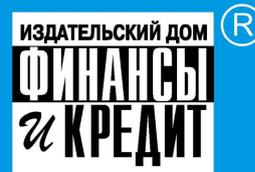


ISSN 2073-5081

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Журнал выходит 4 раза в месяц



# Международный бухгалтерский учет



**Особенности учета операций  
в заграничном представительстве  
российской организации**

**Консолидированная отчетность в России**

**МСФО (IFRS) 15: новые требования  
и их соотношение с РСБУ**

**Развитие управленческого учета  
в сельском хозяйстве**

**Аудит основных средств  
в рекламной компании**



**15** (357) – 2015  
**АПРЕЛЬ**

<http://www.fin-izdat.ru> e-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Журнал выходит 4 раза в месяц  
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций  
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН  
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати  
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

## Учредитель:

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

## Издатель:

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

## Редакция журнала:

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор: **В.А. Горохова**  
Управляющий директор: **А.К. Смирнов**

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

Зам. главного редактора:

**С.Н. Голда**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**Н.В. Токарева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет:

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

Ответственный секретарь: **И.Л. Селина**

Перевод и редактирование: **О.В. Яковлева, И.М. Вечканова**

Веб-разработка: **А.А. Клюкин**

Контент-менеджеры: **В.И. Романова, Е.И. Попова**

Менеджмент качества: **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**

Верстка: **М.С. Гранильщикова**

Корректор: **Т.А. Кондратенко**

Подписка и реализация: **Р.Р. Гуськова**

Подписано в печать 10.06.2015

Выход в свет 15.06.2015

Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»

Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

## Подписка:

Агентство «Урал-пресс»

Агентство «Роспечать» – индекс 48997

Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847

Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

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

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

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Информационный центр «Финансы и кредит»

## СОДЕРЖАНИЕ

### НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

*Кочинев Ю.Ю., Соболев О.Н.* Особенности учета операций в заграничном представительстве российской организации 2

*Генералова Н.В., Карельская С.Н.* Появление консолидированной отчетности в России 11

### МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

*Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* МСФО (IFRS) 15: новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета 22

### УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В.* Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве 37

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

*Чернов В.А., Филиппова А.В.* Процедуры аудита основных средств в рекламной компании, финансовые последствия, международная терминология 52

# International accounting

**ISSUE 15**  
**APRIL 2015**

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998  
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees  
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS  
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)  
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998  
by the State Committee of the Russian Federation on Press

**Founder:**

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

**Publisher:**

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

**Editorial:**

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General: **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

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

**Deputy Editors:**

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

**Editorial Council:**

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

**Executive Editor: Inna L. Selina**

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Vechkanova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**

Layout Designer: **Marina S. Granil'shchikova**

Proofreader: **Tat'yana A. Kondratenko**

Sales and subscription: **Ravilya R. Gus'kova**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published June 15, 2015. Circulation 1 170

**Subscription:**

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue

**Online version:**

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

## CONTENTS

### NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Kochinev Yu. Yu., Sobol' O. N.* The specifics of accounting for transactions in a foreign representation of the Russian entity 2

*Generalova N. V., Karel'skaya S. N.* The emergence of consolidated financial reporting in Russia 11

### INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S.* IFRS 15: new requirements and their correlation with the Russian Accounting Standards 22

### MANAGEMENT ACCOUNTING

*Alborov R. A., Kontsevaya S. M., Kozmenkova S. V.* Background and modeling of the development of management accounting in agriculture 37

### AUDIT ACTIVITY

*Chernov V. A., Filippova A. V.* Auditing procedures on fixed assets in the advertising company, financial implications, international terminology 52

## НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657:658.112.3

# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ В ЗАГРАНИЧНОМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

*Юрий Юрьевич Кочинев,  
доктор экономических наук,  
профессор кафедры  
предпринимательства и коммерции,  
Инженерно-экономический институт  
Санкт-Петербургского государственного  
политехнического университета,  
директор по аудиту ООО «Аспект-Аудит»  
kochinev@kafedrapik.ru*

*Оксана Николаевна Соболев,  
аспирантка кафедры  
предпринимательства и коммерции,  
Инженерно-экономический институт  
Санкт-Петербургского государственного  
политехнического университета  
O-SOBA@yandex.ru*

**Предмет/тема.** В связи с расширением международного сотрудничества многие российские организации открывают свои представительства за рубежом для того, чтобы выйти на международные рынки. При этом возникает целый ряд сложных вопросов, касающихся ведения бухгалтерского учета в таком представительстве за рубежом. Соответственно, актуально и интересно будет рассмотреть эти проблемные вопросы ведения

бухгалтерского учета операций в заграничном представительстве российской организации.

