

КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Малицкая Виктория Борисовна¹
Чиркова Мария Борисовна²
Кузнецова Ирина Владимировна²

¹Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова

²Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации были официально признаны Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО). Актуальной проблемой современной экономики является адаптация отечественной системы учёта к требованиям МСФО, которые, в свою очередь, развиваются и совершенствуются. Это относится и к МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», вступившему в силу с 1 января 2013 г. Поскольку коммерческие организации нередко осуществляют совместную деятельность с другими организациями, особое значение имеет правильная оценка их имущества в бухгалтерском учёте и отражение в бухгалтерской финансовой отчётности, что позволит повысить её достоверность в условиях гармонизации отечественной и международной систем учёта. Представлены результаты исследования, проведённого с целью уточнения теоретико-методологических положений и разработки методических подходов к оценке и отражению в бухгалтерском учёте и отчётности информации об участии в совместной деятельности по российским и международным стандартам, применение которых повысит эффективность функционирования хозяйствующих субъектов. Изучены категории, связанные с совместной деятельностью, изложен порядок её бухгалтерского учёта в соответствии с РСБУ и МСФО. Приводятся примеры отражения в бухгалтерском учёте операций по совместной деятельности с применением процедур, изложенных в МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство». Учитывая, что в МСФО базовые определения и вопросы отражения результатов совместной деятельности в отчётности рассмотрены и раскрыты более подробно, чем в российской практике, авторы предлагают шире использовать в российском учёте зарубежный опыт.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: оценка, совместно контролируемые операции, совместно контролируемое предприятие, совместная деятельность, имущество, метод долевого участия.

ELABORATION OF THE CONCEPT OF DEVELOPMENT OF JOINT VENTURES ACCOUNTING ACCORDING TO THE IFRS

Malitskaya Victoria B.¹
Chirkova Maria B.²
Kuznetsova Irina V.²

¹Plekhanov Russian University of Economics

²Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

International Financial Reporting Standards (IFRS) have been officially recognized as the main tool for reforming accounting and reporting in the Russian Federation. An urgent problem of the modern economy is the adaptation of the domestic accounting system to the requirements of IFRS, which, in turn, are developing and improving. This also applies to IFRS 11 “Joint Ventures”, which entered into force on January 1, 2013. Since commercial organizations often carry out joint ventures with other organizations, the correct assessment of their property in accounting and reflection in accounting statements are of particular importance, which will increase its reliability in the conditions of harmonization of domestic and international accounting systems. The authors present the results of study conducted in order to clarify theoretical and methodological provisions and develop methodological approaches to an assessment and reflection in accounting and reporting of information on participation in joint ventures according to Russian and international standards, the application of which will increase the efficiency of the functioning of economic entities. The categories related to joint activities are considered, the procedure for its accounting according to Russian Accounting Standards and the IFRS is

described. Examples of accounting for joint operations using the procedures set out in IFRS 11 “Joint Venture” are given. Taking into account that in the IFRS the basic definitions and issues of reflecting the results of joint ventures in the reporting are considered and disclosed more detail than in Russian practice, the authors suggest using foreign experience more widely in Russian accounting.

KEYWORDS: assessment, jointly controlled operations, jointly controlled entities, joint ventures, property, equity method of accounting.

Позитивное становление российской экономики возможно лишь при увеличении инвестиций, росте рентабельности, снижении числа убыточных организаций, повышении эффективности производства [3]. В международной практике совместное предпринимательство может использоваться организациями для достижения различных целей: получения доступа к технологиям, освоения новых рынков, уменьшения рисков и затрат. При этом совместное предпринимательство формируется в виде различных структур и организационно-правовых форм.

Бухгалтерский учёт совместной деятельности в Российской Федерации с 1 января 2004 г. регулируется ПБУ 20/ 03 «Информация об участии в совместной деятельности», утверждёнными Приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105 н, в соответствии с которыми под информацией об участии в совместной деятельности понимается «информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчётный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путём объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица» [7].

Совместная деятельность в Российской Федерации регулируется также главой 55 ГК РФ, которая именуется договором простого товарищества. Согласно указанному закону, «по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации» [2].

Взаимосвязь трактовки понятия «совместная деятельность» по ПБУ и ГК РФ схематично представлена на рисунке 1.

