ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

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

Международный бухгалтерский учет



Учет формирования консолидированных групп предприятий

Краткосрочные вознаграждения работникам согласно МСФО

Перспективы применения МСФО для малого и среднего бизнеса в России

Проблемы признания и оценки объектов интеллектуальной собственности

Налоговые льготы и преференции: нормативная неурегулированность

Аудит нематериальных активов

42 (288) – 2013
НОЯБРЬ

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»
– индекс 34136 – каталог российской прессы «Почта 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

Учредитель:
ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Издатель:
ООО «Информсервис»
Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева
Редакционный совет:
Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук, профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор
Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович
Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон: (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru
© ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»
Подписано в печать 29.10.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

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

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

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

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

42 (288) **– 2013 ноябрь**

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Горшкова Н.В., Перекрестова Л.В., Хмелева О.В.* Учет формирования консолидированных групп предприятий: международный и российский опыт ...2

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Кувалдина Т.Б.* Учет краткосрочных вознаграждений работникам согласно МСФО 19 12
- *Валинурова А.А., Гусева А.А.* Оценка перспектив применения МСФО для малого и среднего бизнеса в России 19

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Алексеева. Г.И.* Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности (*окончание следует*)....27

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Лисовская И.А., Коломенская Н.А.* Налоговые льготы и преференции: нечеткость понятийного аппарата как источник налоговых рисков 36
- *Кальницкая И.В.* Налоговая учетно-аналитическая система для целей управления организацией....44

АУДИТОРСКАЯ ,ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Прокопьева Ю.В.* Аудит нематериальных активов 50

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей. Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ). Статьи рецензируются.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УДК 657.1

УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП ПРЕДПРИЯТИЙ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ И РОССИЙСКИЙ ОПЫТ

Н. В. ГОРШКОВА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
E-mail: nataly1104@yandex.ru

Л. В. ПЕРЕКРЕСТОВА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
E-mail: audit415@yandex.ru

О. В. ХМЕЛЕВА,
аспирантка кафедры учета, анализа и аудита
E-mail: audit415@yandex.ru
Волгоградский государственный университет

Новый виток в развитии консолидированного финансового учета и отчетности вносит разработка Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», который вводит в практику консолидации учетной информации новые понятия «инвестор» и «инвестиционный объект», что расширяет модели консолидированных групп предприятий и область составления консолидированной финансовой отчетности. Данные изменения требуют новых методологических и методических подходов к формированию учетно-отчетной информации консолидированной группы предприятий. В представленной статье предложены варианты учетного обеспечения консолидации предприятий на основе системного консолидированного финансового учета.

Ключевые слова: *консолидированный финансовый учет, консолидированная финансовая отчетность, холдинги, собственный капитал, деловая репутация.*

Магистральным направлением в структурном развитии российского предпринимательства является создание холдинговых формирований. Речь идет не только о монополистических корпорациях нефтяной, газовой, горно-металлургической промышленности, но и об экономических субъектах других видов экономической деятельности, являющихся представителями не только крупного, но и среднего и даже малого бизнеса.

Бесспорно, что корпоративное управление нуждается в достоверной и оперативной информации, аккумулируемой в системе бухгалтерского учета и отчетности. Консолидированная группа предприятий включает в себя самостоятельные юридические лица, контролируемые материнской компанией и в соответствии с российским законодательством обязанные осуществлять индивидуальный (локальный) учет и составлять индивидуальную (локальную) бухгалтерскую финансовую отчетность. Далеко не все холдинги подпадают под действие Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», предусматривающего составление консолидированной финансовой отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), однако все корпоративные формы организации бизнеса заинтересованы в информации, позволяющей моделировать их хозяйственную деятельность как единого экономического субъекта. В этой связи многие холдинговые структуры принимают решение о консолидации учетно-отчетной информации на добровольной основе для целей внутреннего управления, при этом разрабатывают свою методику составления консолидированной отчетности на основе российского и международного опыта, адаптированной к производственно-финансовой деятельности корпорации, уровню организации бухгалтерского учета.

Исторически сложилось так, что большинство российских холдинговых структур составляют консолидированную финансовую отчетность путем трансформации индивидуальной отчетности отдельных ее участников. Однако такой подход к формированию отчетной информации лишает ее важных качеств – своевременности (консолидированная финансовая отчетность составляется после подготовки и утверждения индивидуальной отчетности) и точности (трансформация осуществляется посредством корректировок, применяемым к отдельным показателям отчетности, а не в системе учета, основанного на диграфической записи). Устранение подобных недостатков представляется нам возможным путем внедрения в практику корпоративного управления консолидированного финансового учета, основанного на отражении процесса объединения отчетных показателей и элиминирования влияния внутригрупповых операций в системе бухгалтерских счетов[1].