**Цели/задачи:** рассмотрение проблемных вопросов организации бухгалтерского учета операций в представительстве российской организации, осуществляющей деятельность за пределами Российской Федерации, и разработка конкретных предложений по ведению учета в заграничном представительстве.

**Методология.** В настоящей работе были проведены систематизация и анализ информации, содержащейся в законодательных и нормативных актах, а также в литературе, посвященной вопросам деятельности заграничных представительств российских организаций. С помощью метода сравнительного анализа вариантов бухгалтерского учета на примере наиболее типичных операций в заграничном представительстве российской организации рассмотрены проблемные вопросы организации бухгалтерского учета операций в представительстве российской организации за рубежом.

**Результаты.** В работе предложены конкретные рекомендации по ведению учета в заграничном представительстве, выделенном на отдельный баланс, а также по организации межбалансовых расчетов с головной организацией.

**Выводы/значимость.** Сделан вывод о том, что в выделенном на отдельный баланс заграничном представительстве российской организации бухгалтерский учет должен осуществляться только в соответствии с разделом IV Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006). Содержание статьи актуально для организаций, которые желают открыть свое представительство за пределами Российской Федерации.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, заграничное представительство, международное сотрудничество, уплата налогов

В настоящее время российские организации все чаще выходят на международный рынок, в связи с чем им приходится открывать свои представительства за рубежом. При этом неизбежно возникает вопрос организации учета операций в заграничном представительстве.

Возможны следующие варианты: централизованный учет операций головной организацией или же выделение представительства на отдельный баланс с ведением внутрибалансовых расчетов на сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» [11]. Централизованный учет значительно усложняет документооборот, поскольку представительство должно всю свою первичную документацию регулярно передавать в бухгалтерию головной организации, и потому применяется достаточно редко. Как показывает практика, гораздо чаще заграничные представительства выделяют на отдельный баланс.

Далее рассмотрим вопрос, в какой валюте может вести учет заграничное представительство российской организации. Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [10] (ст. 12) установлено, что денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации, т.е. в рублях, однако нормы Закона № 402-ФЗ ограничены территорией Российской Федерации, в силу чего вопрос выбора валюты ведения учета в иностранных представительствах российских организаций требует более детального исследования.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) Минфина России [12] предусматривает два альтернативных варианта ведения учета операций в иностранной валюте:

- раздел II предусматривает пересчет каждой операции в рубли с отнесением возникающих при этом курсовых разниц на прочие доходы и прочие расходы;

- раздел же IV указывает, что стоимость активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ, может быть выражена в иностранной валюте, и в таком случае подлежит пересчету в рубли для цели составления бухгалтерской отчетности.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [6] также предусматривает возможность ведения бухгалтерского учета организацией в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты (под функциональной валютой стандарт понимает валюту, используемую в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность). В пункте 34 стандарт указывает: «Если организация ведет бухгалтерский учет и записи в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, то на время составления этой организацией своей бухгалтерской отчетности все суммы пересчитываются в эту функциональную валюту».

Возникает впечатление, что организация может выбрать любой из двух способов ведения учета операций в заграничном представительстве:

- учет в валюте РФ (рублях);

– учет в иностранной валюте (валюте страны пребывания) с последующим пересчетом в рубли для цели составления бухгалтерской отчетности организации.

Следует отметить, что второй вариант предназначен разд. IV ПБУ 3/2006 именно для учета операций с активами и обязательствами, используемыми для ведения деятельности за пределами РФ. Между тем, в наиболее известной литературе этот вариант практически не рассмотрен. Наоборот, в некоторых работах, анализирующих учет в заграничных представительствах [1–5; 7–9; 13–19], рассматриваются в первую очередь вопросы возникновения курсовых разниц, имеющих место только при первом варианте учета. Тем самым авторы этих работ априорно исходят из возможности применения исключительно первого варианта учета, предусмотренного разд. II ПБУ 3/2006.

Во втором варианте учета (разд. IV ПБУ 3/2006) имеет место разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли (причем, ПБУ 3/2006 курсовой эту разницу не именуется). Поскольку эта разница с 01.01.2011 подлежит зачислению в добавочный капитал организации (ранее она подлежала зачислению на прочие доходы и расходы), то применение первого варианта учета, очевидно, может привести к искажению как баланса, так и финансовых результатов организации.

