**Изпит по счетоводство, етап 2 – отворени въпроси/казуси,**

**19.05.2018 г. - Вариант 1**

**Въпрос 1**

Към 01.01.20Х1 г. дружество Х притежава 35% от обикновените акции на дружество А, отчитани като инвестиция в асоциирано предприятие.

На 31.12.20Х1 г. дружество Х увеличава своя дял в капитала на дружество А от 35% на 85% и придобива контрол.

За придобиването на допълнителния дял в дружество А дружество Х заплаща следните възнаграждения:

|  |  |
| --- | --- |
| а) Парични средства | 80 000 лв. |
| б) Емитирани и предоставени акции от дружество Х: |  |
| - с номинална стойност | 20 000 лв. |
| - справедлива стойност към датата на придобиването на контрол върху дружество А | 35 000 лв. |
| в) Справедлива стойност на условно възнаграждение | 45 000 лв. |
| г) Платени суми на изпълнителния директор на дружество А, за да продължи да изпълнява длъжността изпълнител директор в следващите 2 години | 1500 лв. |

Балансовата стойност на инвестицията в дружество А, отчитана по метода на собствения капитал, към датата на сделката е 15 000 лв., а справедливата й стойност е 50 000 лв.

Отчетът за финансовото състояние на дружество А към датата на сделката е:

|  |  |
| --- | --- |
| Активи | 111 000 лв. |
| Собствен капитал | 92 000 лв. |
| Задължения | 19 000 лв. |

Общата стойност на корекциите на балансовите стойности до справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви на дружество А към датата на сделката е 70 500 лв. (увеличение).

**Иска се:**

1. Да се определи каква е стойността на възнаграждението за целите на отчитане на сделката за придобиване на контролен дял в капитала на дружество А в консолидирания финансов отчет на дружество Х.  **(10 т.)**

2. Да се определи каква е стойността на репутацията, призната в консолидирания финансов отчет на дружество Х във връзка с придобиването на контрол върху дружество А. Неконтролиращото участие се отчита по пропорционалния дял в справедливите стойности на разграничимите нетни активи на дружество А. **(10 т.)**

**Общо 20 т.**

**Решение**

**По т. 1** - 160 000 лв.

|  |  |
| --- | --- |
| а) Парични средства | 80 000 |
| б) Емитирани и предоставени акции от дружество Х, оценени по |  |
| справедлива стойност | 35 000 |
| в) Справедлива стойност на условното възнаграждение | 45 000 |
| Общо възнаграждение: | 160 000 |

Основание за решението**:** МСФО 3, пар. 37 и 38

**По т. 2** - 71 875 лв.

Консолидираният отчет за финансовото състояние на дружество А към датата на сделката е както следва (в лв.):

|  |  |
| --- | --- |
| Активи | 111 000 |
| Задължения | 19 000 |
| Нени активи | 92 000 |
| Корекции до справедливи стойности на разграничимите нетни активи | 70 500 |
| Общо разграничими нетни активи: | 162 500 |
|  |  |
| Възнаграждение (от т. 1) | 160 000 |
| Неконтролиращо участие (15% × 162 500) | 24 375 |
| Справедлива стойност на предишното дялово участие | 50 000 |
| Общо: | 234 375 |
| Репутация (234 375 – 162 500) | 71 875 |

Основание за решението: МСФО 3, пар. 32.

**Въпрос 2**

Публично акционерно дружество, чиито акции се търгуват на публичен пазар на ценни книжа, прилага МСФО. Предметът на дейност е производство на лекарства. Дружеството има седем завода, произвеждащи различни видове продукти, които имат следните резултати за 2017 г.:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Заводи** | **Продажби** | **Печалба/(Загуба)** | **Активи** |
|  | *хил. лв.* | *хил. лв.* | *хил. лв.* |
| А | 100 | 50 | 500 |
| Б | 15 | (50) | 60 |
| В | 200 | 25 | 100 |
| Г | 125 | 10 | 10 |
| Д | 65 | 15 | 5 |
| Е | 200 | 50 | 100 |
| Ж | 65 | 20 | 50 |
|  | **770** | **120** | **825** |

Дейността на дружеството се подпомага от отдел „Централно управление“, който изпълнява функции в областта на счетоводството, финансите, информационните технологии, правните, човешките ресурси и вътрешния одит.