В ряду несомненных преимуществ ведения бизнеса на основе интеграции организаций с различной производственно-хозяйственной направленностью выступает возможность уменьшения в группе взаимосвязанных предприятий рисков потери собственности. В этой связи проблемы, связанные с консолидацией собственного капитала, являются, по нашему мнению, крайне важными.

Основываясь на собственных теоретических и эмпирических исследованиях, а также учитывая мнение российских ученых в области консолидированного финансового учета, таких как О. В. Бурлакова [2], В. С. Плотников [9], С. И. Пучкова [10], считаем, что наиболее сложными вопросами при первичной консолидации предприятий являются: исключение балансовой стоимости инвестиций материнской компании в дочернюю организацию в части капитала дочерней организации, принадлежащей материнской; расчет «неконтролируемой доли» в чистых активах дочерних организаций на дату приобретения; определение деловой репутации на дату приобретения. При этом, по нашему мнению, будет полезным рассмотрение не только позиции МСФО в решении данных вопросов, но и опыт российского бухгалтерского учета, что позволит отечественным предприятиям выработать собственный подход к консолидации учетно-отчетной информации.

Согласно п. B86 (b) МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» необходимой процедурой консолидации является исключение балансовой стоимости инвестиций материнского предприятия в капитале каждого из дочерних предприятий [4].

Наличие у материнской компании акций дочернего предприятия, обеспечением которых является имущество дочернего общества, подлежащее консолидации, отражается в бухгалтерском балансе по статье «Финансовые вложения» в разделе «Внеоборотные активы».

---

[1] Методологические и методические аспекты предлагаемой системы консолидированного финансового учета изложены в журнале «Международный бухгалтерский учет». 2011. № 39 (189); 2012. № 6 (204), 16 (214).

Статьями противоположного характера в отчетности дочернего общества являются статьи «Уставный капитал» и «Добавочный капитал», которые показывают стоимость активов, полученных от учредителей. Таким образом, статьи «Финансовые вложения» в разделе «Внеоборотные активы» баланса материнского общества и статьи «Уставный капитал» и «Добавочный капитал» в балансе дочернего общества характеризуют одну и ту же часть имущества консолидированной группы и при объединении активов и пассивов обоих обществ являются дублирующими статьями.

Вычитание инвестиций и капитала из объединенного баланса двух предприятий зависит от доли в уставном капитале дочернего общества и цены приобретения этой доли. Именно влияние этих двух факторов определяет возможные варианты осуществления процедур элиминирования инвестиций.

Самой простой ситуацией, не вызывающей затруднений при консолидации, является владение материнским обществом 100 % акций дочернего общества, приобретенными по цене, равной стоимости уставного капитала дочерней организации. Такая ситуация возникает в момент учреждения общества, и в данном случае статья «Финансовые вложения» в балансе материнской организации по стоимости равняется статье «Уставный капитал» в балансе дочернего предприятия. Поэтому при консолидации баланса данные статьи исключаются, и уставный капитал консолидированного баланса равняется уставному капиталу материнского общества.

Разновидностью данной ситуации является превышение стоимости вносимых активов над величиной уставного капитала. Такая ситуация может возникнуть, например, при внесении имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте. Передаваемые активы отражаются в учете по курсу на дату получения, а превышение рассматривается в балансе материнской компании как прочие доходы, в балансе дочерней фирмы – как увеличение добавочного капитала. При элиминировании инвестиций в этом случае необходимо из сводного баланса исключать не только величину уставного капитала дочернего общества, но и стоимость добавочного капитала, соответствующую превышению инвестиций над уставным капиталом. Учитывая то, что в статье баланса «Добавочный капитал» отражается не только эмиссионный доход, но и результаты дооценки внеоборотных активов, проводимой впервые, курсовые разницы, возникшие при формировании уставного капитала, величину добавочного капитала, подлежащую уменьшению и консолидации, следует определять как разность между стоимостью инвестиций и величиной уставного капитала дочернего общества.

