ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Гудвилл в консолидированном учете и отчетности

Информация о материалах в корпоративном учете и отчетности

Международные стандарты аудита как объект исследования

Противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, в аудиторской деятельности

ISSN 2073-5081
9 772073 508158 04

4 (346) — 2015
ЯНВАРЬ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
– индекс 48997 – каталог агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог УФПС РФ «Пресса России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854 от 08 июля 1998 г.

Учредитель:
ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва,
Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва,
ул. Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель:
ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва,
Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп.2
Факт. адрес: 111397, г. Москва,
ул. Зеленый проспект, д. 20

Главный редактор: **Л.А. Чалдаева,**
доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора:
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет:
Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Балаково, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Верстка: Н.И. Бранделис
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet: http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Подписано в печать 23.03.2015.
Формат 60x90 1/8. Цена свободная.
Объем 7,75 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

4 (346) **– 2015 январь**

СОДЕРЖАНИЕ

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Гудвилл в консолидированном учете и отчетности 2

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- *Клычова Г.С., Нуриева Р.И.* Адаптация МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» в целях применения в отечественной учетной практике 16

СОЦИАЛЬНАЯ КОРПОРАТИВНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- *Сапожникова Н. Г., Соколов А.А.* Информация о материалах в корпоративном учете и отчетности 29

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Серебрякова Т.Ю.* Международные стандарты аудита как объект исследования ... 37
- *Разумова И.В.* Противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в аудиторской деятельности 51

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Subscription at all Russian post offices:
– index 48997 – catalog of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog of Federal Department of Postal Service of Russian Federation Pressa Rossii

Online versions: www.elibrary.ru
Registration Certificate № 017854 of July 08, 2003 by the State Committee of the Russian Federation on Press.

Founder:
Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect St. 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher:
Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect St. 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeva,** Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors:
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council:
Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo Branch, Balakovo, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics — Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Layout designer: Natal'ya I. Brandelis
Proof reader: Alla M. Leibovich

Editorial contacts:
Mail address 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house FINANCE and CREDIT

Signed to print 23.03.2015
Format 60x90 1/8. Circulation 1 170.
Volume 7,75 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

4 (346), **January, 2015**

CONTENTS

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

- *Plotnikov V.S., Plotnikova O.V.* Goodwill in consolidated accounting and reporting 2

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

- *Klychova G.S., Nurieva R.I.* Adapting IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance for use in domestic accounting 16

CORPORATE SOCIAL ACCOUNTABILITY

- *Sapozhnikova N.G., Sokolov A.A.* Information about materials in corporate accounting and reporting 29

AUDIT ACTIVITY

- *Serebryakova T.Yu.* International Standards on Auditing as an object of research 37
- *Razumova I.V.* Counteraction of the legitimization (laundering) of proceeds of crime and the financing of terrorism: audit activities 51

The journal is recommended by VAK of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matters of the MPhil and DPhil theses.
The journal is reviewed by the VINITI of the Russian Academy of Sciences.
The journal is included in the Russian Science Citation Index Database

All articles are peer-reviewed.

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in the Russian Federation.

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.1

ГУДВИЛЛ В КОНСОЛИДИРОВАННОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В.С. ПЛОТНИКОВ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры экономики и финансов,
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru
Балаковский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Балаково, Российская Федерация

О.В. ПЛОТНИКОВА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры экономики и финансов
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru
Балаковский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Балаково, Российская Федерация

Предмет/тема. *За последние два–три года в концепции консолидированной финансовой отчетности с выходом новых стандартов МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12, МСФО (IFRS) 13 и уточнением МСФО (IFRS) 3 возникают новые модификации консолидированного учета и отчетности, влекущие за собой появление новых и осмысление по-новому существующих объектов этого вида учета. К ним можно отнести гудвилл в сделке по объединению бизнеса, неконтролирующую долю участия, контроль над объектом инвестиций и т.п. Поэтому, начиная цикл статей по признанию и оценке в консолидированном учете и отчетности этих специфических объектов, хотим обратить внимание на тот факт, что даже те немногие отечественные холдинговые структуры, которые составляют консолидированную финансовую отчетность, обходят стороной отражение в ней такого нематериального актива, как гудвилл, являющегося результатом сделки по объединению бизнеса, тем самым снижая достоверность не только консолидированной финансовой отчетности, но и, по существу, «обкрадывают себя», существенно занижая стоимость активов (по оценкам западных аудиторов стоимость гудвилла в отчетности достигает 30% от стоимости других активов).*

Цель/задачи*. Основная цель статьи — исследовать экономическую сущность содержания объекта консолидированного учета — гудвилла — в целях его признания и оценки в консолидированной финансовой отчетности материнской компании.*

В рамках данной цели были поставлены и решены следующие задачи:

– раскрытие экономического содержания гудвилла для его признания и оценки в консолидированной финансовой отчетности;

– определение его места и роли в оценке финансового положения консолидированной группы предприятий;

– выявление отличительных характеристик гудвилла от номинальной стоимости финансовых вложений в объект инвестиций;

– раскрытие составляющих элементов стоимости гудвилла, формируемой в сделке по объединению бизнеса;

– раскрытие методического обеспечения гудвилла в консолидированном учете и отчетности.

