

УДК 657.6

**ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ИНВЕСТИЦИЙ
В АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ В СООТВЕТСТВИИ
С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Н.И. БАРТАШЕВИЧ

(Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины)

Исследуется практическое применение методики учета инвестиций в ассоциированные предприятия в соответствии с международными стандартами в отечественном бухгалтерском учете. Отмечено различие в подходах к определению понятия зависимого хозяйственного общества по международным стандартам финансовой отчетности и белорусскому законодательству. Детально рассмотрен учет инвестиций по методу долевого участия: условия его применения, формула расчета суммы инвестиций, приведены числовые примеры расчетов стоимости инвестиций. Показана необходимость оценки стоимости гудвила, создания резерва под обесценение инвестиций в ассоциированные предприятия. Предлагается применять счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» для учета инвестиций в ассоциированные предприятия и выделить субсчета третьего и четвертого порядков для отражения в учете формирования их стоимости.

Введение. Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) определены стратегическим ориентиром для развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Министерство финансов Республики Беларусь ежегодно разрабатывает план мероприятий, выполнение которых должно способствовать созданию национальной системы бухгалтерского учета на принципах, заложенных в МСФО. В настоящее время в Беларуси ряд крупных белорусских компаний и банковские организации наряду с национальной отчетностью обязаны составлять отчетность по МСФО. Одним из проблемных вопросов остается учет инвестиций в ассоциированные предприятия. В республике действует Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиций в зависимые хозяйственные общества [1], разработанная во исполнение Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 «О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь». Однако при практическом применении возникают вопросы.

Основная часть. Учет инвестиций в ассоциированные предприятия рассматривает МСФО (IAS) 28, что отражает его название: «Инвестиции в ассоциированные предприятия». Он определяет подходы к учету вложений, позволяющих инвестору оказывать значительное влияние на деятельность другого предприятия. Принципиальное значение для всего стандарта имеют два взаимосвязанных понятия – 1) «ассоциированное предприятие» и 2) «значительное влияние». При этом определяющую роль играет второе понятие, так как ассоциированным предприятием (associate) признается предприятие, в том числе неакционерное предприятие, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности. Значительным влиянием (significant influence) считается право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, не являющееся контролем или совместным контролем над указанной политикой. Данный подход предполагает четкое разграничение между значительным влиянием на деятельность другого предприятия и контролем за его деятельностью. В случае контроля инвестор фактически приобретает полномочия по руководству финансовой и оперативной деятельностью другого предприятия, которое становится его дочерним предприятием.

Основой достижения значительного влияния на деятельность другого предприятия является участие в капитале и связанный с этим объем прав на участие в управлении. Такое участие может быть как прямым, так и косвенным – через свои дочерние предприятия. Применительно к предприятиям, действующим в форме акционерного общества, участие в капитале выражается во владении инвестором (акционером) определенной долей голосующих акций объекта инвестиций. Согласно МСФО 28 инвестор имеет возможность оказывать значительное влияние на деятельность акционерного общества, когда ему прямо или косвенно принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. При этом следует иметь в виду, что по МСФО 27 для получения контроля над акционерным предприятием акционеру необходимо владеть прямо или опосредованно более чем половиной ее голосующих акций, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не создает контроля. Таким образом, в данном случае различие между контролем и значительным влиянием носит чисто количественный характер. В то же время, если инвестору прямо или косвенно принадлежит менее 20 % прав голоса в отношении объекта инвестиций, считается, что инвестор не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. Вместе с тем нали-

чие значительного влияния нельзя исключить и в случае, когда другому инвестору принадлежит крупный или контрольный пакет акций, т.е. значительное влияние возможно и по отношению к дочерним предприятиям других инвесторов. Отмечается, что наряду с участием в капитале наличие у инвестора значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов:

- представительство в совете директоров или ином аналогичном органе управления объектом инвестиций;
- участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;
- наличие существенных операций между инвестором и объектом инвестиций;
- обмен руководящим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

В соответствии со статьей 8 Закона Республики Беларусь от 10.01.2006 № 100-З «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «Об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и обществах с дополнительной ответственностью» хозяйственное общество признается зависимым, если другое хозяйственное общество имеет долю в уставном фонде (акции) этого общества в размере, соответствующем 20 % и более голосов от общего количества голосов, которыми оно может пользоваться на общем собрании участников такого общества. Отсюда следует, что понятие зависимого хозяйственного общества в белорусском законодательстве сводится прежде всего к участию в уставном фонде, т.е. учитываются в первую очередь юридические признаки влияния.