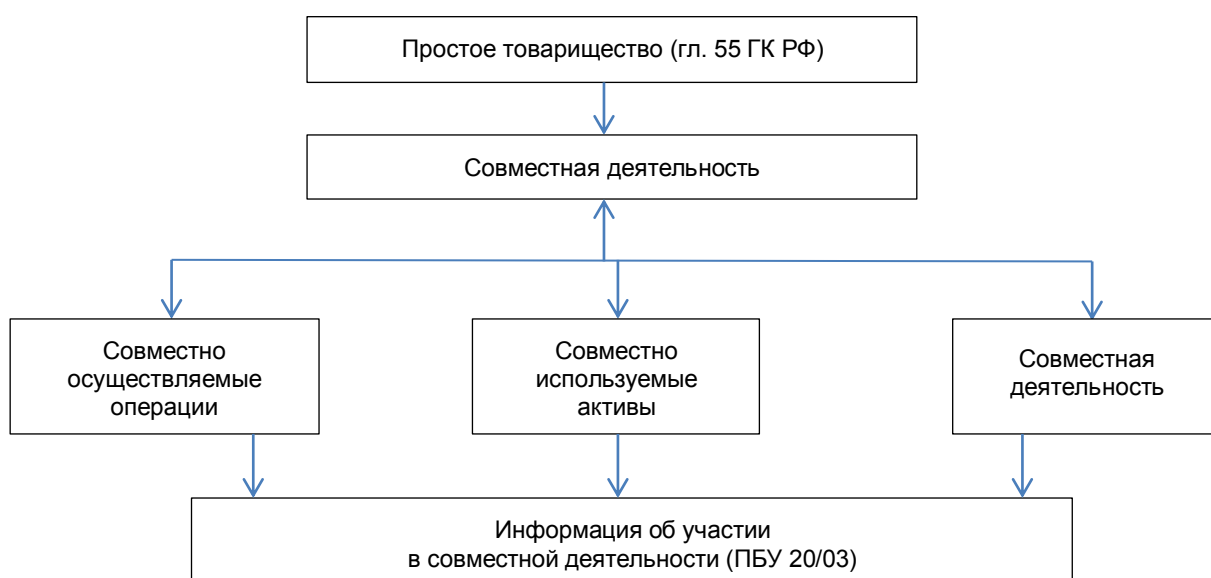


Рис. 1. Формы совместной деятельности в соответствии с ГК РФ [2]

Как мы видим, в ПБУ рассматриваются три формы (типа) совместной деятельности:

- совместное осуществление операций;
- совместное использование активов;
- совместная деятельность.

Структура самого ПБУ 20/03 состоит из пяти разделов:

- общие положения;
- совместно осуществляемые операции;
- совместно используемые активы;
- совместная деятельность;
- раскрытие информации в бухгалтерской отчетности (рис. 2).

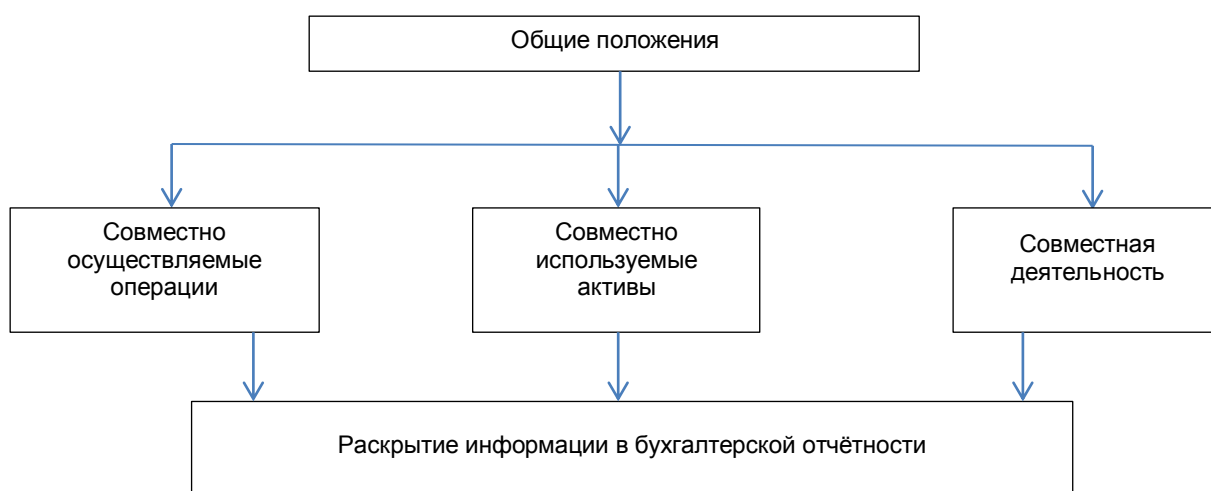


Рис. 2. Структура ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» [7]

В МСФО совместная деятельность регулируется стандартом МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», в котором, в отличие от ПБУ, рассматриваются две формы (типа) совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемое предприятие [7].

