенную прибыль.

После переоценки амортизация здания будет начисляться по новой ставке:

<u>Переоцененная стоимость</u>	= \$75,000	
Оставшийся срок полезного использования	25лет	= \$3,000 в год

Балансовая стоимость имущества будет уменьшаться на \$3,000 в год в течение оставшегося срока полезного использования в 25 лет.

Следовательно, одним из последствий переоценки является увеличение ежегодных амортизационных отчислений.

## ЭКЗАМЕН

Будьте внимательны при расчете амортизационных отчислений по переоцененному активу. Частая ошибка, допускаемая студентами на прошлых экзаменах, была амортизация переоцененной суммы в течение первоначального срока полезного использования, а не оставшегося срока

### 5.2 Бухгалтерские проводки

Бухгалтерские проводки для вышеуказанной переоценки будут следующими:

ДЕБЕТ	Здание - Стоимость (\$75,000 - \$30,000)	\$45,000
	Здание - Накопленная амортизация	\$5,000
	Земля - Стоимость (\$75,000 - \$20,000)	\$55,000

КРЕДИТ	Прирост от переоценки	\$105,000
--------	-----------------------	-----------

Последствия этих записей следующие.

#### ЗДАНИЕ - СТОИМОСТЬ ИЛИ ОЦЕНКА

	\$		\$
Баланс с/н	30,000	Баланс с/к	75,000
Прибавка от переоценки	<u>45,000</u>		
	<u>75,000</u>		<u>75,000</u>

#### ЗДАНИЕ - НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ

	\$		\$
Прирост от переоценки	5,000	Баланс с/н	5,000
Баланс с/к	-		
	<u>5,000</u>		<u>5,000</u>

#### ЗЕМЛЯ - СТОИМОСТЬ

	\$		\$
Баланс с/н	20,000	Баланс с/к	75,000
Прибавка от переоценки	<u>55,000</u>		
	<u>75,000</u>		<u>75,000</u>

#### ПОЛОЖИТЕЛЬНОЕ САЛЬДО ПЕРЕОЦЕНКИ

	\$		\$
Баланс с/к	105,000	Здание - стоимость	45,000
		Здание - амортизация	5,000
		Земля - стоимость	<u>55,000</u>
	105,000		<u>105,000</u>

### 5.3 Избыточная амортизация

Как мы рассмотрели выше, следствием переоценки является увеличение годовых амортизационных отчислений. Разница между новыми амортизационными отчислениями, основанными на переоцененной балансовой стоимости, и старыми амортизационными отчислениями, основанными на первоначальной стоимости актива, называется "избыточной амортизацией". МСФО (IAS) 16 разрешает предприятиям переносить сумму, равную избыточной амортизации, из суммы переоценки в нераспределенную прибыль в разделе капитала отчета о финансовом положении, если они того желают. (МСФО (IAS) 16, пункт 41)

Применение этого метода к приведенному выше примеру дает следующее.

Старая амортизация =  $\frac{\$30,000}{30 \text{ лет}} = \$1,000$  в год

Новая амортизация =  $\frac{\$75,000}{25 \text{ лет}} = \$3,000$  в год

Избыточная амортизация =  $\$3,000 - \$1,000 = \$2,000$

Сумма в размере \$2,000, представляющая собой избыточную амортизацию, может быть перенесена каждый год из переоценки в нераспределенную прибыль.

Таким образом, бухгалтерские проводки по учету амортизационных отчислений за каждый год будут следующими.

ДЕБЕТ	Амортизационные отчисления (отчет о прибылях и убытках)	\$3,000
КРЕДИТ	Счет накопленной амортизации (отчет о финансовом положении)	\$3,000

*Чтобы зарегистрировать новые ежегодные амортизационные отчисления*

ДЕБЕТ	Прирост стоимости переоценки (отчет о финансовом положении)	\$2,000
КРЕДИТ	Нераспределенная прибыль (отчет о финансовом положении)	\$2,000

*Для записи операции по переносу избыточной амортизации*

Этот перевод положительной переоценки в нераспределенную прибыль отражается в финансовой отчетности в разделе об изменениях в капитале. Отчет об изменениях в капитале рассматривается в главе 20, где мы рассмотрим финансовую отчетность компаний.

## ЭКЗАМЕН

В экзаменационном отчете за июль-декабрь 2016 года экзаменационная группа АССА определила вопрос о переводе избыточной амортизации из суммы положительной переоценки в нераспределенную прибыль, как один из тех, которые вызвал затруднения у кандидатов. Следует ожидать, что будущие кандидаты поймут, как учитывать перенос избыточной амортизации в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Через несколько лет может стать очевидным, что здание переоценено и его необходимо переоценить в сторону уменьшения.

Продолжая пример, приведенный выше, балансовая стоимость здания через пять лет после переоценки \$75 000 составляет  $\$75\,000 - (\$3\,000 \times 5) = \$60\,000$ . Однако рыночная стоимость здания упала до \$40 000. (Чтобы сделать двойную запись понятной в этом примере, мы предположим, что предприятие не переносит избыточную амортизацию из суммы переоценки в нераспределенную прибыль).

Переоценка в сторону уменьшения отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

ДЕБЕТ	Сумма переоценки	\$20,000
	Здания - накопленная амортизация	\$15,000
КРЕДИТ	Здания - себестоимость (\$75,000 - \$40,000)	\$35,000

Обратите внимание, что эти проводки необходимы, потому что уже существует положительная переоценка здания, которая должна уменьшаться на величину понижающей переоценки до тех пор, пока не останется никакого положительного сальдо.

После этого любая дальнейшая переоценка в сторону понижения признается как расход (МСФО (IAS) 16, пункт 40).

Результат этих проводок следующий.

ЗДАНИЕ - СТОИМОСТЬ ИЛИ ОЦЕНКА			
	\$		\$
Баланс с/н	75,000	Прирост от переоценки	35,000
		Баланс с/к	40,000
	<u>75,000</u>		<u>75,000</u>
ЗДАНИЕ - НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ			
	\$		\$
Прирост от переоценки	<u>15,000</u>	Баланс с/н (5*\$3,000)	<u>15,000</u>
ЗЕМЛЯ - СЕБЕСТОИМОСТЬ ИЛИ ОЦЕНКА			
	\$		\$
Баланс с/н	<u>75,000</u>	Баланс с/к	<u>75,000</u>
ПОЛОЖИТЕЛЬНОЕ САЛЬДО ПЕРЕОЦЕНКИ			
	\$		\$
Себестоимость	35,000	Баланс с/н	105,000
Баланс с/к	85,000	Накопленная амортизация	15,000
	<u>120,000</u>		<u>120,000</u>

### Выбытие внеоборотных активов

При продаже внеоборотных активов, скорее всего, будет получена прибыль или убыток от выбытия. Это разница между ценой продажи актива и его балансовой стоимостью на момент продажи.

#### 6.1 Выбытие внеоборотных активов

Внеоборотные активы не приобретаются предприятием с намерением перепродать их в ходе коммерческой деятельности. Тем не менее, они могут быть проданы на определенном этапе в течение срока их службы, либо когда закончится срок их полезного использования, либо по истечении срока полезного использования. Предприятие может решить продать внеоборотный актив задолго до окончания срока его полезного использования.

Всякий раз, когда предприятие что-то продает, оно получает прибыль или убыток. Поскольку продается капитальный объект, прибыль или убыток будет

капитальной прибылью или убытком. Эти прибыли или убытки отражаются в разделе доходов и расходов в части отчета о прибылях и убытках предприятия, после валовой прибыли. Они обычно называются как "прибыль от выбытия внеоборотных активов" или "убыток от выбытия".

Экзаменационные вопросы по выбытию внеоборотных активов, скорее всего, попросят подготовить бухгалтерские счета, показывающие записи на счетах для регистрации выбытия.

Поскольку продается капитальный объект, прибыль или убыток будет капитальной прибылью или убытком. Эти прибыли или убытки отражаются в разделе доходов и расходов части отчета о прибылях и убытках предприятия, после валовой прибыли. Они обычно называются как "прибыль от выбытия внеоборотных активов" или "убыток от выбытия".

Экзаменационные вопросы по выбытию внеоборотных активов, скорее всего, попросят подготовить бухгалтерские счета. Но в первую очередь, мы рассмотрим бухгалтерский учет выбытия активов, принципы расчета прибыли или убытка при выбытии активов.

## 6.2 Принципы расчета прибыли или убытка от выбытия активов

Прибыль или убыток от выбытия внеоборотных активов представляет собой разницу между (a) и (b) ниже.

(a) балансовой стоимостью актива на момент его продажи

(b) его цены продажи, которая представляет собой цену за вычетом любых затрат на продажу.

Прибыль образуется, когда цена продажи превышает балансовую стоимость, а убыток образуется, когда цена продажи меньше балансовой стоимости. МСФО (IAS) 16, пункт 71)

## 6.3 Пример: выбытие внеоборотного актива

Предприятие приобрело внеоборотный актив 1 января 20X1 года за \$25 000. Его предполагаемый срок службы составлял шесть лет и оценочная остаточная стоимость \$7 000. В конечном итоге актив был продан через три года 1 января 20X4 года другому трейдеру, который заплатил за него \$17 500.

Какова была прибыль или убыток от продажи, если предположить, что предприятие использует линейный метод амортизации?

### РЕШЕНИЕ

Годовая амортизация =  $\frac{\$ (25,000 - 7,000)}{6 \text{ лет}} = \$3,000$  в год

	\$
Стоимость актива	25,000
За вычетом накопленной амортизации (три года)	9,000
Балансовая стоимость на дату выбытия	16,000
Цена продажи	17,500
Прибыль от выбытия	<u>1,500</u>

Эта прибыль будет показана в отчете о прибылях и убытках предприятия, где она будет отражена как элемент прочих доходов, ниже валовой прибыли.

#### 6.4 Пример 2: выбытие внеоборотных активов

Предприятие приобрело станок 1 июля 20X1 года по цене \$35 000. Машина имела оценочную остаточной стоимостью \$3 000 и сроком службы восемь лет. Станок был продан за \$18 600 31 декабря 20X4 года, в последний день отчетного года предприятия. Чтобы осуществить продажу, предприятию пришлось понести расходы на демонтаж и транспортировку станка на территорию покупателя. Эти расходы составили \$1,200.

Предприятие использует линейный метод начисления амортизации. Какова была прибыль или убыток от продажи машины?

#### РЕШЕНИЕ

Годовая амортизация=  $\$(35,000-3,000)/8$  лет= \$4,000 в год

Предполагается, что в 20X1 году была начислена только шестимесячная амортизация, поскольку актив был приобретен за шесть месяцев до начала года.

	\$	\$
Внеоборотный актив по себестоимости		35,000
Амортизация в 20X1 (½ года)	2,000	
20X2, 20X3 и 20X4	12,000	
Накопленная амортизация		14,000
Балансовая стоимость на дату выбытия		21,000
Цена продажи	18,600	
Расходы, понесенные при продаже	(1 200)	
Цена продажи		17 400
Убыток от выбытия		(3 600)

Этот убыток будет показан как расход в отчете о прибылях и убытках предприятия, ниже валовой прибыли.

#### 6.5 Выбытие внеоборотных активов: бухгалтерские проводки

Мы уже видели, как следует рассчитывать прибыль или убыток от выбытия внеоборотных активов. А прибыль от выбытия является элементом "прочих доходов" в отчете о прибылях и убытках, а убыток от выбытия является элементом расходов в отчете о прибылях и убытках.

В бухгалтерском учете принято отражать выбытие внеоборотных активов на счете выбытия внеоборотных активов.

(а) Прибыль или убыток от выбытия представляет собой разницу между:

- (i) ценой продажи актива (если имеется); и
- (ii) балансовой стоимостью актива на момент продажи.

(в) В счете выбытия внеоборотных активов должны фигурировать следующие элементы.

- (i) стоимость актива (по себестоимости или переоцененной стоимости\*)
- (ii) накопленная амортизация до даты продажи
- (iii) цена продажи актива

\* Для упрощения объяснения правил, мы будем считать, что внеоборотные активы выбывают по себестоимости.

(с) Бухгалтерские проводки в бухгалтерском учете выглядят следующим образом.

- (i) ДЕБЕТ Счет выбытия внеоборотных активов  
КРЕДИТ Счет внеоборотных активов со стоимостью выбывшего актива.

(ii) ДЕБЕТ Счет накопленной амортизации  
КРЕДИТ Счет выбытия внеоборотных активов с накопленной амортизацией актива на дату продажи.

(iii) ДЕБЕТ Счет дебиторской задолженности или кассовая книга  
КРЕДИТ Счет выбытия внеоборотных активов с ценой продажи актива.

Таким образом, продажа отражается не на счете продаж, а на счете выбытия внеоборотных активов. Вы заметите, что результатом этих проводок является удаление актива и его и накопленную амортизацию из отчета о финансовом положении.

Остаток на счете выбытия является прибылью или убытком от выбытия, и соответствующая двойная запись отражается в отчете о прибылях и убытках.

### 6.6 Пример: выбытие активов: бухгалтерские проводки в бухгалтерском учете

Предприятие регистрирует на своих счетах оборудование стоимостью \$110 000 по себестоимости. Политика предприятия основана на амортизации машин и оборудования по ставке 20% в год линейным методом. Общая сумма накопленной амортизации в настоящее время составляет \$70,000. Предприятие продает за \$19 000 станок, который оно приобрело ровно два года назад за \$30,000.

Покажите соответствующие записи в бухгалтерском учете.

Решение

СЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ			
	\$		\$
Сальдо с/н	110,000	Счет выбытия оборудования и машин н/а	30,000
		Сальдо с/к	80,000
		<u>110,000</u>	<u>110,000</u>
Баланс с/н	80,000		

НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ МАШИН И ОБОРУДОВАНИЯ

\$	\$
----	----

Выбытие установок и оборудования (20% от \$30,000 в течение 2 лет)		Баланс с/н	70,000
	12,000		<u>70,000</u>
Баланс с/к	<u>58,000</u>		
		Баланс с/к	58,000

#### ВЫБЫТИЕ УСТАНОВОК И ОБОРУДОВАНИЯ

	\$		\$
Счет завода и оборудования	30,000	Накопленная амортизация	12,000
Д/о (прибыль от продажи)	1,000	Денежные средства	19,000
	<u>31,000</u>		<u>31,000</u>

	\$
Активы по себестоимости	30,000
Накопленная амортизация на момент продажи	12,000
Балансовая стоимость на момент продажи	18,000
Цена продажи	19,000
Прибыль от продажи	1,000

#### 6.7 Продолжение примера: частичный обмен

Обмен или частичный обмен активами часто происходит в отношении объектов основных средств.

МСФО (IAS) 16 гласит, что стоимость объекта, полученного в результате (частичного) обмена, представляет собой справедливую стоимость актива, полученного в результате обмена. (если только она не может быть достоверно определена) (пункт 24).

На примере выше предположим, что вместо того, чтобы продать станок за \$19 000, он был обменян на новый станок стоимостью \$60 000, при обмене был получен кредит в размере \$19 000. Другими словами, \$19 000 - это цена обмена старой машины. Каковы теперь соответствующие записи в бухгалтерском учете?

#### РЕШЕНИЕ

	СЧЕТ "МАШИНЫ И ОБОРУДОВАНИЕ		
	\$		\$
Баланс с/н	110,000	Выбытие оборудования	30,000
Денежные средства \$(60,000 - 19,000)	41,000	Баланс с/к	140,000
Выбытие оборудования	19,000		
	<u>170,000</u>		<u>170,000</u>
Баланс с/н	140,000		

Новый актив учитывается на счете внеоборотных активов по стоимости  $$(41,000 + 19,000) = $60,000$ .

#### МАШИНЫ И ОБОРУДОВАНИЕ НАКОПЛЕННЫЙ ИЗНОС

	\$		\$
Выбытие оборудования (20% от \$30,000)		Баланс с/н	70,000

в течение 2 лет)	12,000		
Баланс с/к	58,000		
	<u>70,000</u>		<u>70,000</u>
		Баланс с/н	58,000

#### ВЫБЫТИЕ УСТАНОВОК И ОБОРУДОВАНИЯ

	\$		\$
Машины и оборудование	30,000	Накопленная амортизация	12,000
Прибыль от выбытия	1,000	Обмен частей машин и оборудования	19,000
	<u>31,000</u>		<u>31,000</u>

#### ВОПРОС

Предприятие приобрело две машины для изготовления заклепок 1 января 20X5 по цене 15 000 долларов каждая.

Предполагаемый срок службы каждого из них составлял пять лет, а остаточная стоимость была нулевой. Используется линейный метод начисления амортизации

В связи с непредвиденным спадом рыночного спроса на заклепки, предприятие решило сократить выпуск заклепок и переключиться на производство другой продукции. 31 марта 20X7 года один станок для производства заклепок был продан (в кредит) покупателю за \$8 000.

Однако в конце года было решено полностью отказаться от производства заклепок, и второй станок был продан 1 декабря 20X7 года за \$2,500 наличными. Подготовьте счет оборудования, счет амортизации оборудования и счет выбытия оборудования за отчетный год по 31 декабря 20X7 года.

#### ОТВЕТ

		СЧЁТ ОБОРУДОВАНИЯ	
20X7	\$	20X7	\$
1 янв	Баланс с/н 30,000	31 мар	Выбытие оборудования счет 15,000
		1 дек	Выбытие оборудования счет 15,000
			<u>30,000</u>

ОБОРУДОВАНИЕ - НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ			
20X7	\$	20X7	\$
31 мар	Выбытие счет машин* 6,750	1 янв	Баланс с/н 12,000
1 дек	Выбытие <u>8,750</u>	31 дек	Счет П/У*** 3,500
	<u>15,500</u>		<u>15,500</u>

\* Амортизация на дату выбытия = \$6,000 + \$750

\*\* Амортизация на дату выбытия = \$6,000 + \$2,750

\*\*\* Амортизационные отчисления за год = \$750 + \$2,750

ВЫБЫТИЕ ОБОРУДОВАНИЯ			
20X7	\$	20X7	\$
31 Мар	Счет за оборудование 15,000	31 Мар	Дебиторская задолженность 8,000
		31 мар	Накопленная амортизация 6,750

1 дек	Машины	15,000	1 дек Денежные средства	2,500
			1 дек Накопленная амортизация	8,750
			31 дек Денежные средства (убыток от выбытия)	4,000
		<u>30,000</u>		<u>30,000</u>

Вы должны уметь рассчитать, что убыток от первого выбытия составил \$250, а от второго - \$3,750, что дает общий убыток в \$4,000.

#### *Расчеты*

1 На 1 января 20X7 года накопленная амортизация по станкам составит:

2 станка × 2 года × \$15,000/5 на машину в год = \$12 000, или \$6 000 на машину.

2 Ежемесячная амортизация составляет  $\$3,000/12 = \$250$  на машину в месяц

3 Станки утилизируются в 20X7 году

(а) 31 марта - после 3 месяцев года.

Амортизация за год по станку = 3 месяца × \$250 = \$750

(б) 1 декабря - после 11 месяцев года

Амортизация за год по станку = 11 месяцев × \$250 = \$2,750

### **6.8 Пример: выбытие переоцененного актива**

Возвращаясь, к примеру с переоцененным активом в Разделе 5, предположим, что через два года после переоценки на сумму \$150,000 земля и здание продаются за \$200,000.

(Предположим, что организация не переносит избыточную амортизацию из суммы переоценки в нераспределенную прибыль).

*Требуется найти*

Какова прибыль от продажи?

### **РЕШЕНИЕ**

Прибыль от выбытия — это разница между выручкой от выбытия и балансовой стоимостью актива. Балансовая стоимость будет равна переоцененной стоимости за вычетом последующей амортизации здания.

	\$	\$
Чистая выручка от реализации		200,000
Переоцененная стоимость	150,000	
Минус двухлетняя амортизация (3,000 × 2)	(6,000)	
Балансовая стоимость		(144 000)
Прибыль от продажи		56,000

Прибыль от переоценки в размере \$105,000 теперь может быть перенесена в нераспределенную прибыль, так как актив был выбыл, и прибыль от переоценки теперь реализована.

ЗДАНИЕ - СТОИМОСТЬ

\$

\$

Баланс с/н	75,000	Счет выбытия	75,000
------------	--------	--------------	--------

**ЗДАНИЕ - НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ**

	\$		\$
Счет выбытия	6,000	Баланс с/н (\$3,000 ×2)	6,000

**ЗЕМЛЯ - СТОИМОСТЬ**

	\$		\$
Баланс с/н	75,000	Счет выбытия	75,000

**ПОЛОЖИТЕЛЬНАЯ ПЕРЕОЦЕНКА**

	\$		\$
Нераспределенная прибыль	105,000	Баланс с/н	105,000

**СЧЕТ ВЫБЫТИЯ**

	\$		\$
Здание - стоимость	75,000	Денежные средства	200,000
Земля - стоимость	75,000	Здание - амортизация	6,000
н/а (прибыль от выбытия)	<u>56,000</u>		
	<u>206,000</u>		<u>206,000</u>

**Раскрытие информации в финансовой отчетности**

МСФО 16 требует, чтобы сверка начальной и конечной балансовой стоимости внеоборотных активов была представлена в финансовой отчетности.

Требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 16 обширны и включают как числовые, так и описательные данные.

В финансовой отчетности должна быть представлена сверка балансовой стоимости внеоборотных активов на начало и конец периода. Сверка должна показывать изменения в балансе внеоборотных активов и включать следующее.

- Поступления
- Выбытия
- Увеличение/уменьшение от переоценки
- Уменьшение балансовой стоимости
- Амортизация
- Любые другие движения

(МСФО (IAS) 16, пункт 73)

Обычно используется следующий формат.

**ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА и ПРИМЕЧАНИЕ**

	Итого	Земля и сооружения	Растение и оборудование
--	-------	--------------------	-------------------------

	\$	\$	\$
<i>Стоимость или оценка</i>			
На 1 января 20X4	50,000	40,000	10,000
Прибавка от переоценки	12,000	12,000	-
Поступления в течение года	4,000	-	4,000
Выбытие за год	(1,000)	-	(1,000)
На 31 декабря 20X4	65,000	52,000	13,000
Амортизация			
На 1 января 20X4 года	16,000	10,000	6,000
Начисления за год	4,000	1,000	3,000
Исключено при выбытии	(500)	-	(500)
На 31 декабря 20X4	19,500	11,000	8,500
Балансовая стоимость			
На 31 декабря 20X4	45,500	41,000	4,500
На 1 января 20X4	34,000	30,000	4,000

Помимо приведенной выше сверки, финансовая отчетность должна раскрыть следующее.

(a) В примечании к учетной политике должны быть раскрыты базы оценки, используемые для определения

сумм, по которым отражаются амортизируемые активы, наряду с другими принципами учетной политики.

(b) Для каждого класса основных средств:

Используемые методы амортизации

Сроки полезного использования или используемые нормы амортизации

Валовая сумма амортизируемых активов и соответствующая накопленная амортизация на начало и конец периода (МСФО (IAS) 16, пункт 73)

(c) Для переоцененных активов:

- Дата вступления переоценки
- Участвовал ли независимый оценщик
- Балансовая стоимость каждого класса основных средств, которые были включены в финансовую отчетность, если бы активы учитывались по себестоимости за вычетом амортизации

- Положительное сальдо переоценки с указанием движения за период и любых ограничений на распределение остатка среди акционеров (МСФО IAS) 1

## ЭКЗАМЕН

Примечания к раскрытию информации могут и будут проверены. Вам необходимо ознакомиться с информацией, требуемой здесь.

Отчет экзаменационной группы АССА за экзаменационную сессию с января по июнь 2016 года содержит следующие рекомендации по подготовке примечания к раскрытию информации о материальных внеоборотных активах:

Если вас попросят подготовить пояснительную записку по материальным внеоборотным активам, то в вопросе будет указано, какая информация требуется. Например, в июне 2016 года в вопросе конкретно указывалось, что раскрытие описательной информации не требуется. МСФО (IAS) 16 содержит ряд требований к раскрытию информации, касающихся

балансовой стоимости внеоборотных активов:

- Валовая стоимость каждой категории активов и связанная с ней накопленная амортизация на начало и конец периода.

- Сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающая:

- Дополнения
- Выбытие
- Переоценка
- Амортизация

- Положительное сальдо переоценки, указывающее на изменение за период

### **ВОПРОС**

Балансовая стоимость

(а) Что представляет собой балансовая стоимость, в отчете о финансовом положении, подготовленном в соответствии с МСФО (IAS) 16?

(б) Правильно ли утверждать, что в комплексе финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО (IAS) 16, показатель балансовой стоимости в отчете о финансовом положении не может быть больше, чем рыночная стоимость частично использованного актива на отчетную дату? Обоснуйте свой ответ

### **ОТВЕТ**

(а) Проще говоря, балансовая стоимость актива - это стоимость актива за вычетом "накопленной амортизации", то есть вся амортизация, начисленная к настоящему времени. Следует подчеркнуть, что основной целью начисления амортизации является обеспечение достоверного отражения прибыли в отчетности. Таким образом, амортизация относится к отчету о прибылях и убытках, а не к отчету о финансовом положении.

Следовательно, балансовая стоимость в отчете о финансовом положении может быть весьма произвольной. В частности, она не обязательно имеет какое-либо отношение к рыночной стоимости актива и малопригодна для планирования и принятия решений.

Наглядный пример несоответствия между балансовой стоимостью и рыночной стоимостью можно найти в зданиях, которые могут оцениваться более чем в десять раз выше их балансовой стоимости.

(б) Балансовая стоимость в некоторых обстоятельствах может быть выше рыночной стоимости (чистой стоимости реализации).

МСБУ 16 "Основные средства" гласит, что стоимость актива не может быть больше, чем его "возмещаемой стоимости". Однако "возмещаемая стоимость", как определено в МСФО (IAS) 16, - это сумма, возмещаемая в результате дальнейшего использования. Она может быть выше рыночной стоимости.

Это имеет смысл, если вы рассматриваете специализированную машину, которая не может дорого стоить на рынке подержанных товаров, но будет выпускать товары, которые можно продавать с прибылью в течение многих лет.

### **Регистр активов**

Регистр активов используется для учета всех внеоборотных активов и является внутренней проверкой точности бухгалтерского баланса.

В регистре активов указывается вся подробная информация о каждом внеоборотном активе, принадлежащем предприятию. Большинство предприятий ведут регистр активов.

### 8.1 Данные, хранящиеся в регистре активов

В регистре активов хранятся следующие данные о каждом внеоборотном активе.

- Внутренний идентификационный номер (для целей физической идентификации)
- Серийный номер производителя (для целей технического обслуживания)
- Описание актива
- Местонахождение актива
- Департамент, который "владеет" активом
- Дата покупки (для расчета амортизации)
- Стоимость
- Метод амортизации и предполагаемый срок полезного использования (для расчета амортизации)
- Балансовая стоимость

### 8.2 Назначение и функции регистра активов

Регистр активов ведется отдельно от главной книги и содержит гораздо более подробную информацию об активах, принадлежащих предприятию. Его основное назначение - внутренний контроль, чтобы убедиться, что информация о внеоборотных активах, отраженная в номинальном бухгалтерском учете (и, следовательно, в финансовой отчетности), является точной и корректной.

Регистр активов можно использовать в качестве внутреннего контроля, регулярно сверяя балансовую стоимость всех активов, отраженной в номинальном бухгалтерском учете. Это можно сделать следующим образом.

	\$
Активы по первоначальной стоимости (со счета бухгалтерского учета стоимости внеоборотных активов)	X
Накопленная амортизация (со счета бухгалтерской книги)	(X)
Итого балансовая стоимость, указанная в регистре активов	<u>X</u>

Любая разница должна быть исследована и исправлена. Различия обычно возникают в результате вычислительных ошибок или в результате исключения элементов из регистра активов без эквивалентного изменения в бухгалтерских счетах, или наоборот, например:

Активы были украдены, повреждены или утилизированы (с нулевой выручкой)

- активы устарели,
- появились новые активы, еще не зарегистрированные в регистре
- были произведены улучшения, которые еще не зарегистрированы в регистре
- в регистре имеются ошибки

Периодически все физические внеоборотные активы должны сверяться с текущим регистром. Это помогает предотвратить краж и гарантирует, что все объекты учтены.

### Практический пример

У вас уже была практика подготовки отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении на основе простого пробного баланса. Теперь посмотрите, сможете ли вы сделать то же самое, но на более продвинутом уровне, с учетом корректировок на амортизацию и запасы. Попробуйте ответить на следующий вопрос.

### ВОПРОС

Конечные счета

Следующий список остатков по счетам был извлечен из бухгалтерского баланса Роджера Джонса, индивидуального предпринимателя, по состоянию на 31 мая 20X1 года, конец его финансового года.

РОДЖЕР ДЖОНС		
БАЛАНС НА 31 МАЯ 20X1		
	Дт	Кт
	\$	\$
Недвижимость, по стоимости	120,000	
Оборудование, по стоимости	80,000	
Накопленная амортизация (на 1 июня 20X0 года)		
по имуществу		20,000
по оборудованию		38,000
Покупки	250,000	
Продажи		402,200
Товарно-материальные запасы на 1 июня 20X0 года	50,000	
Возврат (возврат покупок)		15,000
Заработная плата	58,800	
Коммерческие расходы	22,600	
Проценты по кредиту	5,100	
Прочие операционные расходы	17,700	
Кредиторская задолженность		36,000
Дебиторская задолженность	38,000	
Наличные деньги в кассе	300	
Банк	1,300	
Кредиты	24,000	
17% долгосрочный кредит		30,000
Капитал, по состоянию на 1 июня 20X0		126,600

667,800

667,800

Имеется следующая дополнительная информация по состоянию на 31 мая 20X1 года.

(a) Товарно-материальные запасы на момент закрытия предприятия были оценены по себестоимости в \$42,000.

(b) Амортизация за год, закончившийся 31 мая 20X1 года, должна быть начислена следующим образом.

Имущество: 1,5% в год по линейному методу.

Оборудование: 25% в год по методу уменьшаемого остатка.

*Требуется*

Подготовьте отчет о прибылях и убытках Роджера Джонса за год, закончившийся 31 мая 20X1 года, и его отчет о финансовом положении на эту дату.

**ОТВЕТ**

РОДЖЕР ДЖОНС

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 МАЯ 20X1

	\$	\$
Выручка		402,200
Себестоимость продаж		
Начальные запасы	50,000	
Закупки	250,000	
Возврат покупок	(15 000)	
	285,000	
Остатки на складе	42,000	
		<u>243,000</u>
<i>Валовая прибыль</i>		159 200
<i>Расходы</i>		
Оплата труда и заработная плата	58 800	
Коммерческие расходы	22 600	
Проценты по кредитам	5,100	
Амортизация (W1)	12,300	
Прочие операционные расходы	17 700	
		<u>116,500</u>
<i>Прибыль за год</i>		<u>42 700</u>

РОДЖЕР ДЖОНС

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАЯ 20X1

	\$	\$
<i>Активы</i>		
Долгосрочные активы		
Имущество: стоимость	120,000	
Накопленная амортизация (W1)	21,800	
		98,200
Оборудование: стоимость	80,000	
Накопленная амортизация (W1)	48,500	
		31,500
Текущие активы		
Инвентарь	42,000	
Торговая дебиторская задолженность	38,000	

Расчетный счет	1,300	
Касса	300	
		81,600
<i>Итого активы</i>		<u>211 300</u>
<i>Капитал и обязательства</i>		
Капитал		
Баланс на 1 июня 20X0	126,600	
Прибыль за год	42,700	
Заимствования	(24,000)	
Баланс на 31 мая 20X1		145,300
Долгосрочные обязательства		
17% кредит		30,000
Текущие обязательства		
Торговая кредиторская задолженность		36,000
Итого капитал и обязательства		<u>211,300</u>

## Решение

1 Амортизация		
Имущество		\$
Сальдо начальное		20,000
Начисления за год (1,5% × 120,000)		1,800
Сальдо конечное		21,800
Оборудования		
Начальное сальдо		38 000
Начисление за год (25% × (80 000 - 38 000))		10 500
Сальдо конечное		48 500
Амортизационные отчисления в отчете о прибылях и убытках (1 800 + 10 500)		12 300

## ЭКЗАМЕН

В разделе "Финансовая отчетность" (FR) есть ряд статей по основным средствам, на сайте АССА. Хотя эти статьи были написаны для FR, они также актуальны для FFA/FA, и вам следует их прочитать.

**Внеоборотные активы** - это активы, которые приобретаются предприятием для дальнейшего использования. Материальные внеоборотные это активы, имеющие физическую форму.

**Капитальные расходы** - это расходы, которые являются частью стоимости внеоборотных активов. **Текущие расходы** - это расходы, понесенные для целей торговли или для поддержания внеоборотных активов.

Порядок учета материальных внеоборотных активов регулируется МСФО (IAS) 16 "Основные средства" и оборудование.

Стоимость внеоборотных активов, за вычетом их оценочной остаточной стоимости, справедливо распределяется между отчетными периодами посредством амортизации. Амортизация является одним из следующих способов.

- Начисляется за счет прибыли

- Вычитается из стоимости внеоборотного актива в отчете о финансовом положении.

В вашем учебном плане указаны два метода начисления амортизации.

- Метод прямой линии

- Метод уменьшаемого остатка

МСФО (IAS) 16 позволяет компаниям переоценивать внеоборотные активы согласно справедливой стоимости.

При переоценке внеоборотных активов амортизация начисляется на переоцененную сумму.

При продаже внеоборотных активов, как правило, образуется прибыль или убыток от выбытия. Это разница между ценой продажи актива и его балансовой стоимостью на момент выбытия.

МСБУ 16 требует, чтобы сверка балансовой стоимости внеоборотных активов на начало и конец периода была представлена в финансовой отчетности. Регистр активов используется для учета всех внеоборотных активов и является внутренней проверкой точности номинальной бухгалтерской книги.

1 Какое из следующих утверждений относительно учета внеоборотных активов является верным?

A Все внеоборотные активы должны переоцениваться каждый год.

B Внеоборотные активы могут быть переоценены по усмотрению руководства. После проведения переоценки

она должна повторяться регулярно для всех внеоборотных активов

C Руководство может выбрать, какие внеоборотные активы в классе в активов должны быть переоценены.

D Переоценка внеоборотных активов должна проводиться только для отражения роста цен.

2 Какое из следующих утверждений относительно амортизации является верным?

A Все внеоборотные активы должны быть амортизированы.

B Прямолинейная амортизация обычно является наиболее подходящим методом амортизации.

C Изменение выбранного метода амортизации учитывается ретроспективно, при этом все предыдущие амортизационные отчисления пересчитываются.

D Прямолинейная амортизация рассчитывается по себестоимости за вычетом остаточной стоимости (если имеется).

3 Что такое балансовая стоимость актива?

A Его стоимость за вычетом годовой амортизации

B Его стоимость за вычетом накопленной амортизации

C Его чистая стоимость реализации

D Его восстановительная стоимость

4 Приведите два распространенных метода начисления амортизации.

5 Внеоборотный актив (стоимость \$10,000, износ \$7,500) передается в частичный обмен на новый актив стоимостью \$20 500. Согласованная

стоимость обмена составила \$3,500. Что из нижеперечисленного будет отражено в отчете о прибыли или убытка?

А Убыток от выбытия \$1,000

В Прибыль от выбытия \$1,000

С Убыток от покупки нового актива \$3,500

Д Прибыль от выбытия \$3,500

6 Какие сведения о внеоборотных активах могут быть включены в регистр активов?

7 Почему регистр активов может не совпадать с внеоборотными активами?

А Актив украден или поврежден

В Новый актив, еще не зарегистрированный в регистре

С Ошибки в регистре

Д Все вышеперечисленное

## ОТВЕТЫ

1 В Правильно

А Внеоборотные активы могут быть переоценены, в МСФО (IAS) 16 нет требования делать это.

С Неверно, все внеоборотные активы в классе должны быть переоценены

Д Неверно, внеоборотные активы могут как уменьшаться в стоимости, так и увеличиваться

2 D Верно

А Неверно, некоторые внеоборотные активы не амортизируются, например, земля.

В Неверно, руководство должно выбрать наиболее подходящий метод

С Неверно, изменение метода должно учитываться перспективно, а не ретроспективно, предыдущие амортизационные отчисления не пересчитываются.

Д предыдущие амортизационные отчисления не пересчитываются

3 В Первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации

4 Прямолинейный метод и метод уменьшаемого остатка

5 В

Балансовая стоимость при выбытии (10,000 - 7,500)	\$ 2,500
---	----------

Пособие по обмену	3,500
-------------------	-------

Прибыль	1,000
---------	-------

6 Дата покупки

- Описание

- Первоначальная стоимость

- Норма и метод амортизации

- Накопленная амортизация на текущий период

- Дата и сумма любой переоценки

7 D Другие причины включают устаревшие активы, которые списаны в утиль, или улучшения, которые еще не зарегистрированы в регистре.



**УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ  
АКТИВОВ**

Нематериальные внеоборотные активы - это долгосрочные активы, которые имеют ценность для бизнеса, некоторые не имеют никакой физической сущности. Наиболее значимыми из таких нематериальных активов являются затраты на исследования и разработки.

Во многих компаниях, особенно тех, которые производят продукты питания или "научные" продукты, такие как лекарства и "высокотехнологичные" продукты, расходы на **исследования и разработки (R&D)** значительны. Когда расходы на **исследования и разработки (R&D)** являются большим затратам, порядок их учета может оказать значительное влияние на прибыль бизнеса и его отчета о финансовом положении. Из-за этого были предприняты попытки стандартизировать обучение, и они обсуждаются в этой главе.

УЧЕБНЫЙ ПЛАН

СПИСОК ТЕМ

СПРАВКА

1 Нематериальные активы	D6(a),(b)
2 Расходы на исследования и разработки	D6(c)–(f)
3 Раскрытие информации в финансовой отчетности	F3(b)

**Учебное пособие**

**D Запись транзакций и событий**

**6 Нематериальные внеоборотные активы и амортизация**

(a) Узнать разницу между материальными и нематериальными внеоборотными активами.

(b) Определите типы нематериальных активов.

(с) определить определение и порядок учета "затрат на исследования" и "затрат на разработку" в соответствии с МСФО.

(d) рассчитать суммы, подлежащие капитализации в качестве расходов на разработку или подлежащие списанию на основе предоставленной информации.

(е) Объясните цель амортизации.

(f) рассчитать и учесть расходы на амортизацию.

## **F Подготовка основных финансовых отчетов**

### **3 Примечания к раскрытию информации**

(b) Подготовьте следующие примечания к раскрытию информации.

