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

Национальные стандарты учета и отчетности

АДАПТАЦИЯ МСФО (IFRS) 11 «СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО» С ЦЕЛЬЮ ПРИМЕНЕНИЯ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ[a,•], Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА[b]

[a] доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики и финансов,
Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Севастополь, Российская Федерация
vcplotnikov@yandex.ru

[b] доктор экономических наук, доцент, и.о. заведующего кафедрой экономики и финансов,
Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Севастополь, Российская Федерация
vcplotnikov@yandex.ru

[•] Ответственный автор

История статьи:
Принята 14.03.2016
Одобрена 21.03.2016

УДК 657.1
JEL: G32, M21, M41

Аннотация

Предмет. Предмет исследования ограничен сферой учета корпоративных финансов, в рамках которых могут осуществляться сделки по объединению ресурсов с целью вертикальной интеграции и реструктуризации бизнеса при объединении капитала в совместной деятельности предприятий. Рост активности в сфере объединения капиталов предпринимателей для объединения бизнеса в области совместной деятельности вызвал значительный интерес как у разработчиков МСФО, так и у многих отечественных специалистов в области бухгалтерского учета. По существу, этот интерес вызван содержанием МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях».

Цели. МСФО (IFRS) 11 представляет собой стандарт для промежуточной формы учета, названной учетом по методу долевого участия, который представляет собой видоизмененную форму консолидации результатов совместной деятельности и активов объектов инвестиций в финансовой отчетности инвестора. Цель учета по методу долевого участия сводится к отражению доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций по одной строке финансовой отчетности инвестора, а его доли в прибыли или убытке – по одной строке отчета о финансовых результатах. Основными задачами статьи являются раскрытие информации при отражении доли участия в совместно контролируемом предприятии таким образом, чтобы она отражала содержание и экономическую сущность соглашения о совместной деятельности; отражение ситуации, когда два или более предприятий объединяют свои операции в определенном виде деятельности путем передачи активов и обязательств совместно контролируемому предприятию.

Методология. В основу методологии исследования положена теория отношенческой контрактации в совместной деятельности, в которой отношения инвестирующей группы или компании строятся на долгосрочной основе. Это касается и распределения дохода от деятельности совместного предприятия, основанного на праве оказывать значительное влияние на совместное предприятия, в которое сделаны инвестиции.

Результаты. В результате проведенного исследования подтверждено мнение разработчиков МСФО (IFRS) 11 о целесообразности использования учета по методу долевого участия в совместной деятельности. В основу данного метода положено определение совместного контроля над активами и обязательствами, доходами и расходами совместного предприятие со стороны инвесторов.

Выводы. В основе сделанных выводов лежит принцип учета по методу долевого участия, обеспечивающий пользователей информацией о доле инвестора в чистых активах объекта инвестиций и его доходах и расходах.

Ключевые слова:
совместная деятельность, совместное предприятие, учет по методу долевого участия, отношенческая контрактация, договор о совместной деятельности

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В рыночной экономике коммерческие предприятия действуют в рамках обязательств, как юридически обязывающего характера, так и возникающих в результате сложившейся деловой практики. Совместное предпринимательство (деятельность) осуществляется, как правило, в рамках контрактных обязательств, которые относятся к юридически обязывающим. «Классификация совместного предпринимательства как совместных операций или совместного предприятия зависит от прав и обязанностей сторон совместного предпринимательства»[1].

Контрактные обязательства можно обозначить в качестве предмета второго и третьего «основных естественных законов», сформулированных Девидом Юмом (David Hume) в трактате «Трактат о человеческой природе» [1, с. 578]. Эти законы рассматривают передачу собственности на основе согласия и исполнения обещания или, иными словами, свободу контрактов и нерушимость обязательств.

Совместная деятельность является одной из специфических форм процесса контрактации предприятий, которые объединяют финансовые и иные ресурсы. Это позволяет расширить масштабы операций отдельно взятой организации и получать эффект от экономии на масштабе, диверсифицировать риски, обеспечить контроль над ресурсами или рынком.

Наиболее распространенной формой контракта при организации совместной деятельности является договор о совместной деятельности. «Очевидно, что юридическое исполнение контракта не является проблемой, если условия этого контракта сформулированы исчерпывающим образом и поддаются проверке при всех возможных будущих обстоятельствах» [2, с. 188]. Однако стороны договора о совместной деятельности не могут знать все будущие обстоятельства и результаты совместной деятельности, т.к. слишком много факторов оказывают влияние на ее эффективность. Поэтому договор о совместной деятельности следует в большей степени отнести к отношенческому контракту.

«Контракт является отношенческим в той степени, в какой его участники не способны свести важные условия этого соглашения к четко определенным обстоятельствам … Вероятно, такое понимание … вписывается в долгосрочные, нежели краткосрочные контракты…» [3, с. 891].