Данные формы деятельности в МСФО называются совместным предпринимательством, поскольку под ним подразумевается «деятельность, в отношении которой две или большее число сторон осуществляют совместный контроль» [5].

В отличие от ПБУ, здесь речь идёт о том, что двум и более сторонам, связанным договорным соглашением, предоставляется совместный контроль над деятельностью (рис. 3).

Под совместным понимается «предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только тогда, когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль» [5].

Важно отметить, что в соответствии с МСФО ни одна из сторон не может осуществлять контроль над деятельностью в одностороннем порядке. Однако деятельность может быть совместной, когда не все стороны обладают совместным контролем над ней. При этом в договорном соглашении должно быть указано, является ли данное предприятие стороной коллективного контроля над совместной деятельностью и какой группе сторон он предоставлен.

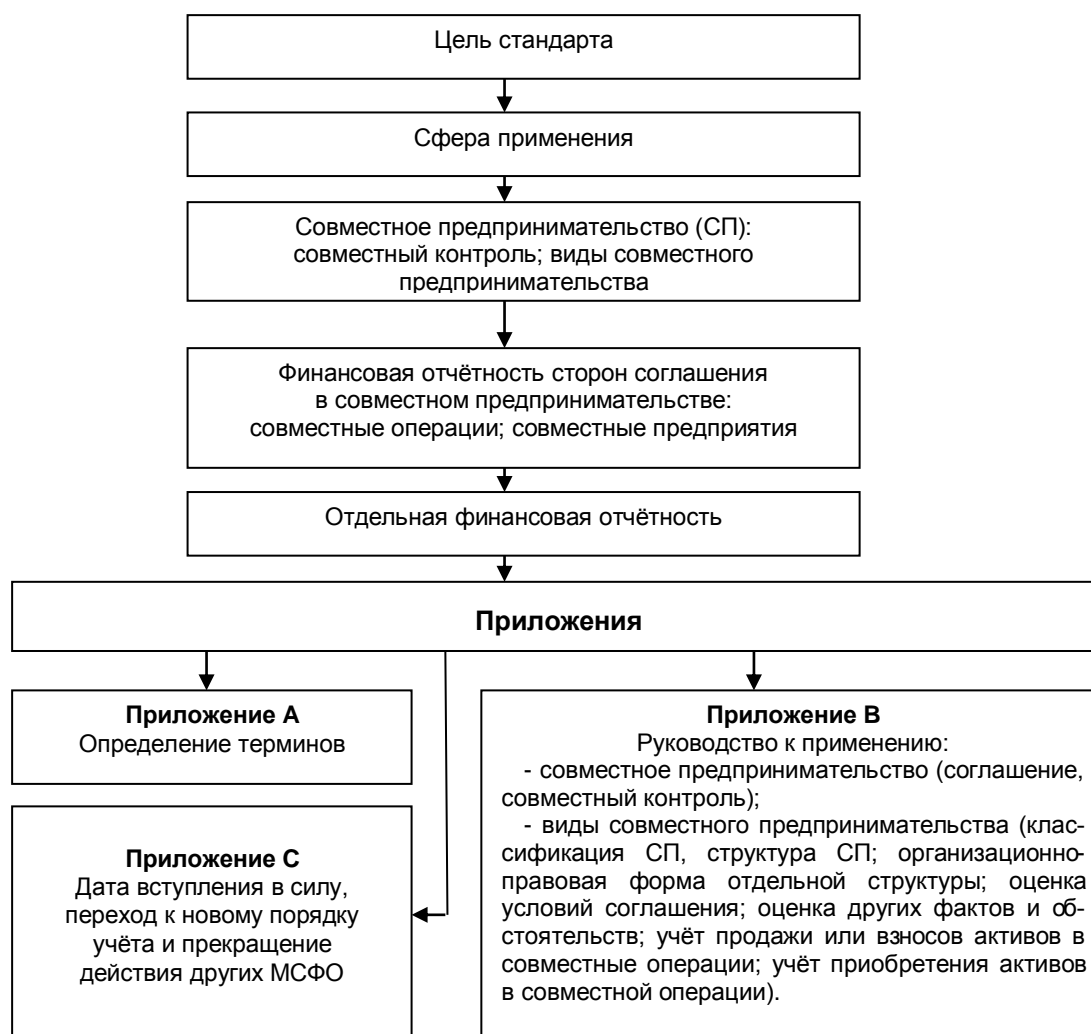


Рис. 3. Структура МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

Предположим, что одна организация (участник совместной деятельности) владеет 55% от прав голоса, вторая – 25%, третья – 20%, а для принятия решения по значимой деятельности требуется 80%. Несмотря на то что первая организация может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, так как нуждается в согласии второй организации. Однако и первая, и вторая организация обладают совместным контролем над деятельностью.

Договорное соглашение может быть составлено при наличии единогласного согласия сторон. Следовательно, соглашением о совместной деятельности может быть предусмотрено право контроля для всех или группы участников (процентное соотношение может быть разным), а также единогласное одобрение всех участников при решении вопросов в отношении важнейших видов деятельности организации.

Следует отметить, что в МСФО отсутствует такой вид совместной деятельности, как совместно используемые активы. Суть данного вида деятельности состоит в том, что активы считаются совместно используемыми, когда они находятся в общей долевой собственности участников договора, заключивших договор с целью совместного их использования для получения экономических выгод или дохода. Хотя, на наш взгляд, такой вид деятельности можно идентифицировать с совместным предприятием, что предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы. При этом участник совместного предприятия обязан признать свою долю участия как инвестиции и отразить их в учёте с использованием метода

долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» [4].

Метод долевого участия состоит в том, что доля участия в совместном предприятии вначале учитывается по себестоимости, после чего корректируется на изменения в чистых активах с учётом доли участника. При этом прибыль или убыток распределяются также пропорционально доле участника в совместном предприятии.