(i) Внеоборотные активы, включая материальные и нематериальные активы.

Исследовательская группа АССА выделила нематериальные внеоборотные активы как одну из областей, которая постоянно вызывает проблемы у студентов.

## **Нематериальные активы**

**Нематериальные активы** - это внеоборотные активы, не имеющие физического содержания

### **1.1 Нематериальные активы**

"Нематериальные активы" означают активы, к которым буквально нельзя прикоснуться, в отличие от материальных активов (таких как установки и механизмы), которые имеют физическое существование. Нематериальные активы включают деловую репутацию (с которой мы познакомимся в главе 24, посвященной консолидированной финансовой отчетности), интеллектуальные права (например, патенты, права на исполнение и авторские права), а также затраты на исследования и разработки.

### **1.2 Порядок бухгалтерского учета**

В соответствии с МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" нематериальные активы капитализируются на счетах и амортизированный (другое слово, обозначающее амортизацию, но относящееся конкретно к нематериальным активам). Амортизация предназначена для списания актива в течение срока его полезного использования (в соответствии с концепцией начисления).

### **1.3 Пример: патент**

Бизнес покупает патент за 50 000 долларов. Он рассчитывает использовать патент в течение следующих десяти лет, после чего он потеряет ценность. Амортизация рассчитывается таким же образом, как и для материальных активов:

$$\frac{\text{Стоимость} - \text{остаточная стоимость}}{\text{Предполагаемый срок полезного использования}}$$

В этом случае амортизация составит 5000 долларов в год (50 000/10).

Процедура двойной записи аналогична процедуре начисления амортизации. Записи для амортизации, рассчитанные выше, будут следующими:

ДЕБЕТ счет амортизации (отчет о прибылях и убытках)	5,000\$
КРЕДИТ счета накопленной амортизации (отчет о финан.положении)	5,000\$

### **Затраты на исследования и разработки**

Расходы на исследования всегда должны списываться в том периоде, в котором они были понесены (МСФО (IAS) 38, пункт 54).

Если выполняются критерии, установленные МСФО (IAS) 38, расходы на разработку должны быть капитализированы как нематериальный актив. Если у него ограниченный срок полезного использования, то он должен амортизироваться в течение этого срока. Если критерии в МСФО (IAS) 38 не выполняются, расходы на разработку должны быть списаны в том периоде, в котором они были понесены.

#### **2.1 Введение в исследования и разработки (R&D)**

Крупные компании могут тратить значительные суммы денег на исследования и разработки (R&D) деятельность. Очевидно, что любые потраченные таким образом суммы должны быть зачислены в наличные и списаны со счета расходов на исследования и разработки. Проблема бухгалтерского учета заключается в том, как обработать дебетовое сальдо на

Счете (R&D) на отчетную дату.

**Есть две возможности.**

(a) Дебетовое сальдо может быть классифицировано как расход и перенесено в отчет о прибылях и убытках. Это называется "списанием" расходов. Аргумент здесь заключается в том, что это расход точно так же, как арендная плата или заработная плата, и порядок ее учета должен быть одинаковым.

(b) Дебетовое сальдо может быть классифицировано как актив и включено в отчет о финансовом положении. Это называется "капитализацией", или "переносом", или "отсрочкой" расходов. Этот аргумент основан на предположении о начислении. Затраты должны быть перенесены на будущие периоды и списаны, чтобы отразить структуру экономических выгод от актива, потребляемых предприятием.

Таким образом, основной вопрос, связанный с затратами на исследования и разработки (R& D), заключается в том, следует ли их рассматривать как расходы или капитализировать как актив. Этот вопрос рассматривается в МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы".

## 2.2 Определения

Следующие определения даны в МСФО (IAS) 38.

• **"Нематериальный актив** - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической сущности".

• **'Актив** - это ресурс:

– контролируемый субъектом в результате событий в прошлом; и – от которого ожидается получение субъектом будущих экономических выгод.'

• **"Исследование** - это оригинальное и запланированное исследование, проводимое с перспективой получения новых научных или технических знаний и понимания".

• **"Разработка** - это применение результатов исследований или других знаний к плану или замыслу для производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала коммерческого производства или использования.'

• **"Амортизация** - это систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива в течение срока его полезного использования".

• **"Амортизируемая сумма** - это стоимость актива или другая сумма, заменяющая стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

• **"Срок полезного использования** составляет:

– период, в течение которого актив, как ожидается, будет доступен для использования предприятием; или

– количество производственных или аналогичных единиц, которые, как ожидается, будут получены предприятием из актива.

Хотя эти определения обычно хорошо понятны, **на практике** может оказаться не так просто определить виды деятельности, и разделительная линия между категориями может быть нечеткой.

Идентификация часто зависит от типа вовлеченного бизнеса, проектов, которые он осуществляет, и от того, как он организован.

Стандарт приводит примеры видов деятельности, которые могут быть включены либо в исследования, либо в разработки, либо которые не являются ни тем, ни другим, но могут быть тесно связаны с обоими.

### • **Исследование**

- Деятельность, направленная на получение новых знаний
- Поиск приложений результатов исследований или других знаний
- Поиск альтернатив продукту или процессу
- Формулировка и дизайн возможных новых или улучшенных альтернатив продукту или процессу (МСФО (IAS) 38, пункт 56)

### • **Разработка**

- Проектирование, конструирование и тестирование предсерийных прототипов и моделей
- Разработка инструментов, приспособлений, пресс-форм и штампов с использованием новых технологий

– Проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштабы которой экономически нецелесообразны для коммерческого производства

– Проектирование, изготовление и тестирование выбранной альтернативы для новых/улучшенных материалов (МСФО (IAS) 38, пункт 59)

### **2.3 Компоненты затрат на исследование и разработку**

Расходы будут включать все расходы, которые непосредственно связаны с деятельностью или которые могут быть распределены на разумной основе.

В стандарте перечислены затраты, которые могут быть включены в НИОКР, где это применимо (обратите внимание, что расходы на продажу исключены)

- Заработная плата и другие связанные с занятостью расходы персонала, занятого в научно-исследовательской деятельности

- Затраты на материалы и услуги, потребляемые при проведении НИОКР

- Амортизация основных средств в той мере, в какой эти активы используются для научно-исследовательской деятельности

- Накладные расходы, отличные от общих административных расходов, связанных с деятельностью по НИОКР; эти расходы распределяются на основе, аналогичной той, которая используется при распределении накладных расходов на запасы (см. МСФО (IAS) 2 Запасы)

- Прочие расходы, такие как амортизация патентов и лицензий, в той мере, в какой эти активы являются используемыми для научно-исследовательской деятельности.

### **2.4 Определение затрат на исследование и разработку**

Соотношение между затратами на исследование и разработку и ожидаемой экономической выгодой от них будет определять распределение этих затрат на разные периоды. Признание затрат в качестве актива будет происходить только в том случае, если существует вероятность того, что затраты принесут предприятию будущие экономические выгоды, и когда затраты могут быть надежно оценены.

а) В случае затрат на исследования это будет не так из-за неопределенности в отношении получаемой от них выгоды. Таким образом, они должны быть отнесены на расходы в том периоде, в котором они возникли.

б) Деятельность по разработке, как правило, значительно продвинулась вперед, чем стадия исследования, и поэтому может оказаться возможным определить вероятность получения будущих экономических выгод. Там, где это может быть определено, затраты на разработку следует переносить в качестве актива.

#### **2.4.1 Затраты на исследования**

Затраты на исследования должны признаваться как расходы в том периоде, в котором они были понесены (МСФО (IAS) 38, пункт 54). Они не

должны признаваться в качестве актива в более позднем периоде (МСФО (IAS) 38, пункт 71).

#### **2.4.2 Затраты на разработку**

Расходы на разработку должны признаваться в качестве нематериального актива в том и только в том случае, если предприятие может продемонстрировать, что все критерии, изложенные в МСФО (IAS) 38, были выполнены (МСФО (IAS) 38, пункт 57).

#### **ЭКЗАМЕН**

Критерии распознавания могут быть обобщены с помощью мнемонической системы, которая облегчает подготовку к экзамену.

#### **Критерии определения следующие**

Организация должна продемонстрировать:

- **Р**– Как нематериальный актив принесет вероятные будущие экономические выгоды. (Это подтверждается наличием внешнего рынка или тем, насколько актив будет полезен для бизнеса, если он будет использоваться внутри компании.)

- Его намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его

- Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива

- Его способность использовать или продавать нематериальный актив

- Техническая возможность достройки нематериального актива таким образом, чтобы он был доступен для использования или продажи

- Его способность надежно измерять расходы, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки (МСФО (IAS) 38, пункт 57)

**Существует также важный момент**, касающийся балансовой стоимости актива и возможности его возмещения. Затраты на разработку проекта, признанного в качестве актива, не должны превышать сумму, которая, вероятно, будет возмещена за счет соответствующих будущих экономических выгод, после вычета дальнейших затрат на разработку, соответствующих производственных затрат, а также коммерческих и административных расходов, непосредственно понесенных при маркетинге продукта.

#### **2.5 Амортизация затрат на разработку**

После капитализации в качестве актива затраты на разработку должны быть амортизированы и признаны как расходы, чтобы сопоставить затраты с соответствующим доходом или экономией средств. **Амортизация начнется, когда актив будет готов к использованию.**

Амортизация должна производиться на систематической основе, чтобы отразить порядок признания соответствующих экономических выгод. (МСФО (IAS) 38, пункт. 97)

Вряд ли будет возможно точно сопоставить полученные экономические выгоды с затратами, которые удерживаются в качестве актива просто из-за характера деятельности по разработке. Организация должна учитывать период времени, в течение которого ожидается продажа/использование продукта/процесса.

Если модель не может быть надежно определена, следует использовать линейный метод (МСФО (IAS) 38, пункт 97). Например, затраты на разработку на общую сумму 150 000 долларов были капитализированы как актив. Теперь актив доступен для использования, и ожидается, что экономические выгоды возникнут в течение следующих пяти лет. Амортизация составит  $150\,000/5 = 30\,000$  долларов США за каждый год. Если считается, что нематериальный актив имеет неопределенный срок полезного использования, его не следует амортизировать, но следует ежегодно проверять на предмет обесценения. (МСФО (IAS) 38, пункты. 107–108)

Следует отметить, что с 1 января 2016 года амортизация, основанная на выручке, полученной от нематериального актива, нецелесообразна. Существуют ограниченные исключения из этого правила:

- Где нематериальный актив выражается как показатель выручки
- Где может быть продемонстрировано, что выручка и потребление экономических выгод от нематериального актива сильно коррелируют (МСФО (IAS) 38, пункт. 98А)

Период амортизации и метод амортизации должны пересматриваться в конце каждого финансового года (МСФО (IAS) 38, пункт 104).

## 2.6 Обесценение затрат на разработку

Как и в случае со всеми активами, обесценение (падение стоимости актива) возможно, но, возможно, более вероятно при затратах на разработку, когда актив связан с успехом разработки. Затраты на разработку должны быть списаны в той мере, в какой неамортизированный остаток (взятый вместе с дальнейшими затратами на разработку, соответствующими производственными затратами, а также коммерческими и административными расходами, непосредственно понесенными при маркетинге продукта), скорее всего, больше не будет возмещен за счет ожидаемой будущей экономической выгоды.

### ВОПРОС

Y Co - это компания, которая специализируется на разработке новых материалов и производственных процессов для мебельной промышленности. Компания получает платежи от различных производителей, которые платят за право использовать запатентованные компанией ткани и процессы. Расходы на НИОКР за год, закончившийся 30 сентября 20X5, можно проанализировать следующим образом.

Текущие проекты:

**Проект А**

\$

**280, 000**

Новая огнестойкая прокладка. Ожидается, что завершение разработки обойдется в общей сложности в 400, 000 долларов. Ожидаемый общий доход в

размере 2, 000 000 долларов США после завершения работы – вероятно конец 20X6. Клиенты уже разместили предварительные заказы на этот материал, увидев демонстрации его возможностей в начале года.

### **Проект В**

**\$  
150,000**

Новый цвет - быстросохнущая краска. Ожидается, что завершение строительства обойдется в общей сложности в 3,000 000 долларов. Краситель разрабатывается в качестве более дешевой замены красителя, уже используемого в самом успешном продукте Y Co. Ожидается, что его использование позволит сэкономить более 10, 000 000 долларов.

Хотя Y продемонстрировала, что краситель является жизнеспособным продуктом, и намерена завершить его разработку, дата завершения в настоящее время неопределенна, поскольку необходимо будет получить внешнее финансирование, прежде чем можно будет завершить работу по разработке.

### **Проект С**

**\$  
110, 000**

Исследование нового клея, недавно разработанного в аэрокосмической промышленности. Если это окажется эффективным, то Y Co вполне может приносить значительный доход, поскольку будет использоваться вместо существующих клеев. Объясните, как три исследовательских проекта А, В и С будут отражены в отчете о прибылях и убытках Y Co и отчете о финансовом положении. В каждом случае объясните предлагаемый вами подход с точки зрения МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы".

## **ОТВЕТ**

### **Проект А**

Данный проект соответствует критериям МСФО (IAS) 38 для признания расходов на разработку в качестве актива.

Они заключаются в следующем.

– Как нематериальный актив принесет вероятные будущие экономические выгоды: клиенты уже разместили предварительные заказы на конечный продукт после разработки.

– Ее намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его: Y Co намерена завершить разработку продукта к концу 20X6, а затем продать право на его использование клиентам.

– наличие адекватных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработка и использование или продажа нематериального актива: достаточные ресурсы действительно существуют, проект, по-видимому, находится на поздней стадии разработки.

– его способность использовать или продавать нематериальный актив: клиенты уже разместили предварительные заказы на конечный продукт, поэтому способность Y Co использовать актив очевидна.

– Техническая осуществимость завершения создания нематериального актива таким образом, чтобы он был доступен для использования или продажи: возможности продукта были продемонстрированы клиентам, поэтому техническая осуществимость гарантирована.

– Его способность надежно измерять расходы, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки: Y Co имеет надежную оценку затрат на сегодняшний день и на завершение.

Следовательно, затраты в размере 280 000 долларов США, понесенные на сегодняшний день, должны быть капитализированы как нематериальный актив в отчете о финансовом положении. Как только материал готов к использованию, нематериальный актив следует амортизировать в течение срока его полезного использования.

### **Проект В**

Этот проект отвечает большинству критериев, рассмотренных выше, которые позволили бы перенести расходы; однако он не работает из-за наличия достаточных ресурсов для завершения проекта. Таким образом, затраты не могут быть капитализированы и должны быть отнесены на расходы в отчете о прибылях и убытках. Как только финансирование будет получено, ситуация может быть пересмотрена, и будущие затраты могут быть капитализированы.

### **Проект С**

Это исследовательский проект в соответствии с МСФО (IAS) 38, то есть первоначальное и запланированное исследование, проведенное с перспективой получения новых научных или технических знаний или понимания. Нет уверенности в его конечном успехе или коммерческой жизнеспособности, и поэтому его нельзя рассматривать как проект развития. Таким образом, МСФО (IAS) 38 требует, чтобы затраты списывались по мере их возникновения.

## **Раскрытие информации в финансовой отчетности**

МСФО (IAS) 38 требует раскрытия как числовой, так и описательной информации о нематериальных активах.

Требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 38 обширны и включают как числовое, так и описательное раскрытие информации.

В финансовой отчетности должна быть показана сверка балансовой стоимости нематериальных активов на начало и на конец периода. Сверка должна показывать движение по нематериальным активам, включая:

- Дополнений
- Выбытия
- Уменьшение балансовой стоимости
- Амортизация
- Любые другие перемещения (МСФО (IAS) 38, пункт 118)

### **Обычно используется следующий формат.**

Примечание о нематериальных активах

	Разработка		
	Общее	Затраты	Патенты
Стоимость	\$	\$	\$
На 1 января 20X4	40, 000	30, 000	10, 000

Прибавления в год	19,000	15,000	4,000
Выбытия в год	1,000	--	1,000
По состоянию на 31 декабря 20X4	<u>58,000</u>	<u>45,000</u>	<u>13,000</u>
Амортизация			
На 1 января 20X4	11,000	5,000	6,000
Плата за год	4,000	1,000	3,000
Исключено при выбытии	500	--	500
По состоянию на 31 декабря 20X4	<u>14,500</u>	<u>6,000</u>	<u>8,500</u>
Балансовая стоимость			
По состоянию на 31 декабря 20X4	43,500	39,000	4,500
На 1 января 20X4	<u>29,000</u>	<u>25,000</u>	<u>4,000</u>

Помимо приведенной выше сверки, в финансовых отчетах также должно быть раскрыто следующее.

(a) В финансовой отчетности должна раскрываться принятая учетная политика в отношении нематериальных активов.

(b) Для каждого класса нематериальных активов (включая затраты на разработку) требуется раскрытие следующей информации:

- Используемый метод амортизации
- Срок полезного использования активов или используемая норма амортизации
- Валовая балансовая стоимость, накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения на начало и конец периода
- Балансовая стоимость нематериальных активов, созданных собственными силами
- Статья(статьи) отчета о прибылях и убытках, в которую включена любая амортизация нематериальных активов (МСФО (IAS) 38, пункт 118)

## ВОПРОС

По состоянию на 30 сентября 20x4 года Y Co имела следующие остатки, относящиеся к расходам на развитие.

	\$
Расходы на разработку (себестоимость)	1, 250 000
Амортизация	(125, 000)
Балансовая стоимость на 30 сентября 20X4	1,125 000

Существующие расходы на разработку амортизируются в течение десяти лет линейным методом.

Покажите, как эти остатки и затраты на НИОКР в предыдущем вопросе будут раскрыты в счетах Y Co по состоянию на 30 сентября 20X5. Показывать выдержки из:

- (a) Отчет о прибылях и убытках
- (b) Отчет о финансовом положении
- (c) Примечания к счетам

## ОТВЕТ

### (a) ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ВЫДЕРЖКА)

	\$
Расходы на исследования (проект С)	110, 000
Затраты на разработку (проект В)	150, 000
Амортизация капитализированных затрат на разработку	125, 000

### (b) ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (ВЫДЕРЖКА)

	\$
Внеоборотные активы	
Нематериальные активы – расходы на развитие (1,125 – 125 + 280 )	1, 280 000

### (c) ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВЫМ ВЕДОМОСТЯМ

Примечание X – Затраты на разработку

	\$
Стоимость	
Остаток б/ф	1, 250 000
Поступления в течение года (проект А)	280, 000
Остаток с/ф	<u>1,530 000</u>
Амортизация	
Остаток б/ф	125, 000
Плата в течение года	125, 000
Остаток	<u>250, 000</u>
Балансовая стоимость на 30 сентября 20X5	<u>1,280 000</u>
Балансовая стоимость на 30 сентября 20X4	<u>1,125 000</u>

#### **ЭКЗАМЕН**

В разделе ресурсов для экзамена по финансовой отчетности FR на веб-сайте АССА есть статья об исследованиях и разработках. Хотя эта статья была написана для FR, она также имеет отношение к FFA / FA, и вам следует взглянуть на нее.

- **Нематериальные активы** – это внеоборотные активы, не имеющие физического содержания.
- Расходы на исследования всегда должны списываться в том периоде, в котором они были понесены. (МСФО (IAS) 38, пункт 54)
- Если выполняются критерии, установленные МСФО (IAS) 38, расходы на разработку должны быть капитализированы как нематериальный актив. Если у него ограниченный срок полезного использования, то он должен амортизироваться в течение этого срока. Если критерии в Если МСФО (IAS) 38

не выполняется, расходы на разработку должны быть списаны в том периоде, в котором они были понесены.

➤ МСФО (IAS) 38 требует раскрытия как числовой, так и описательной информации о нематериальных активах.

### **БЫСТРЫЙ ТЕСТ**

1. Необходимый порядок учета расходов на исследования заключается в их капитализации и дальнейшем использовании в качестве актива. Верно или неверно?

2. Какой из следующих элементов является нематериальным активом?

A Земля

B Патенты

C Здания

D Фургон

3. Заполните пробел.

..... расходы возникают при применении знаний для производства новых продуктов.

### **Следующая информация имеет отношение к вопросам 4 и 5.**

Расходы XY Co на разработку составляют 500 000 долларов. Его политика заключается в амортизации расходов на развитие на уровне 2% годовых. Накопленная амортизация, перенесенная вперед, составляет 20 000 долларов.

4. Какие расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках за амортизацию за год?

A. 10,000 \$

B. 400 \$

C. 20,000 \$

D. 9,600 \$

5. Какая сумма расходов на развитие указана в отчете о финансовом положении?

A. 500,000 \$

B. 480,000 \$

C. 470,000 \$

D. 490,000 \$

### **Ответы**

1. Неверно. Расходы на исследования всегда списываются по мере их возникновения.

2 B; Все остальные являются материальными активами.

3 Расходы на разработку связаны с применением знаний для производства новых продуктов.

4  $2\% \times 500,000 \text{ долларов} = 10,000 \text{ долларов}$ .

5 C; Расходы на разработку b/f составляют 480,000 долларов США (стоимость 500,000 долларов США – накопленная амортизация 20,000 долларов), затем вычтите ежегодную амортизацию в размере 10,000 долларов, чтобы получить цифру c / f в размере 470,000 долларов.

## ГЛАВА

# 08

### РАСЧЕТЫ И АВАНСОВЫЕ ПЛАТЕЖИ

В этой главе рассматриваются корректировки, которые, возможно, потребуется внести в расходы в отчете о прибылях и убытках.

#### СПИСОК ТЕМ

1 Начисления и авансовые платежи

#### УЧЕБНЫЙ ПЛАН

#### СПРАВКА

D7(a)–(e)

#### Учебное пособие

#### D Запись транзакций и событий

#### 7 Начисления и авансовые платежи

(a) Понять, как концепция сопоставления применяется к начислениям и авансовым платежам.

(b) Определить и рассчитать корректировки, необходимые для начислений и авансовых платежей при подготовке финансовых ведомостей.

(c) Проиллюстрировать процесс корректировки начислений и авансовых платежей при подготовке финансовых ведомостей.

(d) Подготовить записи журнала и главной книги для создания начисления или предоплаты.

(e) Понимать и определять влияние начислений и авансовых платежей на прибыль и чистые активы.

#### Начисления и авансовые платежи

**Начисленные расходы (начисления)** - это расходы, которые относятся к отчетному периоду, но не были оплачены. Они отражаются в отчете о финансовом положении как обязательства.

**Предоплаченные расходы (авансовые платежи)** - это расходы, которые уже были оплачены, но относятся к будущему отчетному периоду. Они отражаются в отчете о финансовом положении в качестве актива.

Мы уже видели, что валовая прибыль за период должна рассчитываться путем сопоставления продаж и стоимости проданных товаров. Аналогичным образом, прибыль за год за определенный период должна рассчитываться путем начисления расходов, относящихся к этому периоду. Например, при подготовке отчета о прибылях и убытках бизнеса за период, скажем, в шесть месяцев, было бы уместно учесть расходы за шесть месяцев на аренду и местные налоги, расходы на страхование и телефонные расходы и т.д. Расходы могут не быть оплачены в течение периода, к которому они относятся. Например, предприятие арендует магазин за 20, 000 долларов в год и выплачивает полную годовую арендную плату 1 апреля каждого года. Если мы рассчитаем прибыль бизнеса за первые шесть месяцев 20X7 года, то правильная сумма арендной платы в отчете о прибылях и убытках составит 10,000 долларов, даже несмотря на то, что арендная плата за этот период составила 20,000 долларов. Аналогичным образом, арендная плата в отчете о прибылях и убытках за второе полугодие текущего года.

### **1.1.1 Разница между начислениями и торговой кредиторской задолженностью**

Вы заметите, что начисления и торговая кредиторская задолженность

**Начисления** обычно представляют собой обязательства по оплате товаров или услуг, которые были получены в течение определенного периода, но за которые еще не были выставлены счета поставщиками. Хотя большая часть начисленных расходов приходится на закупки товаров или услуг у поставщиков, начисления могут покрывать все виды расходов, например, бонусы загод, закончившийся 20X4, выплаченные персоналу в 20X5, должны быть начислены за 20X4.

**Торговая кредиторская задолженность** - это обязательства по оплате товаров или услуг, полученных в течение периода, на которые были выставлены счета поставщиками.

Начисления необходимы, поскольку расходы и обязательства должны учитываться в том периоде, в котором они были понесены, даже если счет-фактура не был получен. Это основа бухгалтерского учета по методу начислений.

Начисление может быть ориентировочной суммой, поскольку фактическая стоимость может быть неизвестна до получения счета-фактуры. Это часто основано на предложении или предыдущих затратах. Некоторые компании используют товарные накладные (GRNs) для расчета их накопленных покупок.

Когда счет получен, затем регистрируются расходы и обязательства на сумму, указанную в счете. Однако это фактически учитывает расходы и ответственность дважды.

Чтобы противодействовать этому, начисление должно быть отменено, чтобы избежать двойной записи.

### 1.1.2 Пример

Предприятие ежемесячно оплачивает свой газ и оценивает свой декабрьский счет примерно в \$500.00. Счет за газ получен в январе 20X5 на сумму 506,00 долларов США после закрытия декабрьских счетов.

Двойная запись для начисления в декабре составит:

*Декабрь 20X4*

Дебит	Расходы на ремонт и техническое обслуживание	\$500,00
Кредит	Начисления (обязательство)	\$500,00

Двойная запись для счета-фактуры при его получении в январе (без учета налога с продаж) будет:

*Январь 20X5*

Дебит	Расходы на ремонт и техническое обслуживание	\$506,00
Кредит	Кредиторская задолженность (обязательство)	\$506,00

Двойная запись для сторнирования начисления в январе будет:

*Январь 20X5*

Дебит	Начисления (обязательство)	\$500,00
Кредит	Расходы на ремонт и техническое обслуживание	\$500,00

Обратите внимание, что в этом примере оценка расходов в размере 500,00 долларов США учтена в 20X4, а недоплаченная сумма в размере 6 долларов США учтена в 20X5. Это связано с тем, что бизнес все еще не получил счет при закрытии декабрьских счетов и, следовательно, должен был произвести оценку стоимости. Это часто встречается на практике из-за задержек в получении счетов-фактур поставщиков. Начисления и авансовые платежи поначалу могут показаться сложными, но следующие примеры должны помочь прояснить принцип, согласно которому расходы должны сопоставляться с периодом, к которому они относятся. Мы можем рассматривать начисления и предоплаты как средства, с помощью которых мы переносим начисления в правильный отчетный период. . Если в этом периоде мы понесли расходы, которые не будут

оплачены до следующего периода, мы используем начисление, чтобы вернуть расходы в этот период.

### 1.2 Пример 1: начисления

Гораций Гудраннинг, торгующий как Goodrunning Motor Spares, заканчивает свой финансовый год 28 февраля каждого года. Его телефон был установлен 1 апреля 20X6, и он получает свой телефонный счет ежеквартально в конце каждого квартала. На основе следующих данных вам необходимо рассчитать расходы на телефон, которые будут отнесены на отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 28 февраля 20X7.

Запчасти для автомобилей Goodrunning – расходы на телефон за три месяца, закончившихся:

	\$
30.6.20X6	23.50
30.9.20X6	27.20
31.12.20X6	33.40
31.3.20X7	36.00

### Решение

Расходы на телефон за год, закончившийся 28 февраля 20X7, составляют:

	\$
1 марта – 31 марта 20X6 (без телефона)	0.00
1 апреля – 30 июня 20X6	23.50
1 июля – 30 сентября 20X6	27.20
1 октября – 31 декабря 20X6	33.40
1 января – 28 февраля 20X7 (два месяца)	
(2/3 × 36)	24.00
	108.10

Плата за период с 1 января по 28 февраля 20X7 составляет две трети от квартального счета, полученного на 31 марта. По состоянию на 28 февраля 20X7 ни один телефонный счет не был получен, поскольку он не подлежит оплате в течение следующего месяца. Однако неуместно игнорировать телефонные расходы за январь и февраль и поэтому начисляется плата в размере 24 долларов, что составляет две трети от квартального счета в 36 долларов.

Начисленные расходы также будут отражены в отчете о финансовом положении предприятия по состоянию на 28 февраля 20X7, в качестве текущего обязательства.

### 1.3 Пример 2: начисления

Cleverley начала свою деятельность как производитель бумажных тарелок и стаканчиков 1 января 20X2 года, составляя отчетность по 31 декабря 20X2 года. Полученные счета за электроэнергию были следующими.

	20X2	20X3	20X4
	\$	\$	\$
31 января	–	6 491,52	6 753,24
30 апреля	5,279.47	5,400.93	6,192.82

31 июля	4,663.80	4,700.94	5,007.62
31 октября	4,117.28	4,620.00	5,156.40

Какой должна быть плата за электроэнергию за год, закончившийся 31 декабря 20X2?

### Решение

Три счета, полученные в течение 20X2, составили 14,060 55 долларов США, но это не полная сумма за год: плата за электроэнергию за ноябрь и декабрь не была выставлена до конца января. Чтобы показать правильную оплату за год, необходимо начислить плату за ноябрь и декабрь на основе счета за январь. Плата за 20X2 составляет:

	\$
Выплаченных в год	14,060 55
Начисление (2/3 x \$6,491.52)	4,327.68
	18,388.23

Двойная запись для начисления (с использованием журнала) будет:

Дебит	Счет за	\$ 4,327.68
	электроэнергию	
Кредит	Начисления	\$ 4,327.68
	(обязательства)	

### 1.4 Пример 3: авансовые платежи

Бизнес открывается 1 января 20x4 года в магазине, который находится в аренде на 20 лет. Арендная плата составляет 20,000 долларов в год и выплачивается ежеквартально авансом. Платежи были произведены в так называемые "квартальные дни" (за исключением первого платежа) следующим образом

	\$
1 января 20X4	5,000.00
25 марта 20X4	5,000.00
24 июня 20X4	5,000.00
29 сентября 20X4	5,000.00
25 декабря 20X4	5,000.00

Какова будет арендная плата за год, закончившийся 31 декабря 20X4?

### Решение

Общая сумма, выплаченная за год, составляет 25,000 долларов. Однако годовая арендная плата составляет всего 20,000 долларов. Последний оплата была почти полностью предоплатой (плюс-минус несколько дней), так как это предоплата за первые три месяца 20X5. Таким образом, плата за 20X4 составляет:

		\$
Выплаченные в год		25,000 00
Предоплата (5,000.00)		20,000 00
Двойная запись для этой предоплаты составляет:		
ДЕБЕТ	Авансовые платежи (актив)	\$5,000.00
КРЕДИТ	Арендный счет	\$5,000.00

### 1.5 Двойная запись для начислений и авансовых платежей

Из двойной записи, показанной для обоих этих примеров, видно, что другая сторона записи относится к счету активов или пассивов.

- **Авансовые платежи** включаются в состав оборотных активов в отчете о финансовом положении. Они являются активами, поскольку представляют собой деньги, которые были выплачены заранее до того, как были понесены расходы.

- **Начисления** включаются в состав текущих обязательств, поскольку они представляют собой обязательства, которые были понесены, но по которым еще не был получен счет.

Операция	Дт	Кт	Описание
Начисление	Расходы	Ответственность	Расходы, понесенные в периоде, не зарегистрированы
Предоплата	Актив	(Уменьшение) расходов	Расходы, учтенные в периоде, не понесенные до следующего периода

#### 1.5.1 Сторнирование начислений и авансовых платежей в последующие периоды

В каждом из приведенных выше примеров, как и со всеми авансовыми платежами и начислениями, двойная запись будет отменена в следующем периоде, в противном случае организация будет взимать с себя дважды за одни и те же расходы(начисления) или никогда не будет взимать с себя (авансовые платежи). Это может помочь увидеть учетные записи, о которых идет речь.

## Рассмотрим пример 2:

### СЧЕТ ЗА ЭЛЕКТРОЭНЕРГИЮ

20X2		\$	20X2		\$
30.4	Денежные средства	5,279.47	31.12	Отчет о прибылях и убытках	18,388.23
31.7	Денежные средства	4,663,80			
31.10	Денежные средства	4,117,28			
31.12	Остаток с/d (начисление)	4,327.68			
		18,388.23			18,388.23
20X3		\$	20X3		\$
31.1	Денежные средства	6,491.52	1.1	Баланс б/д	
30.4	Денежные средства	5,400.93			4,327 .68
31.7	Денежные средства	4,700.94	31.12	Отчет о прибылях и убытках	21,387.87
31.10	Денежные средства	4, 620.00			
31.12	Остаток с/d (начисление)	4,502.16			
		25,715.55			25,715.55

Отчет о начислении прибылей или убытков за 20X3 можно проверить следующим образом.

Счет оплачен	\$	Пропорция, рассчитанная в 20X3	\$
31.1.X3	6,491.52	1/3	2,163.84
30.4.X3	5,400.93	все	5,400.93
31.7.X3	4,700.94	все	4,700.94
31.10.X3	4,620.00	все	4,620.00
31.1.X4	6,753.24	2/3	4,502.16
Расходы по отчету о прибылях и убытках в 20X3			21,387,87

## ВОПРОС

Ratsnuffer - это бизнес, занимающийся борьбой с вредителями. Его владелец, Рой Дент, нанимает команду из восьми человек, которым платили по 12,000 долларов в год каждому в течение года до 31 декабря 20X5. В начале 20X6 он повысил заработную плату на 10% до 13,200 долларов в год каждому.

1 июля 20X6 он нанял стажера с зарплатой 8400 долларов в год. Он платит своим сотрудникам в первый рабочий день каждого месяца, имея задолженность за один месяц, так что его сотрудники получают зарплату за январь в первый рабочий день февраля и т.д.

### Требуется

(а) рассчитать стоимость заработной платы, которая была бы отражена в отчете о прибылях и убытках Ratsnuffer за год, закончившийся 31 декабря 20X6.

(б) рассчитать сумму, фактически выплаченную в виде заработной платы в течение года (т.е. сумму наличных денег, полученных рабочей силой).

(с) указать сумму начисленных начислений на заработную плату, которая будет указана в отчете о финансовом положении Ratsnuffer по состоянию на 31 декабря 20X6.

### ОТВЕТ

(а)	Расходы на заработную плату в отчете о прибылях и убытках	\$
	Стоимость 8 сотрудников на полный год в размере 13 200 долларов США за каждого	105,600
	Стоимость стажера на полгода	4,200
		109,800
(б)	Декабрь 20X5 Зарботная плата, выплаченная в январе (8 сотрудников x 1000 долларов в месяц)	\$
	Зарботная плата 8 сотрудников за январь – ноябрь 20X6, выплаченная в феврале – декабре (8 сотрудников x 1100 долларов США в месяц x 11 месяцев)	96, 800
	Зарботная плата стажера (за июль – ноябрь выплачена в августе – декабре 20X6: 5 месяцев x 700 долларов в месяц)	3,500
	Фактически выплаченная заработная плата	108, 300
(с)	Начисленные расходы на заработную плату по состоянию на 31 декабря 20X6 (т.е. расходы, отраженные в отчете о прибылях и убытках, но еще не оплаченные)	\$
	8 сотрудников x 1 месяц x 1100 долларов в месяц	8,800
	1 стажер x 1 месяц x 700 долларов в месяц	700

		9,500
(d)	Резюме	
		\$
	Начисленные расходы на заработную плату по состоянию на 31 декабря 20X5	8,000
	Добавьте затраты на заработную плату для 20X6 (отчет о прибылях и убытках)	109,800
		117,800
	За вычетом выплаченной заработной платы	108,300
	Равна начисленным расходам на заработную плату по состоянию на 31 декабря 20X6 (обязательство)	9,500

### 1.6 Пример 4: авансовые платежи

Гараж Square Wheels ежегодно выплачивает страховку от пожара авансом 1 июня каждого года. У фирмы финансовый год заканчивается 28 февраля. Исходя из приведенной ниже записи о страховых выплатах, вам необходимо рассчитать отчисления в отчет о прибылях и убытках за финансовый год до 28 февраля 20X8.

Выплаченная страховка

	\$
1.6.20X6	600
1.6.20X7	700

Стоимость страхования для:

		\$
(a)	Три месяца, 1 марта – 31 мая 20X7 (3/12 x 600 долларов)	150
(b)	Девять месяцев, 1 июня 20X7 – 28 февраля 20X8 (9/12 x 700 долларов США)	525
	Стоимость страхования за год, отраженная в отчете о прибылях и убытках	675

28 февраля 20X8 действует предоплата за страхование от пожара, охватывающая период с 1 марта по 31 мая 20X8. Эта страховая премия была выплачена 1 июня 20X7, но только полная годовая стоимость за девять месяцев относится к отчетному периоду, закончившемуся 28 февраля 20X8. Предоплата в размере (3/12 × \$700) 175 долларов США по состоянию на 28 февраля 20X8

будут указаны как текущие активы в отчете о финансовом положении гаража Square Wheels на эту дату.

Аналогичным образом, в отчете о финансовом положении годом ранее по состоянию на 28 февраля 20X7 была внесена предоплата в размере  $(3/12 \times 600$  долларов США) 150 долларов США.

Резюме	\$
Предоплаченные страховые взносы по состоянию на 28 февраля 20X7	150
Добавьте страховые взносы, уплаченные 1 июня 20X7	700
	850
За вычетом расходов на страхование, отраженных в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 28 февраля 20X8	675
Равна предоплаченным страховым взносам по состоянию на 28 февраля 20X8 (актив)	175

### ВОПРОС

Типография Batley арендует копировальный аппарат у поставщика, за который она производит ежеквартальную оплату следующим образом.

- (а) Предоплата за три месяца аренды
  - (б) дополнительная плата в размере 2 центов за копию, сделанную в течение только что закончившегося квартала
- Договор аренды вступил в силу 1 августа 20x4 года, и первые шесть квартальных счетов были следующими.

Счета датированные и полученные	Расходы	Стоимость сделанных копий	Итого
	\$	\$	\$
1 Августа 20X4	2,100	0	2,100
1 ноября 20X4	2,100	1,500	3,600
1 февраля 20X5	2,100	1,400	3,500
1 мая 20X5	2,100	1,800	3,900
1 августа 20X5	2,700	1,650	4,350
1 ноября 20X5	2,700	1,950	4,650

Счета оплачиваются оперативно, как только они получены.