Данный факт предполагает усложнение учетных процедур, обеспечивающих отражение исполнения обязательств отношенческого контракта о совместной деятельности, за основу отражения которых можно принять концепцию позитивного учета. Основоположниками данной концепции следует признать Росса Вотса (1978 г.) и Джеральда Циммермана (1986 г.) [4, с. 122]. В данном случае следует уточнить понятие языка бухгалтерского учета: «Язык позитивного учета – это язык договоров и соглашений. Инвесторы, покупатели и клиенты, администрация и служащие вступают в прямые и косвенные соглашения друг с другом. Эти соглашения устанавливают права и обязанности сторон на переход права собственности на актив или обязательство» [5, с. 8]. Проблемы распределения, возникающие в процессе контрактации прав собственности, представляют важный метод исследования учетных процедур в распределении результатов от совместной деятельности: «… основные стимулы контрактации прав собственности связаны с совокупными потерями, которые порождаются условиями общего доступа. Ожидаемые выгоды от снижения таких потерь стимулируют людей вести переговоры, устанавливать и модифицировать права собственности, чтобы ограничить доступ и контролировать использование ресурса» [6, с. 6–24].

В теории прав собственности особое значение придается контракту, поскольку в договоре реализуется фундаментальное право собственника на передачу (отчуждение) собственности. Средством, через которое права собственности влияют на

[1] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (приложение 38).

экономическое поведение, являются контракты. Любой обмен благ предполагает передачу каких-то определенных прав собственности, т.е. предполагает контрактное отношение. Именно в контракте четко оговаривается, что конкретно подлежит обмену. «Функция контракта, – отмечает С. Пейович (Pejovich), – состоит в спецификации прав, подлежащих обмену. Законченные контракты дорого заключать и зачастую дорого защищать» [7].

Значение контракта для анализа процесса его заключения подчеркнул Р. Коуз (Coase): «Для осуществления рыночной транзакции необходимо определить, с кем желательно заключить сделку, проинформировать тех, с кем стремятся иметь дело и на каких условиях, провести переговоры, ведущие к заключению сделки, подготовить контракт, собрать сведения, чтобы убедиться в том, что условия контракта выполняются и т.д.» [8].

Данное положение имеет прямое отношение к совместной деятельности: «компании могут вступать в соглашение с целью предоставления определенных ресурсов для достижения некоторой экономической цели. Например, одна компания представляет финансирование, а другая вносит физические активы или технологические знания и опыт. Предприятие получает некоторую прибыль, которая будет разделена между партнерами в определенной пропорции, заранее установленной соглашением о совместной деятельности» [9, с. 37].

В международной практике для учета долей участия в совместной деятельности по управлению активами и обязательствами и распределению доходов и расходов используются положения МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство».

Вопросам совместной деятельности в российском законодательстве посвящена глава 55 ГК РФ: «

1. 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.
2. Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации» [10, с. 840].

На то, что совместное предприятие не признается как юридическое лицо, указывает и О.В. Бурлакова: «Соответственно, совместно контролируемая организация не регистрируется в налоговых органах, не является плательщиком налогов, не имеет собственного расчетного счета. Ведение бухгалтерского учета хозяйственной деятельности совместно контролируемой организации может осуществляться либо одной из организаций-участниц (ст. 1043 ГК РФ) как самостоятельным юридическим лицом, которое вправе специально открыть отдельный расчетный (или валютный) счет для совместной деятельности (такое образование совместно контролируемой организации больше соответствует МСФО (IAS) 31, либо каждой организацией-участницей по отдельности. В обоих случаях необходимо наличие двух бухгалтерских балансов: собственного баланса организации-участницы и баланса совместно контролируемой организации» [11, с. 63–64].

Правда данное ограничение не всегда соответствует западной практике, где нет ограничений признания совместного предприятия в качестве юридического лица. Именно данное обстоятельство привело к понятию промежуточной консолидации, основанной на учете по методу долевого участия, которая представляет собой видоизмененную форму консолидации результатов деятельности и активов объектов инвестиций в финансовой отчетности инвестора, когда инвестор оказывает «значительное влияние» на процесс управления объектом инвестиций, но не контролирует его. «Суть учета по методу долевого участия сводится к тому, что

в отличие от полной консолидации на постатейной основе, он требует, чтобы доля инвестора в чистых активах объекта инвестиций отражалась по одной строке консолидированного баланса инвестора, а его доля в прибыли или убытке – по одной строке отчета о финансовых результатах» [12, с. 621].

Операции между компаниями, находящимися под общим контролем, стали привычным делом для коммерческих компаний. Тем не менее, Совет по МСФО счел необходимым исключить из сферы применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» формулировку «объединение бизнеса с участием компании или бизнесов под общим контролем», заменив ее на «операцию или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами»[2].

Основное различие этих определений заключается в том, что второе отражает приобретение **покупателем** права контроля над приобретаемым бизнесом, в то время как первое, более широкое, подразумевает объединение капиталов компаний и передачу их в управление под общим контролем, то есть предполагает совместную деятельность компаний.