***Методология**. В основу методологии учета гудвилла в качестве обособленно неидентифицируемого объекта нематериальных активов была положена концепция консолидированной финансовой отчетности, позволяющая рассматривать деятельность консолидированной группы юридически самостоятельных лиц как единого целого. Следовательно, эта концепция расширяет сферу применения бухгалтерского учета, ограниченного методом имущественного обособления.*

Методологическую базу исследования составляют труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по проблемам консолидированной финансовой отчетности. В процессе исследования методов консолидированного учета использовались Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и федеральные законы РФ, относящиеся к бухгалтерскому учету и консолидированной отчетности.

***Результаты**. Развита терминология, отражающая различия в понятии «гудвилл» как результата сделки по объединению бизнеса и изменений в справедливой стоимости «других активов», идентифицируемых активов объекта инвестиций и финансовых вложений, выраженных в фиксированном количестве денежных единиц и соответствующих справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов объекта инвестиций. Разработано методическое обеспечение учета формирования гудвилла и изменения его стоимости в структуре консолидированного учета и отчетности.*

***Выводы/значимость**. Понимание экономической сущности гудвилла для его признания в консолидированном учете и отчетности позволит не только повысить ее достоверность, но и обеспечить релевантность оценки финансового положения консолидированной группы предприятий.*

***Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, объединение бизнеса, гудвилл, условное вознаграждение, нематериальный актив, финансовые активы*

В дословном переводе с английского языка goodwill — хорошая цена. Это, пожалуй, в большей степени отвечает экономическому содержанию данного специфического нематериального актива, отражаемого в структуре консолидированной финансовой отчетности и в отчетности материнского общества, чем принятое в российской отчетности понятие «деловая репутация».

Первое, что обращает на себя внимание, — это понятие «хорошая цена», т.е. цена, которая удовлетворяет одновременно всех участников обменной сделки, и это в целом соответствует первой части определения «справедливая стоимость»: «цена, которая может быть получена или уплачена при передаче обязательства **при проведении операции на добровольной основе**»[1]. То есть в определении цены присутствует фактор, который удовлетворяет стороны обменной сделки.

Второе, на что следует обратить внимание, — это то, что гудвилл, формируемый при приобретении контроля над объектом инвестиций, является составной частью цены, действующей, как правило, на фондовом рынке: «…на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях»[2].

Отметим, что не затраты по сделке по объединению бизнеса являются характеристикой такого специфического объекта, как гудвилл, а вознаграждение продавцу актива (владельца опциона на акции) за то, чтобы сделка состоялась. Именно этот факт говорит о том, что расходы (финансовые вложения) в сделке по объединению бизнеса не должны корректироваться на сумму вознаграждения, уплаченного продавцом за получение контроля над объектом инвестиций. Следовательно, гудвилл должен быть отражен обособленно от финансовых вложений.

Третье, что отличает гудвилл от финансовых вложений в сделке по объединению бизнеса, — это то, что оценка гудвилла не имеет

[1] Здесь и далее выделение сделано авторами; Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н (прил. 6).

[2] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н (прил. 6).

прямой зависимости от справедливой стоимости «других активов», так как гудвилл — это «актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по-отдельности[3]. Следовательно, гудвилл является только **результатом** оценки других активов, т.е. активов, контроль над которыми приобретающая сторона получила в результате финансовых вложений в объект инвестиций (дочернюю компанию). Следовательно, «гудвилл представляет собой разницу между ценой приобретения и справедливой стоимостью всех активов (оборотного капитала, основных средств, нематериальных активов и т.п.) и принятых обязательств». В соответствии с GAAP гудвилл как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не амортизируется [1, с. 30].

Далее необходимо сделать весьма важное уточнение, определяющее, что признание и оценку гудвилла характеризуют следующие моменты.

Первый момент — это то, что гудвилл является результатом оценки сделки по объединению, учтенной по методу приобретения, и может быть признан в качестве актива только по завершении сделки и получению контроля над объектом инвестиций. Именно поэтому гудвилл часто определяют как «доход» или «прибыль» от выгодной покупки. Хотя, по мнению авторов, это не совсем верно. Прибыль, по общепринятому определению в бухгалтерском учете, не может быть признана в активе баланса, только в его пассиве. Да и то это касается нераспределенной прибыли. Главное заключается в том, что гудвилл является результатом оценки других активов, **способных приносить экономические выгоды,** приобретенных при объединении бизнеса.