- (а) Рассчитайте плату за расходы на ксерокопирование за год до 31 августа 20X4 года и сумму предоплаты и/или начисленных сборов на эту дату

(b) Рассчитайте плату за расходы на ксерокопирование на следующий год до 31 августа 20X5, а также сумму предоплаты и/или начисленных сборов на эту дату

**ОТВЕТ**

(a)	Год до 31 августа 20X4		\$
	Аренда на один месяц ( $1/3 \times 2100$ долларов США) *		700
	Начисленные сборы за копирование ( $1/3 \times 1,500$ долларов США) **		500
	Расходы на ксерокопирование (отчет о прибылях и убытках)		1,200
	* Из ежеквартального счета от 1 августа 20X4		
	** Из ежеквартального счета от 1 ноября 20X4		
	По состоянию на 31 августа 20X4 года взимается предоплата за аренду на 2 месяца (1,400 долларов США).		
(b)	Год до 31 августа 20X5	\$	\$
	Аренда с 1 сентября 20X4 – 31 июля 20X5 (11 месяцев по цене 2100 долларов в квартал или 700 долларов в месяц)		7,700
	Аренда с 1 августа по 31 августа 20X5 ( $1/3 \times \$2,700$ )		900
	Арендная плата за год		8,600
	Плата за копирование:		
	1 сентября – 31 октября 20X4 ( $2/3 \times 1500$ долларов США)	1,000	
	1 ноября 20X4 – 31 января 20X5	1,400	
	1 февраля – 30 апреля 20X5	1,800	
	1 мая – 31 июля 20X5	1,650	
	Начисленные расходы за август 20X5 ( $1/3 \times \$1,950$ )	650	
	Общие расходы на ксерокопирование (отчет о прибылях и убытках)		15,100
	По состоянию на 31 августа 20X5 взимается предоплата за аренду на два месяца (1,800 долларов США).		
	Итоги года 1 сентября 20X4 – 31		

	августа 20X5		
		Плата за аренду \$	Расходы на копирование \$
	Авансовые платежи по состоянию на 31.8.20X4	1,400	
	Начисленные расходы по состоянию на 31.8.20X4		(500)
	Счета, полученные в течение года		
	1 ноября 20X4	2,100	1,500
	1 февраля 20X5	2,100	1,400
	1 мая 20X5	2,100	1,800
	1 августа 20X5	2,700	1,650
	Предоплата по состоянию на 31.8.20X5	(1800)	
	Начисленные расходы по состоянию на 31.8.20X5		650
	Расходы в отчете о прибылях и убытках за год	8,600	6,500
	Статьи отчета о финансовом положении по состоянию на 31 августа 20X5		
	Арендная плата с предоплатой (текущие активы)	1,800	
	Начисленные расходы на копирование (текущие обязательства)		650

### 1.7 Пример 5: начисления

Вилли Воггл открывает магазин 1 мая 20X6 для продажи походного снаряжения и кемпинга. Арендная плата магазина составляет 12 000 долларов США в год, выплачивается ежеквартально с просрочкой (первый платеж 31 июля 20X6). Вилли решает, что его отчетный период должен заканчиваться 31 декабря каждого года.

Счет арендной платы по состоянию на 31 декабря 20X6 будет отражать только два платежа за аренду (31 июля и 31 октября). Будут начислены расходы на аренду за два месяца за ноябрь и декабрь 20X6 (2000 долларов США), поскольку следующий арендный платеж должен быть внесен не ранее 31 января 20X7. Отчисления в отчет о прибылях и убытках за период до 31 декабря 20X6 будут относиться к арендной плате за восемь месяцев (май–декабрь включительно), из чего следует, что общая стоимость аренды должна составлять 8000 долларов. Пока счет аренды выглядит следующим образом.

## АРЕНДНЫЙ СЧЕТ

		\$			\$
20X6			20X6		
31 июля	Денежные средства	3,000			
31 октября	Денежные средства	3,000	31 декабря	Отчет о прибылях и убытках	8,000

Для полноты картины необходимо внести начисление в размере 2000 долларов, чтобы довести баланс на счете до полной суммы за год. В начале следующего года начисление восстанавливается.

## АРЕНДНЫЙ СЧЕТ

		\$			\$
20X6			20X6		
31 июля	Денежные средства	3,000			
31 октября	Денежные средства	3,000	31 декабря	Отчет о прибылях и убытках	8,000
31 декабря	Остаток с/d (начисления)	2,000	31 декабря	Отчет о прибылях и убытках	8,000
		8,000			8,000
			20X7		
			1 января		
			Остаток на б/д (сторнированное начисление)		2,000

\* Соответствующая кредитная запись будет кассовой, если арендная плата оплачивается без необходимости выставления счета – например, с оплата постоянным платежом или прямым дебетом в банке. Если всегда имеется счет, по которому оплачивается арендная плата, двойная запись будет:

ДЕБЕТ	Арендный счет	\$2,000	
КРЕДИТ	Кредиторская задолженность		\$2,000

Затем, когда арендная плата будет выплачена, записи в бухгалтерской книге будут:

ДЕБЕТ	Кредиторская задолженность	\$2,000	
КРЕДИТ	Банк		\$2,000

Счет арендной платы за следующий год до 31 декабря 20X7, при условии отсутствия увеличения арендной платы в этом году, будет следующим.

#### АРЕНДНЫЙ СЧЕТ

		\$			\$
20X7			20X7		
31 января	Денежные средства	3,000	1 января	Остаток с/d	
30 апреля	Денежные средства	3,000		(сторнированное начисление)	2,000
31 июля	Денежные средства	3,000			
31 октября	Денежные средства	3,000			
31 декабря	Остаток с/d (начисления)	2,000	31 декабря	Отчет о прибылях и убытках	12,000
		14,000			14,000
			20X8		
			1 января	Остаток с/d (сторнированное начисление)	2,000

Арендная плата за полные 12 месяцев учитывается как расход в отчете о прибылях и убытках.

#### **1.8 Еще один пример: авансовые платежи по доходу (также называемые отложенным или незаработанным доходом)**

Доход может быть предоплачен, например, арендная плата, уплаченная заранее, и подписка на торговую ассоциацию, как в следующем примере). Это доход, который получатель еще не заработал и который может быть возвращен.

Терри Транк начинает свою деятельность в качестве ландшафтного садовника 1 сентября 20X5. Он сразу же решает вступить в свою местную торговую ассоциацию, Конфедерацию садоводов Лутона, для которой годовая членская подписка составляет 180 долларов, оплачиваемая ежегодно авансом. Он выплатил эту сумму 1 сентября.

Конфедерация составляет свои счета до 30 июня каждого года.

В первый период до 30 июня 20X6 Терри оплатил членство на полный год, но за этот период следует списать только 10/12 от стоимости подписки (т.е. 10/12 x 180 долларов = 150 долларов). Существует предоплата в размере двух месячная подписка на членство (т.е. 2/12 x 180 долларов = 30 долларов). Предоплата отражается в бухгалтерской книге Конфедерации по подпискам. Для простоты показана только подписка Терри. Это делается во многом таким же образом, как и учет начислений, с использованием метода переноса/уменьшения остатка.

ДЕБЕТ	Счет подписки с предоплатой в качестве баланса c/d	\$30	
КРЕДИТ	Учетная запись подписки с тем же балансом b/d		\$30

Помните, что предоплаченная подписка является обязательством, потому что теоретически эта сумма может быть возвращена Терри. Затем оставшиеся расходы на счете подписки следует отразить в отчете о прибылях и убытках. Остаток на счете будет отражен как текущее обязательство (предоплаченные подписки) в отчете о финансовом положении по состоянию на 30 июня 20X6.

#### УЧЕТНАЯ ЗАПИСЬ ПОДПИСКИ

		\$			\$
20X6			20X5		
30 июня	Отчет о прибылях и убытках	150	1 сентября	Денежные средства	180
30 июня	Баланс c/d (предоплата)	30			
		180			180
			20X6		
			1 июля	Баланс б/д (предоплата отменена)	30

Учетная запись подписки на следующий год, при условии отсутствия увеличения годовой платы, будет:

### УЧЕТНАЯ ЗАПИСЬ ПОДПИСКИ

		\$			\$
20X7			20X6		
30 июня	Отчет о прибылях и убытках	150	1 июля	Баланс б/д	30
30 июня	Баланс с/d (предоплата)	30	1 сентября	Денежные средства	180
		210			
			20X7		
			1 июля	Баланс б/д (предоплата отменена)	30

Опять же, плата за отчет о прибылях и убытках взимается за подписку на полный год. Помните, что предоплаченная подписка б/д теоретически подлежит возврату, если Терри перестанет быть участником. Следовательно, это ответственность.

#### ЭКЗАМЕН

Вам почти наверняка придется иметь дело с начислениями и/или предоплатами на экзамене. Убедись, что ты поймешь логику, тогда вы сможете сделать любой вопрос, который возникнет.

Отчет исследовательской группы за январь-июнь 2017 года представляет собой пример типа вопроса, касающегося на счет тепла и света. Этот вопрос предназначен для проверки того, понимают ли кандидаты предоплаты и начисления.

В следующей таблице вы можете найти полезную сводку о влиянии начислений и авансовых платежей.

	Влияние на доходы/расходы	Влияние на прибыль	Влияние на активы/обязательства
Начисления	Увеличивают расходы	Уменьшают прибыль	Увеличивают обязательства
Авансовые платежи	Сокращают расходы,	Увеличивают прибыль,	Увеличивают активы
Авансовые платежи по доходу	Уменьшает доход	Уменьшает прибыль	Увеличивает обязательства

#### ВОПРОС

У магазина зонтиков есть следующий пробный баланс по состоянию на 30 сентября 20X8.

	\$	\$
Объем продаж		156,000
Покупки	65,000	
Земля и здания – балансовая стоимость 30,9.X8	125,000	
Установки и оборудование – балансовая стоимость в размере 30,9.X8	75,000	
Инвентарь 1.10.X7	10,000	
Наличные в банке	12,000	
Торговая дебиторская задолженность	54,000	
Торговая кредиторская задолженность		40,000
Расходы на продажу	10,000	
Наличные в кассе	2,000	
Административные расходы	15,000	
Финансовые расходы	5,000	
Перевозка внутрь	1,000	
Перевозка наружу	2,000	
Счет движения капитала на уровне 1,10.X7		180,000
Счет операций с капиталом в	376,000	376,000

Доступна следующая информация.

(а) Закрытие запасов на уровне 30.9.X8 составляет 13,000 долларов США после списания поврежденных товаров на сумму 2000 долларов США.

(б) в административные расходы включена аренда оборудования в размере 6,000 долл. США на год для 31 декабря 20X8.

(с) Просроченный счет на сумму 12,000 долларов США, покрывающий арендную плату за год, закончившийся 30 июня 20X9, не был включен в пробный баланс.

### **Требуется**

Подготовить отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении за год, закончившийся 30 сентября 20X8.

### **ФОКУС-ТОЧКА ЭКЗАМЕНА**

Вам почти наверняка придется иметь дело с начислениями и / или предоплатами на экзамене. Убедитесь, что вы понимаете логику, тогда вы сможете ответить на любой возникший вопрос.

Отчет исследовательской группы за январь-июнь 2017 года содержит пример вопроса, связанного с расходами по счету за тепло и свет. Этот вопрос предназначен для проверки того, понимают ли кандидаты предоплаты и начисления.

### **ОТВЕТ**

### **МАГАЗИН ЗОНТИКОВ**

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 30 СЕНТЯБРЯ 20X8

	\$	\$
Доход		156,000
Начальный инвентарь	10,000	
Покупки	65,000	
Перевозка внутрь	<u>1000</u> 76,000	
Запасы на конец года (W1)	13,000	
Стоимость проданного товара		<u>63,000</u>
Валовая прибыль		93,000
Расходы на продажу	10,000	
Перевозка наружу	2,000	
Административные расходы (W2)	16,500	
Финансовые расходы	5,000	
Прибыль за год		<u>33,500</u> 59,500

МАГАЗИН ЗОНТИКОВ

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 30 СЕНТЯБРЯ 20X8

	\$	\$
<i>Активы</i>		
Внеоборотные активы		
Земля и здания		125,000
Установки и оборудование		<u>75,000</u> 200,000
Текущие активы		
Запасы (W1)	13,000	
Торговая дебиторская задолженность	54,000	
Предоплата (W4)	1,500	
Наличные в банке и на руках	14,000	
		<u>82,500</u> 282,500
<i>Капитал и обязательства</i>		
Капитал собственника		
Баланс перевел вперед	180,000	
Прибыль за год	59,500	
		239,500
<i>Текущие обязательства</i>		
Кредиторская задолженность по торговому счету	40,000	

Начисления (НЗ)	3,000	
		<u>43,000</u> 282,500

## Работы

### 1 Закрытие инвентаризации

Поскольку цифра в 13,000 долларов США указана после списания поврежденного товара, никаких дальнейших корректировок не требуется. Помните, что вы фактически зачисляете запасы на конец года в отчет о прибылях и убытках, а соответствующий дебет - в отчет о финансовом положении.

### 2 Административные расходы

		\$
За пробный баланс		15,000
Добавить начисление (W3)		<u>3,000</u> 18,000
Минус предоплата (W4)		<u>(1,500)</u> 16,500

### 3 Начисление

		\$
Арендная плата на год до 30 июня 20X9		12,000
Начисление за период до 30 сентября 20X8 (3/12 x 12 000 долларов США)		3,000

### 4 Предоплата

		\$
Аренда техники на год до 31 декабря 20X8		<u>6,000</u>
Предоплата за период с 1 октября по 31 декабря 20X8 (3/12 x \$6,000)		1,500

**Начисленные расходы (начисления)** - это расходы, которые относятся к отчетному периоду, но еще неоплачены. Они отражаются в отчете о финансовом положении как обязательство.

**Предоплаченные расходы (предоплаты)** - это расходы, которые уже были оплачены, но относятся к будущему отчетному периоду. Они отражаются в отчете о финансовом положении как актив.

1 Бухгалтер в бизнесе первоначально начислял 2,500 долларов на расходы на рекламу в конце 20X1.

Однако бухгалтер теперь понял, что начисление должно было составить 3200 долларов, и соответствующим образом скорректировал счет начисления.

Какое влияние окажет эта корректировка на прибыль бизнеса за 20X1 год и его обязательства на конец года?

2 Плата за электроэнергию в течение года составляет 14 000 долларов. Было начальное начисление б/ф в размере 500 долларов. Счет за квартал, закончившийся 31 января 20X7, составил 900 долларов. Какова плата за электроэнергию в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 20X6?

- A 14, 000 долларов
- B 14, 100 австралийских долларов
- C 13, 900 канадских долларов
- D 14, 400 австралийских долларов

3 Если предприятие заплатило арендную плату в размере 1,000 долларов США за год до 31 марта 20X9, какова предоплата на счетах за год до 31 декабря 20X8?

4 Каков правильный журнал для предоплаты за электроэнергию в размере 500 долларов США?

	Дебет	Кредит
Предоплата		
Расход		

5 Начисление - это расход, отнесенный на счет прибыли за период, даже если он еще не был оплачен или выставлен счет. Правда или ложь?

**Ответы:**

- 1 Прибыль будет уменьшена на 700 долларов. Обязательства будут увеличены на 700 долларов.
- 2 B

**ЭЛЕКТРИЧЕСТВО**

		\$		\$
	Наличные	14, 000	Начисление б/ф	500
	Начисление к/ф (2/3 x 900)	600	Отчет о прибылях и убытках	14, 100
		14,600		14,600

3  $3/12 \times \$1,000 = \$250$

4

		Дебет	Кредитная предоплата
	500 \$		
	Расходы		500 \$

5 Верно

**УЧЕТ БЕЗНАДЕЖНЫХ  
ДОЛГОВ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ**

В этой главе мы рассмотрим два типа корректировок, которые необходимо производиться в отношении продажи в кредит.

- Безвозвратные долги
- Резерв под дебиторскую задолженность

**СПИСОК ТЕМ**

- |   |                                      |
|---|--------------------------------------|
| 1 | Невозвратные долги                   |
| 2 | Резервы по дебиторской задолженности |

**УЧЕБНЫЙ ПЛАН**

**СПРАВКА**

- |           |
|-----------|
| D8(b)–(g) |
| D8(h)–(i) |

**Методическое пособие**

**D Запись операций и событий**

**8 Дебиторская и кредиторская задолженность**

(b) Определить выгоды и затраты, связанные с предоставлением кредитных услуг клиентам.

(c) Понять цель анализа просроченной дебиторской задолженности.

(d) Понять назначение кредитных лимитов.

(e) Подготовить бухгалтерские проводки для списания невозвратного долга.

(f) Зафиксируйте возврат невозвратного долга.

(g) Определите влияние невозвратных долгов на отчет о прибылях или убытках и отчет о финансовом положении.

(h) Подготовить бухгалтерские проводки для создания и корректировки резерва по дебиторской задолженности.

(i) Проиллюстрируйте, как включить движения в резерв по дебиторской задолженности в отчете о прибылях и убытках и как конечный остаток резерва должно отражаться в отчете о финансовом положении.

## Безвозвратные долги

**Безвозвратные долги** — это конкретные долги перед бизнесом, которые, по его мнению, никогда не будут выплачены.

Они списываются как расходы в отчете о прибылях и убытках.

### 1.1 Введение

#### 1.1 Введение

Очень немногие предприятия ожидают немедленной оплаты наличными, если только они не занимаются розничной торговлей на главной улице. Большинство предприятий покупают и продают друг другу на условиях кредита. Преимущество этого заключается в том, что предприятия могут продолжать торговлю без необходимости вносить наличные «авансом». Таким образом, бизнес будет предоставлять кредитные условия клиентам и получать кредитные условия от своих поставщиков. В идеале бизнес хочет получить деньги от своих клиентов как можно быстрее, но отсрочить оплату своим поставщикам как можно дольше.

Это может привести к проблемам.

Большинство предприятий стремятся контролировать такие проблемы с помощью кредитного контроля. Клиенту будет предоставлен кредитный лимит, который не может быть превышен (сравните лимит овердрафта или лимит кредитной карты). Если заказ приведет к тому, что счет клиента превысит кредитный лимит, он не будет выполнен до тех пор, пока не будет получен платеж для уменьшения непогашенного остатка клиента.

Еще одним инструментом кредитного контроля является анализ просроченной дебиторской задолженности. Анализ просроченной дебиторской задолженности представляет собой отчет обо всей дебиторской задолженности, проанализированной по клиентам и по срокам дебиторской задолженности, например, непогашенные остатки за 30 дней, 60 дней и 90+ дней. Если остаток не погашен в течение длительного периода времени, это может указывать на то, что клиент не может заплатить. У большинства кредитных контролеров есть система отсрочки платежа по давно просроченным счетам.

Клиенты могут не платить, возможно, из-за нечестности или потому, что они обанкротились и не могут платить. Клиенты в другой стране могут быть лишены возможности платить из-за неожиданного введения ограничений валютного контроля правительством их страны в течение кредитного периода. Таким образом, затраты на предоставление кредитных средств клиентам могут включать:

- Процентные расходы по овердрафту, если клиенты не платят своевременно
- Затраты на получение платежа
- Судебные расходы

По той или иной причине бизнес может решить отказаться от ожидания платежа и списать долг.

Безвозвратный (или «плохой») долг — это долг, выплата которого точно не ожидается. Безвозвратный долг может возникнуть, например, когда клиент обанкротился.

### 1.2 Списание безнадежной задолженности

Для начала давайте повторим записи бухгалтерской книги, когда покупателю совершается продажа в кредит.

ДЕБЕТ	Торговая дебиторская задолженность
КРЕДИТ	Продажа

Если все хорошо, через несколько недель клиент выплатит долг и получит наличные, и в этот момент двойная запись:

ДЕБЕТ	Денежный счет
КРЕДИТ	Торговая дебиторская задолженность

Но что произойдет, если вместо этого клиент обанкротится и не сможет заплатить? Помните, что в соответствии с Концептуальными основами актив — это ресурс, контролируемый организацией, от которого ожидается получение будущих экономических выгод. Если клиент не может заплатить, то не ожидается никаких экономических выгод от торговой дебиторской задолженности. Таким образом, торговая дебиторская задолженность больше не соответствует определению актива, и ее необходимо исключить из отчета о финансовом положении и отнести на расходы в отчете о прибылях и убытках. Бухгалтерские проводки для списания безнадежной задолженности:

ДЕБЕТ	Расходы по безнадежным долгам (отчет о прибылях и убытках)
КРЕДИТ	Торговая дебиторская задолженность (отчет о финансовом положении)

### ВОПРОС

Общая дебиторская задолженность Design Co на конец года составляет 25 000 долларов США. Анализ остатков дебиторской задолженности показывает, что один из ее клиентов, Mann Co, обанкротился. Mann Co задолжала Design Co 4000 долларов за проектные работы, выполненные в течение года. Сейчас этот долг считается безнадежным.

Необходимый

(а) Какой остаток торговой дебиторской задолженности должен быть показан в отчете о финансовом положении на конец года?

(б) Какие расходы по безнадежным долгам должны быть показаны в отчете о прибылях и убытках на конец года?

### ОТВЕТ

### ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ (SOFP)

	\$		\$
Остаток б/д	25 000	Расходы по безнадежным долгам	4 000
	-	Баланс с/d	21,000
	25 000		25 000
Остаток б/д	21 000		
Торговая дебиторская задолженность будет отражена в размере 21 000 долларов США в отчете о финансовом положении.			

### РАСХОД ПО БЕЗВЗЫСКИМ ДОЛГАМ (SPL)

	\$		\$
Торговая дебиторская задолженность	4 000	P/L счет	4 000
Расходы по безнадежной задолженности в отчете о прибылях и убытках составляют 4000 долларов			

### ВОПРОС

На 1 октября 20X5 г. общий объем непогашенных долгов предприятия составлял 8 600 долл. США. В течение года до 30 сентября 20X6 года имела место следующая сделка.

(а) Продажи в кредит составили 44 000 долларов.

б) платежи от различных клиентов (дебиторская задолженность) составили 49 000 долл. США.

(с) Два долга, на сумму 180 и 420 долларов США, были объявлены безнадежными, и клиенты больше не покупают товары у компании. Эти подлежат списанию.

*Необходимо*

Подготовьте счет бухгалтерской книги торговой дебиторской задолженности и счет расходов по безнадежным долгам за год.

**ОТВЕТ****ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ (SOFP)**

	\$		\$
Остаток на начало периода b/f	8 600	Денежные средства	49 000
Продажи	44 000	Безнадежная задолженность	180
		Безнадежные долги	420
		Конечный баланс c/d	3,000
	52, 600		52, 600
Начальный баланс б/д	3,000		

**РАСХОД ПО БЕЗВЗЫСКИМ ДОЛГАМ (SPL)**

	\$		\$
Дебиторская задолженность	180	P/L a/c	600
Дебиторская задолженность	420		
	600		600

В книге дебиторской задолженности лицевые счета клиентов, чья задолженность является безнадежной, будут сняты с учета.

**1.3 Невозвратные долги, списанные и впоследствии выплаченные**

Невозвратный долг, который был списан, иногда может быть неожиданно выплачен. Поскольку задолженность уже списана, ее больше нет в отчете о финансовом положении, и поэтому полученные денежные средства не могут быть зачтены против нее обычным способом. Вместо этого полученные денежные средства засчитываются в счет расходов по безнадежным долгам. Независимо от того, когда получен платеж, записи в бухгалтерской книге следует.

ДЕБЕТ  
КРЕДИТ

Денежный счет  
Расходы по невозвратным долгам

Например, отчет о прибылях и убытках компании Blacksmith's Forge за год до 31 декабря 20X5 года может быть подготовлен, как показано ниже, на основе следующей информации.

		\$
Инвентаризация на 1 января 20X5 г.		6,000
Закупки товаров		122,000
Запасы на 31 декабря 20X5 г.		8,000
Продажа за наличные		100,000
Продажа в кредит		70,000
<b>Списаны невозвратные долги</b>		9,000
<b>Долги, выплаченные в 20X5 году, которые ранее были списаны как безнадежные в 20X4 году</b>		2,000
Прочие расходы		31,800
Торговая дебиторская задолженность		24,000
<p><b>КУЗНЕЧНАЯ КУЗНИЦА</b>  <b>ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИ</b>  <b>31.12.20X5</b></p>		
	\$	\$
Доход		170,000
Начальный инвентарь	6,000	
Покупки	<u>122,000</u>	
	128,000	
За вычетом запасов на конец периода	<u>8,000</u>	
Себестоимость проданных товаров		<u>120,000</u>
Валовая прибыль		50,000
Затраты		
Расходы по безнадежным долгам (9 000 – 2 000)	7,000	
Прочие расходы	<u>31,800</u>	
Прибыль за год		<u>38</u>
		11
<p>ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (ВЫДЕРЖКА)</p>		
Торговая дебиторская задолженность (24 000 – 9 000)		15,000

## Резервы под дебиторскую задолженность

В дополнение к невозвратным долгам компания может сделать поправку на дебиторскую задолженность в качестве разумной меры предосторожности, чтобы учесть тот факт, что некоторые остатки дебиторской задолженности могут быть не взысканы.

Увеличение резерва под дебиторскую задолженность отражается как расход в отчете о прибылях и убытках.

Торговая дебиторская задолженность в отчете о финансовом положении

### 2.1 Сомнительные долги

**Безнадежная задолженность** – это конкретная задолженность, выплата по которой точно не ожидается. Однако могут быть некоторые долги, которые, по мнению бизнеса, могут быть не выплачены; они известны как сомнительные долги.

Сомнительный долг – это долг, который, возможно, является невозвратным.

Сомнительные долги могут возникнуть, например, при оспаривании счета-фактуры или когда клиент испытывает финансовые трудности.

В этой ситуации долг не списывается, так как нет уверенности в том, что долг является невозвратным. Но поскольку есть сомнения в том, что долг будет выплачен, в отношении сомнительного долга создается резерв по дебиторской задолженности.

Резерв под дебиторскую задолженность. Сумма обесценения дебиторской задолженности, которая уменьшает актив дебиторской задолженности до его возмещаемой стоимости в отчете о финансовом положении. Она зачитывается в счет торговой дебиторской задолженности, которая отражается в чистой сумме.

Резерв по дебиторской задолженности учитывает потенциальные невозвратные долги в качестве разумной меры предосторожности со стороны бизнеса. Таким образом, у бизнеса будет больше шансов избежать получения прибыли, которая впоследствии не материализуется из-за того, что некоторые конкретные долги оказываются невозвратными.

Иногда вы можете увидеть резерв по дебиторской задолженности, называемый резервом по безнадежным долгам. Этот термин неверен, поскольку он не является положением. Положение должно быть обязательством (см. главу 11), чего в данном случае нет.

### 2.2 Определение резерва под дебиторскую задолженность

Методы определения резерва под торговую дебиторскую задолженность подпадают под МСФО (IAS) 39/МСФО (IFRS) 9 как часть анализа торговой дебиторской задолженности на предмет обесценения и могут быть довольно сложными. К счастью, это выходит за рамки данной учебной программы. В этом документе резерв под дебиторскую задолженность, скорее всего, будет выражен просто в процентах от торговой дебиторской задолженности, например "резерв, эквивалентный 2% торговой дебиторской задолженности".

Резерв на остаток торговой дебиторской задолженности создается после списания любых невозвратных долгов.

### 2.3 Порядок учета в финансовой отчетности

Порядок учета резерва под обесценение дебиторской задолженности следующий.

(а) При первом создании резерва сумма этого первоначального резерва отражается как расход в отчете о прибылях и убытках за период, в котором создан резерв.

(b) Если резерв уже существует, но впоследствии увеличивается в размере, сумма увеличения резерва отражается как расход в отчете о прибылях и убытках за период, в котором был создан увеличенный резерв.

(с) Если резерв уже существует, но впоследствии уменьшается в размере, сумма уменьшения резерва зачисляется обратно в отчет о прибылях и убытках за период, в котором было произведено уменьшение резерва.

#### ЭКЗАМЕН

На экзамене весьма вероятно, что вам придется рассчитать увеличение или уменьшение резерва под дебиторскую задолженность и показать влияние этого на отчет о прибылях и убытках.

Отчет о финансовом положении, а также отчет о прибылях и убытках предприятия должны быть скорректированы для отражения резерва.

#### ВАЖНО

Стоимость торговой дебиторской задолженности в отчете о финансовом положении должна быть указана после вычета резерва под дебиторскую задолженность.

Это связано с тем, что чистая стоимость реализации всей дебиторской задолженности бизнеса оценивается как меньшая, чем их "стоимость продажи". В конце концов, это и есть причина для того, чтобы сделать надбавку в первую очередь. Чистая стоимость торговой дебиторской задолженности, подлежащая реализации, представляет собой общую стоимость дебиторской задолженности за вычетом резерва под обесценение дебиторской задолженности.

Например, компания имеет остаток торговой дебиторской задолженности в размере 50 000 долларов США, но требует создания резерва на дебиторскую задолженность, эквивалентного 5% от остатка. Следовательно, резерв по дебиторской задолженности составит 5% от 50 000 долларов США = 2500 долларов США. Это означает, что, хотя общая торговая дебиторская задолженность составляет 50 000 долларов, ожидается, что в конечном итоге выплата составит всего 47 500 долларов.

((а) В отчете о прибылях и убытках вновь созданный резерв в размере 2500 долларов США будет показан как расход.

(b) В отчете о финансовом положении торговая дебиторская задолженность будет показана как:

Торговая дебиторская задолженность  
в размере (50 000-2500)

\$  
47,500

## 2.4 Резерв под дебиторскую задолженность: бухгалтерские проводки главной книги

При первом создании резерва под дебиторскую задолженность вся сумма списывается в отчет о прибылях и убытках.

В последующие годы только изменение резерва под обесценение дебиторской задолженности списывается или кредитуется в составе расходов по безнадежным долгам в отчете о прибылях и убытках.

Когда предприятие впервые создает резерв по дебиторской задолженности, полная сумма резерва должна быть списана на счет невозвратных долгов следующим образом.

ДЕБЕТ Расходы по невозвратным долгам (отчет о прибылях и убытках)

КРЕДИТ резерв под дебиторскую задолженность (отчет о финансовом положении).

В последующие годы может потребоваться корректировка размера пособия. Процедура, которой необходимо следовать в этом случае, заключается в следующем.

(a) Рассчитать новую требуемую надбавку

((b) Сравните его с существующим остатком на счете резерва (т.е. с остатком б/ф за предыдущий отчетный период)

(c) Рассчитать требуемое увеличение или уменьшение.

(i) Если сейчас требуется более высокая надбавка:

ДЕБЕТ расходов по невозвратным долгам (отчет о прибылях и убытках)

КРЕДИТ резерв по дебиторской задолженности (отчет о финансовом положении) с суммой увеличения

(ii), если сейчас требуется меньший резерв, чем раньше

ДЕБЕТ Резерв под дебиторскую задолженность (отчет о финансовом положении)

КРЕДИТ Расходы по невозвратным долгам (отчет о прибылях и убытках) с величиной уменьшения

## 2.5 Пример: бухгалтерские проводки для резерва под дебиторскую задолженность

Общая сумма непогашенной дебиторской задолженности Алекса Галлибла по состоянию на 31 декабря 20X2 составляет 28 000 долларов США. Он подсчитал, что эквивалент 1% от этих остатков может не быть собран, и желает сделать соответствующую надбавку. До сих пор он вообще не делал никаких резервов на дебиторскую задолженность.

На 31 декабря 20X3 его торговая дебиторская задолженность составила 40 000 долларов. Просмотрев остатки, он подсчитал, что следует сделать надбавку, эквивалентную 5% от общего остатка.

Какие бухгалтерские проводки должен сделать Алекс Мак 31 декабря 20X2 и 31 декабря 20X3, и какие цифры по торговой дебиторской задолженности появятся в его отчетах о финансовом положении на эти даты?

Решение

*По состоянию на 31 декабря 20X2*

Требуемое пособие = 1% × 28,000 долларов США

= \$280

Алекс сделает следующие записи.

ДЕБЕТ Расходы по невозвратным долгам (отчет о прибылях и убытках)	\$280
КРЕДИТ Резерв по дебиторской задолженности (отчет о финансовом положении)	\$280

Дебиторская задолженность будет отображаться следующим образом в разделе оборотные активы.

	\$
Остатки в бухгалтерской книге дебиторской задолженности	28,000
За вычетом резерва под обесценение дебиторской задолженности	<u>(280)</u>
	<u>27,720</u>

По состоянию на 31 декабря 20X3

Следуя процедуре, описанной выше, Алекс произведет расчет следующим образом.

	\$
Требуемое пособие сейчас (5% × \$40,000)	2,000
Существующее пособие	<u>(280)</u>
• Требуется дополнительное пособие	1,720

Он сделает следующие записи.

ДЕБЕТ Расходы по невозвратным долгам в размере	\$1,720
КРЕДИТ Резерв по дебиторской задолженности в размере	\$1,720

Счет надбавок теперь будет выглядеть следующим образом.

**РЕЗЕРВ ПО ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ (SOFP)**

20X2		\$	20X2		\$
31 декабря	Баланс с/д	280	31 декабря	Расчетный счет	280
20X3			20X3		
31 декабря	Баланс с/д	2,000	1 января	Баланс б/д	280
			31 декабря	Расчетный счет	1,720
		2,000	20X4		2,000
			1 января	Баланс б/д	2,000

Торговая дебиторская задолженность будет оцениваться следующим образом.

	\$
Остатки в бухгалтерской книге дебиторской задолженности	40,000
За вычетом резерва под обесценение дебиторской задолженности	<u>2,000</u>
	<u>38,000</u>

На практике нет необходимости показывать общие остатки по дебиторской задолженности и резерв как отдельные статьи в отчете о финансовом положении. Обычно он показывает только чистую цифру (27,720 долларов в

20X2, \$38,000 в 20X3).

Теперь попробуйте сами ответить на следующие вопросы о резерве на дебиторскую задолженность.

**ВОПРОС:**

Corn Flake владеет магазином аэробных продуктов для здоровья в Данди и управляет им. Он начал торговать на 1 января 20X1, продажа здоровой пищи покупателям, большинство из которых пользуются кредитной линией, которую предлагает Corin. (Клиентам разрешается приобретать товары в кредит на сумму до \$200, но они должны ежемесячно погашать определенную часть своего непогашенного долга.)

Эта кредитная система порождает большое количество невозвратных долгов, и результаты Corn Flakes за первые три года своей деятельности таковы.

Год до 31 декабря 20X1	
Валовая прибыль	\$27 000
Списаны невозвратные долги на сумму	\$8,000
Задолженность клиентов по состоянию на 31 декабря 20X1	\$40,000
Резерв под дебиторскую задолженность 2½% от непогашенной дебиторской задолженности	2½% от непогашенной дебиторской задолженности
Прочие расходы	\$20 000
Год до 31 декабря 20X2	
Валовая прибыль	\$45 000
Списаны невозвратные долги в размере	\$10,000
Задолженность клиентов по состоянию на 31 декабря 20X2	\$50,000
Резерв под дебиторскую задолженность 2½% от непогашенной дебиторской задолженности	2½% от непогашенной дебиторской задолженности
Прочие расходы	\$28,750

Год до 31 декабря 20X3	
Валовая прибыль	\$60 000
Списаны невозвратные долги на сумму	\$11,000
Задолженность клиентов по состоянию на 31 декабря 20X3	\$30,000
Резерв под дебиторскую задолженность 3% от непогашенной дебиторской задолженности	3% от непогашенной дебиторской задолженности
Прочие расходы	\$32 850

Необходимо

За каждый из этих трех лет подготовьте отчет о прибылях и убытках предприятия и укажите стоимость торговой дебиторской задолженности, отраженной в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря.

**ОТВЕТ**  
**МАГАЗИН АЭРОБНЫХ ПРОДУКТОВ ДЛЯ ЗДОРОВЬЯ**  
**ОТЧЕТЫ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА ГОДЫ, ЗАКОНЧИВШИЕСЯ 31**  
**ДЕКАБРЯ**

		20X1		20X2		20X3
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Валовая прибыль		27,000		45,000		60,000
Расходы:						
Списанные безвозвратные долги	8,000		10,000		11,000	
Увеличение/уменьшение резерва под дебиторскую задолженность*	1,000		250		(350)	
Прочие расходы	20,000		28,750		32,850	
		29,000		39,000		43,500
Прибыль/(убыток) за год		(2,000)		6,000		16,500

\* На 1 января 20X1 года, когда Corin начала торговать, резерв по дебиторской задолженности был равен нулю. По состоянию на 31 декабря 20X1 требуемая надбавка составляла 2½% от 40 000 долларов = 1000 долларов. Таким образом, увеличение пособия составляет 1000 долларов. По состоянию на 31 декабря 20X2 требуемая надбавка была эквивалентна 2½% от 50 000 долларов США = 1250 долларов США.

Таким образом, пособие 20X1 должно быть увеличено на 250 долларов. По состоянию на 31 декабря 20X3 требуемая надбавка эквивалентна 3% × 30 000 долларов США = 900 долларов США. Таким образом, пособие 20X2 уменьшается на 350 долларов.

**СТОИМОСТЬ ТОРГОВОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ**

	Как в 31.12.20X1	Как в 31.12.20X2	Как в 31.12.20X3
	\$	\$	\$
Общая стоимость дебиторской задолженности	40,000	50,000	30,000
За вычетом резерва под обесценение дебиторской задолженности	1,000	1,250	900

Стоимость отчета о финансовом положении	39,000	48,750	29,100

### ВОПРОС

Гораций Гудман опасается, что его бизнес пострадает от увеличения просроченной дебиторской задолженности в будущем, и поэтому ему необходимо создать резерв по дебиторской задолженности, эквивалентный 2% от непогашенной торговой дебиторской задолженности на отчетную дату с 28 февраля 20X6. 28 февраля 20X8 Гораций определяет, что резерв был завышен, и пересчитывает его, чтобы он был эквивалентен 1% непогашенной торговой дебиторской задолженности. Остатки непогашенной дебиторской задолженности на различные отчетные даты представлены следующим образом.

	\$
28.2.20X6	15,200
28.2.20X7	17,100
28.2.20X8	21,400

Необходимо

Покажите выдержки из следующих счетов главной книги за каждый из трех вышеуказанных лет.

- (a) Торговая дебиторская задолженность
- (b) Резерв под дебиторскую задолженность
- (c) Отчет о прибылях и убытках

Покажите, как дебиторская задолженность будет отображаться в отчете о финансовом положении в конце каждого.

### ОТВЕТ

Записи за три года обозначены (a), (b) и (c) в каждом счете.

#### ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ (ВЫПИСКА)

	\$
(a) 28.2.20X6 Остаток	15 200
(b) 28.2.20X7 Остаток	17 100
(c) 28.2.20X8 Остаток	21 400

#### РЕЗЕРВ ПОД ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

			\$			\$
(a)	28.2.20X6	Баланс с/д (2% от 15, 200)	304	28.2.20X6	счет прибылей и убытков	304
(b)	28.2.20X7	Баланс с/д (2% от 17,100)	<u>304</u> 342	1.3.20X6	Баланс б/д	<u>304</u> 304
				28.2.20X7	Счет прибылей и убытков	38

					(примечание (1))	
с)	28.2.20X8	Счет прибылей и убытков (примечание (2))	<u>342</u> 128	1.3.20X6	Баланс б/д	<u>342</u> 342
	28.2.20X8	Баланс с/d (1% от 21,400)	<u>214</u>			-
			<u>342</u>			
				1.3.20X8	Баланс б/д	<u>342</u> 214

### ПРИБЫЛЬ ИЛИ УБЫТОК (ВЫДЕРЖКА)

		\$			\$
28.2.20X6	Резерв под дебиторскую задолженность	304			
28.2.20X7	Резерв под дебиторскую задолженность	38			
28.2.20X8			28.2.20X8	Резерв под дебиторскую задолженность	128

#### Примечания

- 1 Увеличение пособия составляет (342 – 304 доллара США) = \$382
2. Уменьшение надбавки составляет (342 – 214) долларов США = \$128
3. Мы рассчитываем чистую дебиторскую задолженность для включения в отчет о финансовом положении как следует:

	20x6	20x7	20x8
	\$	\$	\$
Текущие активы			
Торговая дебиторская задолженность	15 200	17 100	21 400
За вычетом резерва под дебиторскую задолженность	304	342	214
	14, 896	16, 758	21,186

#### 2.6 Пример: безнадежная задолженность и резерв под дебиторскую задолженность вместе взятые

Рассмотрим следующий пример.

Дебиторская задолженность Фатимы на 31 мая 20X7 года составила 723 800 долларов. Остаток по счету резерва под дебиторскую задолженность на 1 июня 20X6 года составлял 15 250 долларов США. Фатиме необходимо

скорректировать резерв под дебиторскую задолженность, чтобы он был эквивалентен 1,5% дебиторской задолженности на 31 мая 20X7 года.

14 мая 20X7 года Фатима получила 540 долларов США в качестве окончательного расчета суммы, списанной в течение года, закончившегося 31 мая 20X6 года.

Необходимо

Какую общую сумму следует признать в отношении дебиторской задолженности в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 мая 20X7 года?

**Решение**

Во-первых, обратите внимание на формулировку требования «признать дебиторскую задолженность в отчете о прибылях и убытках». Это означает общее начисление (или возмещение) безнадежных долгов и резерв на дебиторскую задолженность в отчет о прибылях и убытках.

Во-вторых, рассмотреть резерв на дебиторскую задолженность.

	\$
Необходимый резерв на закрытие ( $723\,800 \times 1,5\%$ )	10 857
Вступительное пособие	(15 250)
Необходимое сокращение резерва	(4 393)

Помните, что уменьшение резерва под дебиторскую задолженность является кредитом в отчете о прибылях и убытках.

В-третьих, полученная сумма в размере 540 долл. США уже была списана в прошлом году и теперь должна быть зачислена в счет безнадежных долгов.

Следовательно, общий кредит в отчете о прибылях и убытках =  $540 + 4\,393 = \$4,933$ .

## ЭКЗАМЕН

Вполне вероятно, что на экзамене вы получите подобный вопрос. Убедитесь, что вы понимаете решение.

Экспертная группа FFA/FA написала техническую статью под названием «Торговая дебиторская задолженность», последний раз обновленную в марте 2017 года. Эта статья поможет вам понять весь процесс продаж в кредит, начиная с первоначальной записи продажи в кредит до признания резерва под

## 2.7 Вопрос для проверки вашего обучения

Теперь вы должны попытаться использовать то, что вы узнали, для решения следующего упражнения, которое включает в себя подготовку отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении.

### ВОПРОС

Финансовые дела Newbegin Tools до начала торгов были следующими.

### NEWBEGIN ИНСТРУМЕНТЫ

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ НА 1 АВГУСТА 20X5 ГОДА

	\$	\$
Ресурсы		
Внеоборотные активы		
Автомобиль	2,000	
Торговое оборудование	3,000	
		5,000
Текущие активы		
Запасы	12,000	
Наличные	1,000	
		13,000
		18,000
Капитал и обязательства		
Беспристрастность		12,000
Банковский овердрафт	2,000	
Кредиторская задолженность	4,000	
		6,000
Итого собственный капитал и обязательства		18,000

По истечении шести месяцев бизнес совершил следующие сделки.

(a) Товары были приобретены в кредит на сумму \$10,000.

(b) Запасы на конец периода оценивались в \$5,450.

(c) продажи за наличный расчет и продажи в кредит вместе составили 27 250 долл. США.

(d) непогашенная торговая дебиторская задолженность на 31 января 20X6 г. составила 3 250 долл. США из из которых 250 долларов должны были быть списаны.

(e) Резерв на дебиторскую задолженность должен быть сделан в размере 2% от оставшейся непогашенной дебиторская задолженность.

(f) Денежные выплаты были произведены в отношении следующих расходов.

(i)	Канцелярские товары, почтовые расходы и упаковка	500
(ii)	Плата за телефонную связь	200
(iii)	Электричество	600
(iv)	Уборка и прохладительные напитки	150
(v)	Поставщики	8,000

(g) Снятие денежных средств владельцем, Альфом Ньюбегинном, составило 6000 долларов.

(h) непогашенный остаток овердрафта по состоянию на 1 августа 20X5 года был погашен. Проценты и банковские сборы за овердрафт составили 40 долларов.

Альф Ньюбегин знал остаток наличности на 31 января 20X6 года, но он хотел знать, получил ли бизнес прибыль за шесть месяцев, в течение которых он торговал, и поэтому он спросил своего друга Harry Oldhand, если бы он мог

сказать ему.

Необходимо

Подготовьте отчет о прибылях и убытках Newbegin Tools за шесть месяцев до 31 января 20X6 года и отчет о финансовом положении на эту дату.

## ОТВЕТ

### НОВЫЕ НАЧАЛЬНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ

### ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА ШЕСТЬ МЕСЯЦЕВ, ЗАКОНЧИВШИХСЯ 31 ЯНВАРЯ 20X6

	\$	\$
Выручка		27,250
Начальные запасы	12,000	
Покупки	10,000	
	22,000	
За вычетом запасов на конец года	5,450	
Стоимость проданных товаров		16,550
Валовая прибыль		10,700
Электричество	600	
Канцелярские принадлежности, почтовые расходы и упаковка	500	
Списано безвозвратных долгов	250	
Резерв по дебиторской задолженности*	60	
Телефонные сборы	200	
Уборка и прохладительные напитки	150	
Проценты и банковские сборы	40	
Прибыль за период 8 900		1,800
* 2% от 3000 долларов = \$60.		8,900

Подготовка отчета о финансовом положении является более сложной, поскольку мы должны рассчитать стоимость торговой кредиторской задолженности и наличных денег на руках.

(а) Торговая кредиторская задолженность по состоянию на 31 января 20X6

Сумма задолженности по торговым счетам представляет собой сумму задолженности на начало периода плюс стоимость покупок в течение периода за вычетом уже произведенных платежей за покупки. Если вы хорошенько подумаете об этом, то, возможно, увидите, что этот расчет логичен. То, что все еще причитается, - это общая сумма понесенных расходов за вычетом уже произведенных платежей.

	\$
Кредиторская задолженность по состоянию на 1 августа 20X5	4,000
Добавьте покупки в течение периода	10,000
	14,000
За вычетом платежей на счета поставщиков в течение периода	(8,000)
	6,000

**(b) Наличные деньги в банке и в кассе по состоянию на 31 января 20X6**

Вам необходимо идентифицировать полученные денежные платежи и произведенные платежи наличными.

(i)	Денежные средства, полученные от продаж	\$
	Общий объем продаж за период	27, 250
	Добавить торговую дебиторскую задолженность по состоянию на 1 августа 20X5	<u>0</u> 27, 250
	За вычетом неоплаченных долгов по состоянию на 31 января 20X6	3,250
	Получено наличными	24, 000

(ii)	Выплаченные наличные	\$
	Торговая кредиторская задолженность	8,000
	Канцелярские принадлежности, почтовые расходы и упаковка	500
	Телефонные сборы	200
	Электричество	600
	Уборка и прохладительные напитки	150
	Банковские сборы и проценты	40
	Погашен банковский овердрафт в размере	2,000
	Рисунки владельца	6,000
		17,490

**Записка.** Легко забыть некоторые из этих платежей, особенно рисунки.

(iii)	Выплаченные наличные	\$
	Наличные на руках по состоянию на 1 августа 20X5	1,000
	Денежные средства, полученные в течение периода	24,000
		25,000
	Денежные средства, выплаченные за период	(17 490)
	Наличные в банке и на руках по состоянию на 31 января 20X6	7,510

((c) При списании невозвратных долгов стоимость непогашенной дебиторской задолженности должна быть уменьшена на списанную сумму. Это связано с тем, что клиенты больше не должны платить, и было бы неверно указывать их в отчете о финансовом положении как текущие активы бизнеса, по которым ожидается выплата наличными в течение одного года. Дебиторская задолженность будет оценена в 3250 долларов США за вычетом невозвратного долга в 250 долларов США за вычетом резерва под дебиторскую задолженность в 60 долларов США, то есть в 2940 долларов США.

**НОВЫЕ НАЧАЛЬНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ**  
**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31**  
**ЯНВАРЯ 20X6**

Активы	\$	\$
Внеоборотные активы		
Автотранспортные средства	2,000	
Магазин фурнитуры	3,000	
		5,000
Текущие активы		
Инвентарь	5,450	
Торговая дебиторская задолженность	2,940	
Денежные средства	7,510	
		<u>15,900</u>
		20,900
Собственный капитал и обязательства		
Справедливость		
Капитал по состоянию на 1 августа 20X5	12,000	
Прибыль за период	8,900	
Меньше рисунков	(6000)	
Капитал по состоянию на 31 января 20X6		14 900
Текущие обязательства		
Торговая кредиторская задолженность		6000
Общий капитал и обязательства		20,900

Банковский овердрафт теперь погашен и поэтому не отображается.

## ОБЗОР ГЛАВЫ

Невозвратные долги - это конкретные долги перед бизнесом, которые, по его мнению, никогда не будут выплачены.

Они списываются как расходы в отчете о прибылях и убытках.

✓ В дополнение к невозвратным долгам предприятие может создать резерв на дебиторскую задолженность в качестве разумной меры предосторожности, чтобы учесть тот факт, что некоторые остатки дебиторской задолженности могут быть не подлежащими взысканию.

✓ Увеличение резерва под дебиторскую задолженность отражается как расход в отчете о прибылях и убытках.

✓ Торговая дебиторская задолженность в отчете о финансовом положении отражается за вычетом резерва под обесценение дебиторской задолженности.

✓ При первом создании резерва под дебиторскую

1 В какой из следующих ситуаций возникает невозвратный долг?

A Клиент оплачивает часть счета.

B Оспаривается счет-фактура.

C Клиент становится банкротом.

D Счет-фактура еще не подлежит оплате.

2 Невозвратные долги составляют 5000 долларов. Торговая дебиторская задолженность на конец года составляет 120 000 долларов США. Если требуется создание резерва под дебиторскую задолженность, эквивалентного 5% от торговой дебиторской задолженности, какова запись по невозвратным долгам и резерву под дебиторскую задолженность в отчете о прибылях и убытках?

A \$5,000

B \$11,000

C \$6,000

D \$10,750

3 Требуется резерв под дебиторскую задолженность, эквивалентный 2% от торговой дебиторской задолженности. Торговая дебиторская задолженность на конец периода составляет 200 000 долларов США, а допустимая сумма для дебиторской задолженности, перенесенной с предыдущего периода, составляет 2000 долларов США. Какое движение требуется в этом году?

4 Заполните пробел.

Если резерв под дебиторскую задолженность увеличивается, расходы в отчете о прибылях и убытках составляют .....

5 Что такое двойная запись для записи списания безвозвратного долга?

	Дебет	Кредит
Расходы по невозвратным долгам		
Торговая дебиторская задолженность		
Резерв по дебиторской задолженности		

1 С Клиент становится банкротом

2 Б  $\$5,000 + (5\% \times 120,000) = \$11,000$

3 2% от 200 000 долларов = 4000 долларов. Поэтому допустимую сумму необходимо увеличить на \$22,000.

4 Если резерв под дебиторскую задолженность увеличивается, расходы в отчете о прибылях и убытках **увеличиваются**.

	Дебет	Кредит
Расходы по невозвратным долгам	X	
Торговая дебиторская задолженность		X
Резерв по дебиторской задолженности		

На остаток резерва под дебиторскую задолженность это не влияет.

## ГЛАВА

# 10

### СОСТАВЛЕНИЕ ПРОБНОГО БАЛАНСА

#### Контрольные счета

До сих пор в этом интерактивном тексте мы предполагали, что ведение бухгалтерского учета и двойная запись (и последующая подготовка финансовой отчетности) осуществлялись предприятием без каких-либо ошибки. Это вряд ли имеет место в реальной жизни: даже бухгалтер очень маленького предприятия, почти не имеющего бухгалтерского учета, записи, которые нужно сделать, будут подвержены человеческим ошибкам. Если дебет записан как 123 доллара, а соответствующий кредит как 321 доллар, то книги бизнес немедленно выходит из равновесия на 198 долларов. После того, как ошибка обнаружена, ее необходимо исправить.

В этой главе и в следующих двух главах мы объясним, как ошибки могут быть обнаружены, какие ошибки могут существовать, и как опубликовать исправления корректировки для получения окончательных счетов.

#### СПИСОК ТЕМ

1. 1 Что такое контрольные счета?
  2. 2 скидки
  3. 3 Работа контрольных счетов
  4. 4 Назначение контрольных счетов
- D Запись транзакций и событий
- 1 Продажи и покупки
  5. (e) Учет разрешенных скидок.С
  6. (f) Учет полученных скидок.С
- 8 Дебиторская и кредиторская задолженность
- 10.(j) Учет контраст между торговой дебиторской и кредиторской задолженностью.С

11.(k) Подготовить, согласовать и понять цель поставщикаСзаявления.

Е Подготовка пробного баланса

### 3 Контрольные счета и сверки

1. (a) Понять назначение контрольных счетов для счетовКдебиторская и кредиторская задолженность.
2. (b) Понять, как контрольные счета связаны с двойной записьюКсистема.
3. (c) Подготовить бухгалтерские контрольные счета на основе предоставленной информации.С
4. (d) Выполнение сверки контрольных счетов для счетовСдебиторская и кредиторская задолженность.
5. (e) Идентифицируйте ошибки, которые будут выявлены при выполненииКконтроль сверки счетов. (f) Выявление и исправление ошибок в контрольных счетах и бухгалтерской книгеСучетные записи.

#### Что такое контрольные счета?

Аконтрольный счетведет общий учет ряда отдельных элементов. Этобезличныйсчет, который является частью системы двойной записи

Аконтрольный счетэто учетная запись в номинальной книге, в которой ведется учет общей стоимости ряда подобных, но отдельных предметов. Контрольные счета используются в основном для учета торговой дебиторской и кредиторской задолженности.

1. а) Аконтрольный счет дебиторской задолженностипредставляет собой учетную запись, в которой хранятся записи операций, включающих всю дебиторскую задолженность в целом. Баланс на контрольном счете дебиторской задолженности в любое время будет представлять собой общую сумму, причитающуюся бизнесу в это время от его дебиторской задолженности.
2. (б) Аконтрольный счет кредиторской задолженностипредставляет собой счет, на котором хранятся записи операций, включающих всю кредиторскую задолженность в целом. Баланс на этом счете в любое время будет представлять собой общую сумму, причитающуюся бизнесу на тот момент своей кредиторской задолженности.
3. Хотя контрольные счета используются в основном для учета дебиторской и кредиторской задолженности, они также могут вестись для других статей, таких как запасы, заработная плата и денежные средства. Однако первая важная идея, о которой следует помнить, заключается в том, что контрольный счет — это счет, в котором ведется общий учет коллективной статьи (например, дебиторской задолженности), которая в действительности состоит из множества отдельных статей (например, отдельных торговых дебиторских задолженностей).
4. Контрольный счет — это (обезличенный) счет бухгалтерской книги, который появится в номинальной бухгалтерской книге.

#### 1.1 Контрольные счета и личные кабинеты

Личные счета отдельных клиентов бизнеса хранятся в книге дебиторской задолженности, и сумма, причитающаяся по каждой дебиторской задолженности, будет балансом на личном счете дебиторской задолженности. Сумма всей дебиторской задолженности вместе (т. е. всей торговой дебиторской задолженности) будет балансом на контрольном счете дебиторской задолженности.

В любое время остаток на контрольном счете дебиторской задолженности должен быть равен сумме отдельных остатков на лицевых счетах в книге учета дебиторской задолженности.

Например, у предприятия есть три дебиторских задолженности: А Arnold должен 80 долларов, В Bagshaw должен 310 долларов, а С Cloning должен 200 долларов. Дебетовые остатки по различным счетам будут:

Книга учета дебиторской задолженности (лицевые счета)

\$A	Arnold	80	B	Bagshaw	310	C	Клонирование	200	590
-----	--------	----	---	---------	-----	---	--------------	-----	-----

Бухгалтерская книга: контрольный счет дебиторской задолженности 590. Здесь произошло следующее: сначала в журнал учета продаж были внесены три записи: 80, 310 и 200 долларов. Они также были зарегистрированы на трех личных счетах Арнольда, Бэгшоу и Клонинга в книге учета дебиторской задолженности, но помните, что это не является частью системы двойной записи. общее 590 долл. проводится из книги учета продаж по дебету на счет дебиторской (контрольной) задолженности и кредиту продаж. Если вы сложите все цифры дебета на личных счетах, они также составят 590 долларов, как показано выше.

## Скидки

Скидки можно определить следующим образом.

- .Аторговая скидкаэто снижение преЙскурантной цены товара, предоставленное оптовиком или производителем розничному продавцу. Это часто дается в обмен на оптовые заказы на покупку.
- .Аналичный (или расчетный) дисконтпредставляет собой уменьшение суммы, подлежащей уплате в обмен на оплату наличными или в течение согласованного периода
- Прежде чем рассматривать контрольные счета дебиторской и кредиторской задолженности, нам необходимо рассмотреть порядок учета скидок.
- порядок учета скидок.

### 2.1 Виды скидок

Скидка – это снижение цены товара ниже суммы, по которой эти товары обычно продаются другим покупателям. Существует два вида скидки.

- .Торговляскидка

- .Наличный расчетскидкаАторговая скидкапредставляет собой уменьшение стоимости товаров в связи с характером торговой операции. Обычно это происходит при покупке товаров оптом.

### 2.1.1 Примеры торговых скидок

1. (а) Покупателю предлагается цена в размере 1 доллара США за единицу определенного товара, но более низкая цена в размере 95 центов за единицу, если товар покупается в количестве 100 единиц или более за раз.
2. (б) Важный клиент или постоянный клиент предлагает скидку на все товары, которые покупает клиент, независимо от размера каждого отдельного заказа, потому что общий объем покупок клиента с течением времени очень велик.

Скидка за наличные(илирасчетная скидка) представляет собой уменьшение суммы, подлежащей уплате поставщику, в обмен на немедленную оплату наличными или на оплату в течение согласованного периода.

Например, поставщик берет за товар 1000 долларов, но предлагает скидку в размере 5%, если товар оплачивается сразу наличными. В качестве альтернативы поставщик взимает с кредитного клиента 2000 долларов за приобретенные товары, но предлагает скидку в размере 10% при оплате в течение нескольких дней с даты выставления счета.

## 2.2

### Учет

### скидок

Получены торговые скидкивычитаются из стоимости покупки. Полученные скидки наличными/расчетными средствами включаются в состав прочих доходов периода. Разрешены торговые скидкивычитаются из валовой продажной цены, а затем клиенту выставляется счет на чистую сумму. Если ожидается, что клиент возьметдопускается скидка наличными/расчетным путем, скидка вычитается из суммы счета при регистрации выручки от продажи. Если клиент впоследствии не воспользуется скидкой, скидка будет отражена как выручка. Если покупатель не должен воспользоваться скидкой, полная сумма счета-фактуры признается выручкой при регистрации продажи. Если клиент впоследствии воспользуется скидкой, выручка будет уменьшена на эту скидку. В этом разделе налог с продаж игнорируется, поскольку взаимодействие скидок и налога с продаж не будет проверяться на вашем экзамене.

### 2.2.1

### Торговые

### скидки

Торговая скидка – это уменьшение суммы денег, требуемой от покупателя.

1. (а) Если предприятие получает торговую скидку на товары, приобретенные у поставщика, сумма денег, требуемая от предприятия поставщиком, будет за вычетом скидки (т. е. это будет обычная стоимость продажи за вычетом скидки).
2. (б) Точно так же, если торговая скидка предоставляется бизнесом на товары, проданные покупателю, сумма денег, требуемая бизнесом, будет после вычета скидки.

Таким образом, торговые скидки должны учитываться следующим образом. (а)Получены торговые скидкидолжны быть вычтены из валовой

стоимости покупки. Другими словами, стоимость покупок в торговом счете будет указана по валовой стоимости за вычетом скидки (т.е. по сумме, выставленной в счете-фактуре).

Например, компания А покупает запасы в кредит у поставщика Б по валовой стоимости 100 долларов США и получает от поставщика торговую скидку в размере 5%. Двойная запись для покупки выглядит следующим образом:

ДЕБЕТ Запасы \$95 КРЕДИТ Торговая кредиторская задолженность \$95

(б) Разрешены торговые скидки должны быть вычтены из валовой цены продажи, так что продажи за период будут отражены в торговом счете по их фактурной стоимости.

Например, компания В продает товарно-материальные запасы в кредит покупателю А по валовой продажной цене 100 долларов США и предлагает покупателю торговую скидку в размере 10%. Двойная запись о продаже выглядит следующим образом:

ДЕБЕТ Торговая дебиторская задолженность \$90 КРЕДИТ Доход \$90

## 2.2.2 Полученные скидки наличными/расчетными средствами

Когда предприятию предоставляется возможность воспользоваться скидкой при оплате наличными или расчетной скидкой за своевременную оплату, решение о том, воспользоваться ли скидкой, является вопросом финансовой политики, а не торговой политики.

Например, А покупает товары у В при том понимании, что А будет предоставлен период кредита, прежде чем ему придется платить за товары. Условия сделки следующие.

1. (a) Дата продажи: 1 июля 20X6 г.
2. (b) Разрешенный период кредита: 30 дней
3. c) Цена товара по счету-фактуре: 2000 долл. США.
4. (d) Предлагаемая скидка за расчет: скидка 4% за своевременную оплату

У А есть следующие варианты.

1. (a) Удерживать свои деньги в течение 30 дней, а затем заплатить полные 2000 долларов США.
2. (b) Платить 2000 долларов за вычетом 4%, т. е. 1920 долларов сейчас.

Это финансовое решение о том, имеет ли смысл для А сэкономить 80 долларов, погасив свои долги раньше, или же он может использовать свои наличные с большей пользой в течение 30 дней и выплатить долг в самый поздний приемлемый момент. скидка, он заплатит 1920 долларов вместо суммы, указанной в счете-фактуре 2000 долларов. Полученная скидка при расчете (80 долл. США) будет отражена в книгах А следующим образом.

1. (a) В счете покупок стоимость покупок будет указана в счете-фактуре (или «полной цене») в размере 2000 долларов США. Когда счет-фактура на 2000 долларов будет получен А, он будет зарегистрирован в бухгалтерских книгах А по этой цене, и последующее решение о принятии расчетной скидки игнорируется.
2. (b) В отчете о прибылях и убытках полученная расчетная скидка вычитается из себестоимости продаж.
3. Если выяснится, что клиентневоспользоваться скидкой при оплате, тогда сумма скидки впоследствии признается в качестве выручки.
4. И наоборот, если покупатель не воспользуется скидкой, полная сумма счета без скидки признается выручкой при регистрации продажи.
5. Если выяснится, что клиентделаетвоспользоваться скидкой при оплате, после чего выручка впоследствии уменьшается на сумму скидки.
6. В экзаменационном вопросе вам скажут, ожидает ли компания, что клиент воспользуется скидкой.
7. Мы объясним, почему описанное выше лечение необходимо после следующего примера.
8. 2.2.3.1 Пример: Разрешены расчетные скидки 1
9. Chippies продает товары Table Tops по цене 7600 долларов, включая доставку. Для Table Tops допускается кредит в течение 60 дней до оплаты, но также предлагается скидка в размере 5% при оплате в течение 10 дней с даты выставления счета. Chippies выставляет следующий счет компании Table Tops.

### 2.2.3.3 МСФО (IFRS) 15

Мы рассмотрим МСФО (IFRS) 15 в более широком смысле в главе 20, но причина учета дисконтов по денежным средствам/расчетам, описанная выше, заключается в том, чтобы соответствовать МСФО (IFRS) 15 следующим образом:

Скидка при оплате наличными или при расчете является переменным элементом возмещения (платежа), которое бизнес получит за продажу. МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы бизнес оценил сумму «переменного возмещения», которую он ожидает получить, и включил ее в цену сделки» (сумма, которую предполагается получить за продажу). (пункты 50–59) Таким образом, если компания ожидает, что скидка будет принята, то переменное возмещение, т. е. сумма скидки, не должна быть включена в цену сделки. Таким образом, выручка от продажи признается за вычетом скидки. И наоборот, если бизнес не ожидает, что скидка будет принята, сумма скидки должна быть включена в цену сделки, и, следовательно, вся недисконтированная сумма признается в качестве выручки.

Если ожидается, что клиент воспользуется разрешенной скидкой за наличный (или расчетный) расчет, скидка вычитается из полной суммы продажи, указанной в счете-фактуре, при признании выручки от продажи. Если покупатель впоследствии не воспользуется скидкой, она отражается в выручке.

И наоборот, если покупатель не собирается пользоваться разрешенной скидкой при оплате наличными (или при расчете), полная сумма продаж, указанная в

счете-фактуре, признается в качестве выручки от продажи. Если покупатель впоследствии воспользуется скидкой, выручка уменьшится на сумму скидки.

## 2.3 Заявления поставщиков

Поставщик обычно отправляет ежемесячный отчет с указанием выставленных счетов, кредит-нот, полученных платежей и предоставленных скидок. Это жизненно важно, что эти выписки сопоставляются с лицевым счетом поставщика в книге кредиторской задолженности. Любые несоответствия должны быть выявлены и все ошибки исправлены.

3.1 Пример: учет дебиторской задолженности  
Возможно, вы все еще не уверены, зачем нам вообще нужны контрольные учетные записи. Прежде чем обратиться к этому вопросу, будет полезно прежде всего рассмотреть, как учитываются операции с дебиторской задолженностью на наглядном примере. Номера ссылок показаны в счетах, чтобы проиллюстрировать необходимые перекрестные ссылки, и в примере:

1. (a) Ссылочные номера, начинающиеся с SDB, относятся к странице в журнале учета продаж.
2. (b) Ссылочные номера, начинающиеся с RL, относятся к конкретному счету в книге учета дебиторской задолженности.
3. (c) Ссылочные номера, начинающиеся с NL, относятся к конкретному счету в номинальной книге.
4. (d) Ссылочные номера, начинающиеся с CB, относятся к странице в кассовой книге.

На 1 июля 20X2 года Outer Business Company (OBC) не имела торговой дебиторской задолженности. В течение июля произошли следующие операции, затрагивающие продажи в кредит и клиентов. OBC предлагает своим клиентам скидку в размере 10% при оплате в течение семи дней.

1. (a) 3 июля: выставлен счет А Arnold за продажу в кредит скобяных изделий: 100 долларов. OBC ожидает, что клиент воспользуется скидкой при расчете.
2. (b) 11 июля: выставлен счет В Bagshaw за продажу в кредит электротоваров: 150 долларов. OBC ожидает, что клиент воспользуется скидкой при расчете.
3. (c) 15 июля: выставлен счет С Cloning за продажу в кредит аппаратных средств: 250 долл. США. OBC не ожидает, что клиент воспользуется скидкой при расчете.
4. (d) 10 июля: получил платеж от А Arnold в размере 90 долларов в счет погашения своего долга в полном объеме, воспользовавшись разрешенной скидкой в размере 10 долларов за оплату в течение семи дней.
5. (e) 20 июля: получил платеж в размере 150 долларов от Б. Бэгшоу, который не претендовал на скидку.
6. (f) 28 июля: получил платеж в размере 250 долларов от компании С Cloning, которая не воспользовалась скидкой.
7. Номера счетов следующие:
8. RL 4 Личный кабинет: А Арнольд Лицевой счет: В Bagshaw RL 9 Личный кабинет: С Клонирование RL 13 NL 6 Контроль дебиторской задолженности

Продажи: оборудование NL 21 Продажи: электрооборудование NL 22 NL  
1 Наличными в банке

### 3.2 Учет кредиторской задолженности

Если вы можете следовать вышеприведенному примеру, касающемуся контрольного счета дебиторской задолженности, у вас не должно возникнуть трудностей при работе с аналогичными примерами, относящимися к покупкам/кредиторской задолженности. При необходимости вернуться к ревизии записей, сделанных в книге покупок и книге учета кредиторской задолженности лицевых счетов.

### 3.3 Записи на контрольных счетах

Типичные записи в контрольных счетах перечислены ниже. Ссылка «Jnl» указывает на то, что транзакция сначала регистрируется в журнале перед проводкой на контрольный счет и другие указанные счета. Ссылки SRDB и PRDB относятся к журналам возвратов продаж и возвратов покупок соответственно.

Примечание. Входящие кредитовые остатки необычны для контрольного счета дебиторской задолженности. Они представляют клиентов, которым бизнес должен деньги, вероятно, в результате переплаты долгов или за авансовые платежи долгов, по которым еще не были отправлены счета.

## Цель контрольных счетов

Кассовые книги и ежедневники периодически подводятся итоги, и итоги заносятся на контрольные счета. В подходящие промежутки времени извлекаются и суммируются остатки на лицевых счетах. Эти итоги баланса должны совпадать с балансом на контрольном счете. Таким образом, ошибки могут быть обнаружены и исправлены.

### 4.1 Причины наличия контрольных счетов

Причины наличия контрольных счетов следующие. (a) Они обеспечивают проверить на точность записей по лицевым счетам в книге учета дебиторской и кредиторской задолженности. Очень легко ошибиться при размещении записей, потому что таких записей может быть сотни. Фигуры могут быть транспонированы. Некоторые записи могут быть вообще опущены, чтобы счет или платежная транзакция не отображались в личном кабинете должным образом. Сравнивая (i) и (ii) ниже, можно определить, что были допущены ошибки.

1. (i) Общий остаток на контрольном счете дебиторской задолженности с суммой отдельных остатков на лицевых счетах в книге учета дебиторской задолженности.
  2. (ii) Общий остаток на контрольном счете кредиторской задолженности с суммой отдельных остатков на личных счетах в книге учета кредиторской задолженности.
- 
2. (b) Контрольные счета также помогают врасположение ошибок, где проводки по контрольным счетам производятся ежедневно или

еженедельно, или даже ежемесячно. Если клерк не регистрирует счет-фактуру или платеж в личная учетная запись или совершает ошибку транспонирования, было бы сложнейшей задачей обнаружить ошибку или ошибки в конце года, скажем, учитывая количество транзакций. Используя контрольный счет, можно провести сравнение с отдельными остатками в книге дебиторской или кредиторской задолженности для каждую неделю или день месяца, и ошибка обнаруживается намного быстрее, чем если бы контрольных учетных записей не существовало.

3. (c) В случае разделения канцелярских (бухгалтерских) обязанностей контрольный счет обеспечивает внутренняя проверка. Лицо, вносящее записи в контрольные счета, будет действовать как чек для другого лица (лиц), чья работа заключается в внесении записей в счета бухгалтерской книги дебиторской и кредиторской задолженности.
4. (d) Для более оперативного предоставления общей суммы дебиторской и кредиторской задолженности для составления пробного баланса или отчета о финансовом положении. Единый баланс на контрольном счете, очевидно, извлекается проще и быстрее чем многие отдельные остатки в книге дебиторской или кредиторской задолженности. Это также означает, что количество счетов в системе бухгалтерского учета с двойной записью может быть уменьшено до управляемого размера, поскольку личные счета являются только меморандумными счетами.

Однако, особенно в компьютеризированных системах, может оказаться целесообразным использовать регистры дебиторской и кредиторской задолженности без необходимости ведения отдельных контрольных счетов. В такой системе отчеты книги дебиторской или кредиторской задолженности, созданные компьютером, представляют собой список отдельных балансов, а также предоставляют общий баланс, который представляет баланс контрольного счета.

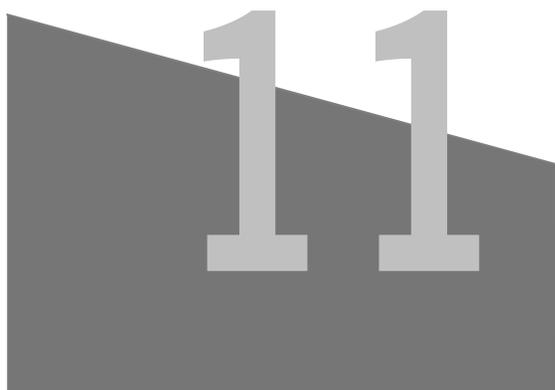
#### 4.2 Балансировка и согласование контрольных счетов с книгами учета дебиторской и кредиторской задолженности

Контрольные счета должны быть сбалансированный регулярно (не реже одного раза в месяц) и остаток на счете, согласованный с суммой остатков отдельных дебиторов или поставщиков, извлеченных из книг учета дебиторской или кредиторской задолженности соответственно. Одним из печальных фактов в жизни бухгалтера является то, что чаще всего сальдо на контрольном счете не совпадает с суммой извлеченных сальдо по одной или нескольким из следующих причин.

- а) Анневерная сумма может быть опубликована на контрольный счет из-за ошибки общей суммы в книге первоначальной записи (т. е. неправильное суммирование общей стоимости счетов-фактур или платежей). После этого номинальные проводки по дебету и кредиту бухгалтерской книги будут сбалансированы, но баланс контрольного счета не будет соответствовать сумме отдельных остатков, извлеченных из (меморандумной) книги дебиторской

задолженности или книги кредиторской задолженности. А запись в журнале. Затем в номинальном регистре необходимо внести коррективы в контрольный счет и соответствующий счет продаж или счет расходов.

2. (b) Ошибка транспонирования может иметь место при проводке баланса лица из книги первичных записей в бухгалтерскую книгу меморандумов, например, продажа компании C Cloning в размере 250 долларов США может быть отражена на счете как 520 долларов США. Это означает, что сумма сальдо, извлеченная из меморандумной книги, должна быть скорректирована. Нет бухгалтерской проводки для этого потребуется, за исключением изменения цифры в отчете C Cloning.
3. (c) Сделка может быть учитываться на контрольном учете и нет в меморандумной книге, или наоборот. Это требует запись в бухгалтерской книге это было пропущено, что означает двойную проводку, если контрольный счет должен быть исправлен, и одну проводку, если виноват баланс отдельного лица в бухгалтерской книге меморандумов.
4. (d) Сумма остатков, извлеченных из бухгалтерской книги меморандумов, может быть неправильно извлечен или неправильно. Это потребует просто исправление суммы остатков.



### ЗАПИСЬ НЕПОЛНЫХ ДАННЫХ

До сих пор мы предполагали, что индивидуальные предприниматели ведут полный набор записей. На практике многие индивидуальные предприниматели не ведут полный набор записей, и вы должны применять определенные методы, чтобы получить недостающие цифры.

**Неполные вопросы записей являются очень хорошей проверкой вашего понимания того, как создается набор учетных записей.**

В большинстве стран компании с ограниченной ответственностью обязаны в соответствии с национальным законодательством вести надлежащую бухгалтерскую отчетность.

F Подготовка основных финансовых ведомостей

6 Неполные записи

а) Понимать и применять методы, используемые в неполной записи ситуаций.

- (i) Использование уравнения бухгалтерского учета
- (ii) Использование бухгалтерских счетов для расчета недостающих цифр
- (iii) Использование наличных денег и/или банковских сводок
- (iv) Использование процентов прибыли для расчета недостающих цифр

Неполные вопросы записей могут проверить вашу способность готовить учетные записи в следующих ситуациях.

- Трейдер не ведет бухгалтерскую книгу и, следовательно, не имеет непрерывной двойной записи транзакций.
- Бухгалтерские записи уничтожаются случайно, например, при пожаре.
- Какая-то существенная цифра неизвестна и должна быть рассчитана как балансирующая цифра. Это может произойти в результате повреждения или уничтожения инвентарных запасов или в результате незаконного

Проблемы с неполными записями возникают, когда предприятие не имеет полного набора бухгалтерских записей по одной из следующих причин.

- ✓ Владелец бизнеса не ведет полный набор счетов.
- ✓ Некоторые из бизнес-счетов случайно потеряны или уничтожены.

Задача бухгалтера заключается в подготовке набора счетов на конец года для бизнеса; т.е. отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении. Поскольку бизнес не имеет полного набора счетов, подготовка окончательных счетов не является простым вопросом закрытия счетов и перевода остатков на счет прибылей или убытков или отображения непогашенных остатков в отчете о финансовом положении. Задача подготовки итоговой отчетности включает в себя следующее.

- (a) Установление **стоимости покупок** и других расходов
- (b) Установление общего объема продаж
- (c) Установление размера кредиторской задолженности, начислений, дебиторской задолженности и предоплаты на конец года

Экзаменационные вопросы часто уводят проблемы с неполными записями еще дальше, вводя «инцидент», такой как пожар и кража со взломом, что оставляет владельца бизнеса неуверенным в том, сколько инвентаря было уничтожено или украдено.

Большая заслуга проблем неполной отчетности заключается в том, что в них основное внимание уделяется взаимосвязи между полученными и выплаченными денежными средствами, продажами и дебиторской задолженностью, закупками и кредиторской задолженностью и товарно-материальными запасами, а также содержится призыв к подготовке окончательных счетов на основе основных принципов.

Чтобы понять, что такое неполные записи, нам нужно посмотреть, что именно может быть неполным. В свою очередь, мы рассмотрим следующие вопросы:

- (a) Бухгалтерский учет и бизнес-уравнения
- (b) Кредитные продажи и торговая дебиторская задолженность
- (c) Покупка и торговая кредиторская задолженность
- (d) Закупки, запасы и себестоимость продаж
- (e) Краденые или уничтоженные товары
- (f) Кассовая книга
- (g) Начисления и предоплата

Неполные вопросы записей являются хорошей проверкой того, действительно ли у вас есть глубокое понимание двойной записи. Экзаменационная команда АССА любит их, потому что они действительно проверяют ваше понимание. С практикой им становится легче!