Вследствие различия подходов организации бизнеса возникают и различия в методах учета при отражении результатов совместной деятельности. При объединении бизнеса используется метод учета приобретения или метод полной интеграции счетов консолидированных предприятий, а при совместной деятельности – метод долевого участия.

Другой причиной разработки отдельного стандарта МСФО (IFRS) 11 является исключение метода пропорциональной консолидации как одного из приемов учета совместно-контролируемых компаний. В результате совместные предприятия, начиная с января 2013 г. учитываются по методу долевого участия. «Совместное предприятие – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности»[3].

МСФО (IFRS) 11 не описывает, каким образом необходимо применять метод долевого участия. При этом стандарт обращает внимание на признание своей доли участия в совместном предприятии в качестве инвестиции и ее учета по методу долевого участия: «Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестицию и учитывать такую инвестицию в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», если организация не освобождена от требования применять метод долевого участия в соответствии с указанным стандартом»[4]. Поэтому «выбор методов учета подобных операций должен определяться не формально, а исходя из конкретной сущности самого факта хозяйственной жизни» [13, с. 517].

Основное содержание метода долевого участия заключается в том, что инвестиции, осуществленные участником совместной деятельности, первоначально учитываются по стоимости приобретения (по методу приобретения), а затем их балансовая стоимость корректируется на возникшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включают его долю в прибыли или убытке объекта инвестиций. Дивиденды, полученные от объекта инвестиций, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной

[2] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»: приказ Минфина России № 160н от 25.11.2011 (приложение 32).

[3] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (приложение А).

[4] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (приложение А, п. 24).

доле участия инвестора в объекте инвестиций, которые не были включены в отчет о финансовых результатах, но были отражены в составе прочего совокупного дохода. В данном случае сюда включают те изменения, которые возникают вследствие переоценки основных средств, а также в связи с курсовыми разницами от пересчета валют. Доля инвестора в подобных изменениях признается непосредственно в составе прочего совокупного дохода инвестора.

МСФО (IFRS) 11 изменяет ранее признанные определения терминов «инвестор» и «участник». Вместо них вводятся определения термина «участник совместного предприятия»: «Участник совместного предприятия это сторона совместного предприятия, обладающая совместным контролем над таким совместным предприятием»[5], и термина «сторона соглашения о совместном предпринимательстве»: «Сторона соглашения о совместном предпринимательстве – организация, которая является участником совместного предпринимательства, независимо от того, обладает ли такая организация совместным контролем над такой деятельностью»[6].

Такая трактовка определений гораздо ближе к понятию права защиты интересов в объекте инвестиций, которое приводится в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Это, безусловно, полезнее для понимания процедур по формированию консолидированной финансовой отчетности.

Для организации учета совместной деятельности в обязанности совместного предприятия может включаться ведение бухгалтерского учета совместно контролируемой организации в соответствии с договором о совместной деятельности. При этом участник совместного предприятия обязан:

1) организовать обособленный учет операций совместно контролируемой организации с выделением их на отдельный баланс;

2) отражать обособленно в отдельном балансе хозяйственные операции каждого участника совместного предприятия в соответствии с договором о совместной деятельности таким образом, чтобы: «при первоначальной оценке прав сторон на активы и ответственности сторон по обязательствам отдельной структуры отразить, например, есть ли у сторон доли участия в активах, находящихся в распоряжении отдельной структуры, и несут ли стороны ответственность по обязательствам, принятым отдельной структурой[7];

3) обособленно отражать активы, которые были внесены в деятельность или впоследствии приобретены в ходе совместной деятельности и являются активами совместного предприятия;

4) учитывать ответственность по обязательствам таким образом, как если бы долги и обязательства были присущи совместному предприятию, или стороны совместной деятельности несли ответственность только в переделах их соответствующих инвестиций в совместную деятельность;

5) распределять по окончанию отчетного периода полученный финансовый результат – нераспределенную прибыль (нераспределенный убыток) между участниками совместного предприятия в порядке, установленном соглашением о совместной деятельности.

Все перечисленные учетные процедуры могут быть поручены одному из участников, ведущему общие дела, и ответственному за составление и представление остальным участникам договора о совместной

[5] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (приложение А).

[6] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (приложение А).

[7] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (п. B22).

деятельности информации, необходимой для формирования их отдельной финансовой отчетности с включением показателей совместной деятельности.

Как было отмечено ранее, предприятие может вести коммерческую деятельность не только непосредственно, но и осуществляя стратегические инвестиции в другие предприятия. При этом выделяются три основные разновидности стратегических инвестиций в совместную деятельность:

– предприятия, контролируемые другим предприятием – составителем отчетности;

– предприятия, совместно контролируемые предприятием – составителем отчетности и еще одной или более сторонами;

– предприятия, которые, хотя и не контролируются предприятием-составителем отчетности полностью или совместно, но находятся под его значительным влиянием.