Пример. Компания «Альфа» приобрела 50% акций компании «Бета» 1 января 2019 г. за \$800 000.

Нераспределённая прибыль «Бета» на момент приобретения составила \$200 000, а её уставный капитал – \$50 000. По состоянию на 31.12.2019 г. нераспределённая прибыль «Бета» увеличилась до \$230 000, а её уставный капитал остался прежним. «Бета» является совместным предприятием.

В своем отчёте о финансовом положении на 31.12.2019 г. «Альфа» в составе внеоборотных активов по строке «Инвестиции в совместные предприятия» отразит следующую сумму: \$800 000 (стоимость инвестиции в «Бета») + 50%·\$30 000 (доля участия в изменении чистых активов «Бета») (\$280 000 – \$250 000) = \$815 000.

Кроме того, нераспределённая прибыль «Альфа» увеличится на \$15 000 (доля участия в изменении чистых активов «Бета») (\$280 000 – \$250 000).

В отчёте о совокупном доходе будет отражён доход от участия в совместном предприятии в размере \$15 000 [9, 10].

МСФО (IFRS) 11 связан с МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях». В соответствии с данным стандартом организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям оценить характер, размер и финансовый эффект, а также изменения в рисках, связанных с инвестициями в совместные предприятия и ассоциированные организации.

Совместное предприятие имеет структуру отдельной организации, что находит отражение в организационно-правовых условиях договорного соглашения, в котором указываются:

- цель, виды и продолжительность совместной деятельности;
- порядок назначения органа управления;
- процесс принятия решений;
- вклады, требуемые от стороны;
- порядок участия сторон в активах, обязательствах, выручке, расходах, финансовых результатах, связанных с совместной деятельностью;
- минимальный процент от прав голоса, необходимый для принятия решений о значимой деятельности и др.

Совсем различно трактуются понятия «совместное осуществление операции» и «совместная операция» (табл. 1).

Согласно МСФО, если организация имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, то такая деятельность является совместной операцией, а если организация имеет права на чистые активы, то это является совместным предприятием. Чтобы определить это, нужно рассмотреть структуру совместного предпринимательства, условия договорного соглашения и другие факты и обстоятельства. Так, совместная деятельность, которая не имеет структуру отдельной организации, считается совместной операцией. Однако совместное предпринимательство, при котором активы и обязательства находятся в распоряжении отдельной организации, может быть либо совместным предприятием, либо совместной операцией. Это зависит от прав сторон на активы и ответственности их по обязательствам (совместная операция) или права на чистые активы (совместное предприятие).