Подход международных стандартов к данному понятию гораздо шире, в них рассматривается еще и экономическая сторона вопроса. На практике юридическая связь может не существовать или быть завуалированной через большое количество подставных учредителей, однако экономическая связь двух юридических лиц обычно более чем очевидна, следовательно, значительное влияние будет налицо. Принципиальным отличием требований международных стандартов в данном вопросе является также рассмотрение так называемых потенциальных прав голоса. То есть предприятие может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые в случае исполнения или конвертации могут обеспечить предприятию дополнительные права голоса или сократить права голоса другой стороны в отношении финансовой и операционной политики другого предприятия. Наличие и влияние потенциальных прав голоса, которые на текущий момент могут быть реализованы или конвертированы, принимаются в расчет при оценке наличия у предприятия значительного влияния.

Само по себе понятие «потенциальные права голоса» в белорусской практике отсутствует и при анализе связей между юридическими лицами во внимание не принимается. Отсутствие проработанной законодательной базы и применения на практике потенциальных прав голоса во многом объясняется неразвитостью рынка ценных бумаг и производных финансовых инструментов.

Для учета инвестиций в ассоциированные предприятия в международном и отечественном бухгалтерском учете основным признается метод долевого участия, кроме некоторых исключений.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету инвестиций в зависимые хозяйственные общества, если инвестиции осуществляются исключительно с целью последующей реализации до истечения двенадцати месяцев с момента приобретения или зависимые хозяйственные общества действуют в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые значительно снижают их возможности по переводу средств организации-инвестору, то инвестиции в зависимые общества учитываются с помощью метода учета по себестоимости [1].

В соответствии с МСФО 28 инвестиции в ассоциированное предприятие должны учитываться по методу долевого участия, за исключением случаев, когда:

1) инвестиции классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» – тогда активы измеряются по наименьшей из балансовой и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

2) применяется исключение, предусмотренное пунктом 10 МСФО 27, согласно которому материнское предприятие, которое также имеет инвестиции в ассоциированное предприятие, может не представлять консолидированную финансовую отчетность – тогда инвестиции должны учитываться либо по фактической стоимости, либо в соответствии с МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»;

3) верны все перечисленные ниже положения:

- инвестор является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и при этом его прочие собственники были проинформированы о том, что инвестор не применяет метод долевого участия, и не возражают против этого;

- долговые или долевыми инструментами инвестора не обращаются на открытом рынке;
- инвестор не представлял свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган в целях размещения любого вида инструментов на открытом рынке;
- материнское предприятие инвестора составляет консолидированную финансовую отчетность, находящуюся в публичном доступе, в соответствии с требованиями МСФО.

Метод долевого участия (equity method) предусматривает, что инвестиции первоначально признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора.

Пример: Прибыль ассоциированного предприятия составила 1000 млн. руб., доля инвестора в ассоциированном предприятии – 25 %. Таким образом, доля инвестора в прибыли ассоциированного предприятия будет равна 250 млн. руб. В отчете о прибылях и убытках будет отражена статья «Доход, учтенный методом долевого участия» – 250 млн. руб.

Распределение полученного результата (выплата дивидендов из прибыли ассоциированного предприятия) рассматривается как возмещение первоначальной инвестиции, поэтому доходы, фактически полученные инвестором от объекта инвестиций, должны относиться в уменьшение балансовой стоимости инвестиций.

Пример: Предприятие имеет 25 % голосующих акций ассоциированного предприятия. Из полученной в отчетном периоде прибыли ассоциированным предприятием были выплачены дивиденды акционерам на сумму 500 млн. руб. Балансовая стоимость инвестиции должна быть уменьшена на сумму 125 млн. руб. ($500 \times 0,25$).

Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочей совокупной прибыли объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочей совокупной прибыли инвестора.

Пример: Первоначальная стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие – 3 млрд. руб., доля инвестора в ассоциированном предприятии – 25 %. В отчетном году ассоциированное предприятие произвело переоценку основных средств, что привело к увеличению их стоимости на 2 млрд. руб. Изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций составит 500 млн. руб. ($2 \times 0,25$); стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие на конец отчетного периода равна 3,5 млрд. руб.

Если ассоциированное предприятие имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от инвестора, и которые классифицируются как капитал, инвестор рассчитывает свою долю в прибылях или убытках после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям, вне зависимости от того, объявлены ли эти дивиденды к выплате. Такой учет влияния дивидендов позволяет учесть тот факт, что такие акции имеют право преимущественной выплаты дивидендов. Включение части чистой прибыли, приходящейся к выплате по указанным акциям, не принадлежащим инвестору, будет неправомерно завышать показатель доли участия.