Учет по правилам МСФО (IFRS) 11 применяется в отношении всех соглашений, предусматривающих совместный контроль. На практике некоторые соглашения, которые называются «соглашениями о совместной деятельности» или «совместными предприятиями», по которым контроль осуществляет только одна сторона, совместный контроль фактически отсутствует и вся деятельность осуществляется совместным предприятием.

В соответствии с МСФО (IFRS) 11, соглашение о деятельности, совместно контролируемой двумя или большим числом сторон, имеет следующие характеристики:

«(a) стороны связаны соглашением[8];

(b) соглашение предоставляет совместный контроль над деятельностью двум или более сторонам, указанным выше (см. пп. 7–13)»[9].

Согласно МСФО (IFRS) 11, соглашение о совместной деятельности классифицируется в рамках одного из двух типов: совместные операции или совместные предприятия. В случае с совместными операциями, участник совместных операций в отношении своей доли участия в совместных операциях признает:

«(a) свои активы, включая свою долю в совместных активах;

(b) свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;

(c) свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместных операций;

(d) свою долю выручки от продажи продукции совместных операций; и

(e) свои расходы, включая долю в совместно понесенных расходах»[10].

В целом, учетно-отчетные процедуры, используемые для включения результата деятельности совместного или ассоциированного предприятия при применении метода долевого участия аналогичны способам и приемам консолидации, которые устанавливает МСФО (IFRS) 10, кроме включения в состав консолидированной финансовой отчетности активов и обязательств объекта инвестиций. Более того, концепция консолидированной финансовой отчетности используется при учете приобретения инвестиций в совместное и ассоциированное предприятие. Следовательно, доля консолидированной группы предприятий в совместном и ассоциированном предприятии это «доля группы в ассоциированной организации или совместном предприятии, которая представляет собой совокупную долю материнской организации и ее дочерних организаций в этой ассоциированной организации или совместном предприятии»[11].

[8] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (пп. B2–B4).

[9] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (п. 4).

[10] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 (п. 4).

[11] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации

«Инвестиции учитываются по методу долевого участия, начиная с даты, когда организация становится ассоциированной организацией или совместным предприятием. При приобретении инвестиций любая разница между стоимостью инвестиции и долей организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций учитывается следующим образом:

(a) Гудвил, относящийся к ассоциированной организации или совместному предприятию, включается в состав балансовой стоимости инвестиций. Амортизация этого гудвила не разрешается.

(b) Сумма превышения доли организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированной организации над стоимостью инвестиции отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия за тот период, в котором инвестиции были приобретены»[12].

В данном пункте стандарта обращается внимание на «гудвилл», относящийся к совместному или ассоциированному предприятию. Совет по МСФО не дает разъяснений по вопросу о том, что включает в себя «гудвилл» по инвестициям в совместное или ассоциированное предприятие. По нашему мнению, гудвилл в данном случае это *оценочный показатель, который отражает разницу от переоценки фактической стоимости инвестиций, осуществленных в объект инвестиций, и оценке их по справедливой стоимости при отражении на отчетную дату в финансовой отчетности инвестора,* так как другие изменения в первоначальной фактической стоимости инвестиций производятся по результатам деятельности совместного или ассоциированного предприятия, то есть в чистых активах последнего.

При этом следует обратить внимание на п. 38 МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: «Когда доля организации в убытках ассоциированной организации или совместного предприятия становится равна ее доле участия в ассоциированной организации или совместном предприятии или превышает эту долю, организация прекращает признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированной организации или совместном предприятии соответствует балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, учитываемых по методу долевого участия, вместе с долгосрочными вложениями, которые, в сущности, составляют часть чистых инвестиций организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Например, статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и не является вероятным, по существу, представляет собой дополнительные инвестиции организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие»[13] [16, п. 38].

По сути, в данной ситуации из учета и отчетности инвестора должны быть исключены долгосрочные финансовые вложения в совместное или ассоциированное предприятие, а это означает прекращение признания результатов деятельности этого предприятия в финансовой отчетности инвестора.

Требование к учету по методу долевого участия заключается в том, что составитель отчетности должен применять метод долевого участия к учету совместных и ассоциированных компаний *при составлении своей неконсолидированной финансовой отчетности.* Это существенное изменение, внесенное в МСФО (IFRS) 11

и совместные предприятия»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 27).

[12] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 32).

[13] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 38).

и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» касается исключения из консолидированной финансовой отчетности совместных и ассоциированных компаний.

Метод долевого участия определен в МСФО (IAS) 28 п. 3 как «метод учета, при котором инвестиции изначально признаются по первоначальной стоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций, а прочий совокупный доход инвестора включает долю инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестиций»[14].

Отметим, что в отличие от консолидированной финансовой отчетности, где инвестиции материнской компании исключаются вместе с соответствующей долей в чистых активах объекта инвестиций (дочернего предприятия), инвестиции инвестора в совместное и ассоциированное предприятие сохраняются и отражаются в финансовой отчетности инвестора по фактической стоимости.