Таблица 1. Сравнительная характеристика российского и международного стандарта по учёту совместной деятельности

Признаки сравнения	ПБУ 20/03 [6, 7]	МСФО (IFRS) 11 [4, 8]
Совместно осуществляемые операции	Выполнение каждым участником договора определённого этапа производства продукции (работ, услуг) с использованием собственных активов	Совместная операция – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью
Совместно используемые активы	Совместно используемые активы (имущество), находящиеся в общей долевой собственности	Нет
Совместная деятельность	Двое или несколько лиц (товарищей) объединяются без образования юридического лица для извлечения прибыли	Предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами
Совместное предприятие	Нет	Совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности
Совместный контроль	Нет	Контроль, разделённый между сторонами в соответствии с договором, причём он имеет место только тогда, когда принятие решений, касающихся значимой деятельности, требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль
Участник совместных операций (предприятия)	Участник договора (организации и /или индивидуальные предприниматели)	Сторона совместных операций (предприятия), обладающая совместным контролем над такой совместной операцией (предприятием)
Сторона совместного предпринимательства	Нет	Организация, которая является участником совместного предпринимательства, независимо от того, обладает ли такая организация совместным контролем такой деятельности
Оформление договора (соглашения)	В письменном виде	В письменном или устном виде
Особенности совместной деятельности	Нет	А) стороны связаны договорным соглашением; Б) договорное соглашение предоставляет двум или большему числу сторон совместный контроль над деятельностью
Структура совместного предпринимательства (совместной деятельности)	Без образования юридического лица для извлечения прибыли	А) функционирует так же, как и другие компании за исключением договора между участниками о совместном контроле над его экономической деятельностью Б) имеет право на часть прибыли или разделение продукции, полученной в результате его деятельности
Элементы (условия) договорного соглашения	Распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода	А) цель совместного соглашения, вид деятельности и её продолжительность; Б) порядок назначения органа управления; В) порядок принятия решений; Г) взносы, требуемые от участников; Д) распределение продукции и результатов деятельности между участниками
Раскрытие информации о совместном предприятии (совместной деятельности)	А) цель и вклады в совместную деятельность; Б) способ извлечения экономической выгоды или дохода (осуществляемые операции, используемые активы, совместная деятельность); В) классификация отчётного сегмента (географический, операционный); Г) стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; Д) суммы доходов, расходов, прибыли и убытков, относящихся к совместной деятельности и др.	А) вид деятельности, местонахождение, доля владения совместным предприятием (процент голосующих акций); Б) учёт инвестиций (метод долевого участия или по справедливой стоимости); В) справедливая стоимость инвестиций, котированных на активном рынке; Г) существенные ограничения на перевод фондов в форме дивидендов, выплате долгов или авансов; Д) отчётные даты финансовых отчётов, используемых для подготовки консолидированной отчётности и др.

При таком виде деятельности каждый участник признаёт в финансовой отчётности в соответствии со своей долей участия свои:

- активы и обязательства, включая свою долю в совместных активах и обязательствах;

- выручку и её долю от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции;

- расходы, включая долю в совместных расходах.

Согласно ПБУ 20/03 каждый участник в соответствии с условиями договора при *совместно осуществляемых операциях* в бухгалтерском учёте отражает свою часть расходов, обязательств, а также долю экономических выгод, дохода. При этом бухгалтерский баланс отдельно не составляется. Вклад участников, доходы, расходы, обязательства, активы учитываются обособленно на соответствующих синтетических счетах (субсчетах) или в аналитическом учёте. При формировании бухгалтерской отчётности данные показатели отражает каждый участник в рамках отчётного сегмента о совместной деятельности.

Доля продукции, причитающаяся другим участникам договора, учитывается за балансом, а расчёты между участниками отражаются на субсчёте «Расчёты по договору о совместной деятельности», открываемом к счёту 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» [1].

МСФО предписывает каждому участнику по договору *о совместных операциях*:

- использовать свои собственные основные средства;

- создавать свои собственные запасы;

- нести свои собственные расходы и обязательства;

- получать своё собственное финансирование [8].

В индивидуальной финансовой отчётности каждый участник совместной операции отражает свои активы, обязательства, понесённые расходы и долю в доходах, получаемых в результате продажи товаров и услуг, произведённых в ходе данных операций. По этим операциям отдельные учётные записи не производятся, как и не составляется отдельная финансовая отчётность, но участники могут производить записи на управленческих счетах на базе управленческого учёта для оценки результатов такой деятельности.