Пример: Прибыль ассоциированного предприятия составила 1000 млн. руб., а по привилегированным акциям, принадлежащим третьим лицам, должны выплачиваться дивиденды в сумме 150 млн. руб. В этом случае доля инвестора в прибыли ассоциированного предприятия будет исчисляться исходя из суммы 850 млн. руб. ($1000 - 150$).

Применение метода долевого участия возможно при соблюдении следующих условий:

- исключение оборотов между предприятиями – до включения показателя чистой прибыли (убытка) в расчет инвестиций в ассоциированное предприятие необходимо скорректировать его путем исключения результатов операций между ассоциированным предприятием и предприятием-инвестором (п. 22 МСФО 28);

- единая отчетная дата – отчетная дата финансовой отчетности ассоциированного предприятия должна соответствовать дате подготовки отчетности предприятием-инвестором, кроме случаев, когда это нецелесообразно (п. 24-25 МСФО 28);

- единая учетная политика – если ассоциированное предприятие применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора в отношении сходных операций и событий, имевших место при аналогичных обстоятельствах, необходимо произвести корректировки с целью приведения их в соответствие (п. 26 – 27 МСФО 28).

Инвестиции в ассоциированное предприятие учитываются в соответствии с рассматриваемым методом, начиная с даты, когда указанное предприятие становится ассоциированным. При приобретении инвестиций разница между себестоимостью инвестиций и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия учитывается следующим образом:

1) сумма превышения стоимости инвестиций над долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия (гудвил) включается в стоимость инвестиции;

2) сумма превышения доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия над стоимостью инвестиций исключается из состава балансовой стоимости инвестиций и вместо этого отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированного предприятия за тот отчетный период, в котором инвестиции были приобретены.

В Республике Беларусь понятие гудвил определено как стоимость деловой репутации организации, но при учете инвестиций в зависимые хозяйственные общества не рассчитывается. Следует отметить, что в соответствии с законодательством Республики Беларусь стоимость деловой репутации организации (гудвил) не относится к нематериальным активам и не является объектом начисления амортизации [2].

Подытожив всё выше изложенное, можно вывести формулу расчета суммы инвестиций в ассоциированное предприятие:

$$C_{ИАП} = C_{И} \pm \Delta D_{ЧА} \pm D_{ФР} - C_{ДИВ}, \quad (1)$$

где $C_{ИАП}$ – стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие; $C_{И}$ – себестоимость инвестиции в ассоциированное предприятие; $\Delta D_{ЧА}$ – изменение доли инвестора в чистых активах ассоциированного предприятия в связи с переоценкой основных средств и/или в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте, произошедшие за отчетный период (за исключением доли в прибылях и убытках); $D_{ФР}$ – доля инвестора в финансовом результате (прибылях и убытках) ассоциированного предприятия за отчетный период; $C_{ДИВ}$ – стоимость дивидендов, выплаченных предприятию-инвестору за отчетный период.

Изменение доли инвестора в чистых активах рассчитывается по следующей формуле:

$$\Delta D_{ЧА} = \Delta C_{ЧА} \cdot D_{УК}, \quad (2)$$

где $\Delta C_{ЧА}$ – изменения стоимости чистых активов ассоциированного предприятия за отчетный период (за исключением доли в прибылях и убытках); $D_{УК}$ – доля в уставном капитале ассоциированного предприятия (голосующих акций, принадлежащих инвестору).

Доля инвестора в финансовом результате ассоциированного предприятия за отчетный период определяется следующим образом:

$$D_{ФР} = \Phi P_{СК} \cdot D_{УК}, \quad (3)$$

где $\Phi P_{СК}$ – нераспределенный финансовый результат ассоциированного предприятия за отчетный период, скорректированный на сумму дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям и на сумму чистой прибыли, приходящейся на операции между инвестором и ассоциированным предприятием; $D_{УК}$ – доля в уставном капитале ассоциированного предприятия (голосующих акций принадлежащих инвестору).

Исходя из приведенных обозначений, расчет гудвила можно представить в виде следующей формулы:

$$Г = C_{И} - D_{ЧА}, \quad (4)$$

где $Г$ – гудвил; $D_{ЧА}$ – доля инвестора в чистых активах ассоциированного предприятия.