### Бухгалтерские и бизнес-уравнения

Два уравнения очень полезны при расчетах неполных записей.

- Уравнение бухгалтерского учета:  
активы = капитал + обязательства
- Бизнес-уравнение:  
закрытие чистых активов = открытие чистых активов + введенный капитал + прибыль – розыгрыши

## 2.1 Уравнение бухгалтерского учета

На практике во вступительном отчете о финансовом положении бизнеса не должно быть пропущенного пункта, поскольку он должен быть доступен при подготовке итоговой отчетности за предыдущий год. Тем не менее, экзаменационный вопрос может предоставить информацию об активах и обязательствах бизнеса в начале рассматриваемого периода, но затем оставить балансирующую цифру (т.е. бизнес-капитал владельца) неопределенной. Если вы помните уравнение бухгалтерского учета (Активы = Капитал + Обязательства), проблема довольно проста.

## 2.2 Пример: открытие отчета о финансовом положении

Предположим, что бизнес Джо Хана имеет следующие активы и обязательства по состоянию на 1 января 20X3 года.

	\$
Светильники и фурнитура по себестоимости	7,000 4,000
Накопленная амортизация, светильники и фитинги	12,000 6,800
Автотранспортные средства по себестоимости	4,500 5,200
Накопленная амортизация, автотранспортные средства	1,230 3,700
Инвентарь	450
Торговая дебиторская задолженность	2,000
Наличные в банке и на руках	
Торговая кредиторская задолженность	
Предоплата	
Начисленная арендная плата	

Обязательно

Подготовьте отчет о финансовом положении бизнеса, вставив балансирующую цифру для капитала собственника.

### Решение

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 1 ЯНВАРЯ 20X3		
<i>Авуары</i>	\$	\$

Внеоборотные активы			
Светильники и фурнитура по себестоимости		7,000	
Меньше накопленной амортизации		4,000	
Автотранспортные средства по себестоимости		12,000	
Меньше накопленной амортизации		6,800	
Оборотные активы		4,500	
Инвентарь		5,200	
Торговая дебиторская задолженность		450	
Предоплата		1,230	3,000
Наличные			5,200
			11,380
<i>Итого активы</i>			19,580
<i>Капитал и обязательства</i>			
Капитал собственника по состоянию на 1 января 20X3 года (балансировка)*			
Текущие обязательства		3,700	
Торговая кредиторская задолженность		2,000	13,880
Начисление			5,700
<i>Общий капитал и обязательства</i>			19,580
* Рассчитано следующим образом:			
Активы = Капитал +	Задолженность		
19,580 = Капитал +	5,700		
Капитал = 19,580	-5,700		
Капитал = \$13,880			

### 2.3 Бизнес-уравнение

Бизнес-уравнение является просто расширением уравнения бухгалтерского учета.

Закрытие чистых активов = открытие чистых активов + введенный капитал + прибыль - розыгрыши

Таким образом, если мы сможем установить чистые активы трейдера в начале и конце периода, мы можем рассчитать прибыль следующим образом.

Прибыль/(убыток) = движение чистых активов - внесенный капитал + чертежи

Мы хотим устранить любое движение, вызванное деньгами, уплаченными или вывезенными для личного использования трейдером. Поэтому мы берем внесенный капитал и добавляем обратно в чертежи.

Наиболее очевидной ситуацией неполных записей является ситуация с индивидуальным предпринимателем, который не вел никаких торговых записей. Возможно, не удастся реконструировать весь их отчет о прибылях и убытках, но можно будет рассчитать его прибыль за год, используя бизнес-уравнение.

## 2.4 Пример: бизнес-уравнение

Джо открывает свой магазин фотоаппаратов 1 января 20X1 года из арендованных помещений с инвентарем в размере 5000 долларов США и 3000 долларов США в банке. Все его продажи осуществляются за наличные. Он не ведет никаких записей о своих захватах.

На конец года у него есть запасы на сумму 6 600 долларов и 15 000 долларов в банке. Он должен 3000 долларов поставщикам. Он заплатил 5000 долларов, которые выиграл в лотерею, и вытасил 2000 долларов, чтобы купить себе мотоцикл. Мотоцикл не используется в бизнесе. Он снимает рисунки по 100 долларов в неделю. Какова его прибыль на 31 декабря 20X1?

### Решение

<i>Открытие чистых активов</i>	\$
Инвентарь	5,000
Наличные	3,000
	8,000
<i>Закрытие чистых активов</i>	
Товарно-материальные запасы	6 600
Кредиторская задолженность	15 000
	(3 000)
	18 600
<i>Движение капитала (чистых активов)</i>	10,600
За вычетом капитала, выплачиваемого в	(5,000)
Плюс чертежи ((100 x 52) + 2,000)	7,200
Прибыль	12,800

## Бизнес-уравнение

Чистые активы на начало 20X7 составляли \$101 700. Владелец вложил новый капитал в размере 8 000 долларов в течение года и взял чертежи в размере 2 200 долларов. Чистые активы на конец 20X7 составили \$180 000.

Какова была прибыль, полученная бизнесом в 20X7?

- A Прибыль \$72,500
- B Прибыль \$88,300
- C Прибыль \$84,300
- D Убыток \$(84,100)

ОТВЕТ

Прибыль в размере \$72 500

Прибыль = движение чистых активов - привлеченный капитал + чертежи

Прибыль = (180 000 - 101 700) - 8 000 + 2 200

Прибыль = \$72,500

## 2.5 Рисунки

**Рисунки** часто фигурируют как отсутствующий элемент в проблеме неполных записей. Трейдер рисовал деньги, но не знает, сколько.

Рисунки как правило, не представляют особой проблемы при подготовке набора окончательных отчетов из неполных записей, но нет ничего необычного в том, что экзаменационные вопросы содержат усложняющие ситуации.

(a) Владелец бизнеса может выплачивать доход на свой банковский счет, который не имеет ничего общего с деловыми операциями. Например, владелец может выплачивать дивидендный доход или другой доход от инвестиций в банк, от акций и облигаций, которыми он владеет лично, отдельно от самого бизнеса. (Другими словами, в отчете о финансовом положении нет инвестиций, и поэтому доход от инвестиций не может быть доходом бизнеса.) Эти суммы будут **зачислены на их рисунки**.

(b) Владелец бизнеса может выплачивать деньги с банковского счета бизнеса за предметы, которые не являются деловыми расходами, такие как взносы по страхованию жизни и оплата за праздники своей семьи. Эти воля быть **Обработаны как рисунки**.

Помните, что **концепция субъекта бизнеса** означает, что личные сделки трейдера должны храниться отдельно от сделок бизнеса. В тех случаях, когда производятся такие **личные вещи квитанций или платежей**, следует внести следующие коррективы.

(a) Квитанции должны быть зачтены в рисунки. Например, если владелец бизнеса получает 600 долларов США в виде дивидендного дохода от инвестиций, не принадлежащих бизнесу, и выплачивает его на свой бизнес-банковский счет, то бухгалтерская запись выглядит следующим образом:

ДЕБЕТОВЫЕ наличные  
КРЕДИТНЫЕ чертежи

(b) Платежи должны быть начислены по чертежам по счету, т.е.:  
ДЕБЕТ Рисовки  
КРЕДИТ Кэш

Другая ситуация, которая может возникнуть, заключается в том, что продавец взял товар из инвентаря для личного пользования. Когда трейдер делает это, сделка рассматривается так же, как и денежные розыгрыши. Товар должен быть изъят из покупок и не включен в товарно-материальные запасы. Двойная запись для записи транзакции:

ДЕБЕТ	Рисунки
КРЕДИТ	Покупки

Стоимость взятых товаров учитывается по себестоимости для предприятия, а не по цене продажи.

Остерегайтесь формулировок в экзаменационном вопросе.  
Следует отметить, что:

- (а) Если в вопросе говорится, что чертежи владельца в течение данного года составляют «примерно 40 долларов США в неделю», то вы должны предположить, что розыгрыши за год составляют 40 долларов США x 52 недели = 2080 долларов США.
- (б) Однако, если в вопросе говорится, что розыгрыши в году составляют «от 35 до 45 долларов в неделю», не думайте, что розыгрыши в среднем составляют 40 долларов в неделю и, таким образом, составляют 2080 долларов США за год. Вы не можете быть уверены, что фактический вывод средств составил в среднем 40 долларов, и поэтому вы должны рассматривать цифру снятия средств как недостающую вещь, которую необходимо рассчитать.

### Кредитные продажи и торговая дебиторская задолженность

✓ Подход к вопросам, касающимся неполных записей, заключается в том, чтобы собрать представленную информацию таким образом, чтобы заполнить необходимую **двойную запись**. Это может включать в себя реконструкцию **контрольных счетов** для:

- ✓ Наличные и банк
- ✓ Торговая дебиторская и кредиторская задолженность

Если предприятие не ведет учет своих продаж в кредит, стоимость этих продаж может быть получена из начального сальдо торговой дебиторской задолженности, закрытия торговой дебиторской задолженности и платежей, полученных от клиентов в течение периода.

	\$
Платежи по торговой дебиторской задолженности	X
Плюс конечное сальдо торговой дебиторской задолженности (поскольку они представляют собой продажи в текущий период, за который еще не поступила оплата наличными)	X
За вычетом начального сальдо торговой дебиторской задолженности (представляет собой продажи в кредит в предыдущий период)	(X)
Продажи в кредит в период	X

Например, предположим, что бизнес Джо Хана имел торговую дебиторскую задолженность в размере 1 750 долларов США на 1 апреля 20X4 года и торговую дебиторскую задолженность в размере 3 140 долларов США на 31 марта 20X5 года. Если платежи, полученные от дебиторской задолженности в течение года до 31 марта 20X5 года, составили 28 490 долл. \$

Денежные средства от дебиторской задолженности	28 490
Плюс закрытие дебиторской задолженности	3,140
Меньше открывающейся дебиторской задолженности	<u>(1,750)</u>
Кредитные продажи	<u>29,880</u>

При наличии безвозвратных долгов в течение периода стоимость продаж

будет увеличена на сумму списанных безвозвратных долгов, независимо от того, относятся ли они к открытию дебиторской задолженности или продаже кредитов в течение текущего периода.

#### ВОПРОС

#### Расчет продаж

Приведенный выше расчет может быть произведен на T-счете, при этом кредитные продажи являются балансирующей цифрой для завершения счета. Подготовьте T-счет.

#### ОТВЕТ

#### ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

	\$		\$
Начальный баланс б/ф	1,750	Полученные денежные средства	28,490
Кредитные продажи	<u>29 880</u>	Итоговый баланс с/ф	<u>3 140</u>
	<u>31,630</u>		<u>31,630</u>

Такая же взаимосвязь между продажей кредитов, денежными средствами от дебиторской задолженности и остатками начальной и заключительной дебиторской задолженности может быть использована для получения недостающей цифры денежной наличности из дебиторской задолженности или открытия или закрытия дебиторской задолженности с учетом стоимости по трем другим статьям. Например, если мы знаем, что начальная дебиторская задолженность составляет 6 700 долларов США, заключительная дебиторская задолженность составляет 3 200 долларов США, а продажи по кредитам за этот период составляют 69 400 долларов США, то денежные средства от дебиторской задолженности в течение периода будут следующими.

#### ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

	\$		\$
Начальный баланс	6,700	Полученные денежные средства	72,900
Продажи (в кредит)	<u>69 400</u>	Итоговый баланс с/ф	(3 200)
	76,100		76,100

	\$
Начальный остаток дебиторской задолженности	6 700
Продажи в кредит за период	69,400
Общая сумма денег, причитающихся бизнесу	76 100
За вычетом остатка дебиторской задолженности на конец года	(3200)
Равно денежным средствам, полученным в течение периода	72 900

## Установление себестоимости продаж

В тех случаях, когда запасы, продажи или покупки являются неизвестной цифрой, необходимо будет использовать информацию о **процентах валовой прибыли** для построения рабочей для валовой прибыли, в которую неизвестная цифра может быть вставлена в качестве баланса.

Когда стоимость покупок неизвестна, может потребоваться другой подход, чтобы выяснить, что это было, в зависимости от характера предоставленной вам информации.

Один из подходов будет заключаться в использовании информации о себестоимости продаж, а также в открытии и закрытии запасов, а не в торговой кредиторской задолженности, чтобы найти стоимость покупок.

### Формула для изучения

	\$
Платежи в счет торговой кредиторской задолженности в течение периода	X
Плюс итоговый остаток торговой кредиторской задолженности (поскольку они представляют собой покупки в текущем периоде, за которые оплата еще не была произведена)	X
Минус начальный остаток торговой кредиторской задолженности (эти долги, выплаченные в текущем периоде, относятся к покупкам в предыдущем периоде)	(X)
Покупки в течение периода	X

Например, предположим, что у бизнеса Джо Хана была торговая кредиторская задолженность в размере 3728 долларов США на 1 октября 20X5 и торговая кредиторская задолженность в размере 2645 долларов США на 30 сентября 20X6. Если платежи по торговой кредиторской задолженности в течение года до 30 сентября 20X6 составили 31 479 долларов, тогда покупки в течение года составили бы:

	\$
Платежи по торговой кредиторской задолженности	31 479
Плюс остаток торговой кредиторской задолженности на конец года	2,645
За вычетом начального сальдо торговой кредиторской задолженности	(3 728)
Покупки	30,396\$

### ВОПРОС

### Расчет покупок

Опять же, приведенный выше расчет можно было бы произвести на Т-счете, где покупки являются балансовой суммой для пополнения счета. Подготовьте Т-счет.

**ОТВЕТ****ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ**

	\$		\$
Платежи наличными	31,479	Начальный остаток б/д	3,728
Итоговый баланс с/d	2,645	покупок (балансовая цифра)	30,396
	<u>34,124</u>		<u>34,124</u>

**ВОПРОС****Расчет покупок II**

Г-н Хармон не ведет полного бухгалтерского учета, но следующая информация доступна в отношении его отчетного года, закончившегося 31 декабря 20X9.

	\$
Покупки наличными в году	3900
Оплата наличными за товары, поставленные в кредит	27 850
Торговая кредиторская задолженность на 1 января 20X9	970
Торговая кредиторская задолженность на 31 декабря 20X9	720

На его торговом счете 20X9, какова будет цифра покупок Хармона?

**ОТВЕТ**

Покупки в кредит =  $\$(27,850 + 720 - 970) = \$27,600$ .

Следовательно, общие покупки =  $\$(27,600 + 3,900) = \$31,500$ .

**Установление себестоимости продаж**

Если неизвестной цифрой являются запасы, продажи или закупки, необходимо будет использовать информацию о процентах валовой прибыли для построения расчета валовой прибыли, в который неизвестная цифра может быть вставлена в качестве баланса.

Когда стоимость покупок неизвестна, может потребоваться другой подход, чтобы выяснить, что это было, в зависимости от характера предоставленной вам информации.

Один из подходов заключался бы в использовании информации о себестоимости продаж и открытии и закрытии запасов, а не о торговой кредиторской задолженности, чтобы определить стоимость покупок.

		\$
С момента	открытия запасов	X
	плюс покупки	X
	минус закрытие запасов	(X)

	равна стоимости проданных товаров	X
Тогда	стоимость проданных товаров	X
	плюс закрывающиеся запасы	X
	минус открывающиеся запасы	(X)
	равно покупкам	X

Предположим, что инвентаризация бизнеса Джо Хана на 1 июля 20X6 имеет стоимость 8 400 долларов, а инвентаризация на 30 июня 20X7 показала, что запасы оцениваются в 9 350 долларов. Продажи за год до 30 июня 20X7 составляют 80 000 долларов, и бизнес делает наценку в размере 331/3% от стоимости всех товаров, которые он продает. Какие были покупки в течение года?

Стоимость проданных товаров может быть выведена из стоимости продаж следующим образом.

Продажи	(1331/3%)	80 000
Валовая прибыль (наценка)	(331/3%)	20 000
Стоимость проданного товара	(100%)	60 000

Стоимость проданных товаров составляет 75% (100/1331/3) от продажной стоимости.

	\$
Стоимость проданных товаров	60 000
Плюс закрытие запасов	9 350
Меньше начальных запасов	(8 400)
Покупки	60,950

На экзамене для расчета прибыли вам могут быть даны два разных условия.

- Наценка - это прибыль в процентах от стоимости.
- Маржа валовой прибыли - это прибыль в процентах от продаж.

Глядя на приведенный выше пример:

((a) Надбавка к стоимости составляет 331/3%

		\$
Продажи	(1331/3%)	80 000
Стоимость проданных товаров	(100%)	(60 000)
Валовая прибыль	(331/3%)	20 000

(b) Маржа валовой прибыли составляет 25% (т.е.  $331/3 / 1331/3 \times 100\%$ )

		\$
Продажи	(100%)	80 000
Стоимость проданных товаров	(75%)	(60 000)
Валовая прибыль	(25%)	20 000

### **ВОПРОС**

### **о подсчете покупок III**

Гарри заложил в бюджет продаж на предстоящий год 175 000 долларов. Он добивается постоянной наценки в 40% от стоимости. Он планирует сократить уровень своих запасов на 13 000 долларов в течение года.

Какими будут покупки Гарри в течение года?

### **ОТВЕТ**

Себестоимость продаж =  $100/140 \square 175\ 000$  долларов США = \$125,000

Поскольку уровень запасов снижается, это означает, что покупки составят на 13 000 долларов меньше, чем 125 000 долларов = 112 000 долларов.

### **ВОПРОС**

### **о расчете покупок IV**

Используя те же факты, что и в вопросе выше, подсчитайте покупки Гарри за год, если он достигнет постоянной маржи в 40% от продаж.

### **ОТВЕТ**

Валовая прибыль = 40% от продаж, таким образом, себестоимость продаж = 60% от продаж.

Себестоимость продаж =  $\frac{60}{100} \times \$175,000$

= \$105,000

Поскольку уровню запасов разрешено снижаться, это означает, что покупки составят на 13 000 долларов меньше, чем 105 000 долларов = 92 000 долларов.

### **Украденные товары или уничтоженные товары**

Аналогичный тип расчета может потребоваться для определения стоимости украденных или уничтоженных товаров. Когда теряется неизвестное количество товара, будь то украденный, уничтоженный при пожаре или утерянный любым другим способом, так что потерянное количество не может быть подсчитано, тогда стоимость потерянного товара равна разнице между (а) и (б).

(а) Стоимость проданных товаров

(б) Начальный запас товаров (по себестоимости) плюс покупки за вычетом завершающего запаса товаров (по себестоимости)

Теоретически, (а) и (б) должны быть одинаковыми. Однако, если (б) является большей суммой, чем (а), из этого следует, что разница должна составлять стоимость приобретенных товаров, которые не были проданы или остались на складе, то есть стоимость потерянных товаров.

### **6.1 Пример: стоимость уничтоженного товара**

Orlean Flames - это магазин, который продает модную одежду. На 1 января 20X5 года у него был торговый инвентарь, который стоил 7 345 долларов. В течение девяти месяцев до 30 сентября 20X5 года предприятие закупило у поставщиков товаров на сумму 106 420 долл. Продажи за тот же период

составили \$154 000. Магазин получает валовую прибыль в размере 40% от стоимости всего, что он продает. 30 сентября 20X5 года в магазине произошел пожар, который уничтожил большую часть инвентаря в нем. Только небольшое количество инвентаря, которое, как известно, стоило 350 долларов, не было повреждено и все еще пригодно для продажи.

Сколько инвентаря было потеряно при пожаре?

Решение

(a)	\$
Продажи (140%)	154 000
Валовая прибыль (40%)	<u>44 000</u>
Себестоимость реализованных товаров (100%)	<u>110 000</u>
(b)	\$
Открытие инвентарных запасов, стоимостью	7 345
Плюс покупки	<u>106 420</u>
	113,765
Меньше закрытия запасов, стоимостью	350
Равна стоимости проданных товаров и потерянных товаров	113 415
(c)	\$
Стоимость проданных товаров	113,415
Стоимость реализованных товаров	<u>110 000</u>
Стоимость потерянных товаров	3 415

### 6.2 Пример: стоимость украденных товаров

Бо Гуллард управляет ювелирным магазином на главной улице. На 1 января 20X9 года его торговый инвентарь по себестоимости составил 4 700 долларов США, а его торговая кредиторская задолженность составляла 3 950 долларов США.

За шесть месяцев до 30 июня 20X9 года продажи составили 42 000 долларов. Бо Гуллард получает валовую прибыль в размере 33<sup>1</sup>/<sub>3</sub>% от стоимости продаж всего, что он продает.

30 июня в магазине произошла кража со взломом, и весь инвентарь был украден.

Пытаясь установить, сколько инвентаря было проведено, Бо Гуллард смог только сказать, что:

(a) Из своих банковских выписок он знал, что заплатил 28 400 долларов США за торговлю кредиторской задолженностью в течение шестимесячного периода до 30 июня 20X9 года.

(b) В настоящее время у него имеется кредиторская задолженность в размере 5 550 долл.

*Обязательно*

(c) Рассчитайте количество украденного инвентаря.

(d) Рассчитайте валовую прибыль за 6 месяцев до 30 июня 20X9.

Решение

**Шаг 1** Первое "неизвестное" - это количество покупок за период. Это устанавливается следующим образом.

**ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ**

	\$	\$	
--	----	----	--

Платежи в торговлю	28 400	Начальный баланс b/d	3,950
Кредиторской задолженности	5,550	Пурча (балансировка)	30 000
Итоговый баланс c/d	33 950		33 950

<b>Шаг 2</b>	Стоимость проданных товаров также неизвестна, но это можно установить из брутто.																									
	маржа прибыли и продажи за период. Продажи (100%) Валовая прибыль (33 <sup>1</sup> /3%) Себестоимость реализованных товаров (66 <sup>2</sup> /3%)	\$ 42,000 14,000 28,000																								
<b>Шаг 3</b>	Стоимость украденного товара составляет:	\$																								
	Открытие товарно-материальных запасов по себестоимости Покупки Минус закрытие запасов (после кражи со взломом) Стоимость проданных товаров и украденных товаров Стоимость проданных товаров (см. (b) выше) Стоимость украденных товаров	4,700 30,000 34,700 0 34,700 28,000 6,700																								
<b>Шаг 4</b>	<p>Стоимость украденного товара не будет включена в себестоимость продаж, и поэтому валовая прибыль за период выглядит следующим образом.</p> <p>БО ГУЛЛАР ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ ЗА ПОЛГОДА ДО 30 ИЮНЯ 20X9</p> <p style="text-align: center;">\$\$</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td>Продаж</td> <td style="text-align: right;">42,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Меньшая стоимость проданных товаров</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>открытие инвентаря</td> <td style="text-align: right;">4 700</td> <td></td> </tr> <tr> <td>покупок</td> <td style="text-align: right;">30 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">34,700</td> </tr> <tr> <td>меньше украденного инвентаря</td> <td style="text-align: right;">6 700</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">28,000</td> </tr> <tr> <td><b>Валовая прибыль</b></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><b>14 000</b></td> </tr> </table>		Продаж	42,000		Меньшая стоимость проданных товаров			открытие инвентаря	4 700		покупок	30 000				34,700	меньше украденного инвентаря	6 700				28,000	<b>Валовая прибыль</b>		<b>14 000</b>
Продаж	42,000																									
Меньшая стоимость проданных товаров																										
открытие инвентаря	4 700																									
покупок	30 000																									
		34,700																								
меньше украденного инвентаря	6 700																									
		28,000																								
<b>Валовая прибыль</b>		<b>14 000</b>																								

### 6.3 Учет уничтоженных, украденных или иным образом утерянных запасов

Когда инвентарь украден, уничтожен или иным образом потерян, потеря должна быть каким-то образом учтена. Эта процедура была кратко описана в предыдущей главе, посвященной инвентаризационному учету. Поскольку убыток не является торговым убытком, стоимость потерянного товара не включается в себестоимость продаж, как показал предыдущий пример.

Счет, подлежащий списанию, является одной из двух возможностей, в

зависимости от того, был ли потерянный товар застрахован от потери.

(a) Если потерянный товар не был застрахован, предприятие должно нести убыток, а убыток отражается в отчете о прибылях и убытках, т.е.

(b) ДЕБЕТ Расходы (например, административные расходы)

(c) КРЕДИТ Себестоимость продаж

(d) Если потерянный товар был застрахован, бизнес не понесет убытков, потому что страховка окупит стоимость потерянного товара. Это означает, что в отчете о прибылях и убытках вообще нет начисления, и соответствующей двойной записью является:

ДЕБЕТ Счет претензий по страхованию (счет дебиторской задолженности)

КРЕДИТ Затрата продаж со стоимостью потери. Страховое требование тогда будет являться текущим активом и отображаться в отчете о финансовом положении бизнеса как такового. Когда претензия оплачена, счет закрывается:

ДЕБЕТ Кэш

Кредит Страховый счет претензий

### **Кассовая книга**

Построение кассовой книги, в основном на основе банковских выписок, показывающих поступления и платежи бизнеса за определенный период, часто является важной особенностью проблем с неполным ведением учета.

Мы уже видели, что информация о денежных поступлениях или платежах может потребоваться для установления:

(a) Количество покупок в течение периода

(b) Объем продаж в кредит в течение периода

Другие статьи поступлений или платежей могут иметь отношение к установлению:

(a) Сумма продаж за наличные

(b) сумма определенных расходов в отчете о прибылях и убытках

(c) сумма изъятий в счет прибыли владельцем бизнеса

Поэтому, возможно, было бы полезно, если бизнес не ведет кассовую книгу изо дня в день, создать кассовый книга в конце отчетного периода. Бизнес, который обычно может не вести ежедневную кассовую книгу, - это магазин, потому что:

(a) Многие продажи, если не все продажи, осуществляются наличными (т.е. с оплатой банкнотами и монетами, чеками или кредитными картами во время продажи).

(b) Некоторые платежи производятся банкнотами и монетами из кассы, а не путем оплаты с банковского счета предприятия чеком.

Там, где, по-видимому, имеется значительный объем поступлений и платежей наличными (то есть банкнотами и монетами), также полезно составить кассовую книгу с двумя столбцами.

Кассовая книга с двумя столбцами - это кассовая книга с одной колонкой для денежных поступлений и платежей и одной колонкой для денег, внесенных на банковский счет предприятия и снятых с него.

### 7.1 Пример: кассовая книга с двумя столбцами

Джонатан Слагг владеет и управляет магазином по продаже рыболовных снастей, получая валовую прибыль в размере 25% от стоимости всего, что он продает. Он не ведет кассовую книгу.

На 1 января 20X7 отчет о финансовом положении его бизнеса был следующим.

	\$	\$
Текущие активы		
Инвентарь	10 000	
Наличные в банке	3000	
Наличные в кассе	200	
		13,200
Чистые долгосрочные активы		20 000
		33 200
Торговая кредиторская задолженность		1200
Капитал собственника		<u>32000</u>
		<u>33200</u>
В год до 31 декабря 20X7		
(a) Не было продаж в кредит		
(b) квитанции на сумму 41 750 долларов были переведены в банк.		
(c) Банковские выписки за период показывают платежи:		
		\$
(i) Для погашения кредиторской задолженности		36 000
(ii) На различные расходы		5600
(iii) К чертежам		4400
(d) Платежи также производились наличными из кассы:		
		\$
(i) Обменять кредиторскую задолженность		800
(ii) На различные расходы		1500
(iii) К рисункам		3700

По состоянию на 31 декабря 20X7 компания располагала наличными в кассе в размере 450 долларов США и торговой кредиторской задолженностью в размере 1400 долларов США. Остаток наличности в банке не был известен, и стоимость закрывающихся запасов еще не была рассчитана.

Не было никаких начислений или предоплат. В течение года больше никаких долгосрочных активов приобретено не было.

Амортизационные отчисления за год составляют 900 долларов.

Требуемый

(a) Подготовьте кассовую книгу на две колонки за этот период.

(b) подготовьте отчет о прибылях и убытках за год до 31 декабря 20X7 и отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X7.

## 7.2 Обсуждение и решение

Кассовая книга с двумя столбцами заполняется следующим образом.

Шаг 1 Введите начальные остатки денежных средств.

Шаг 2 Введите предоставленную информацию о наличных платежах (и любых денежных поступлениях, если в задаче были указаны какие-либо такие пункты).

Шаг 3 Денежные поступления, внесенные в банк, являются записью "против", являющейся как дебетом (столбец "Банк"), так и кредитом (столбец "наличные в кассе") на одном и том же счете.

Шаг 4 Введите наличные деньги на конец периода (количество наличных в банке на конец периода неизвестно).

### КАССОВАЯ КНИГА

	Наличные в кассе банка			Наличные в кассе банка	
	\$	\$		\$	\$
Баланс б/ф	200	3000	Денежные поступления	800	36000
			Торговая кредиторская задолженность		
Банковские счета (против)		41 750	Различные расходы	1500	5600
Продажи*	48 000		рисунки	3,700	4,400
Денежные поступления			Денежные поступления в банке (против)	41 750	
Баланс с/ф *		1250	Баланс с/ф	450	
	48,200	46,000		48,200	46,00 0

Шаг 5 Итоговый остаток денег в банке - это уравнивающая цифра.

Шаг 6 Поскольку все продажи осуществляются за наличные, балансовая цифра, которую можно ввести в кассовую книгу, - это продажи в столбце

наличные в кассе (дебет).

Важно отметить, что, поскольку не все поступления от продажи наличными хранятся в банке, стоимость продаж наличными в течение периода составляет:

	\$
Квитанции составили	41 750
Плюс расходы и снятие наличных из кассы \$(800 + 1,500 + 3,700)	6,000
Плюс любые украденные наличные деньги (здесь их нет)	0
Плюс итоговый остаток наличных на руках	<u>450</u> <u>48,200</u>
Минус начальный остаток наличных на руках	(200)
Равно продажам наличными	48 000

Кассовая книга, построенная таким образом, позволила нам установить как итоговый баланс для наличных в банк, а также объем продаж за наличный расчет. Отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении также могут быть подготовлены после расчета стоимости покупок.

#### ТОРГОВАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

	\$		\$
Кассовая книга: платежи из банка	36 000	Остаток б/ф	1200
Кассовая книга: платежи наличными	800	покупок (балансовая цифра)	37 000
Баланс с/ф	1,400		
	38,200		
	38,200		

Маржа валовой прибыли в размере 25% от себестоимости указывает на то, что стоимость проданного товара составляет 38 400 долларов США, т.е.:

	\$
Продажи (125%)	48 000
Валовая прибыль (25%)	9 600
Стоимость проданных товаров (100%)	38 400

Закрывающийся запас теперь является балансовой величиной на торговом счете.

ДЖОНАТАН СЛАГГ

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 20X7 ГОДА

	\$	\$
Себестоимость продаж		

Открытие инвентаря	10 000	
Покупки	37 000	
	47000	
Закрытие запасов (балансирующая цифра)	8 600	
		38 400
Валовая прибыль (25/125 × 48 000 долларов США)		9 600
Расходы		
Разное \$(1500 + 5600)	7100	
Амортизация	900	
		8000
Прибыль за год		1600

**ДЖОНАТАН СЛАГГ**  
**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ НА 31 ДЕКАБРЯ 20X7 ГОДА**

	\$	\$
Ресурсы		
Текущие активы		
Инвентарь	8600	
Наличные до	450	
		9050
Чистые долгосрочные активы \$(20 000 – 900)		19 100
Всего активов		28 150

	\$	\$
Капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Баланс б/ф	32000	
Прибыль за год	1600	
Вывод средств на счет \$(3700 + 4400)	(8100)	
Баланс с/ф		25 500
Текущие обязательства		
Банковский овердрафт	1250	
Торговая кредиторская задолженность	1 400	
		2650
Общий капитал и обязательства		28 150

**7.3 Кража денег из кассы**

При краже наличных из кассы украденная сумма будет приходной записью в кассовой книге, а дебетовой. либо в разделе расходов отчета о прибылях и убытках, либо в счете страхового возмещения, в зависимости от застрахован ли бизнес. Недостающая цифра для продаж за наличный расчет, если она должна быть рассчитана, не должна игнорировать полученные деньги, но позже украденные – см. выше.

7.4 Использование торговой дебиторской задолженности для расчета как продаж за наличный расчет, так и продаж в кредит

Последний момент, который необходимо рассмотреть, - это то, как можно найти недостающую стоимость для продаж за наличные и в кредит.

Продажи, когда у бизнеса есть и то, и другое, но выручка, полученная от бизнеса, не делится между выручкой от продаж за наличный расчет и поступлений от продаж в кредит.

### 7.5 Пример: использование торговой дебиторской задолженности

Предположим, например, что на 1 января 20X8 года предприятие имело торговую дебиторскую задолженность в размере 2 000 долл. США, денежные средства в в банке 3000 долларов и наличными в кассе 300 долларов.

В течение года, закончившегося 31 декабря 20X8 года, компания получила выручку в размере 95 000 долларов США.

Он также оплатил следующие расходы наличными из кассы.

	\$
Рисунки	1200
Мелкие расходы	800

29 августа 20X8 года вор ворвался в магазин и украл из кассы 400 долларов.

На 31 декабря 20X8 года торговая дебиторская задолженность составила 3 500 долларов США, денежные средства в банке 2 500 долларов США и денежные средства в до 150 долларов.

Каков был объем продаж в течение года?

Решение

Если бы мы попытались подготовить счет торговой дебиторской задолженности и кассовую книгу с двумя столбцами, у нас было бы недостаточно информации, в частности о том, связаны ли поступления, которые были переданы в банк, с продажей за наличные или с продажей в кредит.

### ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

	\$		\$
Остаток б/ф	2,000	Денежные средства из дебиторской задолженности (продажа в кредит)	Неизвестно
Продажа в кредит	Неизвестно	Баланс с/ф	3500

### Кассовая книга

	\$	\$		\$	\$
Баланс б/ф	300	3 000	Рисунки	1 200	
			Мелкие расходы	800	
Денежные средства из дебиторской задолженности		Неизвестно	Украдены денежные средства	400	
Продажа за наличный расчет		Неизвестно	баланс с/ф	150	2 500

Все, что мы знаем, это то, что совокупная сумма дебиторской задолженности и денежных поступлений, хранящихся в банке, составляет 95 000 долларов.

Стоимость продаж можно найти с помощью счета торговой дебиторской задолженности, который следует использовать для записи поступления денежных средств в банк, а также платежи по дебиторской задолженности. Балансирующая цифра в дебиторской задолженности

Тогда счет будет представлять собой комбинацию продаж в кредит и некоторых продаж за наличные. Кассовая книга должна быть только один столбец.

#### ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ НАЛИЧНЫЕ (ЭКСТРАКТ)

	\$		\$
Баланс б/ф	2 000	Денежные средства в банке	95 000
Продажи: на торговый счет (балл. рис.)	96 500	Баланс с/ф	3 500
	98 500		98 500
НАЛИЧНЫЕ (ЭКСТРАКТ)			
Остаток в кассе б/ф	300	Оплата наличными	
Баланс в банке б/ф	3 000	Рисунки	1 200
Торговая дебиторская задолженность	95 000	Расходы	800
		Наличные украдены	400
		Баланс в руке с/ф	150
		Баланс в банке с/ф	2,500

Оставшаяся «неизвестная» сумма продаж за наличные теперь определяется

следующим образом.

	\$	\$
Оплата наличными из кассы		
Рисунки	1200	
Расходы	800	
		2000
Наличные украдены		400
Конечный остаток денежных средств в кассе		150
Из торговой дебиторской задолженности		2550
Минус начальный остаток денежных средств в кассе		(300)
Дальнейшие продажи за наличные		
Минус начальный остаток денежных средств в кассе		(300)
Дальнейшие продажи за наличные		2 250

(Этот расчет аналогичен описанному выше для расчета продаж за наличный расчет.)

Общий объем продаж за год:

	\$
Из торговой дебиторской задолженности	96 500
Из кассовой книги	2250
Общий объем продаж	98 750

#### **Начисления и предоплаты**

При наличии начисленных расходов или предоплаты расходы должны быть указаны в отчете о прибылях и убытках или убыток по соответствующему пункту должен быть найден из начального сальдо b/f, конечного сальдо c/f и денежные выплаты за товар в течение периода. Расходы в отчете о прибылях и убытках, возможно, легче всего найти как балансирующую фигуру в Т-счете.

Например, предположим, что на 1 апреля 20X6 года у предприятия была предоплата за аренду в размере 700 долларов США, которая относится к следующий отчетный период. В течение года до 31 марта 20X7 года она выплачивает 9 300 долл. США в качестве арендной платы, а на 31 марта 20X7 предоплата арендной платы составляет 1000 долларов. Стоимость аренды в отчете о прибылях и убытках за год до 31 марта 20X7 будет балансирующей цифрой в следующем Т-счете. (Помните, что предоплата текущий актив, а также дебетовое сальдо b/f.)

### АРЕНДНАЯ ПЛАТА

	\$		\$
Предоплата: остаток б/д	700	P/L a/c (балансирующая цифра)	9,000
Наличные	9300	Предоплата: остаток	1000 к/д
	10 000		10 000
Баланс б/ф	1000		

Аналогичным образом, если компания начислила расходы на телефонную связь по состоянию на 1 июля 20X6 года в размере 850 долларов, она платит 6 720 долларов в телефонные счета в течение года до 30 июня 20X7 года, и начислила телефонные расходы в размере 1 140 долл. США по состоянию на 30 июня 20X7 года, то расходы на телефонную связь должны быть отражены в отчете о прибылях и убытках за год до 30 июня 20X7 года является балансирующей цифрой в следующем Т-счете. (Помните, что начисление – это текущие обязательства, а также кредитовый баланс b/d.)

### РАСХОДЫ НА ТЕЛЕФОН

	\$		\$
Денежные средства	6 720	Баланс б/д (начисление)	850
Баланс c/d (начисление)	1 140	P/L a/c (балансирующий показатель)	7 010
	7 860		7 860
		Баланс б/ф	1140

### Экзамен

Вопросы о неполных записях на экзамене обычно основаны на коротких сценариях. Тем не менее, это стоит попробовать более длинный вопрос ниже, так как он поможет вам действительно понять, что происходит в комплекте финансовой отчетности. Вам также может понадобиться использовать эти методы в одном из 15 баллов. вопросы, либо по этой теме, либо по подготовке счетов.