Последующие изменения в стоимости инвестиций инвестора проводятся в соответствии с изменением чистых активов объекта инвестиций, также как доля инвестора в совокупном доходе объекта инвестиций отражается обособленно в финансовом отчете о совокупном доходе инвестора. Следовательно, включение доли участия и результатов деятельности совместного и ассоциированного предприятия в консолидированную финансовую отчетность не требуется.

«В соответствии с методом долевого участия, при первоначальном признании инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие признаются по первоначальной стоимости, 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. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Корректировка балансовой стоимости инвестиций также может быть необходима для отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочем совокупном доходе объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с курсовыми разницами от пересчета валют. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочего совокупного дохода инвестора»[15].

При совместных операциях компания, составляющая финансовую отчетность, признает свои активы, обязательства, выручку и расходы и/или свои относительные доли в активах, обязательствах, выручке и расходах, если они имеются.

Совместные операции при совместной деятельности инвесторов предполагают, что:

1. Стороны, осуществляющие контроль, имеют активы и обязательства по соглашению.
2. Участник совместной операции – сторона, осуществляющая совместный контроль в рамках совместной операции.
3. Участник совместной операции учитывает следующие позиции:
   - свои активы, включая долю в совместно удерживаемых активах;
   - свою выручку от продажи доли продукции, обусловленной совместной операцией;

[14] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 3).

[15] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 10).

– свои расходы, включая долю в совместно понесенных расходах.

Иными словами, участник совместной операции по-прежнему признает свои активы и обязательства, выручку и расходы и/или свои относительные доли в активах, обязательствах, выручке и расходах, если таковые имеются. Такой метод с учетной точки зрения отличается от метода пропорциональной консолидации, в основе которого положено право участника на определенный процент всех активов и такой же процент всех обязательств. Поэтому изложенный выше метод учета совместной деятельности следует признать как *метод учета совместной операции.*

В отдельной финансовой отчетности участник совместной операции отражает свою фактическую долю участия в совместной операции: «Участник совместных операций должен отражать в учете активы, обязательства, выручку и расходы, связанные с его долей участия в совместных операциях в соответствии с МСФО, применимыми к конкретным активам, обязательствам, выручке и расходам»[16]. Тем нем менее, во всех видах совместной деятельности вкладом инвестора признается все то, что вносится в совместно контролируемую организацию, а именно основные и денежные средства, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, деловую репутацию и деловые связи. Оценка вкладов организаций-инвесторов, в соответствии со ст. 1042 ГК РФ предполагается равной по стоимости, если иное не следует из договора о совместной деятельности или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада организации-участницы производится по соглашению между всеми организациями-участницами.

Для обобщения информации организациями-участницами о наличии и движении инвестиций в совместно контролируемую организацию в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденном Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, рекомендован счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества», предназначение которого соответствует гл. 55 ГК РФ. На субсчете 58/4 организации-участницы учитывают наличие и движение вкладов в общее имущество по договору о совместной деятельности при образовании совместно контролируемой организации. При этом мы посчитали необходимым ввести в действующий План счетов счет 64 «Расчеты с взаимоувязанными покупателями и заказчиками», в соответствии с ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах».

Организация-участница, ведущая бухгалтерский учет совместно контролируемой организации по договору о совместной деятельности, должна:

1) вести учет операций совместно контролируемой организации обособленно от операций, связанных с выполнением своей основной деятельности (т.е. на отдельном балансе);

2) раздельно отражать показатели бухгалтерского баланса совместно контролируемой организации и показатели баланса своей основной деятельности;

3) отражать в общеустановленном порядке на отдельном балансе хозяйственные операции по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов;

4) учитывать обособленно имущество, внесенное другими организациями-участницами договора о совместной деятельности в качестве вклада;

5) учитывать вклады, внесенные организациями-участницами совместной деятельности, в оценке, предусмотренной договором;

6) отражать имущество, приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности в сумме фактических затрат на его приобретение (изготовление и т. д.) в общеустановленном порядке;

[16] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 21).

7) производить начисление амортизации по амортизируемому имуществу в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности;

8) распределять по окончании отчетного периода полученный финансовый результат – нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) между организациями-участницами в порядке, установленном договором о совместной деятельности. При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед организациями-участницами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли, либо дебиторская задолженность за организациями-участницами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

Организация-участница, ведущая общие дела, составляет и представляет остальным участникам договора о совместной деятельности информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации. Эта информация передается в порядке и сроки, установленные договором о совместной деятельности, но не позже сроков, установленных Федеральным законом от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: для годовой отчетности – в течение квартала по окончании года.

Ликвидационный баланс также составляется организацией-участницей, ведущей общие дела. Баланс формируется на дату прекращения договора о совместной деятельности. Имущество, причитающееся каждой организации-участнице по итогам раздела, учитывается как погашение ее доли участия (вклада) в совместную деятельность.

