

обозначенный п.3). Таким образом, происходит завышение суммы финансовых активов на счетах бухгалтерского учета и финансовой отчетности до момента списания дебиторской задолженности.

Такой порядок отражения не вполне соответствует требованиям МСФО (IFRS) 9. Обобщая требования стандарта можно резюмировать, что организация должна прекратить признание финансового актива, когда она передала предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива либо сохранила предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива, но приняла на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одному или нескольким получателям в рамках соглашения, которое удовлетворяет следующим условиям:

- организация не обязана выплачивать конечным получателям какие-либо суммы, если она не получит эквивалентных сумм по первоначальному активу. Краткосрочное размещение средств организацией с правом полного возмещения размещенной суммы плюс начисленные проценты по рыночным ставкам не является нарушением этого условия;

- условия соответствующего договора о передаче запрещают организации продавать или передавать первоначальный актив в залог, кроме как конечным получателям в качестве обеспечения своей обязанности по выплате им денежных потоков;

- организация обязана перечислять все денежные потоки, собираемые ею в интересах конечных получателей, без существенных задержек.

Заключение. Таким образом, что если строго придерживаться требований стандарта, то не прекращение признания поставщиком финансового актива в части дебиторской задолженности, на сумму которой заключен договор факторинга, если и допустимо, то только в отношении операций скрытого факторинга с правовом регресса. При передаче права на получение денежных потоков напрямую фактор-фирме (операции открытого факторинга), также операций скрытого факторинга без права регресса отражение в учете и отчетности предприятия финансового актива, по которому право на получение денежных потоков ему не принадлежит, недопустимо.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Указ Президента Республики Беларусь от 11.05.2017 № 154 «О финансировании коммерческих организаций под уступку прав (требований)»
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9: «Финансовые инструменты»
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 № 164 «Об утверждении нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету»
4. Письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 03.02.2014 № 15-1-1/86 о порядке бухгалтерского учета факторинговых операций
5. Налоговый Кодекс Республики Беларусь

THE ACCOUNTING OF FACTORING OPERATIONS AND ITS IMPACT ON THE COMPOSITION AND AMOUNT OF FINANCIAL ASSETS OF THE COMPANY

Smalakov O.M., PhD. Economics, Associate Professor, Belarusian State Economics University

Summary. *The problem of lack of liquidity makes to use new financial instruments (factoring, forfeiting, securitization) in order to manage cash flows. This makes it necessary to change the accounting principles for such transactions and the presentation in the financial statements.*

Key words: *financial assets, factoring, assignment of claims, receivables.*

УДК 657.375.6

МЕТОДИКА КОНСОЛИДАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ МАТЕРИНСКОЙ И ДОЧЕРНИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД С МОМЕНТА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ СДЕЛКИ ПО СЛИЯНИЮ И ПОГЛОЩЕНИЮ

Евдокимович А.А., ACCA DipIFR, аудитор, Исполнительный директор Союза Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров, соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства», УО «БГЭУ»

Аннотация. *Суть и новизна заключается в том, что в отличие от существующих подходов данная методика позволяет, во-первых, оценивать активы, обязательства и капитал (включая миноритарный) по справедливой, а не по исторической стоимости, во-*

вторых предполагает использование новых объектов учета и элементов отчетности таких как гудвилл (с учетом результатов теста на обесценение приобретенного бизнеса на дату составления отчетности), собственный капитал и доля меньшинства.

Ключевые слова: свободные балансы (концернов, объединений).

Введение. При осуществлении сделок по слиянию и поглощению, есть ситуации, которые приводят к признанию гудвилла на дату приобретения бизнеса [1]. В этом случае на каждую отчетную дату Дочерняя организация должна оценивать гудвилл на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения (гудвилл не амортизируется). Гудвилл проверяется на обесценение на уровне Дочерней организации, который отражает то, каким образом это организация осуществляет свою деятельность, и с которым гудвилл естественным образом может быть ассоциирован. Для достижения этой цели предлагается сохранять учетно-отчетную обособленность Дочерней организации в виде отдельной учетно-аналитической системы и отдельного баланса. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности необходимости не возникнет.

Основная часть. Методика консолидации бухгалтерской отчетности материнской и дочерних организаций за отчетный период с момента осуществления сделки по слиянию и поглощению.