## ГЛАВА

# 12

### ПОДГОТОВКА ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ

До сих пор мы предполагали, что индивидуальные предприниматели ведут полный набор записей. На практике многие индивидуальные предприниматели не ведут полный набор записей, и вы должны применять определенные методы, чтобы получить недостающие цифры.

Вопросы о неполных записях — очень хорошая проверка вашего понимания того, как строится набор счетов.

В большинстве стран общества с ограниченной ответственностью обязаны по национальному законодательству вести надлежащий бухгалтерский учет.

#### Список тем

1. Вопросы о неполных записях
2. Бухгалтерский учет и бизнес-уравнения  
F6(a)
3. Продажа в кредит и торговая дебиторская задолженность  
F6(a)
4. Закупки и торговая кредиторская задолженность  
F6(a)
5. Установление себестоимости продаж  
F6(a)
6. Украденные товары или товары уничтожены  
F6(a)
7. Кассовая книга  
F6(a)
8. Начисления и предоплаты

#### Учебное пособие

F Подготовка базовой финансовой отчетности

6 Неполные записи

(a) Понимать и применять методы, используемые в неполной записи Ситуации.

1. (i) Использование бухгалтерского уравнения
2. (ii) Использование бухгалтерских счетов для расчета отсутствующих цифр
3. (iii) Использование наличных и/или банковских сводок
4. (iv) Использование процентов прибыли для расчета недостающих цифр

Неполные записи Вопросы могут проверить вашу способность готовить отчеты в следующих ситуациях.

- .Треjder не ведет бухгалтерскую книгу и, следовательно, не имеет непрерывной двойной записи транзакций.
- .Бухгалтерские записи уничтожаются случайно, например, в результате пожара.
- .Некоторая существенная цифра неизвестна и должна быть рассчитана как балансирующая цифра. Это может произойти в результате повреждения или уничтожения товарно-материальных запасов или в результате незаконного присвоения активов.

Неполные записи Вопросы могут проверить вашу способность готовить отчеты в следующих ситуациях.

- .Треjder не ведет бухгалтерскую книгу и, следовательно, не имеет непрерывной двойной записи транзакций.
  - .Бухгалтерские записи уничтожаются случайно, например, в результате пожара.
  - .Некоторая существенная цифра неизвестна и должна быть рассчитана как балансирующая цифра. Это может произойти в результате повреждения или уничтожения товарно-материальных запасов или в результате незаконного присвоения активов. Проблемы с неполными записями возникают, когда у компании нет полного набора бухгалтерских записей по одной из следующих причин.
    - .Собственник бизнеса не ведет полного набора счетов.
    - .Некоторые бизнес-счета случайно потеряны или уничтожены. Проблема для бухгалтера состоит в том, чтобы подготовить набор счетов на конец года для бизнеса; т.е. отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении. Поскольку у предприятия нет полного набора счетов, подготовка окончательных счетов — это не просто закрытие счетов и перевод остатков на счет прибылей и убытков или отражение непогашенных остатков в отчете о финансовом положении. Задача подготовки окончательных счетов включает следующее. (a) Установление стоимости покупки другие расходы
2. (б) Установление общей сумма продаж
  3. (с) Установление суммы кредиторская задолженность, начисления, дебиторская задолженность и предоплата в конце года

Экзаменационные вопросы часто поднимают проблемы с неполными записями на следующий этап, вводя «инцидент», такой как пожар или кража со взломом, в результате чего владелец бизнеса не уверен, сколько инвентаря было уничтожено или украдено.

Большим достоинством задач с неполными записями является то, что они фокусируют внимание на взаимосвязи между полученными и уплаченными денежными средствами, продажами и дебиторской задолженностью, покупками и кредиторской задолженностью и товарно-материальными запасами, а также призывают к составлению окончательных счетов на основе основных принципов.

Чтобы понять, что такое неполные записи, нам нужно посмотреть, что именно может быть неполным. Пункты, которые мы рассмотрим по очереди:

1. (a) Бухгалтерский учет и бизнес-уравнения
2. (b) Продажа в кредит и торговая дебиторская задолженность
3. (c) Закупки и торговая кредиторская задолженность
4. (d) Закупки, товарно-материальные запасы и себестоимость продаж
5. (e) Украденные товары или товары уничтожены
6. f) Кассовая книга
7. (ж) Начисления и предоплаты

Два уравнения очень полезны при расчетах неполных записей.

.Уравнение бухгалтерского учета: активы = капитал + обязательства  
.Уравнение бизнеса: чистые активы на момент закрытия = чистые активы на начало периода + внесенный капитал + прибыль — заимствования.

- 2.1 Уравнение бухгалтерского учета  
На практике во вступительном отчете о финансовом положении предприятия не должно быть отсутствующих пунктов, поскольку он должен быть доступен при подготовке итоговых счетов за предыдущий год. Однако экзаменационный вопрос может предоставить информацию об активах и обязательствах предприятия. бизнес в начале рассматриваемого периода, но затем оставить балансирующую цифру (т.е. деловой капитал собственника) неуказанной. Если вы помните уравнение бухгалтерского учета (Активы = Капитал + Пассивы), проблема довольно проста.
- 2.3 Уравнение бизнеса  
Уравнение бизнеса — это просто расширение уравнения бухгалтерского учета.  
Чистые активы на момент закрытия = чистые активы на начало периода + внесенный капитал + прибыль — заимствования  
Итак, если мы можем установить чистые активы трейдера на начало и конец периода, мы можем рассчитать прибыль следующим образом.  
Прибыль/(убыток) = движение чистых активов — внесенный капитал + заимствования  
Мы хотим устранить любое движение, вызванное деньгами, внесенными или снятыми трейдером для личного использования. Таким образом, мы убираем введенный капитал и добавляем обратно в чертежи.
- 7 000 4 000 долларов США
- Наиболее очевидная ситуация с неполными записями — это ситуация с индивидуальным предпринимателем, который не вел никаких торговых записей. Возможно, будет невозможно восстановить весь их отчет о

прибылях и убытках, но будет возможно рассчитать его прибыль за год с помощью бизнес-уравнения.

•

## 2.4 Пример: бизнес-уравнение

- Джо открывает свой фотоателье 1 января 20X1 года в арендованном помещении с запасами на 5000 долларов и 3000 долларов в банке. Все его продажи за наличные. Он не ведет записи о своих доходах.
- В конце года у него есть запасы на сумму 6 600 долларов и 15 000 долларов в банке. Он должен поставщикам 3000 долларов. Он заплатил 5000 долларов, которые выиграл в лотерею, и снял 2000 долларов, чтобы купить себе мотоцикл. Мотоцикл в бизнесе не используется. Он рисовал по 100 долларов в неделю. Какова его прибыль на 31 декабря 20X1 года?

### Решение

Начальные чистые активы \$

Инвентарь 5000

Наличные 3000

8000

Закрытие чистых активов

Инвентарь 6,600

Наличные 15 000

Кредиторская задолженность (3000)

18 600

Движение капитала (чистые активы) 10 600 За вычетом оплаченного капитала (5 000) Плюс заимствования ((100 × 52) + 2 000) 7 200 12 800

## 2.5 Чертежи

Чертежи часто фигурируют как отсутствующий элемент в проблеме с неполными записями. Трейдер вытягивает деньги, но не знает, сколько.

Рисунки обычно не представляют особых проблем при подготовке набора окончательных счетов из неполных записей, но экзаменационные вопросы нередко содержат усложняющие ситуации.

(a) Владелец бизнеса может перечислять доход на свой банковский счет, который не имеет никакого отношения к бизнес-операциям. Например, владелец может выплачивать доход в виде дивидендов или другой доход от инвестиций в банк, от акций и долей, которыми он владеет лично, отдельно от сам бизнес.

(Другими словами, в отчете о финансовом положении компании нет инвестиций, поэтому доход от инвестиций не может быть доходом от бизнеса.) Эти суммы будут зачислены на их рисунки.

(b) Владелец бизнеса может выплачивать деньги с корпоративного банковского счета на статьи, которые не являются коммерческими расходами, такие как взносы по страхованию жизни и оплата отпуска своей семьи. Это будет рассматриваться как рисунки.

Помните, что концепция юридического лица означает, что личные транзакции трейдера должны храниться отдельно от деловых операций. Где такие вещи квитанций или платежей должны быть сделаны следующие корректировки.

1. (a) Квитанции должны быть зачтены против чертежей. Например, если владелец бизнеса получает 600 долларов в виде дивидендов от инвестиций, не принадлежащих бизнесу, и перечисляет их на свой банковский счет, то бухгалтерская запись будет следующей:

ДЕБЕТ Денежные средства КРЕДИТ Чертежи

2. (b) Платежи должны относиться к заимствованиям по счету, т.е.:

ДЕБЕТ Списания КРЕДИТ Денежные средства

Еще одна ситуация, которая может возникнуть, это то, что продавец взял товары из инвентаря для личного пользования. Когда трейдер делает это, транзакция рассматривается так же, как снятие наличных. Товар должен быть снят с закупок и не включаться в запасы. Двойная запись для записи транзакции:

ДЕБЕТОВЫЕ Списания КРЕДИТНЫЕ Покупки Стоимость взятых товаров учитывается по себестоимости предприятия, а не по продажной цене.

### Продажа в кредит и торговая дебиторская задолженность

Подход к вопросам о неполных записях заключается в построении предоставленной информации таким образом, чтобы заполнить необходимую двойную запись. Это может включать реконструкцию контрольных счетов:

- .Наличные и банк
- .Торговая дебиторская и кредиторская задолженность
- Если бизнес не ведет учет своих продаж в кредит, стоимость этих продаж может быть получена из начального сальдо торговой дебиторской задолженности, конечного сальдо торговой дебиторской задолженности и платежей, полученных от клиентов в течение периода.
- 

### ВОПРОС

- Опять же, приведенный выше расчет может быть выполнен на Т-счете, где покупки являются балансирующей цифрой для завершения счета.

Подготовьте

T-счет.

ОТВЕТ

ТОРГОВАЯ	КРЕДИТОРСКАЯ	ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	\$\$
Денежные платежи 31 479	Начальное сальдо b/d 3 728	Исходящее сальдо c/d 2 645	Покупки (балансовая цифра) 30 396 34 12434 124

ВОПРОС

Г-н Хармон не ведет полных бухгалтерских записей, но имеется следующая информация в отношении его отчетного года, закончившегося 31 декабря 20X9 года.

\$ Покупки за наличные в течение года 3 900 Денежные средства, уплаченные за товары, поставленные в кредит 27 850 Торговая кредиторская задолженность на 1 января 20X9 г. 970 Торговая кредиторская задолженность на 31 декабря 20X9 г. 720

В его торговом счете за 20X9, какова будет сумма покупок Хармона?

ОТВЕТ

Покупки в кредит =  $\$(27\ 850 + 720 - 970) = \$27\ 600$ . Следовательно, общая сумма покупок =  $(27\ 600 + 3\ 900) = 31\ 500$  долларов.

#### Установление себестоимости продаж

В тех случаях, когда запасы, продажи или покупки являются неизвестной цифрой, необходимо будет использовать информацию опроценты от валовой прибыли построить расчет валовой прибыли, в который неизвестную цифру можно вставить в качестве баланса.

Когда стоимость покупок неизвестна, может потребоваться другой подход, чтобы узнать, что это было, в зависимости от характера предоставленной вам информации.

Одним из подходов может быть использование информации о себестоимости продаж, открытии и закрытии запасов, а не торговой кредиторской задолженности, для определения стоимости покупок.

ВОПРОС

Гарри запланировал продажи на следующий год в размере 175 000 долларов. Он получает постоянную наценку в размере 40% от себестоимости. Он планирует сократить уровень своих запасов на 13 000 долларов в течение года.

Какими будут покупки Гарри в этом году?

ОТВЕТ

Себестоимость продаж =  $100/140 \times 175\ 000$  долларов = 125 000 долларов

Поскольку уровень запасов может падать, это означает, что покупки будут на 13 000 долларов меньше, чем 125 000 долларов = 112 000 долларов.

### Украденные товары или товары уничтожены

Аналогичный тип расчета может потребоваться для определения стоимости украденных или уничтоженных товаров. Если утрачено неизвестное количество товаров, будь то украдено, уничтожено в результате пожара или утрачено каким-либо иным образом, так что количество утраченного товара невозможно подсчитать, то стоимость утраченных товаров равна разнице между (а) и (б).

1. а) стоимость проданных товаров
2. (б) Открытие инвентаризации товаров (по себестоимости)  
плюс покупки минус закрытие инвентаризации товаров (по себестоимости)

Теоретически (а) и (б) должны быть одинаковыми. Однако, если (б) больше суммы, чем (а), из этого следует, что разница должна представлять собой стоимость приобретенных товаров, которые не были проданы и не остались в запасах, т. е. стоимость потерянных товаров.

6.3 Учет уничтоженных, украденных или иным образом утерянных запасов  
Когда инвентарь украден, уничтожен или иным образом утерян, потеря должна быть каким-то образом учтена. Эта процедура была кратко описана в предыдущей главе, посвященной учету запасов. Поскольку убыток не является торговым убытком, стоимость потерянных товаров не включается в себестоимость продаж, как показал предыдущий пример.

Счет, который должен быть дебетован, является одним из двух возможных, в зависимости от того, были ли потерянные товары застрахованы от потери. отражены в отчете о прибылях и убытках, т.е. ДЕБЕТ Расходы (например, административные расходы) КРЕДИТ Себестоимость продаж

(б)

Если потерянный товар был застрахован, бизнес не понесет убытков, потому что страховка возместит стоимость потерянного товара. Это означает, что в отчете о прибылях и убытках вообще нет расходов, и соответствующая двойная запись:

ДЕБЕТ Счет страховых возмещений (счет дебиторской задолженности) КРЕДИТ Себестоимость продаж

со стоимостью убытка. Тогда страховое требование будет оборотным активом и будет отражено в отчете о финансовом положении предприятия как таковое. Когда претензия оплачена, счет закрывается:

ДЕБЕТ Денежные средства КРЕДИТ Счет страхового возмещения

### Кассовая книга

Построение кассовой книги, в основном из банковских выписок, показывающих поступления и платежи предприятия за определенный период, часто является важной особенностью проблем с неполными записями.

Мы уже видели, что информация о денежных поступлениях или платежах может потребоваться для установления:

1. а) Сумма покупок за период
2. (b) Сумма продаж в кредит за период

Другие статьи поступлений или платежей могут иметь отношение к установлению:

1. а) Сумма продаж за наличный расчет
2. (b) Сумма определенных расходов в отчете о прибылях и убытках
3. (c) Сумма изъятий в счет прибыли собственником бизнеса

Поэтому может быть полезно, если бизнес не ведет кассовую книгу изо дня в день, составить кассовую книгу в конце отчетного периода. Предприятие, которое обычно не ведет ежедневную кассовую книгу, является магазином, потому что:

1. (a) Многие продажи, если не все продажи, осуществляются за наличный расчет (т. е. с оплатой банкнотами и монетами, чеками или кредитом). карты на момент продажи).
2. (b) Некоторые платежи производятся банкнотами и монетами из кассы, а не платежами с банковского счета предприятия чеком.

#### Кража денег из кассы

Там, где имеется значительный объем поступлений и платежей наличными (т. е. банкнотами и монетами), также полезно составить кассовую книгу из двух столбцов. А кассовая книга в две колонки представляет собой кассовую книгу с одной колонкой для денежных поступлений и платежей и одной колонкой для денег, внесенных на банковский счет и снятых с него.

#### 7.4 Использование торговой дебиторской задолженности для расчета как продаж за наличный расчет, так и продаж в кредит

Последний момент, который необходимо рассмотреть, заключается в том, как можно найти недостающую стоимость для продаж за наличный расчет и продаж в кредит, когда у предприятия есть и то, и другое, но выручка от продажи в кредит не делится между выручкой от продажи за наличный расчет и выручкой от продажи в кредит.

Неполные записи Вопросы могут проверить вашу способность готовить отчеты в следующих ситуациях.

Трейдере не ведет реестры, следовательно, не имеет непрерывной двойной записи транзакций.

- – Бухгалтерские записи уничтожены случайно, например, пожар.

- – Некоторая существенная фигура неизвестной должна рассчитываться как уравновешивающий показатель. Это может произойти в результате повреждения или уничтожения товарно-материальных запасов или в результате незаконного присвоения активов.
- N Два уравнения очень полезны при расчетах неполных записей.
  - – Бухгалтерское уравнение:

$$\text{активы} = \text{капитал} + \text{обязательства}$$

- – Уравнение бизнеса: чистые активы на момент закрытия = чистые активы на начало периода + внесенный капитал + прибыль – заимствования.
- N Чертежи часто фигурируют как отсутствующий элемент в проблеме с неполными записями. Трейдер рисует деньги, но не знает, сколько.
- N Подход к вопросам о неполных записях заключается в построении предоставленной информации таким образом, чтобы заполнить необходимую двойную запись. Это может включать реконструкцию контрольных счетов:
  - - Наличные и банк
  - – Торговая дебиторская и кредиторская задолженность
- N В тех случаях, когда запасы, продажи или покупки являются неизвестной цифрой, необходимо будет использовать информацию опротестовать от валовой прибыли построить расчет валовой прибыли, в который неизвестную цифру можно вставить в качестве баланса.
- N Построение кассовой книги, в основном из банковских выписок, показывающих поступления и платежи предприятия за определенный период, часто является важной особенностью проблем с неполными записями.



### ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

В долгосрочной перспективе прибыль приведет к увеличению денежного баланса компании. В краткосрочной перспективе получение прибыли не обязательно приведет к увеличению остатка денежных средств. Это наблюдение подводит нас к двум вопросам. Первый связан с важностью различия между денежными средствами и прибылью. Второй связан с полезностью информации, предоставляемой отчетом о финансовом положении и отчетом о прибылях и убытках, в решении проблемы принятия решения о том, имеет ли компания или сможет ли генерировать достаточные денежные средства для финансирования своей деятельности. Важность различия между денежными средствами и прибылью и отсутствие информации о фактических денежных потоках в отчете о прибылях и убытках привели к разработке отчетов о движении денежных средств. В этой главе используется системный подход к подготовке отчетов о движении денежных средств в ходе проверок. Вам следует изучить этот метод, и тогда вы будете готовы к любым проблемам

#### **F Подготовка основных финансовых отчетов**

##### **5 Отчеты о движении денежных средств (за исключением партнерств)**

- (а) проводить различие между прибылью и денежным потоком.
- (б) понимать необходимость того, чтобы руководство контролировало денежные потоки.
- (с) признать преимущества и недостатки отчета о движении денежных средств для пользователей финансовой отчетности.
- (d) классифицировать влияние операций на денежные потоки.
- (е) рассчитайте показатели, необходимые для отчета о движении денежных средств, включая:
  - (i) Денежные потоки от операционной деятельности
  - (ii) Денежные потоки от инвестиционной деятельности
  - (iii) Денежные потоки от финансовой деятельности
- (f) Рассчитайте денежный поток от операционной деятельности, используя косвенные и прямые методы.
- (g) подготовьте отчеты о движении денежных средств и выдержки из отчетов о движении денежных средств на основе предоставленной информации.

(h) определите порядок учета данных операций в отчете о движении денежных средств компании.

## ЭКЗАМЕН

Экзаменационная группа АССА неоднократно подчеркивала, что отчеты о движении денежных средств являются областью, с которой студенты сталкиваются с трудностями. Группа экспертов АССА рекомендует практиковать полные вопросы по этой теме, поскольку они помогут вам лучше понять отдельные части отчета о движении денежных средств и то, как он связан с отчетом о финансовом положении и отчетом о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. Один из дополнительных МТQ (multi-task questions- многозадачные вопросы), которые АССА выпустила вместе с образцом экзамена FFA (Financial accounting-финансовый учет), даст вам практику в решении вопроса CBE (computer-based exam) об отчете о движении денежных средств.

Обратите внимание на следующее:

- Вам будет предоставлена предварительная форма для заявления, поэтому нет необходимости запоминать это.

- Вам нужно будет заполнить суммы и показать, добавляются ли они к денежным потокам или вычитаются из них.

- Вам нужно будет показать, является ли движение наличных денег "увеличением" или "уменьшением"

Отчеты о движении денежных средств являются полезным дополнением к финансовой отчетности компании, поскольку бухгалтерская прибыль - не единственный показатель эффективности. Они концентрируются на источниках и использовании денежных средств и являются полезным показателем ликвидности и платежеспособности компании.

Утверждалось, что "прибыль" не всегда дает полезную или значимую картину деятельности компании. Читателей финансовой отчетности компании может даже ввести в заблуждение указанная цифра прибыли.

(а) Акционеры могут полагать, что если компания получает прибыль после уплаты налогов, скажем, в размере 100 000 долларов, то это та сумма, которую она могла бы позволить себе выплатить в качестве дивидендов. Если у компании нет достаточных денежных средств для продолжения бизнеса, а также для выплаты дивидендов, ожидания акционеров будут ошибочными.

(б) Сотрудники могут полагать, что если компания получает прибыль, она может позволить себе выплачивать более высокую заработную плату в следующем году. Это мнение может быть неверным: способность выплачивать заработную плату зависит от наличия наличных денег.

(с) Выживание хозяйствующего субъекта зависит не столько от прибыли, сколько от его способности выплачивать свои долги, когда наступает срок их погашения. Такие платежи могут включать статьи "прибыли и убытки", такие как закупки материалов, заработная плата, проценты и налогообложение, а также капитальные платежи за новые внеоборотные активы и погашение ссудного капитала, когда наступает срок (например, при погашении ссудных запасов). Из этих примеров видно, что результаты деятельности и перспективы компании зависят не столько от "прибыли", полученной за определенный период, сколько более реалистично от ликвидности или денежных потоков.

### **1.1 Движение денежных средств и денежный поток**

Некоторые страны требуют раскрытия дополнительной отчетности, основанной на движении средств, а не на движении наличности. Однако определение "средств" может быть очень расплывчатым. Такие отчеты часто просто требуют перестановки цифр, уже представленных в отчете о финансовом положении и отчете о прибылях и убытках. В отличие от этого, отчет о движении денежных средств является однозначным и содержит информацию, которая является дополнительной к той, которая представлена в остальных отчетах. Он также подходит для классификации организаций по видам деятельности, а не по отчету о финансовом положении.

Отчеты о движении денежных средств часто представляются в качестве дополнительного отчета, дополняющего отчет о финансовом положении, отчет о прибылях и убытках и соответствующие примечания. Групповые аспекты отчетов о движении денежных средств (и некоторые сложные вопросы) были исключены, поскольку они выходят за рамки вашей учебной программы.

### **1.2 Цель МСФО (IAS) 7**

Целью МСФО (IAS) 7 является предоставление пользователям финансовой отчетности информации о способности предприятия генерировать денежные средства и их эквиваленты, а также указание потребностей предприятия в денежных средствах. Отчет о движении денежных средств предоставляет историческую информацию о денежных средствах и их эквивалентах, классифицируя денежные потоки между операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью.

### **1.3 Сфера применения**

Отчет о движении денежных средств должен быть представлен как неотъемлемая часть финансовой отчетности предприятия. Все типы организаций могут предоставить полезную информацию о движении денежных средств, поскольку потребность в наличных средствах универсальна, независимо от характера их приносящей доход деятельности. Поэтому стандарт требует, чтобы все организации составляли отчет о движении денежных средств.

### **1.4 Преимущества информации о движении денежных средств**

Использование отчетов о движении денежных средств во многом согласуется с остальной частью финансовой отчетности. Пользователи могут получить дополнительную оценку изменения чистых активов, финансового положения предприятия (ликвидности и платежеспособности) и способности предприятия адаптироваться к изменяющимся обстоятельствам путем корректировки суммы и сроков денежных потоков. Отчеты о движении денежных средств повышают сопоставимость, поскольку на них не влияют различия в учетной политике, используемой для одного и того же типа операций или событий. Информация о движении денежных средств исторического характера может быть использована в качестве показателя суммы, сроков и определенности будущих денежных потоков. Информация о движении денежных средств, прогнозируемая в прошлом, может быть проверена на точность по мере появления фактических данных. Можно проанализировать взаимосвязь между прибылью и денежными потоками, а также изменения цен с течением времени. Вся эта информация помогает руководству контролировать затраты, контролируя денежный поток.

## **1.5 Определения**

Стандарт дает следующие определения, наиболее важными из которых являются денежные средства и их эквиваленты. Денежные средства включают наличные деньги в кассе и депозиты до востребования.

- Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые легко конвертируются в известные суммы денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

- Денежные потоки - это приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

- Операционная деятельность - это основная приносящая доход деятельность предприятия и другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

- Инвестиционная деятельность - это приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не включенных в эквиваленты денежных средств.

- Финансовая деятельность - это деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного акционерного капитала и заемных средств организации.

## **1.6 Денежные средства и их эквиваленты**

Стандарт расширяет определение эквивалентов денежных средств: они удерживаются не для инвестиций или других долгосрочных целей, а скорее для выполнения краткосрочных денежных обязательств. Чтобы соответствовать приведенному выше определению, срок погашения инвестиции обычно должен составлять три месяца с даты ее приобретения. Обычно инвестиции в акционерный капитал (то есть акции других компаний) не являются эквивалентами денежных средств. Исключением были бы случаи, когда привилегированные акции, подлежащие погашению, были приобретены с очень близкой датой погашения.

Кредиты и прочие заимствования в банках классифицируются как финансовая деятельность. Однако в некоторых странах банковские овердрафты подлежат погашению по требованию и рассматриваются как часть общей системы управления денежными средствами предприятия. В этих обстоятельствах превышенный остаток будет включен в состав денежных средств и их эквивалентов. Такие банковские механизмы характеризуются балансом, который колеблется между овердрафтом и кредитом.

Движения между различными видами денежных средств и их эквивалентов не включаются в денежные потоки. Инвестирование излишков денежных средств в их эквиваленты является частью управления денежными средствами, а не частью операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

## **1.7 Представление отчета о движении денежных средств**

МСФО (IAS) 7 требует, чтобы отчеты о движении денежных средств отражали движение денежных средств за период, классифицированный по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности (пункт 10). Способ представления денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности зависит от характера предприятия. Классифицируя

таким образом денежные потоки между различными видами деятельности, пользователи могут видеть влияние каждого из них на денежные средства и их эквиваленты, а также их взаимосвязь друг с другом. Мы можем рассмотреть каждый из них более подробно.

### **1.7.1 Операционная деятельность**

Это, пожалуй, ключевая часть отчета о движении денежных средств, поскольку она показывает, могут ли компании получать денежные средства от своей деятельности и в какой степени. Именно эти операционные денежные потоки должны, в конечном счете, покрывать все оттоки денежных средств, связанные с другими видами деятельности, то есть выплачивать проценты по кредитам, дивиденды и так далее.

Большинство компонентов денежных потоков от операционной деятельности будут составлять те статьи, которые определяют чистую прибыль или убыток предприятия, т.е. они относятся к основной приносящей доход деятельности предприятия. Стандарт приводит следующие примеры денежных потоков от операционной деятельности.

(а) Денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг

(b) денежные поступления от роялти, сборов, комиссионных и других поступлений

(с) Денежные выплаты поставщикам за товары и услуги

(d) Денежные выплаты сотрудникам и от их имени

В чистую прибыль или убыток за период могут быть включены определенные статьи, которые не относятся к операционным денежным потокам; например, прибыль или убыток от продажи части оборудования будут включены в чистую прибыль или убыток, но денежные потоки будут классифицироваться как инвестиционные. (МСФО (IAS) 7, пункт. 14)

### **1.7.2 Инвестиционная деятельность**

Денежные потоки, классифицированные по этому разделу, показывают объем новых инвестиций в активы, которые будут генерировать будущую прибыль и денежные потоки. Стандарт приводит следующие примеры денежных потоков, возникающих в результате инвестиционной деятельности.

(а) денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов, включая те, которые относятся к капитализированным затратам на разработку и самостоятельно построенным основным средствам

(b) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов

(с) денежные выплаты для приобретения акций или кредитных нот других организаций

(d) денежные поступления от продажи акций или кредитных нот других организаций

(е) Авансы наличными и займы, предоставленные другим сторонам

(f) денежные поступления от погашения авансов и займов, предоставленных другим сторонам

### **1.7.3 Финансовая деятельность**

В этом разделе отчета о движении денежных средств показана доля денежных средств, на которую претендовали поставщики капитала организации в течение периода. Это показатель вероятных будущих выплат процентов и

дивидендов. Стандарт приводит следующие примеры денежных потоков, которые могут возникнуть по этим разделам.

- (a) Денежные поступления от выпуска акций
- (b) денежные выплаты владельцам для приобретения или выкупа акций предприятия
- (c) денежные поступления от выдачи займов, облигаций, ипотечных кредитов и других краткосрочных или долгосрочных заимствований
- (d) Денежные выплаты по займам
- (e) денежные выплаты арендатором для уменьшения непогашенного обязательства, связанного с арендой

## 1.8 Отчетность о движении денежных средств от операционной деятельности

Стандарт предлагает выбор метода для этой части отчета о движении денежных средств.

(a) Прямой метод: раскрывать основные категории валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат.

(b) косвенный метод: чистая прибыль или убыток корректируется с учетом последствий операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых или будущих операционных денежных поступлений или платежей, а также статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми денежными потоками (МСФО (IAS) 7, пункт. 18)

Прямой метод раскрывает информацию, недоступную в других разделах финансовой отчетности, которая могла бы быть использована при оценке будущих денежных потоков. Однако косвенный метод проще, более широко используется и с большей вероятностью будет изучен.

### 1.8.1 Использование прямого метода

Существуют различные способы получения информации о валовых денежных поступлениях и платежах. Самый очевидный способ - это просто извлечь информацию из бухгалтерских записей.

\$	Ниже приведена проформа для прямого метода.	\$
\$	Денежные потоки от операционной деятельности	
	Денежные поступления от клиентов	X
	Денежные средства, выплаченные поставщикам и сотрудникам	X
	Денежные средства, полученные от операций	(X)
	Выплаченные проценты	(X <sup>-</sup> )
	Уплаченные налоги на прибыль	<u>X</u>
X	Чистые денежные средства от операционной деятельности	

### 1.8.2 Пример: прямой метод

**В течение года компания Boggis провела следующие сделки.**

a) закупки у поставщиков составили 19 500 долл. США, из которых 2550 долл. США были неоплачены на конец года. Перенесенная кредиторская задолженность составила 1000 долларов.

b) заработная плата составила 10 500 долл. США, из которых 750 долл. США были невыплачены на конец года. Счета за предыдущий год показали начисление заработной платы в размере 1500 долларов.

(с) в течение года были выплачены проценты в размере 2100 долларов США по долгосрочному кредиту.

(d) выручка от продаж составила 33 400 долл. США, включая дебиторскую задолженность в размере 900 долл. США на конец года. Перенесенная вперед дебиторская задолженность составила 400 долларов.

Рассчитайте денежный поток от операционной деятельности, используя прямой метод.

Решение					
\$	\$				
Денежные потоки от операционной деятельности					
32,900	Денежные средства, полученные от клиентов	(\$400	+	\$33,400	- \$900)
(17,950)	Денежные средства, выплаченные поставщикам	(\$1,000	+	\$19,500	- \$2,550)
(11,250)	Денежные средства, выплаченные сотрудникам	(\$1,500	+	\$10,500	- \$750)
(2,100)	Выплаченные проценты				
1,600	Чистый денежный поток от операционной деятельности				

Однако это может оказаться трудоемкой задачей, и косвенный метод, описанный ниже, может быть проще.

### 1.8.3 Использование косвенного метода

Этот метод, несомненно, проще с точки зрения составителя отчета о движении денежных средств. Чистая прибыль или убыток за период корректируется с учетом следующего.

(а) Изменения в течение периода запасов, операционной дебиторской и кредиторской задолженности

(b) неденежные статьи, например амортизация, резервы, прибыль/убытки от продажи активов

(с) прочие статьи, денежные потоки от которых следует классифицировать по инвестиционной или финансовой деятельности

Пример такого расчета выглядит следующим образом, и этот метод может быть более распространенным на экзамене.

Прибыль до налогообложения (отчет о прибылях и убытках)	X	\$
Добавьте амортизацию	X	
процентные расходы	X	
Убыток (прибыль) от продажи внеоборотных активов	X	
(Увеличение)/уменьшение запасов	(X)/X	
(Увеличение)/уменьшение дебиторской задолженности	(X)/X	
Увеличение/(уменьшение) кредиторской задолженности	X/(X)	
Денежные средства, полученные от операций	X	
Выплаченные проценты	(X)	
Уплаченные подоходные налоги	(X)	
Чистые денежные потоки от операционной деятельности	X	

Важно понимать, почему одни элементы добавляются, а другие вычитаются. Обратите внимание на следующие моменты.

(а) Амортизация не является расходом денежных средств, но вычитается при расчете показателя прибыли в отчете

о прибылях и убытках. Поэтому имеет смысл устранить его, добавив обратно.

(b) По той же логике убыток от выбытия внеоборотного актива (возникающий из-за недостаточного обеспечения амортизации) должен быть добавлен обратно, а прибыль вычтена.

(с) Увеличение запасов означает меньшее количество наличных – вы потратили наличные на покупку запасов.

(d) Увеличение дебиторской задолженности означает, что дебиторская задолженность компании не была выплачена в таком объеме, и, следовательно, наличных средств стало меньше.

(e) Если мы погашаем кредиторскую задолженность, в результате чего цифра уменьшается, у нас снова остается меньше наличных денег.

#### **1.8.4 Косвенный против прямого**

Прямой метод поощряется в тех случаях, когда получение необходимой информации не является слишком дорогостоящим, но МСФО (IAS) 7 этого не требует. Поэтому на практике прямой метод используется редко. Можно утверждать, что компании должны достаточно тщательно отслеживать свои денежные потоки, чтобы иметь возможность использовать прямой метод с минимальными дополнительными затратами.

#### **1.9 Проценты и дивиденды**

Потоки денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов должны раскрываться отдельно. Каждый из них должен быть классифицирован последовательно от периода к периоду (МСФО (IAS) 7, пункт 31). Финансовое учреждение показывает выплаченные проценты, а также полученные проценты и дивиденды как операционные денежные потоки, поскольку его бизнес-модель основана на получении процентов и дивидендов.

**Для организаций, которые не являются финансовыми учреждениями:**

(a) Выплаченные проценты должны классифицироваться как операционный денежный поток или финансовый денежный поток.

(b) Полученные проценты и дивиденды следует классифицировать как инвестиционные денежные потоки.

(c) Дивиденды, выплачиваемые предприятием, могут быть классифицированы как финансовый денежный поток, показывающий затраты на получение финансовых ресурсов, или, альтернативно, как операционный денежный поток, чтобы пользователи могли оценить способность предприятия выплачивать дивиденды из операционных денежных потоков. (МСФО (IAS) 7, пункты. 33–34)

#### **1.10 Налоги на доход**

Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как денежные потоки от операционной деятельности, если только они не могут быть конкретно идентифицированы с финансовой и инвестиционной деятельностью.

Налоговые денежные потоки часто трудно сопоставить с исходной базовой операцией, поэтому в большинстве случаев все налоговые денежные потоки классифицируются как возникающие в результате операционной деятельности. (МСФО (IAS) 7, пункты. 35–36)

#### **1.11 Компоненты денежных средств и их эквивалентов**

Компоненты денежных средств и их эквивалентов должны быть раскрыты, и должна быть представлена сверка, показывающая суммы в отчете о движении денежных средств, сверенные с эквивалентными статьями, указанными в отчете о финансовом положении.

Также необходимо раскрыть учетную политику, использованную при определении статей, включенных в денежные средства и их эквиваленты, в

соответствии с МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности", а также из-за широкого спектра методов управления денежными средствами во всем мире.

### 1.12 Другие раскрытия

Все предприятия должны раскрывать вместе с комментариями руководства сумму значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющих у предприятия, которые недоступны для использования группой, а также дополнительную информацию следующим образом

- (а) объем неиспользованных заемных средств, которые имеются в наличии
- б) ограничения на использование этих объектов
- (с) денежные потоки, которые увеличили операционную мощность по сравнению с денежными потоками, которые просто поддерживали операционную мощность (МСФО (IAS) 7, пункт 50)

### 1.13 Пример отчета о движении денежных средств

В следующем разделе мы рассмотрим процедуры подготовки отчета о движении денежных средств. Сначала взгляните на этот пример, адаптированный из примера, приведенного в МСФО (IAS) 7.

#### 1.13.1 Прямой метод

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПРЯМОЙ МЕТОД)		20X7
ГОД,	ЗАКОНЧИВШИЙСЯ	
\$m	\$m	
Денежные потоки от операционной деятельности		
	Денежные поступления от клиентов	30 330
	Денежных средств, выплаченных поставщикам и сотрудникам	(27 600)
	Денежные средства, полученные от операций	2 730
	выплаченных процентов	(270)
	Уплаченные налоги на прибыль	(900)
1,560	Чистые денежные средства от операционной деятельности	1,560
Денежные потоки от инвестиционной деятельности		
	Приобретение основных средств	(900)
	Поступления от продажи оборудования	20
	Полученные проценты	200
	Полученные дивиденды	200
	Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	(480)
Денежные потоки от финансовой деятельности		
250	Поступления от выпуска акционерного капитала	250
	Поступления от долгосрочных займов	250
	Выплаченные дивиденды*	(1290)
	Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности	(790)
	Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	290
	Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	120
	Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	410
	* Это также может быть показано как операционный денежный поток.	

#### 1.13.2 Косвенный метод

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (КОСВЕННЫЙ МЕТОД)  
ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 20X7

Денежные потоки от операционной деятельности		
Чистая прибыль до налогообложения	3 570	
Корректировки на: Амортизацию	450	
Инвестиционный доход	(500)	
Процентные расходы	400	
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	3 920	
Увеличение торговой и прочей дебиторской задолженности	(500)	
Уменьшение запасов	1 050	
Уменьшение торговой кредиторской задолженности	(1 740)	
Денежные средства, полученные от операций	2 730	
Выплаченные проценты	(270)	
Уплаченные подоходные налоги	(900)	
Чистые денежные средства от операционной деятельности		1,560
Денежные потоки от инвестиционной деятельности		
Приобретение основных средств	(900)	
Поступления от продажи оборудования	20	
Полученные проценты	200	
Полученные дивиденды	200	
Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности		(480)
Денежные потоки от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акционерного капитала	250	
Поступления от долгосрочных заимствований	250	
Выплаченные дивиденды*	(1290)	
	\$m	
\$m		
Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности		(790)
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов		290
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода (Примечание)		120
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода (Примечание)		410

\* Это также может быть показано как операционный денежный поток.

Следующее примечание обязательно к обеим версиям заявления.