Пример 1. Предприятие «А» и предприятие «Б» учредили совместно контролируемую организацию по проведению уборочных работ для сельскохозяйственных организаций своего района – организацию «С», заключив между собой договор о совместной деятельности согласно гл. 55 ГК РФ. В совместно контролируемую организацию «С» были переданы 5 комбайнов, 5 грузовых автомобилей и горюче-смазочные материалы (ГСМ) (табл. 1). Прибыль от деятельности совместно контролируемой организации, согласно договору, распределяется пропорционально вкладам – 50% : 50%. Срок действия договора с 01.08.15 г. по 31.10.17 г. Ведение общих дел и бухгалтерского учета совместно контролируемой организации «С», выполнение обязанностей налогоплательщика поручено предприятию «Б» (таблицы 2 и 3).

Для учета нисходящих операций между инвестором и СКО предлагаем использовать альтернативный счет 92 «Внутрикорпоративные продажи» субсчет 3 «Совместно контролируемые организации» в корреспонденции со счетом 64 «Расчеты с взаимоувязанными покупателями и заказчиками».

Пример приведен по упрощенной схеме бухгалтерских записей для учета совместной деятельности по методу долевого участия. Для этого нами изначально принято условие о равноценной стоимости внесения участниками совместной деятельности капиталов 50% : 50%. Соответственно, и доходы и расходы от совместной деятельности должны быть равноценны по стоимости. Это означает, что и прибыль второго участника совместной деятельности – предприятия «Б», составит 115 730 руб.

Каждая организация-участница совместно контролируемой организации в соответствии с МСФО (IFRS) 11 обязана признавать свою долю участия в ней, используя метод учета по долевому участию. При этом, признавая долю своего участия в совместно контролируемой организации, необходимо, чтобы каждая организация-участница отражала сущность и экономическую справедливость имеющегося соглашения, а не конкретную структуру или форму совместной деятельности. В совместно контролируемой организации каждая

организация-участница контролирует свою долю будущих экономических выгод посредством доли участия в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации по методу пропорциональной консолидации.

Применение метода учета по долевому участию означает, что баланс организации-участницы включает ее долю активов, которые она контролирует совместно, и долю обязательств, за которые она совместно несет ответственность. Отчет о финансовых результатах организации-участницы включает ее долю доходов и расходов совместно контролируемой организации.

Особый интерес для отечественной экономики вызывает учет организации совместной деятельности за рубежом. «Либерализация внешнеэкономической деятельности в конце 1980-х гг. XX в. и предоставление права выхода на внешний рынок практически любому хозяйствующему субъекту, включая физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, привели к возникновению новой для отечественной экономики и законодательства проблемы массовой утечки валюты из России» [14, с. 8]. Решение этой проблемы, в целом, лежит на поверхности – организация учета совместной зарубежной деятельности объекта инвестиций при включении финансовых показателей этой деятельности в финансовую отчетность инвестора.

Опираясь на определение инвестиций, сделанное Дж. Кейнсом (J.M. Keynes) «Ожидаемому доходу от инвестиций противостоит цена предложения капитального имущества, понимаемая не как рыночная цена, по которой имущество данного вида может быть в настоящий момент куплено на рынке, а как цена, как раз достаточная для того, чтобы побудить производителя к выпуску новой добавочной единицы этого имущества» [15, с. 147], можно сделать вывод о том, что имущество участников совместной зарубежной деятельности подлежит обособленному отражению в финансовой отчетности инвестора, с обособленным отражением доходов и расходов от объекта «иностранные инвестиции». Рассмотрение инвестиций в зарубежную деятельность в виде запасов имеет принципиально важное значение для организации их учета. Если инвестиции учитываются как производственные запасы с последующим использованием активов в производстве товара, то данные расходы должны быть возмещены стоимостью полученного товара или выручкой, то есть денежными средствами от продажи этого товара. Тогда учетная процедура отражения капитализации этих инвестиционных запасов при создании основных производственных средств с целью получения доходов в будущем будет выглядеть совсем по-другому.

Таблица 1

Бухгалтерские записи организаций – участниц предприятия «А» и предприятия «Б» при учреждении совместно контролируемой организации «С»

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	Предприятие «Б»			
1	Переданы объекты основных средств	4 511 288	58/4 «Вклады по договору простого товарищества»	01 «Основные средства»
	Предприятие «А»			
1	Переданы объекты основных средств	3 619 717	58/4 «Вклады по договору простого товарищества»	01 «Основные средства»
2	Переданы ГСМ	891 571		10/4 «Топливо»

Таблица 2

Перечень полученных основных средств совместно контролируемой организации «С»