Пример: В августе 2009 года инвестор приобрел 30 % акций закрытого акционерного общества (ассоциированного предприятия). Стоимость приобретения доли составила 15500 млн. руб. Сумма чистых активов ассоциированного предприятия на момент приобретения – 40000 млн. руб. Чистая прибыль ЗАО с момента приобретения до конца 2009 года – 8820 млн. руб. и за 2010 год – 9280 млн. руб. Дивиденды по итогам 2009 года, выплаченные предприятию-инвестору в 2010 году, составили 1850 млн. руб. В результате переоценки, проведенной ассоциированным предприятием в сентябре 2010 года, стоимость основных средств возросла на 2100 млн. руб.

В 2010 году между предприятиями осуществлялись операции купли-продажи готовой продукции, от которых чистая прибыль ассоциированного предприятия составила 1 250 млн. руб. Учетные политики предприятий не отличаются в отношении аналогичных операций в сравнимых условиях.

Сначала рассчитаем сумму гудвила при приобретении доли в ассоциированном предприятии:

$$Г = 15500 - 40000 \cdot 0,3 = 15500 - 12000 = 3500 \text{ млн. руб.}$$

Для расчета значения инвестиций в ассоциированное предприятие на следующую отчетную дату (31 декабря 2009 года) следует вычислить значение доли чистой прибыли ассоциированного предприятия после приобретения, используя формулу (3):

$$D_{ФР}^{2009} = 8820 \times 0,3 = 2646 \text{ млн. руб.}$$

Сумма инвестиций на 31 декабря 2009 года составляет 18146 млн. руб. (15500 + 2646).

Далее рассчитаем сумму инвестиций в ассоциированное предприятие на 31 декабря 2010 года. Доля инвестора в финансовом результате вычисляется аналогичным образом:

$$D_{ФР}^{2010} = (9280 - 1250) \times 0,3 = 2409 \text{ млн. руб.}$$

Изменение доли инвестора в чистых активах рассчитывается согласно формуле (2).

$$\Delta D_{ЧА}^{2010} = 2100 \times 0,3 = 630 \text{ млн. руб.}$$

Сумма инвестиций в ассоциированное предприятие на 31 декабря 2010 года по формуле (1):

$$C_{ИАП}^{2010} = 18146 + 2409 + 630 - 1850 = 19335 \text{ млн. руб.}$$

По результатам выполненных расчетов в консолидированной финансовой отчетности инвестора будет показана следующая информация:

- в консолидированном бухгалтерском балансе – показатель «Инвестиции в ассоциированные предприятия» (19335 млн. руб.);
- в консолидированном отчете о прибылях и убытках – показатель «Доля в чистой прибыли (чистом убытке) ассоциированных предприятий» (2409 млн. руб.);
- в консолидированном отчете об изменениях в капитале – в составе соответствующих статей будет показано увеличение капитала за счет ассоциированного предприятия (630 млн. руб.).

Когда доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия становится равной или превышающей балансовую стоимость инвестиций, инвестору следует прекратить включать в свою финансовую отчетность долю будущих убытков. В отчетности инвестиция показывается равной нулю. Дополнительные убытки и обязательства признаются только в той мере, в какой инвестор принял на себя юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой (конклюдентные обязательства), или совершил платежи от имени ассоциированного предприятия. Если впоследствии ассоциированное предприятие отражает у себя в отчетности прибыль, инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли становится равной непризнанной доле в убытках. Убытки, признанные по методу долевого участия в размере, превышающем инвестиции инвестора, относятся к другим компонентам доли участия инвестора в ассоциированном предприятии в обратном порядке старшинства (т.е. приоритетности при ликвидации).

Пример: Балансовая стоимость инвестиции в ассоциированное предприятие на конец отчетного года равнялась 1000 млн. руб., и за отчетный год доля убытка инвестора составила 1200 млн. руб. В этой ситуации в отчете сумма инвестиции в ассоциированное предприятие будет показана равной нулю, а 200 млн. руб. составят сумму непризнанного чистого убытка. Если в следующем году ассоциированное предприятие получит прибыль, доля инвестора в которой составит 400 млн. руб., то инвестиции на конец следующего года будут показаны в сумме 200 млн. руб.