Ръководството е решило да спазва количествените прагове, заложени в МСФО 8 *Оперативни сегменти,* и счита, че информацията за сегмента не би била полезна за потребителите на финансовите отчети, ако не отговаря на заложените прагове.

През 2018 г. дружеството открива три нови завода, които произвеждат три нови групи продукти, и две лаборатории, които извършват научноизследователска и развойна дейност. Рязмерът на инвестициите, извършени за построяването и оборудването на заводите, е много голям, а стойността на активите на най-малкия от трите завода превишава активите на завода с най-висока стойност към края на 2017 г.

В първата от тези лаборатории научноизследователската и развойна дейност се финансира вътрешно и централно, съобразно нуждите на всеки от трите нови завода. Тя не извършва научноизследователска и развойна дейност за други външни дружества. Всеки от трите нови завода има разпределен бюджет, част от който използва за дейности по изследователска и развойна дейност от лабораторията. Лабораторията е пряко отговорна пред ръководителите на трите нови завода за извършването на тези разходи.

Втората лаборатория извършва и дейности по договори за други лаборатории и фармацевтични компании. Тази лаборатория реализира 75% от приходите си от външни клиенти, а тези външни приходи представляват 18% от общите приходи на дружеството. Осъществяването на дейностите на втората лаборатория и на трите нови завода редовно се преглежда от ръководителя, вземащ главните оперативни решения. Освен ръководителите на новите заводи има и ръководител на втората лаборатория. Ръководителят на втората лаборатория е пряко подчинен на ръководителя, вземащ главните оперативни решения, и обсъжда с него оперативните дейности, разпределението на ресурсите и финансовите резултати на тази втора лаборатория.

**Иска се:**

1. Да се определи кои заводи следва да се отчитат от дружеството като оперативни сегменти и да се оповестява отделно информация в консолидирания финансов отчет за 2017 г. **(7 т.)**

2. Да се прецени дали новооткритите обекти през 2018 г. следва да бъдат оповестени като оперативни сегменти и съответно да се оповести отделна информация в консолидирания финансов отчет на дружеството за 2018 г. **(14 т.)**

3. Да се анализира дали е възможно отдел „Централно управление“ да се оповестява като отделен оперативен сегмент в консолидираните финансови отчети за двете години. **(6 т.)**

4. Ако се приеме, че дружеството изготвя само индивидуални финансови отчети, да се определи следва ли да бъде оповестявана информация за оперативни сегменти в годишните финансови отчети за двете години. **(3 т.)**

**Общо 30 т.**

**Решение**

1. Съгласно МСФО 8, пар. 11, предприятието отчита отделно информация за всеки оперативен сегмент, който е бил идентифициран и надхвърля количествените прагове в пар.13:

„Предприятието отчита отделно информация за оперативен сегмент, който отговаря на който и да е от следните количествени прагове:

а) неговите отчетени приходи, включващи както продажби на външни клиенти, така и продажби или трансфери между сегменти, е 10 % или повече от комбинираните приходи, вътрешни и външни, на всички оперативни сегменти;

б) абсолютната сума на неговата отчетена печалба или загуба е 10 % или повече от по-голямата в абсолютна сума от: i) комбинираната отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчели загуба, и ii) комбинираната отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчели загуба;

в) неговите активи са 10 % или повече от комбинираните активи на всички оперативни сегменти.“

Съгласно пар. 13, буква „б“, тъй като абсолютната сума на комбинираната отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчели загуба, и по-голяма от абсолютната сума на комбинираната отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчели загуба, е в размер на 170 хил. лв., следва да се използва тази сума за определяне на това дали абсолютната сума на отчетената печалба или загуба от всеки сегмент е 10 % или повече от 170 хил. лв.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Сегменти** | **Продажби** | **Печалба/(Загуба)** | **Активи** |
|  | *%* | *%* | *%* |
| А | 13% | 29% | 61% |
| Б | 2% | -29% | 7% |
| В | 26% | 15% | 12% |
| Г | 16% | 6% | 1% |
| Д | 8% | 9% | 1% |
| Е | 26% | 29% | 12% |
| Ж | 8% | 12% | 6% |
|  | **100%** |  | **100%** |

От направените изчисления следва, че завод Д не трябва да се представя като отделен сегмент на отчитане, за който да се оповестява отделно информация във финансовия отчет за 2017 г., тъй като за този завод не е изпълнен нито един от количествените прагове за сегмент на отчитане.

