

УЧЕТ СОВМЕСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Н. Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет

Е. С. Кирдяшева

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова (Воронежский филиал)

Поступила в редакцию 7 февраля 2019 г.

Аннотация: *статья исследует проблему формирования и раскрытия информации об участии корпораций в совместном предпринимательстве. На основе классификации видов совместного предпринимательства предложены методы систематизации и обобщения в отчетности данных, характеризующих объекты и факты хозяйственной жизни, связанные с указанным видом деятельности.*

Ключевые слова: *совместная деятельность, совместный контроль, совместные операции, совместные предприятия, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ), простое товарищество.*

Abstract: *the article is devoted to the problem of reflecting information on participation in joint ventures in accordance with international reporting standards. The purpose of studying this issue is to summarize the International Financial Reporting Standards in force in the Russian Federation to classify joint ventures as joint operations or joint ventures with subsequent delimitation of the data reflected in the financial statements.*

Key words: *joint arrangement, joint control, joint operation, joint ventures, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS), special partnership.*

В течение длительного времени, начиная с XIII в., на Руси было распространено складничество, являющейся одной из форм совместной деятельности. Многообразие форм собственности, возможность реализации проектов посредством объединения ресурсов ряда корпораций, без образования юридического лица, способствовали развитию различных видов совместной деятельности. Для принятия обоснованных экономических решений участникам и заинтересованным сторонам необходима надежная информация, формируемая системой учета, этапы развития которой представлены в табл. 1.

В настоящее время в Российской Федерации основополагающими документами являются Гражданский Кодекс Российской Федерации и Федеральный стандарт (ПБУ) 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», разработанный на основе МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве», замененного впоследствии МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (Стандарт) [2].

В качестве совместного предпринимательства Стандартом рассматривается предпринимательская деятельность, контролируемая на основе соглашения о совместном контроле двумя или более сторонами. Совместный контроль предполагает разделение контроля над деятельностью, имеющее место, если для принятия решений в отношении значимой деятельности требуется единогласное мнение сторон. Отметим, что МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» наличие контроля предполагает, если инвестор:

- обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в деятельности, или имеет право на получение такого дохода;
- имеет возможность использовать свои полномочия в отношении деятельности с целью оказания влияния на такой доход [3].

Стандарт разделяет совместное предпринимательство на совместные операции и совместные предприятия. Совместные операции предполагают

Этапы формирования и основное содержание нормативных актов о совместной деятельности корпораций

Этапы	Нормативные акты	Основное содержание нормативного акта
24.01.1994 – 21.12.1995	Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24 января 1994 г. № 7 «Отражение в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с осуществлением совместной деятельности»	Письмо содержало краткие разъяснения по понятиям, связанным с осуществлением совместной деятельности, а также сообщались правила отражения хозяйственных операций, связанных с договором совместной деятельности у каждого из участников, в том числе и у ведущего общие дела.
21.12.1995 – 24.12.1998	«Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ, принят 21 декабря 1995 г. Государственной Думой	Кодекс содержит определение совместной деятельности в форме простого товарищества. Статьи Кодекса частично повторяют информацию, содержащуюся в Письме Министерства финансов Российской Федерации от 24 января 1994 г. № 7. Разъясняются правила признания и отражения актов договора, представляются неотчуждаемые права участников договора, раскрываются аспекты ведения общих дел и распределения финансовых результатов и активов между участниками. Представлен перечень случаев прекращения договора совместной деятельности.
24.12.1998 – 24.11.2003	Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 декабря 1998 г. № 68н «Об утверждении указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, и указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества»	Отсылка к Гражданскому Кодексу Российской Федерации с частичным переносом статей, а также более подробные разъяснения методики бухгалтерского учета и отражения операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества.
24.12.2003 – н. в.	Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Информация об участии в совместной деятельности” ПБУ 20/03»	Появились две новые формы совместной деятельности: совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы. Представлены определения каждой из форм совместной деятельности, раскрыты правила отражения операций по учету вкладов, распределению финансовых результатов и определена информация, подлежащая раскрытию в бухгалтерской финансовой отчетности каждым из участников

наличие прав на активы и ответственности по обязательствам сторон, осуществляющих совместную деятельность. Совместные предприятия предусматривают наличие у сторон прав на чистые активы деятельности.

Для принятия решения о признании вида предпринимательства Стандарт предполагает:

– совместное предпринимательство, не организованное в форме отдельной структуры, является совместной операцией;

– совместное предпринимательство, организованное в форме отдельной структуры, можно классифицировать как совместные операции и как совместное предприятие.