#### **Записка. Денежные средства и их эквиваленты**

Денежные средства и их эквиваленты состоят из наличных средств в кассе и остатков на счетах в банках, а также инвестиций в инструменты денежного рынка. Денежные средства и их эквиваленты, включенные в отчет о движении денежных средств, включают следующие суммы в отчете о финансовом положении.

20X7 20X6

\$m	\$m						
	Наличные	деньги	в	кассе	и	на	счетах в банках
40		25					
	Краткосрочные						инвестиции
370		95					
	Денежные	средства			и	их	эквиваленты
410		120					

У компании есть неиспользованные заемные средства в размере 2000 долларов, из которых только 700 долларов могут быть использованы для будущего расширения.

#### **Подготовка отчета о движении денежных средств**

Вам необходимо знать формат заявления, изложенный в МСФО (IAS) 7. Определение формата – это первый шаг. Затем следуйте пошаговой процедуре приготовления.

## ТОЧКА ФОКУСА ДЛЯ ЭКЗАМЕНА

По сути, подготовка отчета о движении денежных средств очень проста. Вы должны изучить формат (Экзаменационная группа АССА подчеркнула необходимость изучения формата на недавней конференции АССА) и примените шаги, указанные в примере ниже. Хотя вам, возможно, не придется готовить полный отчет о движении денежных средств на экзамене, экзаменационная группа АССА подчеркнула важность практики полного вопросы, чтобы вы полностью поняли основополагающие принципы.

Экзаменационная группа АССА посоветовала студентам подумать о денежном эффекте транзакций. Студенты также должны быть осведомлены о том, что куда идет, поскольку распространенной ошибкой является путаница между инвестированием и финансированием денежных потоков.

Обратите внимание, что следующие пункты обрабатываются таким образом, который может показаться запутанным, но обработка логична, если вы мыслите в терминах наличных денег.

(а) Увеличение запасов рассматривается как отрицательное (в скобках). Это связано с тем, что он представляет собой поток денежных средств; денежные средства тратятся на товарно-материальные запасы.

(б) увеличение дебиторской задолженности будет рассматриваться как отрицательное по тем же причинам; больше дебиторской задолженности означает меньше денежных средств.

(с) Напротив, увеличение кредиторской задолженности является положительным, поскольку денежные средства удерживаются, а не используются для погашения кредиторской задолженности. Следовательно, его больше.

### 2.1 Пример: подготовка отчета о движении денежных средств

Отчет о прибылях и убытках компании Colby за год, закончившийся 31 декабря 20X2, и отчеты о финансовом положении на 31 декабря 20X1 и 31 декабря 20X2 были следующими.

Компания КОЛБИ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 20X2

	\$'000
\$'000	
720	Выручка
	Потребленное сырье
	Расходы на персонал
	Амортизация
	Убыток от выбытия внеоборотных активов
(300)	
420	
(28)	Проценты к уплате
	Прибыль до налогообложения
(124)	Налогообложение
268	Прибыль за год
	КОМПАНИЯ КОЛБИ

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ

20X2	20X1	\$'000	\$'000	\$'000
\$'000				
Активы				
Основные средства				
Стоимость		1,596		
1,560				
Амортизация		318		
224				
			1,278	
1,336				
Текущие активы				
Товарно-материальные запасы		24		20
Торговая дебиторская задолженность		76		58
Банк		48		
56				
148	134			
Общие активы			1,426	
1,470				
Собственный капитал и обязательства				
Капитал и резервы				
Акционерный капитал		360		
340				
Эмиссионный доход		36		
24				
Нераспределенная прибыль		716		
514				
			1 112	
878				
Долгосрочные обязательства				
Долгосрочные кредиты			200	
500				
Текущие обязательства				
Торговая кредиторская задолженность		12		6
Налогообложение		102		
86				
			114	
92				
			1,426	
1,470				

В течение года компания заплатила 90 000 долларов за новое оборудование. Дивиденды, выплаченные в течение 20X2 года, составили 66 000 долларов, а выплаченные проценты - 28 000 долларов. Компания Колби рассматривает выплаченные дивиденды как операционный денежный поток.

### Требуется

Подготовить отчет о движении денежных средств для Компания Колби за год, закончившийся 31 декабря 20X2 в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 7, используя косвенный метод.

### Решение

**Шаг 1.** Подготовьте предварительный отчет о движении денежных средств с заголовками, требуемыми МСФО (IAS) 7. Вы должны оставить достаточно места. В идеале используйте три или более листов бумаги: один для основного заявления, один для заметок и один для ваших работ. Очевидно, что очень важно очень хорошо знать форматы.

**Шаг 2.** Начните с сверки прибыли до налогообложения с чистыми денежными средствами от операционной деятельности, насколько это возможно. При подготовке отчета из отчетов о финансовом положении вам обычно приходится рассчитывать такие статьи, как амортизация, убыток от продажи внеоборотных активов, прибыль за год и уплаченный налог (см. шаг 4). Обратите внимание, что вам могут не указать налоговые отчисления в отчете о прибылях и убытках. Затем вам нужно будет предположить, что налог, уплаченный в течение года, является резервом на конец прошлого года, и рассчитать начисление как балансирующую цифру.

**Шаг 3.** Рассчитайте показатели движения денежных средств по выплаченным дивидендам, покупке или продаже внеоборотных активов, выпуску акций и погашению кредитов, если они вам еще не предоставлены (как они могут быть).

**Шаг 4.** Если вам не указан показатель прибыли, откройте рабочий счет для торговли, доходов и расходов. Используя начальный и конечный сальдо, налоговые отчисления и выплаченные и предлагаемые дивиденды, вы сможете рассчитать прибыль за год в качестве балансирующего показателя, чтобы поместить ее в качестве чистой прибыли в раздел "Чистый денежный поток от операционной деятельности".

**Шаг 5.** Теперь вы сможете заполнить заявление, выделив приведенные или рассчитанные цифры.

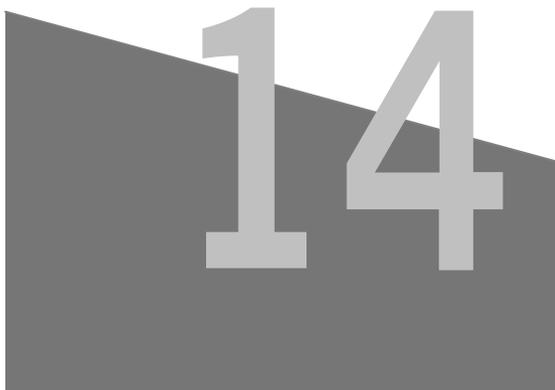
**Примечание:**

Эти шаги покажут вам, как подготовить отчет о движении денежных средств с нуля, что является хорошей практикой для вашего экзамена, а затем и для F7. Ваш экзамен FFA является CBE, поэтому вам будет предоставлена предварительная форма отчета о движении денежных средств, и вам просто нужно заполнить цифры и указать, добавлены ли они к денежным потокам или удалены из них. Смотрите дополнительный MTQ (многозадачные вопросы) на веб-сайте АССА для примера.

**КОМПАНИЯ КОЛБИ  
ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ЗА ГОД,  
ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 20X2**

	\$'000	
\$'000		
Чистый денежный поток от операционной деятельности		
Прибыль до налогообложения	392	
Амортизационные отчисления	118	
Убыток от продажи основных средств	18	
Процентные расходы	28	
Увеличение запасов	(4)	
Увеличение дебиторской задолженности	(18)	
Увеличение кредиторской задолженности	6	
Денежные средства, полученные от операций	540	
Выплаченные проценты	(28)	
Выплаченные дивиденды	(66)	
Уплаченный налог (86 + 124 – 102)	(108)	
Чистый денежный поток от операционной деятельности		338
Денежные потоки от инвестиционной деятельности		
Платежи по приобретению основных средств	(90)	
Поступления от продажи основных средств	12	
Чистый отток денежных средств от инвестиционной деятельности		(78)
		\$'000
\$'000		
Денежные потоки от финансовой деятельности		
Выпуск акционерного капитала (360 + 36 340 24 )	32	

	Погашенные долгосрочные кредиты (500 200)				(300)	
(268)	Чистые	денежные	потоки	от		финансирования
(8)	Уменьшение	денежных	средств	и	их	эквивалентов
	Денежные средства и их эквиваленты в размере 1.1.X2					56
48	Денежные	средства	и	их	эквиваленты	на 31.12.X2
	Работа: основные средства					
<b>СТОИМОСТЬ</b>						
						\$'000
\$'000						
		На 1.1.X2				1,560 На
31.12.X2 1,596						
		Покупки				90 Выбытия
(остаток) 54						
						1,650
1,650						
	<b>НАКОПЛЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ</b>					
						\$'000
\$'000						
	На					31.12.X2 318 На
1.1.X2 224						
	Начисление амортизации					при выбытии за
год 118						
	(остаток) 24	342	342			
	Балансовая	стоимость		выбытия	(54	– 24)
30						
	Заявленный			чистый		убыток
(18)						
	Поступления			от		выбытия
12						



### КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

#### Список тем

1. Группы и консолидация: обзор
2. Дочерние компании
3. Партнёры и торговые инвестиции
4. Содержание консолидированной финансовой отчетности
5. Краткое описание процедур консолидации
6. Гудвилл, возникающий при консолидации
7. Неконтролирующие доли участия
8. Внутригрупповая торговля
9. Приобретение дочерней компании частично в течение года
10. Краткое описание: консолидированный отчет о финансовом положении

#### 1. Группы и консолидация: обзор

Консолидация означает представление результатов, активов и обязательств группы компаний так, как если бы они были одной компанией.

Вы, вероятно, знаете, что многие крупные компании на самом деле состоят из нескольких компаний, контролируемых одной центральной или административной компанией. Вместе эти компании называются группой.

##### 1.1 Как возникает группа?

Центральная компания, называемая материнской, как правило, владеет большей частью или всеми акциями других компаний, которые называются дочерними.

Материнская компания обычно контролирует дочернюю компанию, владея большей частью акций этой компании, но владение акциями не всегда совпадает с контролем, который может возникнуть другими способами.

Предприятия могут действовать как группа по самым разным практическим причинам. Если вы собирались заказать пиццу, вы могли бы пойти в Pizza Hut; если вы хотели жареного цыпленка, вы могли бы пойти в KFC. Оба звучат более аппетитнее, чем «Yum! Brands Inc», материнская компания этих дочерних компаний.

Однако, с юридической точки зрения, результаты работы группы должны быть представлены в целом. Другими словами, они должны быть консолидированы. Консолидация будет определена более формально позже в

этой главе. По сути, это означает представление результатов группы компаний так, как если бы они были одной компанией.

### 1.2 Что включает в себя консолидация?

Прежде чем перейти к формальным определениям, подумайте о том, что включает в себя консолидация.

- Консолидация означает сложение воедино.
- Консолидация означает отмену аналогичных элементов внутри группы.
- Консолидируйте так, как если бы вы владели всем, а затем покажите, в какой степени вы не владеете всем.

Что это значит? Рассмотрим следующий пример.

### 1.3 Пример: основные принципы консолидации

«Консолидируйтесь так, как если бы вы владели всем, а затем покажите, в какой степени вы этого не делаете.»

Есть две компании, Pleasant and Sweet. Pleasant владеет 80% акций Sweet. У Pleasant есть здание головного офиса стоимостью 100 000 долларов. У Sweet есть фабрика стоимостью 80 000 долларов. Помните, что консолидация означает представление результатов двух или более компаний так, как если бы они были одной.

Складывая вместе

Вы складываете вместе стоимость здания головного офиса и фабрики, чтобы получить актив, землю и здания, на счетах группы 100 000 долларов + 80 000 долларов = 180 000 долларов. Пока все хорошо; это то, что вы ожидали бы увидеть в консолидации.

#### Внутригрупповые долги

Предположим, что у Pleasant дебиторская задолженность составляет 40 000 долларов, а у Sweet - 30 000 долларов. В дебиторскую задолженность Pleasant входит задолженность Sweet в размере 5000 долларов. Помните еще раз, что консолидация означает представление результатов двух компаний так, как если бы они были одним целым.

Должны ли мы затем просто сложить 40 000 и 30 000 долларов США, чтобы получить цифру консолидированной дебиторской задолженности? Мы не можем просто сделать это, потому что 5000 долларов дебиторской задолженности приходится на группу. Эта сумма не имеет значения, когда мы рассматриваем задолженность группы в целом.

Далее, предположим, что кредиторская задолженность Pleasant составляет 50 000 долларов, а Sweet - 45 000 долларов. Мы уже знаем, что 5000 долларов кредиторской задолженности Sweet - это остаток задолженности Pleasant. Если бы мы просто сложили эти цифры вместе, мы бы неверно отразили сумму, которую группа задолжала внешнему миру. Внешнему миру все равно, чем эти компании обязаны друг другу – это внутреннее дело группы.

#### Отмена похожих товаров

Чтобы получить справедливую картину, мы исключаем как дебиторскую задолженность в размере 5000 долларов в Главной книге Pleasant, так и кредиторскую задолженность в размере 5000 долларов в Главной книге Sweet. Только тогда мы консолидируем, складывая вместе.

Консолидированная дебиторская задолженность	= \$40,000 + \$30,000 - \$5,000 = \$65,000
Консолидированная	

кредиторская задолженность	= \$50,000 + \$45,000 - \$5,000= \$90,000
----------------------------	--

На данный момент мы установили, что консолидация означает объединение любых элементов, которые не исключены как внутренние для группы. Однако, возвращаясь к примеру, мы видим, что Pleasant владеет только 80% Sweet. Не следует ли нам тогда добавить активы и пассивы Pleasant к 80% Sweet?

**Консолидируйтесь так, как если бы вам принадлежало все**

Ответ - нет. Pleasant управляет Sweet, его дочерним предприятием. Директора Pleasant могут посетить все фабрики Sweet, если они пожелают, а не только 80% от нее. Таким образом, цифра для консолидированной земли и зданий составляет 100 000 долларов плюс 80 000 долларов, как указано выше.

**Покажите, до какой степени вы не владеете всем**

Однако, если мы просто сложим цифры вместе, мы не расскажем всей истории. Вполне возможно, что один или несколько акционеров владеют оставшимися 20% акций Sweet Ltd. Эти акционеры не могут посещать 20% фабрики или указывать 20% рабочей силы, что делать, но у них есть доля в 20% чистых активов Sweet. Ответ заключается в том, чтобы показать эту неконтролирующую долю участия отдельно в разделе "Собственный капитал" консолидированного отчета о финансовом положении.

**Резюме**

- Консолидация означает сложение вместе (неучтенные элементы).
- Консолидация означает отмену аналогичных элементов внутри группы.
- Консолидируйте так, как если бы вы владели всем, а затем покажите, в какой степени вы этого не делаете.

Помните об этих основных принципах при работе с подробными методиками составления консолидированной финансовой отчетности.

Теперь попробуйте ответить на следующие вопросы.

**ВОПРОС**

Apple Co владеет 60% акций PearCo. У Apple есть внеоборотные активы в размере 80 000 долларов, а у Pear - внеоборотные активы в размере 50 000 долларов.

Консолидированные внеоборотные активы рассчитываются как:

	\$
Apple	80,000
Pear 60% × \$50,000	<u>30,000</u>
	<u>110,000</u>

Правильно или нет? Объясните свой ответ.

**ОТВЕТ**

Неправильно. Правильный расчет:

	\$
Apple	80,000
Pear	<u>50,000</u>
	<u>130,000</u>

Pear является дочерней компанией Apple, которая контролирует все ее внеоборотные активы, а не только 60%. Неконтролирующая доля участия в размере 40% учитывается отдельно.

**ВОПРОС**

Apple Co владеет 60% акций Pear Co. Дебиторская задолженность Apple составляет 60 000 долларов, а Pear - 40 000 долларов. Pear задолжала Apple 10 000 долларов. Сколько составляет консолидированная дебиторская задолженность?

- A) \$74,000
- B) \$84,000
- C) \$90,000
- D) \$100,000

**ОТВЕТ**

C Консолидированная дебиторская задолженность:

	\$
Apple	60,000
За вычетом внутригрупповых	<u>(10,000)</u>
	50,000
Pear	<u><b>40,000</b></u>
Консолидированная	<u><b>90,000</b></u>

**ВОПРОС**

Apple Co владеет 60% Pear Co. Кредиторская задолженность Pear составляет 90 000 долларов, из которых 10 000 долларов причитаются Apple.

Кредиторская задолженность Apple составляет 120 000 долларов.

Требуется рассчитать консолидированный остаток кредиторской задолженности.

**ОТВЕТ**

Консолидированная кредиторская задолженность

	\$	\$
Apple		120,000
Pear	90,000	
За вычетом внутригрупповых	<u>10,000</u>	
		<u>80,000</u>
		<u><b>200,000</b></u>
<b>Дочерние компании</b>		

Дочерняя компания - это предприятие, контролируемое другим предприятием.

Теперь, когда вы уже знаете, что такое группа в общих чертах и что в принципе означает консолидация, вы готовы изучить еще несколько формальных определений.

Соответствующими МСФО для консолидации являются:

- МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

В этой и следующих двух главах мы рассмотрим принципы МСФО (IAS) 27/МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 3. МСФО (IAS) 27 ранее был выпущен как МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность". Вступивший в силу с 1 января 2013 года, он был заменен МСФО (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность". Требования к консолидации, содержащиеся в старом МСФО (IAS) 27, теперь содержатся в МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность". МСФО (IAS) 28 рассматривается в разделе 3 ниже. Однако прежде всего мы рассмотрим все важные определения, которые определяют, как относиться к каждому конкретному виду инвестиций в консолидированной финансовой отчетности.

## 2.1 Определения

Позже мы рассмотрим некоторые из этих определений более подробно, но здесь они полезны тем, что дают вам обзор всех аспектов консолидации.

- **Контроль.** Инвестор контролирует объект инвестиций, когда инвестор подвержен или имеет права на переменную доходность от своего участия в объекте инвестиций и имеет возможность влиять на эту доходность посредством своей власти над объектом инвестиций.

- **Власть.** Существующие права, которые дают возможность руководить соответствующей деятельностью.

- **Дочерняя компания.** Объект, который контролируется другим объектом (известный как материнская компания).

- **Материнская компания.** Объект, который контролирует один или несколько объектов.

- **Группа.** Материнская компания и все ее дочерние компании.

- **Консолидированная финансовая отчетность.** Финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской компании и ее дочерних компаний представлены как активы единого экономического субъекта.

- **Неконтролирующая доля участия.** Собственный капитал дочерней компании, не относящийся, прямо или косвенно, к материнской компании". (МСФО (IFRS) 10, Приложение А)

- **Торговая (или "простая") инвестиция.** Инвестиция в акции другой организации, которая удерживается для приумножения богатства и не является ассоциированной или дочерней компанией.

## 2.2 Инвестиции в дочерние компании

Из приведенных выше определений вы должны быть в состоянии понять, что важным моментом здесь является контроль. В большинстве случаев это будет связано с холдинговой компанией или материнской компанией, владеющей большинством обыкновенных акций дочерней компании (к которым прилагаются обычные права голоса). Однако существуют обстоятельства, когда материнская компания может владеть лишь миноритарным правом голоса в дочерней компании, но материнская компания по-прежнему имеет контроль. Обычно можно предположить, что контроль существует, когда материнская компания владеет более чем половиной (т.е. более 50%) права голоса юридического лица, если только не может быть четко показано, что такое владение не является контролем (такие ситуации будут очень редкими).

Как насчет ситуаций, когда этого критерия владения не существует? Следующие ситуации показывают, где существует контроль, даже когда материнская компания владеет только 50% или менее права голоса в организации.

- Материнская компания имеет власть над более чем 50% прав голоса в силу соглашения с другими инвесторами.

- Материнская компания имеет право регулировать финансовую и операционную политику организации в соответствии с законом или соглашением.

- Материнская компания имеет право назначать или отстранять от должности большинство членов совета директоров (или эквивалентного руководящего органа).

- Материнская компания имеет право подавать большинство голосов на заседаниях совета директоров.

### **2.3 Порядок учета дочерних компаний в консолидированной финансовой отчетности**

МСФО (IFRS) 10 требует, чтобы материнская компания представляла консолидированную финансовую отчетность (также называемую групповой отчетностью), в которой счета материнской и дочерней компаний (или дочерних компаний) объединены и представлены как единое целое (пункт 19). Эта презентация означает, что будет представлена суть, а не юридическая форма отношений между материнской компанией и дочерними компаниями.

Консолидированная финансовая отчетность игнорирует правовые границы отдельных юридических лиц. Но почему они считаются необходимыми? Они важны, поскольку пользователи финансовой отчетности материнской компании должны знать о финансовом положении, результатах операций и изменениях в финансовом положении группы в целом.

МСФО (IFRS) 10 требует, чтобы, когда материнская компания выпускает консолидированную финансовую отчетность, она консолидировала все дочерние компании, как иностранные, так и отечественные, за исключением определенных обстоятельств, но это выходит за рамки программы FFA/FA.

Мы рассмотрим механизм подготовки консолидированных отчетов в следующих двух главах.

#### **ВОПРОС**

Socket Co владеет 100 000 акциями по 1 доллару каждая. 1 января 20X3 года Power Co приобрела 45 000 этих акций. Кроме того, Power Co может назначить 4 из 5 директоров Socket Co, осуществляя таким образом контроль над их деятельностью.

Как следует отражать Socket Co в консолидированной финансовой отчетности Power Co?

#### **ОТВЕТ**

Power владеет менее чем 50% обыкновенных акций Socket. Тем не менее, Socket является дочерней компанией Power, поскольку ее статус определяется рядом факторов, помимо процента принадлежащих акций. Ключевым моментом является контроль, а не владение акциями.

Socket будет рассматриваться как дочерняя компания, если применимо любое из следующих условий.

(а) он обладает более чем половиной права голоса.

(b) Он имеет власть над более чем половиной прав голоса в силу соглашения с другими инвесторами.

(c) он уполномочен регулировать финансовую и операционную политику организации в соответствии с законом или соглашением.

(d) Он имеет право назначать или отстранять от должности большинство членов совета директоров.

(e) Он имеет право подавать большинство голосов на заседаниях совета директоров.

Socket следует рассматривать как дочернюю компанию на том основании, что Power может назначить четырех из пяти директоров (критерий (d)). Предполагая, что другие критерии неприменимы, если бы Power не обладала такими полномочиями, консолидация была бы неуместной, поскольку Socket не был бы дочерним предприятием.

## Ассоциированные компании и торговые инвестиции

Ассоциированная организация - это организация, на которую другая организация оказывает значительное влияние. Ассоциированные компании учитываются в консолидированной отчетности группы с использованием метода долевого участия.

### 3.1 Инвестиции в ассоциированные компании

Этот тип инвестиций является чем-то меньшим, чем дочерняя компания, но большим, чем простая торговая инвестиция.

Ключевым критерием здесь является значительное влияние. Это "право участвовать", но не "контролировать" (что сделало бы инвестиции дочерними).

- Ассоциированная компания. «Организация, на которую инвестор оказывает значительное влияние»

- Значительное влияние. «Право участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но которое не является контролем или совместным контролем над этой политикой». (МСФО (IAS) 28, пункт. 3)

Как и в случае с контролем, значительное влияние может быть определено наличием права голоса (обычно закрепленного за обыкновенными акциями) в организации. В МСФО (IAS) 28 говорится, что если инвестор владеет 20% или более голосов предприятия, можно предположить, что инвестор оказывает значительное влияние на предприятие, если только не может быть четко показано, что это не так. Можно предположить, что существенного влияния не существует, если инвестор владеет менее чем 20% голосов юридического лица, если не может быть доказано иное.

Наличие значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих способов.

(a) Представительство в совете директоров (или эквиваленте) объекта инвестиций

(b) участие в процессе разработки политики

(c) существенные сделки между инвестором и объектом инвестиций

(d) Обмен управленческим персоналом

(e) Предоставление необходимой технической информации

### 3.2 Метод долевого участия

МСФО (IAS) 28 требует использования метода долевого участия (или "учета в составе собственного капитала") для инвестиций в ассоциированные компании (за некоторыми исключениями, но они выходят за рамки данной программы). (МСФО (IAS) 28, пункт. 16)

#### 3.2.1 Консолидированный отчет о прибылях и убытках

Основной принцип учета акционерного капитала заключается в том, что инвестиционная компания (P Co) должна учитывать свою долю в прибыли ассоциированной компании, A Co, независимо от того, распределяет ли A Co прибыль в виде дивидендов. P Co достигает этого, добавляя к консолидированной прибыли долю группы в прибыли Компании после налогообложения.

Обратите внимание на разницу между этим подходом и консолидацией результатов дочерней компании. Если компания является дочерней компанией, которой мы на 100% владеем, P Co возьмет на себя всю выручку от продаж, себестоимость продаж и т.д.

Согласно учету долевого участия, выручка от продаж ассоциированной компании, себестоимость продаж и т.д. не объединяются с выручкой группы. Вместо этого к групповой прибыли добавляется только доля группы в прибыли ассоциированного предприятия после налогообложения.

#### 3.2.2 Прочий совокупный доход

Элемент "прочий совокупный доход" консолидированной финансовой отчетности не является частью программы FFA/FA.

#### 3.2.3 Консолидированный отчет о финансовом положении

Показатель инвестиций в ассоциированные компании показан в консолидированном отчете о финансовом положении, который должен быть отражен по первоначальной стоимости на момент приобретения ассоциированной компании. Эта сумма будет увеличиваться (или уменьшаться) каждый год на величину доли группы в увеличении (или уменьшении) нераспределенных резервов ассоциированной компании после приобретения.

#### 3.2.4 Пример: учет собственного капитала

P Co приобретает 25 000 из 100 000 обыкновенных акций A Co стоимостью 1 доллар США за 60 000 долларов США 1 января 20X8. За год до 31 декабря 20X8 компания получает прибыль после уплаты налогов в размере 24 000 долларов, из которой выплачивает дивиденды в размере 6000 долларов.

Как будут учитываться результаты A Co в индивидуальных и консолидированных счетах P Co за год, закончившийся 31 декабря 20X8?

#### Решение

На индивидуальных счетах P Co инвестиции могут быть зарегистрированы 1 января 20X8 по себестоимости. Если не произойдет обесценения стоимости инвестиций, эта сумма останется в отдельном отчете о финансовом положении P Co на постоянной основе. Единственной записью в индивидуальном отчете о прибылях и убытках P Co будет запись полученных дивидендов. За год, закончившийся 31 декабря 20X8, P Co будет:

Дебет		\$1,500
Кредит	Полученные дивиденды (6000 × 25%)	\$1,500

Другим вариантом, доступным для индивидуальных счетов Р Со, является использование метода долевого участия для учета инвестиций в соответствии с методом долевого участия в отдельной финансовой отчетности (Поправки к МСФО (IAS) 27), вступающие в силу 1 января 2016 года. Однако в рамках этой учебной программы мы рассмотрим только метод долевого участия в консолидированных отчетах.

В консолидированной отчетности Р Со для учета инвестиций в А Со будут использоваться принципы учета собственного капитала.

Вместо того, чтобы показывать полученные дивиденды, консолидированный отчет о прибылях и убытках будет включать долю группы в чистой прибыли компании за год ( $25\% * \$24,000 = \$6,000$ ), который показан перед прибылью группы до налогообложения.

Консолидированный отчет о финансовом положении будет включать актив "Инвестиции в ассоциированную компанию", рассчитанный следующим образом.

	\$
Стоимость инвестиций в ассоциированную компанию	60,000
Доля прибыли А за год	6,000
За вычетом полученных дивидендов	<u>1,500</u>
Инвестиции в ассоциированную компанию	<u>64,500</u>

В следующем году доля прибыли А составляет 6500 долларов, и дивиденды не получают. Показатель "Инвестиции в ассоциированную компанию" в консолидированной финансовой отчетности будет рассчитан следующим образом.

	\$
Инвестиции в ассоциированную компанию	64,500
Доля прибыли А за год	6,500
Инвестиции в ассоциированную компанию	71,000

### 3.2.5 Неконсолидированные счета

Учет собственного капитала доступен для консолидированных счетов и индивидуальных счетов. Компания должна готовить консолидированную отчетность только в том случае, если у нее есть одна или несколько дочерних компаний. Если у компании нет дочерних компаний, то не требуется составлять консолидированную отчетность, и поэтому любые инвестиции в ассоциированные компании могут учитываться как инвестиции по себестоимости или с использованием метода долевого участия на индивидуальных счетах материнской компании.

## 3.3 Торговые инвестиции

Торговая инвестиция - это простая инвестиция в акции другой организации, которая не является ассоциированной или дочерней.

Торговая инвестиция - это простая инвестиция в акции другой организации, которая удерживается для приумножения богатства и не является ассоциированной или дочерней.

Торговые инвестиции просто отражаются как инвестиции во внеоборотные активы в консолидированном отчете о финансовом положении группы

### ВОПРОС

Какие две из следующих инвестиций будут рассматриваться как ассоциированные в консолидированной финансовой отчетности Smith Co?

A) Smith Co владеет 15% обыкновенных акций REDC o и имеет значительное влияние на RED Co.

B) Smith Co владеет 45% обыкновенных акций Pink Co и может назначить 4 из 5 директоров в совет директоров Pink Co.

C) Smith со владеет 40% привилегированных акций (без права голоса) и 15% обыкновенных акций желтого цвета.

D) Smith Co владеет 60% привилегированных акций (без права голоса) и 40% обыкновенных акций Aquamarine Coastline.

## **ОТВЕТ**

Правильные ответы - A и D.

Red Co является партнером Smith Co, поскольку Smith Co имеет значительное влияние на REDCo. Pink Co является дочерней компанией Smith Co, поскольку способность Smith Co назначать 4 из 5 директоров дает ей контроль над Pink Co. Yellow Co является торговой инвестицией Smith Co, поскольку Smith Co владеет менее чем 20% прав голоса Yellow Co, поэтому предполагается, что она не имеет значительного влияния. Обратите внимание, что привилегированные акции не имеют права голоса, поэтому не оказывают никакого влияния на управление компанией. Помните, что владение акциями - это не единственный способ продемонстрировать контроль или значительное влияние. Если бы можно было показать другим способом, что Smith Co действительно оказывает значительное влияние на Yellow Co, Yellow Co была бы классифицирована как ассоциированная компания. Aquamarine Co является аффилированным лицом Smith Co, поскольку Smith Co владеет более чем 20% прав голоса в Aquamarine Co и, следовательно, предположительно имеет значительное влияние на Aquamarine Co.

## **Содержание консолидированной финансовой отчетности**

Консолидированная финансовая отчетность отражает результаты деятельности группы; она не заменяет отдельную финансовую отчетность отдельных компаний группы.

На данном этапе важно отметить, что консолидированная финансовая отчетность представляет собой дополнительный набор подготовленных финансовых отчетов. Они не заменяют отдельные финансовые отчеты материнской компании или ее дочерних компаний. Сама группа не имеет юридической формы, счета группы составляются в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и, в некоторых странах, требованиями законодательства.

Консолидированная финансовая отчетность выдается акционерам материнской компании и предоставляет этим акционерам информацию обо всех компаниях, контролируемых материнской компанией. Большинство материнских компаний представляют свои собственные индивидуальные учетные записи и групповые учетные записи в одном пакете. Пакет обычно включает в себя следующее.

- Финансовая отчетность материнской компании, которая будет включать "инвестиции в дочерние предприятия" в качестве актива в отчете о финансовом положении и доходы от дочерних компаний (дивиденды) в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

- Консолидированный отчет о финансовом положении
- Консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (элемент "прочий совокупный доход" консолидированной финансовой отчетности выходит за рамки программы FFA/FA)
- Консолидированный отчет о движении денежных средств (это выходит за рамки программы FFA/FA)

### **ВОПРОС**

Компании, имеющие дочерние компании, обязаны публиковать консолидированную финансовую отчетность.

Требуемое:

Укажите, почему вы считаете подготовку консолидированной финансовой отчетности необходимой, и обрисуйте их ограничения, если таковые имеются.

### **ОТВЕТ**

Цель финансовой отчетности состоит в том, чтобы помочь акционерам осуществлять контроль над своей компанией, предоставляя информацию о том, как велись ее дела. Акционерам материнской компании не была бы предоставлена достаточная информация из финансовой отчетности материнской компании самой по себе, поскольку было бы недостаточно известно о характере активов, доходов и прибылей всех дочерних компаний, в которые материнская компания инвестировала. Основной целью консолидированной финансовой отчетности является предоставление правдивого представления о положении и доходах группы материнской компании в целом с точки зрения акционеров материнской компании.

Однако был выдвинут ряд аргументов, утверждающих, что консолидированная финансовая отчетность имеет определенные ограничения.

(a) Консолидированная финансовая отчетность может вводить в заблуждение.

(i) Платежеспособность (ликвидность) одной компании может скрывать несостоятельность другой

(ii) Прибыль одной компании может скрывать убытки другой

(iii) Они подразумевают, что компании группы будут погашать долги друг друга (это, конечно, неправда: материнская компания может наблюдать, как кредиторы неплатежеспособной дочерней компании остаются непоплаченными, не вмешиваясь)

(b) Могут возникнуть некоторые трудности с определением группы или "юридического лица" компаний, хотя МСФО (IFRS) 10 устранил здесь многие "серые зоны".

(c) Если группа состоит из самых разных компаний в разных сферах бизнеса, набор консолидированных финансовых отчетов может скрывать многие важные детали, если не будет предоставлена дополнительная информация о каждой части бизнеса группы.

### **ОБЗОР ГЛАВЫ**

• Консолидация означает представление результатов, активов и обязательств группы компаний так, как если бы они были одной компанией.

• Консолидируйтесь так, как если бы вы владели всем, а затем покажите, в какой степени вы этого не делаете.

• Дочерняя компания - это предприятие, контролируемое другим предприятием.

• Ассоциированная организация - это организация, на которую другая

организация оказывает значительное влияние. Ассоциированные компании учитываются в консолидированной отчетности группы с использованием метода долевого участия.

• Торговая инвестиция - это простая инвестиция в акции другой организации, которая не является ассоциированной или дочерней.

• Консолидированная финансовая отчетность отражает результаты деятельности группы; она не заменяет отдельную финансовую отчетность отдельных компаний группы.

### **Quiz test**

1. Вставьте пропущенные слова.

A ..... является юридическим лицом, контролируемым другим юридическим лицом.

2. Когда материнская компания владеет более чем 50% права голоса в организации, контроль может быть принят на себя. Правда или ложь?

3. Какого порядка учета требует МСФО (IFRS) 10 от материнской компании?

4. Что такое неконтролирующая доля участия?

5. Дайте определение ассоциированной организации в не более чем в 25 словах.

6. Как следует учитывать торговые инвестиции в консолидированной финансовой отчетности инвестора?

A) Они должны быть объединены построчно.

B) Они должны учитываться в составе собственного капитала.

C) Процент от прибыли от инвестиций, а также активов и обязательств должен быть консолидирован построчно.

D) Сумма, уплаченная за инвестиции по себестоимости, должна быть указана в отчете о финансовом положении

### **ОТВЕТЫ НА Quiz test**

1. Дочерняя компания - это предприятие, контролируемое другим предприятием.

2. Верно

3. Подготовить консолидированную финансовую отчетность

4. Та часть собственного или привилегированного капитала, которая не принадлежит материнской компании

5. Организация, на которую инвестор оказывает значительное влияние, но которая не является дочерней компанией или совместным предприятием инвестора

6. D. Торговая инвестиция просто показывается как инвестиция в отчете о финансовом положении. Инвестор будет составлять консолидированные отчеты только в том случае, если у него также есть дочерние компании.

## **24-ГЛАВА**

### **Консолидированный отчет о финансовом положении**

#### **Краткое описание процедур консолидации**

Базовая консолидация состоит из двух процедур.

- Аннулирование статей, которые фигурируют в качестве актива в одной компании и обязательства в другой

- Затем суммируем все неучтенные активы и обязательства построчно

Актив "инвестиции в дочерние компании" на счетах материнской компании всегда аннулируется вместе с уставным капиталом дочерних компаний. Единственным акционерным капиталом в консолидированной отчетности является акционерный капитал материнской компании.

Как составляется консолидированная финансовая отчетность? Мы рассмотрим основные процедуры в остальной части этой главы

### 1.1 Базовая процедура консолидации

Требования к бухгалтерскому учету для консолидированной финансовой отчетности изложены в пункте В86 МСФО (IFRS) 10. Подготовка консолидированного отчета о финансовом положении в очень простой форме состоит из двух процедур

(a) Возьмите индивидуальные счета материнской компании и каждой дочерней компании и вычеркните статьи, которые отображаются как актив в одной компании и обязательство в другой.

(b) Суммируйте все неучтенные активы и обязательства по всей группе построчно.

Пункты, требующие отмены, могут включать следующее.

(a) Актив "инвестиции в дочерние компании", который отображается на счетах материнской компании, будет сопоставлен с обязательством "акционерный капитал" на счетах дочерних компаний.

(б) Внутри группы может осуществляться внутригрупповая торговля. Например, Дочерняя компания может продавать товары в кредит Материнской компании. Материнская компания тогда была бы дебиторской задолженностью на счетах Дочерней компании, в то время как Дочерняя компания была бы кредиторской задолженностью на счетах Материнской компании.

### 1.2 Пример: отмена

Материнская компания только что купила 100% акций дочерней компании. Ниже приведены отчеты о финансовом положении обеих компаний непосредственно перед консолидацией.

МАТЕРИНСКАЯ КОМПАНИЯ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ \$'000		ДОЧЕРНЯЯ КОМПАНИЯ ОТЧЕТ ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ \$'000	
Активы			
Инвестиции в дочернюю компанию	0	Дебиторская задолженность	0
Дебиторская задолженность	0	Денежные средства	0
	0		0
Собственный капитал и обязательства			
Уставной капитал	0	Уставной капитал*	0

	<u>0</u>			<u>0</u>
--	----------	--	--	----------

\* Отмененные статьи

Консолидированный отчет о финансовом положении будет выглядеть следующим образом.

**МАТЕРИНСКАЯ И ДОЧЕРНЯЯ КОМПАНИИ  
КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ**

	\$'000
Дебиторская задолженность (30+20)	50
Денежные средства	<u>30</u>
	<u>80</u>
Уставной капитал**	<u>80</u>
	<u>80</u>

\*\* Примечание. Это только уставный капитал материнской компании. Уставной капитал дочерней компании была отменена.

**1.3 Пример: отмена с внутригрупповой торговлей**

P Co регулярно продает товары своей единственной дочерней компании S Co. Ниже приведены отчеты о финансовом положении двух компаний по состоянию на 31 декабря 20X6.