Второй момент отражает то обстоятельство, что гудвилл должен содержать в себе будущие экономические выгоды. Это позволило разработчикам МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» классифицировать гудвилл в качестве актива. Хотя, по своей сути, гудвилл не содержит никакой первоначальной стоимости, которая должна быть возмещена, прежде чем актив начнет приносить экономические выгоды. Тем более что эти экономические выгоды содержат «другие активы», активы объекта инвестиций. Следовательно, оценке подлежат другие активы, составляющие физическую основу объекта инвестиций, а не гудвилл. Именно поэтому разработчики МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» при невозможности прямой оценки гудвилла приняли решение определять его как остаток в разнице стоимости других активов, а сам гудвилл признать неидентифицируемым активом, подлежащим признанию отдельно.

«Покупатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение пункта (a) над пунктом (b) ниже:

(a) совокупность:

(i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) 3, который в целом требует проводить оценку по справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 37);

(ii) суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) 3; и

(iii) при объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно (см. пункты 41 и 42), справедливой стоимости доли участия в капитале на дату приобретения, которой покупатель ранее владел в приобретаемом предприятии.

(b) сумма на дату приобретения идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств, оцененная в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) 3»[4].

В данных обстоятельствах не составляло бы труда количественное определение гудвилла (основного гудвилла) как разницы между справедливой стоимостью осуществленных инвестиций (финансовых вложений), сделанных приобретающей стороной (материнской компанией), и справедливой стоимостью чистых активов объекта инвестиций (дочерней компанией), как это и рекомендовалось предыдущей редакцией МСФО (IFRS) 3. Однако в новой редакции стандарта вве-

[3] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (прил. 3).

[4] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (п. 32).

ден п. 32 (ii) («суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии»)[5].

Однако даже без учета неконтролирующей доли участия такой прием не дает ответов на вопросы: что такое гудвилл, и каково его экономическое содержание?

Для ответа на эти вопросы изначально необходимо определить, чем отличается цена приобретения от справедливой стоимости активов объекта инвестиций, содержащих будущие экономические выгоды.

Изначально в учетной процедуре признания и оценки гудвилла в учете и отчетности указано: «Предприятие должно определить, является ли операция или какое-либо другое событие объединением бизнеса É[6], в результате которой Çпокупатель приобретает контроль над приобретаемым предприятиемÈ[7], т.е. вопрос заключается в определении цены за контроль над объектом инвестиций. Именно поэтому в последней редакции МСФО (IFRS) 3 акцент перенесен на получение контроля за объединением разных предприятий в одну компанию — составителя консолидированной отчетности.

Аналогичное перенесение акцента на контроль наблюдается в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: «Инвестор независимо от характера его участия в каком-либо предприятии (объект инвестиций) должен определить, является ли он материнским предприятием, оценив, обладает он контролем над объектом инвестиций или нет»[8]. То есть «… Исключительный контроль, обозначающий возможность управлять финансовой и операционной политикой предприятия в целях получения выгод от этой деятельности. Предприятие, подверженное исключительному контролю, консолидируется по методу глобальной интеграции» [4, с. 37].

Бухгалтеру или финансовому специалисту важно изучить структуру объединения бизнеса:

— *во-первых*, для наиболее эффективного распределения ресурсов и определения цены объединения (объема финансовых вложений);

— *во-вторых*, для понимания механизма финансового контроля, действующего на всех уровнях корпорации.

«Весьма примечателен тот факт, что уточнение цели финансовой отчетности позволило выделить три критерия определения субъекта финансовой отчетности, имеющих три характеристики:

— компания осуществляет экономическую деятельность;

— такая деятельность может быть разграничена с деятельностью других компаний;

— финансовая информация об экономической деятельности компании может быть полезна при принятии решений о представлении ей ресурсов» [9, с. 10].

Потенциальный инвестор, приходя к соглашению о сделке по объединению бизнеса, за основу оценки сделки принимает стоимость договорных обязательств, обеспечивающих привлечение совокупных капиталов, формирующих новую стоимость объединенных компаний, стоимость консолидированного капитала группы предприятий.

Объединение бизнеса изменяет структуру собственности у материнской компании и (или) инвестора, получившего контроль над объектом инвестиций. При этом структура капитала объекта инвестиций не меняется. Изменяется только перечень его собственников, но не собственный капитал объекта инвестиций. Следовательно, инвестор (покупатель) должен признать в своей отчетности долю в чистых идентифицируемых активах объекта инвестиций на момент, когда «покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства приобретаемого предприятия»[9].

В данном положении содержится весьма важный момент, на который мало обращают внимание. Сумма финансовых вложений (вложений в объект инвестиций) инвестора должна соответствовать доле чистых идентифицируемых

---

[5] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (п. 32).

[6] Там же.

[7] Там же.

[8] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н (прил. 4).

[9] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (введен для применения в РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (п. 32).