Основные средства	Собственник	Балансовая стоимость, руб.	Ежемесячная сумма амортизации, руб.
Комбайны с измельчителем ДОН–1500Б, 2010 г. выпуска в количестве 4 шт.	Предприятие «Б»	1 720 012	35 834
Комбайн 2010 г. выпуска	Предприятие «А»	2 358 463 (1 297 155 + 1 061 308)	51 272 (28 200 + 23 072)
Автомобили «КАМАЗ», 2012 г. выпуска, сед. тягач + п/прицеп, 2012 г. выпуска в количестве 4 шт.	Предприятие «Б»	3 449 980	38 334
Автомобиль «ГАЗ 3308», 2012 г. выпуска	Предприятие «А»	602 550	5 150
Балансовая стоимость/ общая сумма ежемесячной амортизации всех объектов основных средств	Предприятие «А»	3 619 717	69 184
	Предприятие «Б»	4 511 288	61 406
	Итого	***8 131 005***	***130 590***

Таблица 3

Бухгалтерские записи совместно контролируемой организации «С», которые осуществляет предприятие «Б» в соответствии с договором о совместной деятельности и имеющейся доверенностью на заключение договоров с третьими лицами

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходованы объекты основных средств от предприятия «А» и предприятие «Б»	8 131 005	01/1 «Производственные основные средства основной деятельности»	80 «Вклады организаций-участниц»
2	Оприходованы ГСМ от предприятия «А»	891 571	10/4 «Топливо»	80 «Вклады организаций-участниц»
3	Начислена заработная плата работникам СКО «С»	384 000	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
4	Начислены взносы в страховые фонды от суммы заработной платы (30%)	115 200	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
5	Начислена амортизация по объектам основных средств (130 590 х 3)	391 770	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»
6	Израсходованы ГСМ	891 571	20 «Основное производство»	10/4 «Топливо»
7	Приобретены ГСМ	200 000	10/4 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
8	Выделен НДС по счету за ГСМ	36 600	19 «НДС по приобретенным ценностям от не аффилированных лиц»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
9	Израсходованы ГСМ	200 000	20 «Основное производство»	10/4 «Материалы»

10	Выручка, причитающаяся с ООО «Колос» за уборку сельскохозяйственных культур	2 700 000	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	92/3 субсчет «Внутрикорпоративные продажи»
11	Начислен НДС в бюджет от стоимости реализованных услуг по уборке сельскохозяйственных культур	486 000	92/3 субсчет «НДС с внутрикорпоративных продаж»	68 субсчет «НДС по реализованным ценностям не взаимоувязанным лицам»
12	Списана фактическая себестоимость услуг по уборке сельскохозяйственных культур в ООО «Колос» (384 000 + 115 200 + 391 770 + 891 571 +200 000)	1 982 541	92/2 субсчет «Себестоимость внутрикорпоративных продаж»	20 «Основное производство»
13	Поступила задолженность от ООО «Колос» за уборку сельскохозяйственных культур	2 700 000	51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
14	Оплачена задолженность за ГСМ	230 508	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетный счет»
15	Начислена задолженность по уборке сельскохозяйственных культур предприятию «А» (2 700 000/2)	1 350 000	64 «Расчеты с взаимоувязанными покупателями и заказчиками»	92/3 субсчет «Внутрикорпоративные продажи»
16	Отражена сумма НДС по уборке сельскохозяйственных культур предприятия «А» (486 000/2)	243 000	92/3 субсчет «НДС с внутрикорпоративных продаж»	68 «НДС по реализованным ценностям аффилированным лицам»
17	Списана фактическая себестоимость услуг по уборке сельскохозяйственных культур в предприятии «А» (1 982 541/2)	991 270,5	92/2 субсчет «Себестоимость внутрикорпоративных продаж»	20 «Основное производство»
18	Поступила выручка от совместной деятельности предприятию «А» за уборку сельскохозяйственных культур	1 350 000	51 «Расчетный счет»	64 «Расчеты с взаимоувязанными покупателями и заказчиками»
19	Прибыль от совместной деятельности предприятия «А» (1 350 000 – 991 270 – 243 000)	115 730	99 «Прибыли и убытки»	92/9 субсчет «Внутрикорпоративные прибыли»

Список литературы

1. *Юм Д.* Трактат о человеческой природе: в 2-х т. М.: Канон, 1995. 640 с.
2. *Фуруботн Э.* Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / пер. с англ. под ред. В.С. Катькало, Н.П. Дроздовой. СПб.: Издат. дом Санкт-Петерб. гос. ун-та, 2005. 720 с.
3. *Macneil I.R.* Contracts: Adjustment of Long-Term Economic Relations under Classical, Neoclassical, and Relational Contract Law // Northwestern University Law Review. 1978. Vol. 72. C. 854–905.
4. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция позиционного учета договорных обязательств // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 122–125.
5. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и кредит, 2013. 252 с.
6. *Libecap G.D.* Distributional Issues in Contracting for Property Rights // Journal of Institutional and Theoretical Economics. 1989. № 145. P. 6–24.

7. *Pejovich S.* Fundamentals of Economics: A Property Rights Approach. Dallas, Fisher Institute, 1984. 258 p.

8. *Coase R.H.* The Nature of the Firm // Economica. New Series. 1937. Vol. 4. № 16. P. 386–405.