**ОТЧЕТЫ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ 20X6**

	P Co	S Co
	\$	\$
<b>Активы</b>		
Внеоборотные активы		
Основные средства	35,000	45,000
Инвестиции в акции S Co стоимостью 40 000 долларов США за 1 акцию по себестоимости	<u>40,000</u>	=
	75,000	45,000
<b>Текущие активы</b>		
Запасы	16,000	12,000
Дебиторская задолженность: S Co	2,000	-
Другой	6,000	9,000
Денежные средства в банке	<u>1,000</u>	-
	<u>25,000</u>	<u>21,000</u>
<b>Общие активы</b>	<u>100,000</u>	<u>66,000</u>
<b>Собственный капитал и обязательства</b>		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции стоимостью 1 доллар США	70,000	40,000
Нераспределенная прибыль	<u>16,000</u>	<u>19,000</u>
	86,000	59,000
<b>Текущие обязательства</b>		
Банковский овердрафт	-	3,000
Кредиторская задолженность: P Co	-	2,000
Кредиторская задолженность: прочая	<u>14,000</u>	<u>2,000</u>
	<u>14,000</u>	<u>7,000</u>
<b>Общий капитал и обязательства</b>	<u>100,00</u>	<u>66,000</u>
	<u>0</u>	

Требуемое: Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении P Co.

#### 1.4 Решение

Пункты отмены заключаются в следующем.

(а) Актив P Co "инвестиции в акции S Co" (40 000 долларов США) аннулируется обязательством SCo "акционерный капитал" (40 000 долларов США).

(б) Актив P Co "дебиторская задолженность: SCo" (2000 долларов США) аннулируется обязательством SCo "кредиторская задолженность: PCo" (2000 долларов США).

Оставшиеся активы и обязательства суммируются для составления следующего консолидированного отчета о финансовом положении.

P CO

#### КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ 20X6

	\$	\$
Активы		
Внеоборотные активы		
Основные средства (35+45)		80,000
Текущие активы		
Запасы (16+12)		28,000
Дебиторская задолженность: (6+9)		15,000
Денежные средства в банке		<u>1,000</u>
		<u>44,000</u>
Общие активы		<u>124,000</u>
Собственный капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции стоимостью 1 доллар США (только P Co)	70,000	
Нераспределенная прибыль (16+19)	<u>35,000</u>	
		105,000
Текущие обязательства		
Банковский овердрафт	3,000	
Кредиторская задолженность: (14+2)	<u>16,000</u>	
		<u>19,000</u>
Общий капитал и обязательства		<u>124,000</u>

Примечания:

1. Банковский баланс P Co не зачитывается банковским овердрафтом S Co. Взаимозачет одного с другим был бы менее информативным и противоречил бы принципу, согласно которому активы и пассивы не должны взаимозачитываться.

2. Акционерный капитал в консолидированном отчете о финансовом положении является акционерным капиталом только материнской компании. Так должно быть всегда, независимо от того, насколько сложна консолидация, потому что акционерный капитал дочерних компаний всегда должен быть полностью аннулируемой статьей.

#### 1.5 Отмена части

Статья может фигурировать в отчетах о финансовом положении материнской компании и ее дочерней компании, но не в одинаковых суммах.

(а) Материнская компания, возможно, приобрела акции дочерней компании по цене, большей или меньшей, чем их номинальная стоимость. Актив будет отражен на счетах материнской компании по себестоимости, в то время как собственный капитал будет отражен на счетах дочерней компании по номинальной стоимости. Это поднимает вопрос о гудвилл, которым мы займемся далее.

(б) Даже если материнская компания приобрела акции по номинальной стоимости, она, возможно, не приобрела все акции дочерней компании (таким образом, дочерняя компания может принадлежать только частично). В связи с этим возникает вопрос о неконтролирующих долях участия, который мы рассмотрим позже в этой главе.

### Гудвилл, возникающий при консолидации

Гудвилл, возникающий при консолидации, признается в качестве нематериального актива в консолидированном отчете о финансовом положении (МСФО (IFRS) 3, пункт 32).

В примерах, которые мы рассмотрели до сих пор, стоимость акций, приобретенных материнской компанией, всегда была равна номинальной стоимости этих акций. На практике это редко случается, и теперь мы должны рассмотреть несколько более сложных примеров. Мы сделаем это на следующем примере.

#### 2.1 Пример: гудвилл, возникающий при консолидации

P Co приобрела весь акционерный капитал (40 000 акций по 1 доллару США) S Co за 60 000 долларов наличными. Ниже приведены отчеты о финансовом положении P Co и S Co до приобретения.

#### ОТЧЕТЫ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31.12.X1

	P Co \$`000	S Co \$`000
Внеоборотные активы		
Основные средства	100	40
Денежные средства в банке	60	-
Общие активы	<u>160</u>	40
Собственный капитал и обязательства		
Акционерный капитал	<u>160</u>	<u>40</u>
Общий капитал и обязательства	<u>160</u>	<u>40</u>

Сначала мы изучим записи, сделанные материнской компанией в ее собственном отчете о финансовом положении, когда она приобретает акции.

Записи в книгах P Co будут следующими:

Дебет	Инвестиции в S Co	\$60,000
Кредит	Банк	\$60,000

Таким образом, индивидуальный отчет о финансовом положении P Co будет выглядеть следующим образом.

	P Co \$`000
Внеоборотные активы	
Основные средства	100

Инвестиции в S Co	<u>60</u>
Общие активы	<u>160</u>
Собственный капитал и обязательства	
Акционерный капитал	<u>160</u>
Общий капитал и обязательства	<u>160</u>

Далее мы рассмотрим финансовую отчетность группы.

Теперь, когда директора P Co соглашаются заплатить 60 000 долларов за 100%-ную инвестицию в S Co, они должны верить, что в дополнение к своим внеоборотным активам в размере 40 000 долларов, S Co также должна обладать нематериальными активами на сумму 20 000 долларов. Эта сумма в размере 20 000 долларов США, выплаченная сверх стоимости приобретенных материальных активов, называется гудвиллом, возникающим при консолидации (или иногда премией при приобретении). Следуя обычной процедуре аннулирования, акционерный капитал в размере 40 000 долларов США в отчете о финансовом положении S Co может быть аннулирован против 40 000 долларов США "инвестиций в S Co" в отчете о финансовом положении P Co. Это привело бы к тому, что на счетах материнской компании не был бы списан дебет в размере 20 000 долларов. Эти 20 000 долларов США будут указаны в консолидированном отчете о финансовом положении под заголовком "Нематериальные внеоборотные активы: гудвилл, возникающий при консолидации", следующим образом.

#### КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ P ГРУППЫ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31.12.X1

Внеоборотные активы	\$'000
Основные средства (100 + 40)	140
Нематериальные внеоборотные активы: гудвилл, возникающий при консолидации	20
Общие активы	160
Собственный капитал и обязательства	
Акционерный капитал	160
Общий капитал и обязательства	160

### 2.2 Деловая репутация и прибыль до приобретения

До сих пор мы предполагали, что S Co принадлежала P Co с момента регистрации, и поэтому нам не приходилось иметь дело с какой-либо прибылью, полученной S Co до того, как P Co стала ее владельцем. Предположим вместо этого, что S Co была приобретена через некоторое время после регистрации и получила прибыль в размере 8000 долларов США в период до приобретения, ее отчет о финансовом положении непосредственно перед покупкой будет выглядеть следующим образом.

	\$'000
Общие активы	<u>48</u>
Акционерный капитал	40
Нераспределенная прибыль	<u>8</u>
Общий капитал и обязательства	<u>48</u>

Если P Co сейчас купит все акции S Co, она приобретет общие активы на сумму 48 000 долларов США по цене 60 000 долларов. Очевидно, что в данном

случае нематериальные активы S Co (гудвилл) оцениваются в 12 000 долларов. Должно быть очевидно, что любая прибыль, удерживаемая дочерней компанией до ее приобретения материнской компанией, должна быть включена в процесс аннулирования, чтобы получить показатель гудвила, возникающий при консолидации. Другими словами, не только акционерный капитал S Co, но и нераспределенная прибыль до приобретения должны быть списаны на актив "инвестиции в S Co" на счетах материнской компании. непогашенный остаток в размере 12 000 долларов США отражен в консолидированном отчете о финансовом положении. Следствием этого является то, что любая нераспределенная прибыль дочерней компании до приобретения не суммируется с нераспределенной прибылью материнской компании в консолидированном отчете о финансовом положении. Показатель консолидированной нераспределенной прибыли включает нераспределенную прибыль материнской компании плюс нераспределенную прибыль только дочерних компаний после приобретения. Нераспределенная прибыль после приобретения - это просто нераспределенная прибыль в настоящее время за вычетом нераспределенной прибыли при приобретении.

Прочие резервы, такие как положительное сальдо от переоценки, учитываются таким же образом, как и нераспределенная прибыль.

### 2.2.1 Пример: гудвилл и прибыль до приобретения

Sing Co приобрела обыкновенные акции Wing Co 31 марта 20X1 года, когда проекты отчетов о финансовом положении каждой компании были следующими.

#### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ SINGCO ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X1

	\$
Активы	
Внеоборотные активы	
Инвестиции в 50 000 акций Wing Co по себестоимости	80,000
Текущие активы	40,000
Общие активы	120,000
Собственный капитал и обязательства	
Справедливость	
Обыкновенные акции	75,000
Нераспределенная прибыль	45,000
Общий капитал и обязательства	120,000

#### WING CO

#### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X1

	\$
Текущие активы	60,000
Собственный капитал	
50 000 обыкновенных акций по 1 доллару КАЖДАЯ	50,000
Нераспределенная прибыль	10,000
Текущие активы	60,000

Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 марта 20X1 года.

## Решение

Техника, которую следует применить здесь, заключается в создании новой работы: гудвил. Предварительная форма работы изложена ниже.

Гудвилл	\$	\$
Переданное вознаграждение		X
За вычетом стоимости приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств*:		
Обыкновенный акционерный капитал	X	
Эмиссионный доход	X	
Нераспределенная прибыль при приобретении	<u>X</u>	
		(X)
Гудвилл		<u>X</u>

\*Мы используем эту формулировку, поскольку она наилучшим образом отражает формулировку, используемую в МСФО (IFRS) 3. Пусть это вас не смущает; помните, что: активы – пассивы = капитал, поэтому стоимость приобретенных активов и принятых обязательств равна уставному капиталу и резервам компании.

Применяя это к нашему примеру, работа будет выглядеть следующим образом.

Гудвилл	\$	\$
Переданное вознаграждение*		80,000
За вычетом стоимости приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств*:		
Обыкновенный акционерный капитал	50,000	
Нераспределенная прибыль при приобретении	<u>10,000</u>	
		(60,000)
Гудвилл		<u>20,000</u>

\* Это стоимость инвестиций в отчете о финансовом положении Sing Co.

SING CO

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X1

	\$
Активы	
Внеоборотные активы	
Гудвилл, возникающий при консолидации	20,000
Текущие активы	<u>100,000</u>
	<u>120,000</u>
Капитал и резервы	
Обыкновенные акции	75,000
Нераспределенная прибыль	<u>45,000</u>
	<u>120,000</u>

### 2.2.2 Пример: гудвилл и прибыль до приобретения, продолжение

Предположим, что прошел год, и теперь вы хотите подготовить консолидированный отчет о финансовом положении для группы Sing по

состоянию на 31 марта 20X2. Ниже представлены отдельные отчеты о финансовом положении.

**SING CO**

**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X2**

	\$
<b>Активы</b>	
Внеоборотные активы	
Инвестиции в 50 000 акций Wing Co по стоимости	80,000
Текущие активы	<u>50,000</u>
<b>Общие активы</b>	<u>130,000</u>
<b>Собственный капитал и обязательства</b>	
Собственный капитал	
Обыкновенные акции	75,000
Нераспределенная прибыль	<u>55,000</u>
<b>Общий капитал и обязательства</b>	<u>130,000</u>

**WING CO**

**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X2**

	\$
Текущие активы	<u>80,000</u>
Справедливость	
50 000 обыкновенных акций по 1 доллару КАЖДАЯ	50,000
Нераспределенная прибыль	<u>30,000</u>
	<u>80,000</u>

Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 марта 20X2.

**Решение**

Из отдельных отчетов о финансовом положении мы видим, что Wing Co получила прибыль в размере 20 000 долларов США с тех пор, как стала собственностью Sing Co, поскольку остаток нераспределенной прибыли увеличился с 10 000 долларов США при приобретении до 30 000 долларов США на 31 марта 20X2. Эта прибыль принадлежит группе и должна быть консолидирована. Метод, который следует применить здесь, заключается в создании нового рабочего показателя: нераспределенной прибыли. Предварительная форма работы изложена ниже.

**Нераспределенная прибыль**

	P Co	S Co
	\$	\$
На каждый вопрос	X	X
Нераспределенная прибыль до приобретения		<u>(X)</u>
		<u>X</u>
Нераспределенная прибыль S Co после приобретения	<u>X</u>	
Нераспределенная прибыль группы	<u>X</u>	

Применяя это к нашему примеру, работа будет выглядеть следующим образом.

### Нераспределенная прибыль

	Sing Co	Wing Co
	\$	\$
На каждый вопрос	55,000	30,000
Нераспределенная прибыль до приобретения		<u>10,000</u>
		<u>20,000</u>
Нераспределенная прибыль Wing Co после приобретения	<u>20,000</u>	
Нераспределенная прибыль группы	<u>75,000</u>	

Расчет гудвила будет таким же, как и раньше, поскольку он основан на чистых активах Wing Co, которые включают нераспределенную прибыль, на дату приобретения.

#### SING ГРУППА

### КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 МАРТА 20X2

	\$
<b>Активы</b>	
Внеоборотные активы	
Гудвилл, возникающий при консолидации	20,000
Текущие активы (50 000 + 80 000)	<u>130,000</u>
	<u>150,000</u>
<b>Собственный капитал и обязательства</b>	
Обыкновенные акции (только для Sing)	75,000
Нераспределенная прибыль (см. работу выше)	<u>75,000</u>
	<u>150,000</u>

### 2.3 Справедливая стоимость чистых активов при приобретении

Земля и здания дочерней компании могут стоить больше, чем их балансовая стоимость на момент приобретения. Если это так, то это должно быть учтено в консолидированной финансовой отчетности следующим образом.

(а) Земля и здания дочерней компании должны быть включены в консолидированный отчет о финансовом положении по их справедливой стоимости.

(б) Разница между справедливой стоимостью земли и зданий дочерней компании и балансовой стоимостью земли и зданий должна быть принята во внимание при расчете гудвила. Это известно как корректировка справедливой стоимости. Предварительная форма для гудвила теперь будет выглядеть следующим образом

Гудвилл	\$	\$
Переданное вознаграждение		X
За вычетом чистой справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств на дату приобретения:		
Обыкновенный акционерный капитал	X	
Эмиссионный доход	X	
Нераспределенная прибыль при приобретении	X	
Корректировки справедливой стоимости при	<u>X</u>	

приобретении		
		(X)
Гудвилл		X

### ВОПРОС

P Co приобрела 100% обыкновенных акций S Co 1 сентября 20X5. На ту дату справедливая стоимость земли и зданий S Co была на 23 000 долларов больше их балансовой стоимости, а нераспределенная прибыль составила 21 000 долларов. Ниже приведены отчеты о финансовом положении обеих компаний по состоянию на 31 августа 20X6.

### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 АВГУСТА 20X6

	\$	\$
Активы		
Внеоборотные активы		
Земля и здания	63,000	
Инвестиции в S Co стоимостью	<u>67,000</u>	
		130,000
Оборотные активы		<u>82,000</u>
Общая сумма активов		<u>212,000</u>
Собственный капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции по 1 доллару каждая	80,000	
Нераспределенная прибыль	<u>112,000</u>	
		192,000
Текущие обязательства		<u>20,000</u>
Общий капитал и обязательства		<u>212,000</u>

### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ S CO ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 АВГУСТА 20X6

	\$	\$
Активы		
Земля и здания		28,000
Текущие активы		<u>43,000</u>
Общие активы		<u>71,000</u>
Собственный капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции по 1 доллару каждая	20,000	
Нераспределенная прибыль	<u>41,000</u>	
		61,000
Текущие обязательства		<u>10,000</u>
Общий капитал и обязательства		<u>71,000</u>

Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении P Co по состоянию на 31 августа 20X6.

### ОТВЕТ

### КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ P CO ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 АВГУСТА 20X6

	\$	\$
Внеоборотные активы		

Земля и здания (63,000 + 28,000 + 23,000*)	114,000	
Гудвилл (W1)	<u>3,000</u>	
		117,000
Оборотные активы (82 000 + 43 000)		<u>125,000</u>
		<u>242,000</u>
Собственный капитал и обязательства		
Собственный капитал		
Обыкновенные акции по 1 доллару США каждая (только P Co)	80,000	
Нераспределенная прибыль (W2)	<u>132,000</u>	
		212,000
Текущие обязательства (20 000 + 10 000)		<u>30,000</u>
Внеоборотные активы		<u>242,000</u>

\* Корректировка справедливой стоимости в размере 23 000 долларов США добавляется к балансу земли и зданий, так что консолидированный отчет о финансовом положении показывает справедливую стоимость приобретенных земли и зданий.

## Разработки

### 1 Гудвилл

	\$	\$
Переданное вознаграждение		67,000
За вычетом чистой справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств на дату приобретения:		
Обыкновенный акционерный капитал	20,000	
Нераспределенная прибыль	21,000	
Корректировка справедливой стоимости при приобретении	<u>23,000</u>	
		<u>(64,000)</u>
Гудвилл		<u>3,000</u>

### 2 Нераспределенная прибыль

	P Co \$	S Co \$
На каждый вопрос	112,000	41,000
Нераспределенная прибыль до приобретения		<u>(21,000)</u>
		<u>20,000</u>
Нераспределенная прибыль S Co после приобретения	<u>20,000</u>	
Нераспределенная прибыль группы	<u>132,000</u>	

**ИНТЕРПРЕТАЦИЯ  
ПОКАЗАТЕЛЕЙ  
ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ**

Если бы вам пришлось взглянуть на отчет о финансовом положении или отчет о прибылях и убытках, как бы вы решили, хорошо или плохо дела у компании? Или была ли она финансово сильной или финансово уязвимой? И на что бы вы смотрели в цифрах, чтобы помочь вам сделать свое суждение?

Программа FFA/FA требует от вас понимания важности и цели интерпретации и анализа финансовой отчетности. Также требуется, чтобы вы могли анализировать финансовую отчетность, рассчитывать ключевые бухгалтерские коэффициенты и делать выводы на основе предоставленной вам информации.

Соотношение анализ включает сравнение одной фигуры с другой для получения коэффициента и оценки того, указывает ли этот коэффициент на слабость или силу в делах компании, и это является основным направлением этой главы.

**Интерпретация финансовой отчетности**

**1 Важность и цель анализа финансовой отчетности**

(a) Описать, как интерпретация и анализ финансовой отчетности используются в бизнес-среде.

(b) Объясните цель интерпретации коэффициентов.

**2 соотношения**

(a) Рассчитайте ключевые бухгалтерские коэффициенты:

(i) Рентабельность (ii) Ликвидность

(iii) Эффективность (iv) Должность

б) Объясните взаимосвязь между коэффициентами. К

**3 Анализ финансовой отчетности**

(a) Рассчитать и интерпретировать взаимосвязь между элементами финансовой отчетности в отношении рентабельности, ликвидности, эффективного использования ресурсов и финансового положения.

(b) Сделать обоснованные выводы из информации, содержащейся С в финансовой отчетности, и представить их надлежащим пользователем финансовой отчетности.

Пользователи финансовой отчетности могут лучше понять **значимость** информации в финансовой отчетности путем сравнения ее с другой соответствующей информацией.

Учетные записи предприятия предназначены для предоставления пользователям информации о его деятельности и финансовом положении. Голые цифры, однако, не особенно полезны, и только через **сравнения** (обычно в соотношениях), чтобы можно было установить их значение. Сравнение можно проводить с предыдущими финансовыми периодами, с другими аналогичными предприятиями или со средними показателями по конкретной отрасли. Выбор будет зависеть от цели, для которой проводится сравнение, и доступной информации.

### 1.1 Группы пользователей

Различные группы заинтересованы в производительности и финансовом положении компании.

(a) **Управление** будет использовать сравнения, чтобы убедиться, что бизнес работает эффективно и в соответствии с планом.

(b) **Сотрудники**, профсоюзы и т. д. нуждаются в информации, чтобы иметь возможность оценить стабильность и прибыльность работодателя, а также их способность предоставлять вознаграждение и другие льготы.

(c) **правительства** должны иметь возможность оценивать налогообложение и регулировать отрасли, а также использовать информацию в статистических целях.

(d) Настоящее и потенциальное **инвесторы** оценит компанию, чтобы решить, является ли это надежной инвестицией. Им нужна информация о риске и доходности инвестиций, а также о способности предприятия выплачивать дивиденды.

(e) **Кредиторы** и **поставщики** захотят оценить свою кредитоспособность, оценить, будут ли кредиты и связанные с ними проценты и счета-фактуры оплачены в срок.

(e) **Клиенты** захотят судить, будет ли компания продолжать свое существование, особенно если они имеют долгосрочное сотрудничество с компанией или зависят от ее продуктов.

Этот интерактивный текст касается финансового, а не управленческого учета, поэтому обсуждаемые здесь коэффициенты, вероятно, рассчитаны внешними пользователями. Следующие источники информации легко доступны для внешних пользователей.

Опубликованная финансовая отчетность  
Документы подаются в соответствии с требованиями законодательства о компаниях  
Статистические данные, публикуемые правительством  
Другие опубликованные источники, например Хроника инвестора, Экономист, Wall Street Journal

## 1.2 Финансовый анализ

**отсутствие подробной информации** отступным постороннему, является значительным недостатком при проведении анализа отношений. Первая трудность заключается в том, что данных может просто не хватить для расчета всех необходимых коэффициентов. Второй касается наличия подходящего среднего значения или стандарта, с которым можно сравнивать рассчитанные отношения.

### 1.2.1 Анализ тенденций

Глядя сначала на анализ тенденций (сравнения одного и того же бизнеса с течением времени), некоторые из **проблемы** включая следующее.

Изменения в характере бизнеса

Нереалистичные нормы амортизации при учете по исторической стоимости.

Изменение стоимости единицы валюты, о которой сообщается. Изменения в учетной политике.

Другие факторы будут включать изменения в пакетах государственных стимулов, переход от покупки оборудования к лизингу и так далее.

### 1.2.2 Сравнение компаний

При проведении сравнений с другими компаниями ситуация еще более затруднительна из-за проблемы выявления сопоставимых компаний. **Сопоставимость** между компаниями могут быть обесценены по следующим причинам.

а) Различные степени диверсификации

(b) Различная политика производства и закупок (если бы инвестор анализировал более мелких производителей автомобилей, он обнаружил бы, что некоторые из них покупают двигатели у одного из «крупных», в то время как другие разрабатывают и производят свои собственные)

с) Различная финансовая политика (например, аренда вместо покупки)

(d) Различная учетная политика (одна из самых серьезных проблем, особенно в отношении внеоборотных активов и оценки товарно-материальных запасов)

(e) Различные последствия государственных стимулов

Основные **организации внутригруппового сравнения** (результаты которых предназначены для использования участвующими компаниями и не являются общедоступными) прилагают значительные усилия для приведения

счетов к сопоставимым базам. Внешний пользователь редко сможет внести такие корректировки. Хотя положение улучшается за счет ужесточения требований к раскрытию информации, прямые сравнения между компаниями неизбежно иногда будут по-прежнему давать вводящие в заблуждение результаты.

### 1.3 Социальные и политические соображения

Социальные соображения, как правило, **недолговечный** или «модный», и поэтому на каждый набор утверждений может повлиять другое движение или причуда. В последние годы социальный аспект стал очевидным.

что экологических проблем. Компании выбрали «зеленый» имидж, хотя это было больше заметно на глянцевых фотографиях, чем в самих отчетах.

**Политические соображения** может быть более далеко идущим. Режим регулирования может быть установлен законодательными актами, но часто саморегулирование поощряется через такие органы, как фондовая биржа.

### 1.4 Многонациональные компании

Многонациональные компании иногда сталкиваются с большими трудностями из-за необходимости соблюдать **законодательство** в большом количестве стран. Наряду с различными требованиями к отчетности существуют разные правила регистрации, а также разные правила директоров, налоговое законодательство и так далее. Иногда местные правила могут быть настолько суровыми, что компании вообще их избегают.

Различные местные требования к отчетности также **укрепление** труднее. Результаты дочерних компаний должны быть переведены не только в базовую валюту компании, но и с использованием правил бухгалтерского учета, используемых головным офисом. Это требование МСФО, поскольку требуется «единая учетная политика».

Соотношения предоставляют информацию через **сравнение**.

Бухгалтерские коэффициенты помогают обобщить и представить финансовую информацию в более понятной форме.

Вообще говоря, основные коэффициенты можно сгруппировать в пять категорий.

Рентабельность и доходность Долгосрочная

платежеспособность и устойчивость Краткосрочная

платежеспособность и ликвидность Эффективность

(коэффициенты оборачиваемости)

Инвестиционные коэффициенты акционеров

Коэффициенты инвестиций акционеров выходят за рамки программы FFA/FA. В оставшейся части этой главы мы определим ряд **стандартные меры или отношения** которые обычно рассчитываются и обычно принимаются в качестве значимых показателей для остальных категорий. Хотя это стандартные показатели, каждый отдельный бизнес нужно рассматривать отдельно, потому что коэффициент, имеющий значение для компании-производителя, может быть совершенно бессмысленным для финансового учреждения.

Ключом к получению значимой информации из анализа соотношений является **сравнение**. Это может включать сравнение соотношений во времени в одном и том же бизнесе, чтобы установить, улучшаются ли дела или ухудшаются, и сравнение соотношений между аналогичными предприятиями, чтобы увидеть, лучше или хуже анализируемая компания, чем в среднем в своем конкретном бизнес-секторе.

Следует подчеркнуть, что анализ коэффициентов сам по себе недостаточен для интерпретации счетов компаний, и что существуют **другие элементы информации** на что следует обратить внимание, например:

а) содержание любого **сопровождающего комментария** по счетам и другим отчетам

б) Возраст и характер **активов компании**

с) **Текущие и будущие разработки** на рынках компании, дома и за рубежом, недавнее приобретение или продажа дочерней компании компанией

г) Любые другие **заметные особенности** финансовой отчетности, таких как события после отчетного периода, условные обязательства и налоговая позиция компании

## 2.1 Пример: расчет коэффициентов

Чтобы проиллюстрировать расчет коэффициентов, будут использоваться следующие данные отчета о финансовом положении и отчета о прибылях и убытках.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ ИЛИ УБЫТКАХ FURLONG CO ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 20X8 ГОДА

	<i>Ноты</i> 20x8	<i>20x7</i>
	\$	\$
<i>Доход</i>	3 095 576 1	1 909
<i>Операционный доход</i>	359 501 2	051 244 229
<i>Интерес</i>	17 371	19 127
<i>Прибыль до вычета налога</i>	342 130 74	225 102 31
<i>Подоходный налог</i>	200 267 930	272 193 830
<i>Прибыль за год</i>		

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ FURLONG CO НА 31 ДЕКАБРЯ 20X8 ГОДА

Ноты

Ресурсы	20x8	20x7		
	\$	\$	\$	\$
Внеоборотные активы		8		656 071
Материальные внеоборотные активы		02 180		
Оборотные активы	64			86 550 853
Запасы	422 3 1 002			441 68 363
Дебиторская задолженность	701			1 008 354 1
Наличные в банке и на руках	1327			664 425
		<u>1</u>		
		068		
		450 1		
Всего активов		870		210 000 48
		630		178 393 791
Капитал и обязательства	5			651 969
Беспристрастность	210 000 48			
Обыкновенные акции 10 центов за каждую Премиум-аккаунт	178			100 000 912
Нераспределенная прибыль	630			456 1 664 425
	721			
		8		
		88 899		
	4			
Долгосрочные обязательства		1		
10% кредитные ноты 20X4/20X9		00 000		
		881		
Краткосрочные обязательства		731		
		<u>1</u>		
Общий капитал и обязательства		870		
		630		

ПРИМЕЧАНИЯ К СЧЕТАМ

	20x8 \$	20x7 \$
	<u>3</u>	1 909
1 Выручка от продаж и прибыль от продаж	095	1 441 051
Доход от продаж	<u>576 2</u>	<u>950 467 101</u>
Себестоимость продаж	402	222 872 244
Валовая прибыль	609	229
Административные расходы	692	
Операционная прибыль	967	120
	333	147
Амортизация начислена	466	
	359	
	501	
	1	
	51 107	

## 2 Интерес

Кредиторская задолженность по банковским овердрафтам и прочим кредитам

Кредиторская задолженность по кредитным нотам

Дебиторская задолженность по краткосрочным депозитам Чистая 744  
кредиторская задолженность 17 371

## 3 Дебиторская задолженность

Суммы, подлежащие оплате в течение одного года

Торговая дебиторская задолженность

Предоплаты и начисленный доход

Суммы, подлежащие оплате более чем через год

Торговая дебиторская задолженность

Итого дебиторская задолженность

## Показатели рентабельности включать:

Рентабельность вложенного капитала Чистая прибыль  
в процентах от продаж Коэффициент оборачиваемости  
активов

Валовая прибыль в процентах от продаж

В нашем примере компания получила прибыль как в 20X8, так и в 20X7 году, и между годом и годом прибыль увеличилась:

(а) Из 52% до налогообложения (б) Из 39% после налогообложения

**Прибыль до налогообложения** как правило, считается более подходящим показателем, чем прибыль после налогообложения, потому что возможны необычные колебания налоговых отчислений из года в год, которые не повлияют на базовую прибыльность операций компании.

Еще одна цифра прибыли, которую следует рассчитать: **РВИТ, прибыль до процентов и налогов**. Это сумма прибыли, которую компания заработала до того, как ей пришлось платить проценты поставщикам ссудного капитала. Под поставщиками ссудного капитала мы обычно подразумеваем долгосрочный ссудный капитал, такой как ссудные ноты и среднесрочные банковские ссуды, которые будут отражаться в отчете о финансовом положении как долгосрочные обязательства.

Таким образом, РВИТ:

а) прибыль до налогообложения; **плюс**

(б) Процентные платежи по долгосрочным кредитам.

Опубликованные отчеты не всегда содержат достаточную информацию о процентах к уплате, чтобы определить размер процентов по долгосрочному финансированию. В нашем примере мы предположим, что вся подлежащая уплате процентная ставка (18 115 долл. США,

примечание 2) относится к  
долгосрочному финансированию.

Таким образом, РВІТ в нашем  
примере:

Прибыль до вычета налога  
Проценты к выплате РВІТ

**Это показывает рост на 46% между  
20X7 и 20X8.**

20x8	20x7	\$							
225	102	18	21	909	115	\$342	130	=====	=====
247						360	245	=====	=====
							0		

### 3.1 Рентабельность вложенного капитала (ROCE)

Невозможно правильно оценить прибыль или рост прибыли, не связав их с суммой средств (капитала), которые были использованы для получения прибыли. Таким образом, наиболее важным коэффициентом рентабельности является **рентабельность вложенного капитала (ROCE)**, в котором указывается прибыль в процентах от суммы вложенного капитала. ROCE измеряет общую **эффективность** компании в использовании имеющихся у нее ресурсов.

**РОЧЕ** знак равно

Прибыль до уплаты процентов и налогообложения  $\times 100\%$  = Задействованный капитал

**Капиталзаняты**  
**й**

знак равно Акционерный капитал плюс долгосрочные обязательства  
(или

совокупные активы за вычетом текущих обязательств)

Основной принцип заключается в том, что мы должны **сравнить подобное с подобным**, и, таким образом, если капитал означает акционерный капитал и резервы плюс долгосрочные обязательства и заемный капитал, то прибыль должна означать прибыль, полученную всем этим капиталом вместе взятым. Это РВІТ, так как проценты являются доходом от ссудного капитала.

В нашем примере задействованный капитал = 20X8: 1 870 630 долларов – 881 731 долл. США = 988 899 долларов США

20X7: 1 664 425 долларов США – 912 456 долларов США = 751 969 долларов США.

Эти общие цифры представляют собой общую сумму активов за вычетом текущих обязательств за 20X8 и 20X7 годы в отчете о

финансовом положении.

Что говорит нам ROCE компании? Что мы должны искать? Можно провести три сравнения.

а) **изменение ROCE от одного года к другому** можно осмотреть. В этом примере произошло увеличение ROCE примерно на 4% по сравнению с уровнем 20X7.

(б) **ROCE зарабатывается другими компаниями**, если эта информация имеется, можно сравнить с ROCE этой компании. Здесь информация недоступна.

(с) Сравнение ROCE **стекущие рыночные процентные ставки** может быть сделано.

(i) Какова будет стоимость дополнительного заимствования для компании, если ей понадобится больше кредитов, и будет ли она получать ROCE, который предполагает, что она может получить прибыль, чтобы оправдать такое заимствование?

(ii) Делает ли компания ROCE, который предполагает, что она получает прибыль от своих текущих займов?

(iii) Компании занимаются рискованным бизнесом, и коммерческие ставки по займам являются хорошим независимым ориентиром, по которому можно судить о деятельности компании.

В этом примере, если мы предположим, что текущие рыночные процентные ставки, скажем, по среднесрочным кредитам в банках, составляют около 10%, то фактическая ROCE компании в 36% в 20X8 году не покажется низкой. Наоборот, он может показаться высоким.

Однако выявить низкий ROCE легче, чем высокий, поскольку всегда есть вероятность того, что внеоборотные активы компании, особенно имущество, **недооцененный** в своем отчете о финансовом положении, поэтому показатель используемого капитала может быть нереально низким. Если бы компания заработала ROCE не в 36%, а, скажем, всего в 6%, то ее прибыль была бы ниже текущих процентных ставок по займам и была бы разочаровывающе низкой.

3.4 Предупреждение о комментариях по марже прибыли и оборачиваемости активов

Может возникнуть соблазн подумать, что высокая прибыль — это хорошо, а низкая оборачиваемость активов означает вялую торговлю. В широком смысле это так. Но существует компромисс между маржой прибыли и оборачиваемостью активов, и вы не можете рассматривать одно без учета другого.

а) **Авысокая рентабельность** означает высокую прибыль на 1 доллар продаж, но, если это также означает, что цены продаж высоки, существует большая вероятность того, что оборот продаж будет снижен, и, следовательно, оборот активов снизится.

(б) **Авысокая оборачиваемость активов** означает, что компания производит много продаж, но для этого ей, возможно, придется снизить цены и, таким образом, согласиться с низкой нормой прибыли на 1 доллар продаж.

У компаний одинаковая ROCE, но достигается она совершенно по-разному. Компания А работает с низкой оборачиваемостью активов и сравнительно высокой нормой прибыли, тогда как компания Б ведет гораздо больший бизнес, но с более низкой нормой прибыли. Компания А может работать на рынке предметов роскоши, в то время как компания Б работает на популярном сегменте рынка.

### 3.5 Маржа валовой прибыли, норма чистой прибыли и анализ прибыли

В зависимости от формата отчета о прибылях и убытках вы можете рассчитать маржу валовой прибыли, а также маржу чистой прибыли. **Глядя на двоих вместе** может быть весьма информативным.

Например, предположим, что компания имеет следующие сводные отчеты о прибылях и убытках за два

года подряд.

	1 год	2 год	\$
	70 000	100 000	
Доход	42000	55 000	
Себестоимость	28000	45000	
продаж	21000	35000	
Валовая прибыль	7000	10 000	
Расходы			
Прибыль			
за год			

### Показатели ликвидности и оборотного капитала включают:

Текущее соотношение

Коэффициент быстрой ликвидности

Период взыскания дебиторской задолженности

Период оплаты кредиторской задолженности

Период оборачиваемости запасов

**Долг и соотношение заемного/левереджавключать:**

Коэффициенты долга

Передаточное отношение / кредитное плечо

Покрытие процентов

4.1 Долгосрочная платежеспособность: коэффициенты долга и собственного капитала

Коэффициенты долга касаются **сколько компания должна по отношению к своему размеру**, влезает ли он в большие долги или улучшает свое положение, и кажется ли его долговое бремя тяжелым или легким.

(a) Когда у компании большие долги, банки и другие потенциальные кредиторы могут не захотеть предоставлять дополнительные средства.

(b) Когда компания получает лишь скромную прибыль до вычета процентов и налогов и имеет тяжелое долговое бремя, у акционеров останется очень небольшая прибыль после выплаты процентов. И поэтому, если процентные ставки повысятся (по банковским овердрафтам и т. д.) или компания займет еще больше, она может вскоре нести процентные платежи, превышающие РВІТ. В конечном итоге это может привести к ликвидации компании.

Это две важные причины, по которым компаниям следует держать под контролем свое долговое бремя. Есть три коэффициента, на которые особенно стоит обратить внимание: коэффициент долга, коэффициент заемного капитала и процентное покрытие.

4.2 Коэффициент долга

The коэффициент задолженности это отношение общей суммы долгов компании к сумме ее активов.

Всего долгов Коэффициент долга =

Всего активов

(a) Активы состоят из внеоборотных активов по их стоимости в отчете о финансовом положении плюс оборотные активы.

(b) Долги состоят из всех кредиторских задолженностей, независимо от того, подлежат ли они оплате в течение одного года или более чем через один год.

Вы можете игнорировать долгосрочные резервы.

Не существует абсолютного руководства по максимальному безопасному коэффициенту долга, но в качестве очень общего руководства вы можете рассматривать 50% как безопасный предел долга. На практике многие компании успешно работают с более высоким коэффициентом долга, чем это, но 50%, тем не менее, является полезным эталоном. Кроме того, если коэффициент долга превышает 50% и продолжает ухудшаться, следует более внимательно изучить долговую позицию компании.

В случае с Furlong соотношение долга выглядит следующим образом.

	20x8	20x7	
	\$881,731+10	\$912 456+100 000	
Всего долгов	0,000		
знак равно Всего		1 664 425	долларов США
активов	1 870 630		= 61%
	долларов		
	США		
	= 52%		
	В этом	коэфф	т долга
	случае	ициен	довольно

ВЫСОК, В ОСНОВНОМ  
ИЗ-ЗА БОЛЬШОГО

Улучшение маржи валовой прибыли не привело к улучшению маржи чистой прибыли. Это связано с тем, что расходы в процентах от продаж выросли с 30% в первый год до 35% во второй год.