Определения Стандарта дополняют следующие положения:

– если стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, то деятельность является совместной операцией;

– если стороны имеют права на чистые активы, то деятельность признается совместным предприятием.

При возникновении сомнений и отсутствии в соглашении указаний на наличие у сторон прав на активы рассматриваются иные факты и обстоятельства, в частности:

– стороны имеют право на практически все экономические выгоды от активов;

– деятельность зависит от сторон на постоянной основе в вопросах регулирования обязательств, связанных с деятельностью.

При выполнении данных условий деятельность следует классифицировать как совместные операции, в ином случае она будет считаться совместным предприятием.

Для отражения в учете и отчетности фактов хозяйственной жизни, связанных с участием в совместных операциях или совместных предприятиях,

Стандарт устанавливает определенные правила. Согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», в соответствии со своей долей участия в совместных операциях их участник признает:

- свои активы, включая свою долю в совместных активах;
- свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;
- свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместных операций;
- свою долю выручки от продажи продукции совместных операций;
- свои расходы, включая долю в совместно понесенных расходах.

При заключении сделки (продажа, взнос или покупка активов), признаваемой совместной операцией, возникающие прибыли и убытки отражаются в размере долей участия других сторон в совместной операции и признаются сторонами полностью. Несколько иные правила учета и составления отчетности предполагаются Стандартом относительно совместных предприятий. Участник соглашения должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестиции и отразить их в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» (кроме случаев, когда предприятие освобождается от применения данного метода). Сторона-участник совместного предприятия, не обладающая совместным контролем, отражает свою долю участия в соглашении в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», за исключением случаев наличия у нее значительного влияния в совместном предприятии, при котором используется метод долевого участия. Применение данного метода предполагает признание инвестиции по первоначальной стоимости, с последующей корректировкой балансовой стоимости 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 осуществляется при изменении в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, при изменении совокупного дохода, вызываемого переоценкой основных средств, отражением курсовых разниц при пересчете валют. Доля инвестора в этих изменениях вклю-

чается в состав его прочего совокупного дохода. Применение метода долевого участия предполагает осуществление единой учетной политики сторонами соглашения [4].

Пример 1

Корпорация «Альфа» владеет 30 % голосующих акций компании «Гамма», приобретенных год назад, когда нераспределенная прибыль «Гаммы» составляла 150 у.е. В течение отчетного года гудвил обесценился на 5 у.е., расчет стоимости чистых активов корпорации и Отчеты о финансовом положении корпораций представлены в табл. 2 и 3.

Гудвил на дату приобретения: $200 - (600 \times 30\%) = 20$ у.е.

Стоимость доли инвестора в справедливой стоимости чистых активов на отчетную дату: $650 \times 30\% = 195$ у.е.

Стоимость инвестиции на отчетную дату: $195 + (20 - 5) = 210$ у.е.

Доля инвестора в прибыли от участия в совместной деятельности: $50 \times 30\% = 15$ у.е.

В отчете о прибыли и убытках доля инвестора отражается как отдельная статья. Обороты между участниками совместной деятельности не исключаются. Дивиденды к получению от совместной деятельности заменяют доходом от совместной деятельности с учетом обесценения инвестиции. В отчетном году корпорация «Гамма» оказала корпорации «Альфа» консультационные услуги на сумму 50 у.е. Отчеты о прибылях и убытках корпораций представлены в табл. 4.

Доход от совместной деятельности: $200 \times 30\% - 5 = 55$ у.е.

Дополнительные требования к раскрытию информации об участии в совместном предпринимательстве представлены в МСФО 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» (табл. 5) [5].

В дополнение к представленной информации корпорация раскрывает в консолидированной финансовой отчетности суммы:

- денежных средств и их эквивалентов, включенных в состав оборотных активов;
- текущих финансовых обязательств, включенных в краткосрочные обязательства, за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и оценочных обязательств;
- долгосрочных финансовых обязательств, включенных в долгосрочные обязательства, исключая торговую и прочую кредиторскую задолженность и оценочные обязательства;
- амортизации;

Т а б л и ц а 2

Отчеты о финансовом положении за отчетный период

Статьи	«Альфа»	«Гамма»	Консолидационные корректировки	Консолидированный отчет
Инвестиции в компанию «Гамма»	200	–	(200) +210	210
Долгосрочные активы	2100	400		2100
Краткосрочные активы	2350	450		2350
Итого актива	4650	850		4660
Краткосрочные обязательства	1700	200		1700
Итого обязательства	1700	200		1700
Чистые активы	2950	650		2960
Акционерный капитал	2500	450		2500
Нераспределенная прибыль	450	200	15 + (5)	460
Итого капитал	2950	650		2960