Тест на обесценение гудвилла начинается с определения единицы, генерирующей денежные средства. Предположим, что в нашем случае, генерирующей единицей являются Дочерняя организация. Согласно пункту 90 МСФО (IAS) 36 генерирующая единица, к которой отнесен гудвилл, должна проверяться на обесценение ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвилл, с ее возмещаемой суммой [2]. Для цели наличия возможности оценки инвестиций Материнской организации в бизнес Дочерней организации в будущих периодах, Дочерняя организация сохранила имущественную и обязательственную обособленность (отдельная организация со своей индивидуальной отчетностью). Если возмещаемая сумма единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный к ней гудвилл считаются необесцененными.

Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую сумму, Дочерней организацией признается убыток от обесценения гудвилла по следующей формуле:

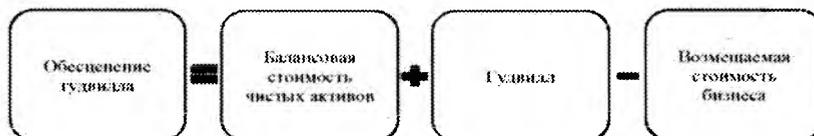


Рисунок 1 – Структурно-логистическая схема обесценения гудвилла.

Примечание – Источник: собственная разработка

Расчет теста на обесценение гудвилла Дочерней организации на отчетную дату представлен в таблице 1. Данный расчет базируется на следующих допущениях руководства Дочерней организации касательно эффективности бизнеса в ближайшие пять лет: после осуществления сделки по слиянию и поглощению выручка выросла за счет расширения регионов сбыта и дальнейшее сокращение или расширение бизнеса не планируется, согласно прогнозной финансовой информации выручка не изменится, согласно бюджетов расходы не будут изменяться.

В этом случае предлагается следующая корреспонденция счетов с использованием дополнительного субсчета 92-2 «Обесценение гудвилла» для отражения хозяйственных операций результатов тестирования на обесценение гудвилла (таблица 2).

На завершающем этапе подготовки консолидированной бухгалтерской отчетности необходимо методом трансформации (без отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета) объединить статьи активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов Материнской организации с аналогичными статьями ее Дочерней организаций [3].

Для составления консолидированного бухгалтерского баланса необходимо осуществить лишь две консолидационные корректировки по исключению элементов бухгалтерского баланса (при условии, что исключаемые элементы уже были выделены в качестве самостоятельных элементов на уровне бухгалтерских балансов отдельной отчетности Материнской организации и индивидуальной отчетности Дочерней организации):

1. Производится исключение элементов балансовой стоимости инвестиций Материнской организации в Дочернюю организацию и собственного капитала, принадлежащего Материнской организации, в Дочерней организации;
2. Полностью исключаются элементы внутригрупповых активов и обязательств, относящихся к операциям между организациями группы.

Таблица 1. – Тест на обесценение гудвилла

Показатели	2019	2020	2021	2022	2023
(а) Оценка возмещаемой суммы генерирующей единицы					
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (1)	256	256	256	256	256
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (2)	(66)	(66)	(66)	(66)	(66)
Справочно: амортизация (3)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)
Валовая прибыль (4) = (1) - (2)	190	190	190	190	190
Управленческие расходы (5)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)
Расходы на реализацию (6)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (7)=(4)-(5)-(6)	160	160	160	160	160
Налог на прибыль (8)	(3)	(3)	(3)	(3)	(3)
EBITDA (7) - (8) - (3) (от англ. Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization — аналитический показатель, равный объёму прибыли до вычета расходов по выплате процентов, налогов, износа и начисленной амортизации)	173	173	173	173	173
Средние процентные ставки по всем срочным банковским вкладам (депозитам) в национальной валюте юридических лиц по состоянию на июнь 2018 года	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
Аннуитет постнумерандо (8)	1,0750	1,1556	1,2423	1,3355	1,4356
Возмещаемая сумма по годам (9) = (7) / (8)	161	150	139	130	121
ВОЗМЕЩАЕМАЯ СУММА, за 5 лет (сумма по строке (9))	700				
(б) Расчет балансовой стоимости чистых активов					
Активы (без гудвилла)	530				
Обязательства	(330)				
Гудвилл	800				
БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ ГЕНЕРИРУЮЩЕЙ ЕДИНИЦЫ	1 000				
Сумма обесценения гудвилла (а) - (б)	(300)				