Допустим, материнская компания «Центр» является единственным учредителем компании «Агро». Вклад в уставный капитал компании «Агро» составляет 200 тыс. руб. Компания «Центр» осуществила перечисление вклада в виде иностранной валюты, и на момент передачи денежных средств рублевый эквивалент вклада в уставный капитал составил 210 тыс. руб.

В локальном учете материнской компании «Центр» будет сделана бухгалтерская запись:

Д-т сч. 58.1 «Финансовые вложения в предприятия холдинга»

К-т сч. 52.1.2 «Внутренние денежные потоки» – 210 тыс. руб. – перечислен вклад в уставный капитал дочернего предприятия с валютного счета.

В локальном учете дочерней компании «Агро» будут следующие бухгалтерские записи:

1) Д-т сч. 75.1.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал участников холдинга»

К-т сч. 80.1 «Вклады учредителей – участников холдинга» – 200 тыс. руб. – начислен уставный капитал;

2) Д-т сч. 75.1.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал участников холдинга»

К-т сч. 83.1.1 «Эмиссионный доход по вкладам учредителей – участников холдинга» – 10 тыс. руб. – отражена положительная курсовая разница по вкладу в уставный капитал.

Для устранения влияния статей консолидированного баланса противоположного характера – «Финансовые вложения», возникшие в учете материнской компании, и «Уставный капитал», «Добавочный капитал», возникшие в учете дочерней компании, – в системе консолидированного финансового учета необходимо сделать бухгалтерские записи методом «красное сторно»:

1) Д-т сч. 58.1 «Финансовые вложения в предприятия холдинга»

К-т сч. 80.1 «Вклады учредителей – участников холдинга» – 200 тыс. руб. – элиминирована сумма вклада в уставный капитал дочернего предприятия;

2) Д-т сч. 58.1 «Финансовые вложения в предприятия холдинга»

К-т сч. 83.1.1 «Эмиссионный доход по вкладам учредителей – участников холдинга» – 10 тыс. руб. – элиминирована сумма курсовой разницы, возникшей по вкладу в уставный капитал дочернего предприятия.

Для того чтобы установить контроль материнской компании над дочерней, нет необходимости в приобретении 100 % акций дочернего общества. Наличие более 50 % акций дочернего общества дает возможность установления контроля над этим обществом. Данный вариант структуры уставного капитала является наиболее распространенным. Поскольку при консолидации полностью объединяется имущество двух обществ, то при владении материнской организацией акций в размере менее 100 % необходимо учитывать интересы других собственников дочернего общества (неконтролирующая доля). Неконтролирующая доля представляет собой часть капитала дочерней компании, которая приходится на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании. Данный показатель должен найти отражение в консолидированном балансе. Для этого необходимо вводить в консолидированный баланс статью «Неконтролирующая доля». Эта доля в консолидированном балансе представляет собой собственный источник финансирования группы взаимосвязанных предприятий и должна отражаться в разделе баланса «Капитал и резервы». Неконтролирующая доля, как правило, состоит из двух частей: части уставного капитала, соответствующей доле в нем остальных акционеров, и части других источников собственных средств предприятия (резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль), соответствующей проценту в уставном капитале общества. При консолидации эта доля вычитается из соответствующих статей и в общей сумме отражается в статье «Неконтролирующая доля».

Например, компания «Центр» инвестирует в компанию «Агро» 70 тыс. руб. путем перечисления денежных средств с расчетного счета, что составляет 70 % уставного капитала инвестируемой организации, при этом неконтролирующая доля составляет 30 % собственных источников компании «Агро».

Раздел «Капитал и резервы» пассива баланса компании «Агро» имеет следующую структуру:

– уставный капитал – 100 тыс. руб.;

– резервный капитал – 50 тыс. руб.;

– добавочный капитал – 20 тыс. руб.;

– нераспределенная прибыль – 30 тыс. руб.

Тогда порядок формирования показателя «Неконтролирующая доля» пассива консолидированного баланса следующий:

– в уставном капитале – 30 тыс. руб. (100 тыс. руб. × 30 %);

– в резервном капитале – 15 тыс. руб. (50 тыс. руб. × 30 %);

– в добавочном капитале – 6 тыс. руб. (20 тыс. руб. × 30 %);

– в нераспределенной прибыли – 9 тыс. руб. (30 тыс. руб. × 30 %).

Таким образом, уменьшаются соответствующие статьи собственных источников компании «Агро» на долю в них интереса меньшинства с отражением общей суммы полученного уменьшения (60 тыс. руб. = 30 тыс. руб. + 15 тыс. руб. + + 6 тыс. руб. + 9 тыс. руб.) по статье «Неконтролирующая доля».