После применения метода учета по долевого участию инвестор применяет требования МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение» для того, чтобы определить необходимость признания дополнительного убытка от обесценения инвестиций в ассоциированное предприятие. В случае если в соответствии с МСФО 39 выявлены признаки обесценения инвестиций на обесценение, тестируется стоимость инвестиций, рассчитанная с помощью метода учета по долевого участию, путем ее сопоставления с возмещаемой суммой инвестиции. Возмещаемой суммой инвестиции является наибольшее из значений справедливой стоимости инвестиций за вычетом расходов на продажу и стоимости от использования, определенной одним из следующих способов:

- 1) как доля инвестора в дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств ассоциированного предприятия, включая денежные потоки от его операций и денежные поступления от окончательного выбытия инвестиций;
- 2) как дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств в виде дивидендов, ожидаемых к получению от инвестиций и от окончательного выбытия инвестиций.

Оба способа при правильных допущениях дают одинаковые результаты.

Превышение стоимости инвестиции, рассчитанной с помощью метода учета по долевого участию, над ее возмещаемой суммой представляет собой сумму убытков от обесценения, на которую формируется соответствующий резерв. При превышении возмещаемой суммы инвестиции над ее стоимостью, рассчитанной с помощью метода учета по долевого участию, убытки от обесценения отсутствуют. Гудвил не подвергается отдельному тесту на обесценение.

В отечественном учете убыток от обесценения инвестиций в ценные бумаги, удерживаемые до погашения, признается путем создания резерва на отдельном контрсчете в конце года. При этом рыночная (курсовая) стоимость ценных бумаг определяется на основе средневзвешенных цен. При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, или если до конца года, следующего за годом создания резервов под обесценение вложений, они в какой-то части не будут использованы, то соответствующие суммы подлежат восстановлению в составе операционных доходов. Также отмечено, что при наличии объективных признаков убытка от обесценения ценных бумаг, удерживаемых до погашения, учитываемых по балансовой стоимости, величина убытка определяется как разность между балансовой стоимостью ценной бумаги и дисконтированной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств. К объективным признакам обесценения относится ставшая известной владельцу ценных бумаг информация о следующих событиях:

- нарушение условий договора;
- вероятность банкротства или реорганизации эмитента;
- исчезновение активного рынка для данной ценной бумаги по причине финансовых трудностей [3].

В целом перечисленные условия, указывающие на обесценение финансовых вложений, близки к признакам обесценения финансовых активов, изложенным в МСФО 39. Однако необходимо отметить, что в МСФО приводится более полный перечень обстоятельств, указывающих на наличие обесценения, помогая тем самым более качественно выполнить весьма непростую задачу их оценки по справедливой стоимости. Применительно к белорусской экономической действительности большинство организаций будут формировать такой резерв только в случае получения официального подтверждения факта банкротства эмитента, в то время как МСФО 39 допускает создание резерва на основе неофициальной информации менеджмента о финансовом положении эмитента и оценочных суждений специалиста компании.

Инвестор должен прекратить использование метода долевого участия с момента утраты значительного влияния на ассоциированное предприятие и с этой даты вести учет своих инвестиций в соответствии с МСФО 39 при условии, что ассоциированное предприятие не становится дочерним предприятием или совместной деятельностью. При потере значительного влияния инвестор должен измерять по справедливой стоимости любые инвестиции, сохранившиеся в бывшем ассоциированном предприятии. Инвестор должен признавать в составе прибыли или убытка любую разницу между справедливой стоимостью любых сохранившихся инвестиций, доходов от выбытия части инвестиций в ассоциированное предприятие и справедливой стоимостью инвестиций на дату потери значительного влияния.

Инвестиции в ассоциированные предприятия в белорусской системе учета представляют собой финансовые вложения, порядок отражения которых в учете и отчетности регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг, в соответствии с которой информация о финансовых вложениях должна отражаться на счете 58 «Финансовые вложения» [3]. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиций в зависимые хозяйственные общества также устанавливает счет 58 для отражения в бухгалтерском учете инвестиций в зависимые хозяйственные общества [1].

Однако в настоящее время Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией о порядке его применения введен синтетический счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», предназначенный для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества [4]. К указанному счету рекомендовано открывать следующие субсчета:

- 06.1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;
- 06.2 «Предоставленные долгосрочные займы»;
- 06.3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

В соответствии с пунктом 38 МСФО 28 инвестиции в ассоциированные предприятия, учитываемые по методу долевого участия, должны классифицироваться как долгосрочные (внеоборотные) активы. Доля инвестора в прибыли или убытке таких ассоциированных предприятий и балансовая стоимость таких инвестиций должна раскрываться отдельно. Доля инвестора в изменениях, признанных в составе прочей совокупной прибыли ассоциированного предприятия, должна признаваться инвестором непосредственно в составе прочей совокупной прибыли. В связи с чем применение счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» для учета инвестиций в ассоциированные предприятия считается оправданным и предлагается выделить следующие субсчета третьего и четвертого порядков:

- 06.1.1 «Инвестиции в дочерние предприятия»;
- 06.1.2 «Инвестиции в совместную деятельность с созданием юридического лица контрольными участниками»;
- 06.1.3 «Инвестиции в зависимые предприятия»;
- 06.1.3.1 «Первоначальная стоимость инвестиций в зависимые предприятия»;
- 06.1.3.2 «Доля в прибылях и убытках зависимых предприятий»;
- 06.1.3.3 «Результат изменения доли в чистых активах зависимых предприятий в связи с переоценкой основных средств и/или в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте»;
- 06.1.3.4 «Дивиденды, выплаченные предприятию»;
- 06.1.4 «Долгосрочные инвестиции, предназначенные для торговли»;
- 06.1.5 «Инвестиции, удерживаемые до погашения».

Такая структура счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения», во-первых, позволит получить информацию по категориям ценных бумаг, во-вторых, будет обеспечивать раздельное представление данных об инвестициях в дочерние и зависимые предприятия от иных ценных бумаг, находящихся в обращении, в-третьих, будет учитывать особенности определения стоимости инвестиций в зависимые предприятия.

Хозяйственные операции, связанные с инвестициями в зависимые хозяйственные общества, в бухгалтерском учете организации-инвестора следует отражать следующим образом:

> Дебет субсчет 06.1.3.1 «Первоначальная стоимость инвестиций в зависимые предприятия».

Кредит счет 51 «Расчетные счета», счет 52 «Валютные счета».

На сумму произведенных инвестиций в уставный фонд зависимых хозяйственных обществ;

- Дебет субсчет 06.1.3.2 «Доля в прибылях и убытках зависимых предприятий».
Кредит субсчет 91.1 «Прочие доходы».
В размере признанной доли части нераспределенной прибыли, полученной зависимыми хозяйственными обществами;
- Дебет счет 51 «Расчетные счета».
Кредит субсчет 06.1.3.4 «Дивиденды, выплаченные предприятию».
На сумму полученных дивидендов от зависимых хозяйственных обществ;
- Дебет субсчет 06.1.3.3 «Результат изменения доли в чистых активах зависимых предприятий в связи с переоценкой основных средств и/или в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте».
Кредит счет 83 «Добавочный капитал».
На величину переоценки основных средств, проведенной в соответствии с законодательством при изменении соответствующей доли участия организации-инвестора в уставном фонде зависимых хозяйственных обществ.

Завершая рассмотрение существующих методик учета инвестиций в ассоциированные предприятия в отечественной и зарубежной учетной практике, можно отметить, что по детальности и условиям применения они не являются тождественными. Устранение этих расхождений – одна из задач реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь.

Заключение. Подход международных стандартов к определению понятия зависимого хозяйственного общества значительно шире и учитывает экономическую взаимосвязь юридических лиц для определения значительного влияния и потенциальные права голоса при анализе этой взаимосвязи. Практическое применение метода долевого участия, оценка стоимости гудвила, создание резерва под обесценение инвестиций, отражение в учете формирования стоимости инвестиций в ассоциированные предприятия с использованием вышеуказанных субсчетов и бухгалтерских проводок позволит эффективно решать актуальные задачи приведения отечественной методологии учета финансовых вложений в соответствие с современными требованиями и будет способствовать повышению информационной ценности бухгалтерской отчетности для ее потенциальных пользователей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 декабря 2006 г. № 161 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
2. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Постановление М-ва экономики, М-ва финансов, М-ва архит. и стр-ва Респ. Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
3. Об утверждении нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 декабря 2006 г. № 164 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
4. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

Поступила 12.03.2012

APPLICATION OF THE METHOD ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN ASSOCIATES IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

N. BARTASHEVICH

The article deals with the practical application of methods of accounting for investments in associates in accordance with international standards in the national accounting. Noted differences in the approaches to the definition of affiliated companies of international financial reporting standards and the Belarusian legislation. The article discussed in detail accounting for investments under the equity method: the conditions of its application, the formula for calculating the amount of investment, given the numerical examples of calculations the cost of investment. The author points to the need for the valuation of goodwill, provision for impairment of investments in associated companies. Encouraged to apply by 06 "Long-term investments" to account for in-

vestments in associated companies and sub-allocate the third and fourth orders for recording the formation of their value.