Таблица 2. – Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета для Дочерней организации хозяйственных операций по обесценению гудвилла на отчетную дату

Показатели	Дебет	Кредит
Сальдо начальное		
Гудвилл (сч.92)	800	
Нераспределенная прибыль (сч.84-1)		-
Доля меньшинства в прибыли (сч.84-10)		-
Корреспонденция счетов: Результаты теста на обесценение гудвилла		
Обесценение гудвилла (сч.92-2)		300
Нераспределенная прибыль (сч.84-1) (70% доля)	210	
Доля меньшинства в прибыли (сч.84-10) (30% доля)	90	
Сальдо конечное		
Гудвилл (сч.92)	500	
Нераспределенная прибыль (сч.84-1)	210	
Доля меньшинства в прибыли (сч.84-10)	90	

При этом нет необходимости в дополнительных учетно-аналитических процедурах по определению стоимостных величин данных консолидационных корректировок, так как исключаемые элементы уже были выделены в качестве самостоятельных элементов на уровне отдельной отчетности Материнской организации и индивидуальной отчетности Дочерней организации [4]. В результате описанных выше процедур консолидированный бухгалтерский баланс группы компаний на отчетную дату в конечном итоге будет выглядеть как в таблице 3.

Аналогично, для составления консолидированного отчета о прибылях и убытках в нашей ситуации необходимо осуществить только одну консолидационную корректировку по исключению элементов отчета о прибылях и убытках (при условии, что исключаемые элементы уже были выделены в качестве самостоятельных элементов на уровне отчетов о прибылях и убытках

отдельной отчетности Материнской организации и индивидуальной отчетности Дочерней организации): полностью исключаются элементы внутригрупповых доходов и расходов, относящиеся к операциям между организациями группы. Например, исключаются суммы выручки от реализации запасов в отчетном периоде и суммы фактической себестоимости реализованных запасов, отгруженных в пределах группы компаний в течение отчетного периода.

Таблица 3. – Консолидированный бухгалтерский баланс группы компаний на отчетную дату

"Группа компаний" Консолидированная бухгалтерская отчетность КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (суммы в тысячах белорусских рублей)					
	Материн- ская организа- ция на 31.12.2018г	Дочерняя организа- ция на 31.12.2018г	Исключение инвестиции в капитал	Исключение внутригруп- повых расчетов	Группа компаний на 31.12.2018г.
АКТИВЫ					
Долгосрочные активы					
Основные средства (сч.01 минус сч.02-1, 02-2)	100	70			170
Нематериальные активы (сч.04 минус сч.05)	100	100			200
Долгосрочные финансовые вложения (сч.06)	700	-	(700)		-
Гудвилл (сч.92)	-	500			500
Итого долгосрочные активы	900	670	(700)	-	870
Краткосрочные активы					
Запасы (сч.10 минус сч.14)	100	80			180
Дебиторская задолженность (сч.62-1 минус сч.63)	70	30			100
Дебиторская задолженность аффилированная (сч.62-2)	30	50		(80)	-
Денежные средства (сч.51)	300	200			500
Итого краткосрочные активы	500	360	-	(80)	780
ИТОГО АКТИВЫ:	1 400	1 030	(700)	(80)	1 650
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Собственный капитал					
Уставный капитал МО (сч.80-1)	100				100
Уставный капитал ДОО (сч.80-1, 80-2)		700	(700)		
Добавочный фонд (сч.83-1)	100	-			100
Нераспределенная прибыль (сч.84-1)	900	(210)			690
Итого собственный капитал	1 100	490	(700)	-	890
Доля меньшинства					
Доля меньшинства в уставном капитале (сч.80.10)	-	300			300
Доля меньшинства в добавочном фонде (сч.83-10)	-	-			-
Доля меньшинства в прибыли (сч.84-10)	-	(90)			(90)
Итого доля меньшинства	-	210	-	-	210
Обязательства					
Кредиты и займы (сч.66-1)	100	100			200
Кредиторская задолженность (сч.60-1, 66-3)	50	100			150
Кредиторская задолженность аффилированная (сч.60-2)	50	30		(80)	-
Резервы (сч.96)	100	100			200
Итого обязательства	300	330	-	(80)	550
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:	1 400	1 030	(700)	(80)	1 650