Более сложной ситуацией является приобретение акций (долей) по цене, отличной от их номинальной стоимости, что обусловлено рыночным курсом акций. Покупная цена акций (долей) зависит от многих факторов, таких как спрос на продукцию общества, перспектива получения в будущем доходов, охват продукцией общества рынка и др. Лишь случайно покупная цена акций может соответствовать их номинальной стоимости. Так, инвестор может заплатить более высокую цену за акции общества, предполагая при этом расширить рынок своего влияния либо получить необходимую технологию. Цена может быть выше и в случае занижения по каким-то причинам стоимости активов предприятия или в случае предположения (наличия определенной информации) о росте стоимости активов предприятия (например, акций другой компании в инвестиционном портфеле такого общества). В то

же время за те же акции может быть уплачена цена ниже номинальной стоимости, если предприятие понесло значительные убытки, что сказалось на курсе стоимости его акций, или предполагается вложение дополнительных средств для приведения финансово-хозяйственной деятельности в нормальный ритм.

Влияние этих и других факторов приводит к необходимости при консолидации сравнивать инвестиции в дочернее предприятие с размером его имущества, приходящегося на эти инвестиции, и возникающий результат от сравнения отражать в консолидированном балансе отдельной статьей. Результат от превышения суммы инвестиций над стоимостью имущества дочернего предприятия, приходящегося на вложенные инвестиции, в мировой практике рассматривается как положительная деловая репутация, обратная ситуация – превышение стоимости активов приобретаемого общества над стоимостью покупки рассматривается как отрицательная деловая репутация.

В научной литературе встречается несколько подходов к определению величины такой учетной категории, как деловая репутация (гудвилл). Эти подходы можно представить в виде следующих формул:

- подход к определению деловой репутации, предлагаемый Т. В. Козловой [3, с. 60–62]:

$$ДР = И – СК – К,$$

где $ДР$ – деловая репутация;

$И$ – величина инвестиций в дочернее общество;

$СК$ – величина собственного капитала дочернего общества;

$К$ – корректировка стоимости деловой репутации на рыночную стоимость активов группы взаимосвязанных предприятий;

- подход к определению деловой репутации, предлагаемый С. И. Пучковой [11, с. 13–16] и Б. Нидлзом [6, с. 396]:

$$ДР = И – (А_{д.о} – О_{д.о}),$$

где $А_{д.о}$ – стоимость активов дочернего общества;

$О_{д.о}$ – обязательства дочернего общества.

Фактически оба подхода предлагают сравнивать инвестиции с активами дочернего общества, так как стоимость собственного капитала дочерней компании равняется превышению его активов над обязательствами.

Данный подход к определению величины «Деловая репутация» является правильным для баланса, составленного по требованию американского законодательства. Но применение его при определении величины «Деловая репутация» по балансу, составленному исходя из требований законодательства Российской Федерации, не всегда дает правильное представление об этой величине. В отличие от американского подхода к представлению имущества, обязательств и капитала, где в нетто-балансе отражается исключительно реальная стоимость активов обществ, в нетто-балансе, составленном по требованиям отечественного законодательства, отражается ряд статей, которые не могут характеризоваться как имущество компании, так как они не могут быть превращены в ликвидные средства (например, денежные средства). К ним, в частности, относится статья «Расчеты с учредителями по взносам». Данная статья может появляться в период формирования уставного капитала, так как по законодательству Российской Федерации в отличие от американской практики уставный капитал отражается в учете не по мере его формирования, а в момент государственной регистрации (при первичной эмиссии), что требует появления в активе баланса подобной статьи на период формирования уставного капитала. Относить обязательства по вкладам учредителей аналогично дебиторской задолженности к имуществу нельзя, так как эти обязательства по вкладам могут быть абстрактными. Такая абстрактность особенно наглядно просматривается на примере открытых акционерных обществ. Для привлечения значительных средств в бизнес акции таких организаций размещаются на рынке ценных бумаг среди неограниченного круга лиц, и до момента полного формирования уставного капитала невозможно определить, ни какой размер имущества в обмен на акции будет получен, ни, тем более, кто будет акционерами данного общества.

Несколько иной подход к определению величины «Деловая репутация» зафиксирован в нормативном предписании Минфина России. В соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности инвестиции предлагается сравнивать с номинальной стоимостью акций дочернего общества [7].