Что касается *совместной деятельности*, то ПБУ 20/03 обязывает вести бухгалтерский учёт общего имущества одного из участников, а активы, внесённые в счёт вклада по такому договору, включать в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражались у него в бухгалтерском балансе. «Цели и задачи учёта финансовых вложений заключаются в правильном оформлении документов на владение ценными бумагами, а также на участие в совместной деятельности» [7]. Подлежащие получению либо распределению финансовые результаты от совместной деятельности каждая организация-товарищ включает в состав доходов или расходов, прибыли или убытков.

Организация-товарищ, ведущая общие дела по совместной деятельности, осуществляет обособленный учёт операций на отдельном балансе в общеустановленном порядке. Вклады, внесённые участниками совместной деятельности, учитываются в оценке, предусмотренной договором. Полученный финансовый результат или готовая продукция распределяются между участниками согласно договору.

В соответствии с МСФО *совместное предприятие* должно работать так же, как и любая компания, но при этом устанавливается совместный контроль над его экономической деятельностью. Оно ведёт свои собственные записи и составляет финансовую отчётность в соответствии с МСФО, а каждый его участник вносит вклады, которые признаются как инвестиции в совместно контролируемую компанию, составляя при этом индивидуальную финансовую отчётность.

Исходя из вышеизложенного можно отметить, что МСФО (IFRS) 11 гораздо шире и глубже раскрывает вопросы бухгалтерского учёта совместной деятельности, чем ПБУ 20/03. Эти два стандарта существенно отличаются друг от друга. Пересмотр отдельных положений по учёту операций по совместной деятельности в российском стандарте будет способствовать более рациональному ведению бухгалтерского учёта и достоверному отражению информации в бухгалтерской (финансовой) отчётности, а также приблизит российский учёт к международному.

Библиографический список

1. Бухгалтерский финансовый учёт : учебник / Л.В. Бухарева, И.М. Дмитриева, В.Б. Малицкая и др. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2019. – 490 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 2 от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027 (дата обращения: 11.01. 2021).
3. Малицкая В.Б. Методология бухгалтерского учёта и экономического анализа финансовых активов в коммерческих структурах: теория и практика : монография / В.Б. Малицкая. – Воронеж : Научная книга, 2009. – 178 с.
4. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (введён в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н) (ред. от 04.06.2018 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193601/ (дата обращения: 11.01. 2021).
5. Международный стандарт финансовой отчётности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (введён в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н; с учётом поправок документов МСФО, введённых в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 27.06.2016 г. № 98н; от 27.03.2018 г. № 56н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/id_4=117328mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ifrs_11_sovmestnoe_predprinimatelstvo (дата обращения: 11.01. 2021).
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/(дата обращения: 11.01. 2021).
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (зарегистрировано в Минюсте РФ 22.01.2004 г. № 5457) : Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н (ред. от 18.09.2006 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46166/af728d8fadcc71f0b6ef89d103f8f7b12ead4369/ (дата обращения: 11.01. 2021).
8. О введении Международных стандартов финансовой отчётности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчётности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации (зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 г. № 40940) : Приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (ред. от 11.07.2016 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения: 11.01. 2021).
9. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2011 / В. Mackenzie, D. Coetsee, et al. – John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2011.
10. Spiceland D. Intermediate Accounting / D. Spiceland, M. Nelson, W. Thomas. – 7th ed. – Boston : McGraw-Hill Education, 2012. – 1473 p.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Принадлежность к организации

Виктория Борисовна Малицкая – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта и налогообложения ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Россия, Москва, e-mail: vmrussian@yandex.ru.

Мария Борисовна Чиркова – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, Воронеж, e-mail: chirkovamb@mail.ru.

Ирина Владимировна Кузнецова – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, Воронеж, e-mail: irina197906@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 04.04.2021

Дата принятия к печати 26.05.2021

AUTHOR CREDENTIALS

Affiliations

Victoriya B. Malitskaya, Doctor of Economic Sciences, Professor, Accounting and Taxation Dept., Plekhanov Russian University of Economics, Russia, Moscow, e-mail: vmrussian@yandex.ru.

Mariya B. Chirkova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Accounting and Audit Dept., Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: chirkovamb@mail.ru.

Irina V. Kuznetsova, Candidate of Economic Sciences, Docent, Accounting and Audit Dept., Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: irina197906@mail.ru.

Received April 04, 2021

Accepted after revision May 26, 2021