Т а б л и ц а 3

Расчет стоимости чистых активов корпорации «Гамма»

Показатели	На дату приобретения	На отчетную дату
Акционерный капитал	450	450
Нераспределенная прибыль	150	200
Итого чистые активы	600	650

Т а б л и ц а 4

Отчеты о прибылях и убытках за отчетный период

Статьи	«Альфа»	«Гамма»	Консолидационные корректировки	Консолидированный отчет
Выручка	2300	1612		2300
Себестоимость продаж	1570	1300		1570
Валовая прибыль	730	312		730
Расходы на продажу	60	20		60
Административные расходы	20	10		20
Прочие операционные расходы	50	15		50
Доходы от совместной деятельности	–	–	55	55
Прибыль до налогообложения	600	267		655
Налог на прибыль	150	67		150
Чистая прибыль	450	200		505

Т а б л и ц а 5

Информация о совместной деятельности в консолидированной финансовой отчетности

Подлежит раскрытию информация, позволяющая пользователям оценить: характер, степень и финансовые последствия участия корпораций в соглашении о совместном предпринимательстве, в том числе характер и последствия ее договорных отношений с другими участниками, имеющим совместный контроль над совместным предпринимательством; характер и изменение рисков, связанных с ее участием в совместных предприятиях		
Для каждого соглашения о совместном предпринимательстве: – наименование совместного предпринимательства; – характер отношений между организацией и совместным предпринимательством (например, описание характера действий, осуществляемых в рамках соглашения); – основное место осуществления деятельности и страну регистрации, если она отличается от него; – процент доли владения или прав участия в прибыли организации и, если они не совпадают, процент прав голоса (если применимы)	Для каждого совместного предприятия: – оценивается ли участие в совместном предприятии с использованием метода долевого участия или справедливой стоимости; – обобщение финансовой информации о совместном предприятии; – если участие в совместном предприятии учитывается с использованием метода долевого участия – справедливую стоимость своего участия в совместном предприятии	Для каждого совместного предприятия, являющегося существенным по отношению к отчитывающейся организации, организация в финансовой отчетности должна раскрыть: – дивиденды, полученные от совместного предприятия; – обобщенную информацию по совместному предприятию, среди прочего включая оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства, выручку, прибыль или убыток от продолжающейся деятельности и после налогообложения от прекращенной деятельности, прочих и общий совокупный доход

- процентного дохода и расхода;
- расхода или дохода по налогу на прибыль.

Корпорация имеет право представить обобщенную финансовую информацию на основе отчетности совместного предприятия, если:

– она оценивает свою долю в совместном предприятии по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»;

– совместное предприятие не подготавливает и не представляет отчетность по МСФО и подготовка в связи с этим была бы практически невозможна или привела бы к чрезмерным затратам.

Корпорация обязана раскрыть:

– основу подготовки обобщенной финансовой информации – балансовую стоимость своей доли во всех несущественных по отдельности совместных предприятиях, учитываемых на основе метода долевого участия;

– общую сумму своей доли в прибыли и убытке от продолжающейся деятельности и после на-

логообложения от прекращенной деятельности, и в прочем общем совокупном доходе.

Исследование развития совместного предпринимательства в Российской Федерации показывает наличие многообразия форм и сфер применения данного вида ведения бизнеса на современном этапе экономического развития страны. Действующее российское законодательство и иные нормативные документы в области регулирования совместного предпринимательства в настоящее время содержат противоречивые рекомендации в части организации совместной деятельности, а некоторые из них, в частности ПБУ 20 «Информация об участии в совместной деятельности», не работают. В основном это связано с принятием Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», на основании которого формирование и раскрытие отчетности о совместном предпринимательстве в России осуществляется в соответствии с МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. О консолидированной отчетности : федер. закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ. – Режим доступа: // <http://minfin.ru>

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. – Режим доступа: <http://minfin.ru>

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России

от 28 декабря 2015 г. № 217н. – Режим доступа: <http://minfin.ru>

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» : введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. – Режим доступа: <http://minfin.ru>

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» : введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. – Режим доступа: <http://minfin.ru>

*Воронежский государственный университет
Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета
E-mail: sapozh@yadex.ru*

*Voronezh State University
Sapozhnikova N. G., Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Accounting Department
E-mail: sapozh@yadex.ru*

*Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова (Воронежский филиал)
Кирдяшева Е. С., аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
E-mail: arisha.kat@mail.ru*

*The Russian University of Economics named after G. V. Plekhanov (Voronezh Branch)
Kirdyasheva E. S., Post-graduate Student of Accounting, Analysis and Audit Department
E-mail: arisha.kat@mail.ru*