Заключение. В отличие от применяемых в настоящее время методик предлагаемый методология позволяет, во-первых, оценивать активы, обязательства и капитал (включая миноритарный) по справедливой, а не по исторической стоимости, во-вторых предполагает использование новых объектов учета и элементов отчетности как гудвилл (с учетом результатов теста на обесценение приобретенного бизнеса), собственный капитал и доля меньшинства, что в совокупности позволяет значительно повысить эффективность оценочных и учетно-аналитических процедур, сократить время составления и представления консолидированной отчетности, сделать такую отчетность более надежной за счет исключения из него трудоемких операций по использованию консолидационных корректировок. Это означает создание единой системы отражения в текущем учете сделок по слиянию и поглощению с последующим транспарентным выходом на отчетность и тем самым сформировать единый методологически цельный

информационный поток по всем этапам жизненного цикла таких сделок от первичного признания до отражения конечных консолидированных результатов в отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP , 2014.
2. International Financial Reporting Standard 36 "Impairment of assets" (IAS 6) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
3. International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" (IFRS 10) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
4. International Accounting Standard 1 "Presentation of financial statements" (IAS 1) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.

THE METHOD OF CONSOLIDATING OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE PARENT COMPANY AND ITS SUBSIDIARIES FOR THE REPORTING PERIOD FROM THE TIME OF THE M&A TRANSACTION

Yeudakimovich A.A., ACCA DiplFR, auditor, Chief executive officer of the Union of Certified Auditors and Accountants, Postgraduate student «Accounting, analysis and audit in the sectors of the national economy», Belarusian State Economic University

Summary. *The essence and novelty are in the fact that, unlike the existing approaches, this technique allows, first, to evaluate assets, liabilities and capital (including minority) at a fair, not at historical cost, second, it involves the use of new accounting objects and elements of statements such as goodwill (taking into account the results of the test for impairment of the acquired business at the reporting date), equity and minority interest.*

Key words: *available balances (concerns, associations).*

УДК 336.7

ВЛИЯНИЕ ВАЛЮТНЫХ ШОКОВ НА ЭКОНОМИКУ И ЖИЗНЕННЫЙ УРОВЕНЬ НАСЕЛЕНИЯ БЕЛАРУСИ

Желиба Б.Н., д-р экон. наук, профессор, кафедра банковского дела УО «БГЭУ»

Аннотация. *Рассматриваются ситуация с валютными кусами белорусского рубля августа-октября 2018 года, сложившаяся на Белорусской валютно-фондовой бирже. Это событие трактуется как очередная обвальная девальвация национальной денежной единицы, оказавшее сильное отрицательное влияние на экономику Беларуси и жизненный уровень населения.*

Ключевые слова: *валютно-фондовая биржа, валютная корзина, валютные курсы, валютный рынок, волатильность, курсовые разницы, санкции, средняя зарплата.*

Введение. Начиная с середины 2015 года со сменой руководства в Национальном банке Республики Беларусь валютные курсы белорусского рубля обрели стабильность. Много месяцев курс рубля к доллару держался в районе двух единиц с небольшими колебаниями. Вместе с тем, давали о себе знать последствия экономического кризиса 2015-2016 годов. Для поддержания снизившегося жизненного уровня населения выступало чистым продавцом валюты, снимая ее со своих вкладных счетов и продавая домашние сбережения. Тем самым поддерживалась стабильность валютного рынка Беларуси. Однако ситуация стала меняться к осени 2018 года.

Основная часть. Последние дни августа и первые дни осени 2018 года работы Белорусской валютно-фондовой биржи (БВФБ) показывают, что белорусский рубль усиленно девальвируется. Сначала он падал к доллару и евро, но укреплялся к российскому рублю и за счет этого удерживались его позиции к валютной корзине, позднее результаты биржевых торгов показывали ослабление белорусской денежной единицы ко всем валютам. Так, в начале сентября курс доллара поднялся до 2,12 белорусского рубля, евро – до 2,47. Российский рубль вырос до 3,11 за свою сотню. К валютной корзине белорусский рубль ослаб на 0,34%. На биржевых торгах в сентябре падение белорусской денежной единицы продолжалось: 2,14 за доллар и 2,49 за евро. Российская денежная единица немного сдала – 3,10. Лихорадка российского рубля явно перекидывалась на рубль белорусский. Достигнутая глубина девальвации белорусского рубля может трактоваться как валютный шок. Максимум своего падения к доллару рубль демонстрировал в феврале 2016 года, когда за «американца» давали 2,20 (в деноминированных рублях).