1. Съгласно МСФО 8, пар. 5, оперативен сегмент е компонент на предприятието:

а) който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие);

б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от дейността му; и

в) за който е налице отделна финансова информация.

Оперативен сегмент може да предприема бизнес дейности, за които още не получава приходи, например операциите по създаване на предприятие могат да бъдат оперативен сегмент, преди да се реализират приходи.

МСФО 8 също така има определени количествени прагове за идентифициране на сегмент на отчитане, въпреки че предприятието може да докладва сегментна информация за по-малки оперативни сегменти, ако се счита, че информацията е полезна.

По отношение на двете лаборатории за научноизследователска и развойна дейност и трите нови завода при определяне на сегментите на отчитане следва да се вземат предвид качествени и количествени фактори. Качествените фактори ще включват дали съответните оперативни сегменти отговарят на принципите на МСФО 8, дали оперативните сегменти представляват нивото, на което ръководителят, вземащ главните оперативни решения, оценява ефективността и разпределението на ресурсите и дали идентифицираните оперативни сегменти позволяват на потребителите на финансовите отчети да оценят дейността на дружеството и неговото финансово представяне, както и бизнес средата, в която работи.

Новите заводи имат ръководители, които са пряко отговорни и поддържат редовен контакт с ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за да обсъдят всички аспекти на работата на завода си. Трите завода са в съответствие с основния принцип на МСФО 8 и трябва да бъдат определени като отделни сегменти на отчитане. Активите и на трите завода следва да надвишават 10% от комбинираните активи, тъй като размерът на активите на най-малкия завод превишава размера на активите на най-големия завод от 2017 г.

В резултат на прилагането на горните критерии първата лаборатория няма да се отчита като отделен сегмент на отчитане. Тя няма отделен ръководител и съществуването на такъв ръководител обикновено е важен фактор при определянето на оперативните сегменти. Вместо това лабораторията е отговорна пред ръководителите на трите нови завода, което означава, че тя само подкрепя дейността на съществуващите нови заводи, а не е отделен сегмент. Освен това не изглежда да има отделна информация за ефективността на сегмента, която се разглежда от ръководителя, вземащ главните оперативни решения.

Втората лаборатория трябва да бъде определена като отделен сегмент на отчитане. Тя отговаря на количествения праг за процент от общите приходи и отговаря на другите критерии за сегмент на отчитане. Тя осъществява дейности, които генерират приходи и разходи, оперативните й резултати се преглеждат от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, и има генерирана отделна информация за дейностите на лабораторията. Също така втората лаборатория има отделен ръководител, който отговаря за нея.

3. Отдел „Централно управление“, който изпълнява дейности за подпомагане в областта на счетоводството, финансите, информационните технологии, правните, човешките ресурси и вътрешния одит, като цяло не би следвало да бъде определен като отделен оперативен сегмент (пар. 6). Това е така, защото приходите и извършените разходи са само съпътстващи основната дейност на дружеството (тъй като тези дейности възникват само в подкрепа на основната дейност). Това важи дори ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, разглежда отделна вътрешна финансова информация за дейността на този отдел.

4. Съгласно МСФО 8, пар. 2, стандартът се прилага за индивидуалните финансови отчети на предприятие, чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар, и следователно, ако дружеството изготвя само индивидуални финансови отчети, то е задължено да оповестява информация за оперативни сегменти в годишните финансови си отчети за двете години.

**Въпрос 3**

Дружество, прилагащо МСС и чиято основна дейност е извършване на таксиметрови услуги, на 31.10.2017 г. продава на свое дъщерно дружество Х, в което притежава 75 % от от правата на глас, товарен автомобил за 25 000 лв., който е бил използван в основната дейност. Автомобилът е закупен за 32 000 лв. на 01.11.2015 г. Амортизацията на автомобила е определяна по линейния метод за полезен живот от 5 години. Ръководството на дъщерното дружество е решило да не променя първоначалния полезен живот при придобиването и метода на амортизация и да продължи да начислява амортизация за оставащия полезен живот.