9. *Гохан Патрик А.* Слияния, поглощения и реструктуризация компаний / пер. с англ., 4-е изд. М.: Альпина Паблишерз, 2010. 741 с.

10. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. В 2-х т. Т. 1. Части I, II ГК РФ / под ред. Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина. М.: Ин-т государства и права РАН, Юрайт, 2011. 926 с.

11. *Бурлакова О.В.* Современные методологические проблемы консолидированного учета. М.: Бухгалтерский учет, 2008. 366 с.

12. Применение МСФО: в 3 ч. / под ред. Д. Вайнштейна, Т. Павловой. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Юнайтед Пресс, 2011. 3280 с.

13. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

14. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности / под ред. проф. В.И. Бариленко, 2-е изд. М.: ИНФРА-М, 2011. 368 с.

15. *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег. Избранное / пер. с англ., вступ. статья Н.А. Макашевой. М.: Эксмо, 2007. 960 с.

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

National Standards of Accounting and Reporting

ADAPTATION OF IFRS 11 JOINT ARRANGEMENTS FOR APPLICATION IN THE NATIONAL ACCOUNTING THEORY AND PRACTICE

Viktor S. PLOTNIKOV[a,•], Olesya V. PLOTNIKOVA[b]

[a] Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru

[b] Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru

[•] Corresponding author

Article history:
Received 14 March 2016
Accepted 21 March 2016

JEL classification: G32, M21, M41

Keywords: joint arrangements, joint venture, accounting, equity method, relational contracting

Abstract

Subject The subject of the study is limited to the sphere of corporate finance accounting under which transactions may be implemented to pool resources for the purpose of vertical integration and restructuring of business in joint arrangements. The increased activity in the field of pooling of capitals in business combination generated considerable interest among IFRS developers and many domestic accounting experts. The interest is determined by the content of IFRS 11 Joint Arrangements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities.

Objectives The study aims to consider IFRS 11 Joint Arrangements for its adaptation to the national accounting practice, describe disclosure of equity interest in jointly controlled entities so that it reflects the economic substance of joint arrangements.

Methods The study rests on the relationship contracts theory in joint arrangements, where relations of the investing group or company are of long-term nature.

Results The study confirmed the view of developers of IFRS 11 that it is practicable to use the equity method in joint arrangements accounting. The method is based on the definition of joint control over assets and liabilities, income and expenses of a joint arrangement on the part of investors.

Conclusions The equity accounting principle, when applied for joint arrangements, provides accounting information on the investor's share in net assets of the investee and its income and expenditure.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Hume D. *Traktat o chelovecheskoi prirode: v 2-kh t* [A Treatise of Human Nature]. Moscow, Kanon Publ., 1995, 640 p.

2. Furubotn E. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics]. St. Petersburg, SPbSU Publ., 2005, 720 p.

3. Macneil I.R. Contracts: Adjustment of Long-Term Economic Relations under Classical, Neoclassical, and Relational Contract Law. *Northwestern University Law Review*, 1978, vol. 72, pp. 854–905.

4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Kontseptsiya pozitsionnogo ucheta dogovornykh obyazatel'stv [The concept of positional accounting for contractual obligations]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125.

5. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting for financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information on company's operations in the market: a monograph]. Moscow, Finansy i Kredit Publ., 2013, 252 p.

6. Libecap G.D. Distributional Issues in Contracting for Property Rights. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 1989, no. 145, pp. 6–24.

7. Pejovich S. Fundamentals of Economics: A Property Rights Approach. Dallas, Fisher Institute, 1984, 258 p.

8. Coase R.H. The Nature of the Firm. *Economica. New Series*, 1937, vol. 4, no. 16, pp. 386–405.

9. Gaughan P.A. *Sliyaniya, pogloshcheniya i restrukturizatsiya kompanii* [Mergers, Acquisitions, and Corporate Restructurings]. Moscow, Al'pina Pablisherz Publ., 2010, 741 p.

10. *Kommentarii k Grazhdanskomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii. V 2-kh t. T. 1. Chasti I, II GK RF* [Comments on the Civil Code of the Russian Federation. In 2 volumes. Vol. 1. Parts 1, 2 of the Russian Civil Code]. Moscow, Institute of State and Law of RAS, Yurait Publ., 2011, 926 p.

11. Burlakova O.V. *Sovremennye metodologicheskie problemy konsolidirovannogo ucheta* [Modern methodological problems of consolidated accounting]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2008, 368 p.

12. *Primenenie MSFO: v 3 ch* [International GAAP 2011. Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards]. Moscow, Yunaited Press Publ., 2011, 3280 p.

13. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 576 p.

14. *Uchet, analiz i audit vneshneekonomicheskoi deyatel'nosti* [Accounting, analysis and auditing of foreign economic activity]. Moscow, INFRA-M Publ., 2011, 368 p.

15. Keynes J.M. *Obshchaya teoriya zanyatosti, protsenta i deneg* [The General Theory of Employment, Interest and Money]. Moscow, Eksmo Publ., 2007, 960 p.