Дейността на дъщерното дружество е свързана с оказване на административни услуги и продажба на горива на дружествата от групата, като ръководството използва надбавка от 20%.

През 2017 г. са продадени от дъщерното дружество на дружеството майка горива с продажна стойност 30 000 лв. Към 31.12.2017 г. от тези горива остават на склад горива на обща стойност 12 000 лв.

Дружеството майка има също инвестиция в дружество У, в което притежава 30% от правата на глас.

През 2017 г. са продадени горива с продажна стойност 60 000 лв. от дружество Х на дружеството майка, които са препродадени на същата стойност на дружество У. Към 31.12.2017 г. остават на склад горива на обща стойност 9000 лв.

През 2017 г. дружество У е продало материали на дружеството майка с продажна стойност 20 000 лв., чиято цена на придобиване е в размер на 18 000 лв. Материалите са продадени от дружеството майка за 22 000 лв. на външни клиенти.

Към 31.12.2017 г. стойностите на някои от позициите в отчетите за финансовото състояние на трите дружества са както следва:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Дружество майка** | **Дружество Х** | **Дружество У** |
|  | **лв.** | **лв.** | **лв.** |
| Имоти, машини и съоръжения | 180 000 | 165 000 | 75 000 |
| Инвестиции в дъщерни предприятия | 60 000 | - | - |
| Инвестиции в асоциирани предприятия | 25 000 | - | - |
| Материални запаси | 50 000 | 20 000 | 12 000 |
| Печалба за годината | 100 000 | 18 000 | 48 000 |

Ефектът от ДДС следва да се игнорира при всички сделки.

**Иска се:**

1. Да се определи стойността на позиция „Имоти, машини и съоръжения“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към

31.12.2017 г. **(15 т.)**

2. Да се определи стойността на позиция „Материални запаси“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г. **(15 т.)**

3. Да се определи стойността на позиции „Инвестиции в дъщерни предприятия“ и „Инвестиции в асоциирани предприятия“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г. **(20 т.)**

**Общо 50 т.**

**Решение**

**По т. 1**

Нереализирана вътрешногрупова печалба от сделката по продажбата на актива:

25 000 – [32 000 - (32 000/5) ×2] = 5800 лв.

Намаление на отчетения разход за амортизация от дъщерното дружество:

32 000/5 ×2/12 - 25 000/3 × 2/12 = 1066.67 - 1388.89 = -322,22 лв. или -322 лв.

Сума за елиминиране на вътрешногруповата печалба от продажбата на актива и начислената в повече амортизация за групата:

- 5 800 + 322.22 = - 5477,78 лв. или - 5478 лв.

Стойност на позиция „Имоти, машини и съоръжения“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г.:

180 000 + 165 000 – 5477.78 = **339 522,22 лв. или 339 522 лв.**

**По т. 2**

Вътрешногрупова печалба от сделката по продажбата на материални запаси през 2017 г.:

30 000 - 30 000/1,2 = 30 000 – 25 000 = 5000 лв.

Нереализирана вътрешногрупова печалба от сделката по продажбата на материални запаси през 2017 г. по отношение на наличните горива:

12 000 - 12 000/1,2 = 12 000 – 10 000 = 2000 лв**.**

Стойност на позиция „Материални запаси“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г.:

50 000 + 20 000 – 2000 = **68 000 лв.**

**По т. 3**

Инвестицията в дружество У следва да се третира като инвестиция в асоциирано предприятие.

Нереализирана вътрешногрупова печалба от сделката по продажбата на горива през 2017 г. от дружеството майка на дружество У, свързана с наличните горива в У към края на годината:

9000 - 9000/1,2 = 9000 – 7500 = 1500 лв.

Дял от нереализираната вътрешногрупова печалба от сделката по продажбата на горива през 2017 г. от дружеството майка на дружество У, свързана с наличните горива в У към края на годината:

1500 × 30% = 450 лв.

Дял от печалбата за 2017 г. на дружество У, полагаща се на дружеството майка:

48 000 ×30% = 14 400 лв.

Стойност на позиция „Инвестиции в асоциирани предприятия“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г.:

25 000 + 14 400 – 450 = **38 950 лв**.

Стойност на позиция „Инвестиции в дъщерни предприятия“ в консолидирания отчет за финансовото състояние на дружеството майка към 31.12.2017 г.: **0 лв.**