Для выявления данного обстоятельства проведем сравнительный анализ указанных вариантов бухгалтерского учета на примере наиболее типичных операций в заграничном представительстве российской организации, таких как:

- финансирование заграничного представительства головной организацией;
- начисление и выплата заработной платы работникам представительства;
- приобретение материалов и их частичное списание;
- начисление и оплата арендной платы.

Представительство выделено головной организацией на отдельный баланс. Финансирование представительства осуществляется в соответствии с утвержденной сметой в евро.

Согласно учетной политике в первом случае представительство должно вести учет в рублях, а во втором – в функциональной валюте (для простоты также евро). Представительство должно ежеквартально предоставлять в головную организацию авизо произведенных расходов (полученных доходов), а также баланс представительства в целях включения его в баланс организации.

Сравнительный анализ проведем на примере операций в 1-м квартале 2014 г. Для простоты ограничимся последним месяцем квартала (мартом) и предположим, что начальные сальдо всех счетов представительства на 01.03.2014 нулевые. Отражение операций представительства представлено в табл. 1.

Баланс представительства после передачи в головную организацию расходов и доходов (при ведении учета представительством в рублях в порядке, предусмотренном разд. II ПБУ 3/2006) представлен в табл. 2.

Головная организация в этом случае отразит в своем учете следующие операции:

1) перечислено в представительство финансирование по смете (03.03.2014, по курсу 49,5839): Д-т сч. 79.2 К-т сч. 52 – 10 000 EUR / 495 839 руб.;

2) приняты от представительства по авизо расходы по основной деятельности:

Д-т сч. 26 К-т сч. 79.2 – 258 777 руб.,  
т.е. 12 617 + 49 952 + 196 208;

3) приняты от представительства по авизо прочие расходы (отрицательные курсовые разницы):

Д-т сч. 91.2 К-т сч. 79.2 – 16 322 руб.,  
т.е. 237 + 16 085;

4) приняты от представительства по авизо прочие доходы (положительные курсовые разницы):

Д-т сч. 79.2 К-т сч. 91.1 – 14 340 руб.,  
т.е. 3 681 + 8 930 + 1 729.

В результате отражения указанных операций дебетовое сальдо на сч. 79.2 в головной организации составит 235 080 руб., т.е. 495 839 – 258 777 – 16 322 + 14 340, что равно кредитовому сальдо на сч. 79.2 в представительстве.

Головная организация, составляя баланс за 1-й квартал, включает в него активы и обязательства представительства, представленные в табл. 2.

Таблица 1

Сравнительный анализ возможных вариантов ведения  
бухгалтерского учета операций в заграничном представительстве

№ п/п	Операция	Дата (курс)	Учет в валюте РФ (рублях) в соответствии с разд. II ПБУ 3/2006	Учет в функциональной валюте (евро) в соответствии с разд. IV ПБУ 3/2006
1	Поступление финансирования по смете	03.03.2014 (49,5839)	Д-т сч. 52 К-т сч. 79.2 – 10 000 EUR / 495 839 руб.	Д-т сч. 52 К-т сч. 79.2 – – 10 000 EUR
2	Перечисление арендной платы за март (аванс)	05.03.2014 (49,9520)	Д-т сч. 76 К-т сч. 52 – 1 000 EUR / 49 952 руб.	Д-т сч. 76 К-т сч. 52 – 1 000 EUR
3	Переоценка денежных средств на валютном счете	05.03.2014 (49,9520)	Д-т сч. 52 К-т сч. 91.1 – 3 681 руб.	–
4	Оприходование приобретенных материалов	12.03.2014 (50,4707)	Д-т сч. 10 К-т сч. 60 – 500 EUR / 25 235 руб.	Д-т сч. 10 К-т сч. 60 – 500 EUR
5	Списание части материалов	14.03.2014 (50,8096)	Д-т сч. 26 К-т сч. 10 – 250 EUR / 12 617 руб. (по курсу даты оприходования материалов)	Д-т сч. 26 К-т сч. 10 – 250 EUR
6	Оплата приобретенных материалов	18.03.2014 (50,9442)	Д-т сч. 60 К-т сч. 52 – 500 EUR / 25 472 руб.	Д-т сч. 60 К-т сч. 52 – 500 EUR
7	Переоценка расчетов с поставщиками материалов	18.03.2014 (50,9442)	Д-т сч. 91.2 К-т сч. 60 – 237 руб.	–
8	Переоценка денежных средств на валютном счете	18.03.2014 (50,9442)	Д-т сч. 52 К-т сч. 91.1 – 8 930 руб.	–
9	Признание капитальных вложений в основное средство	25.03.2014 (49,9167)	Д-т сч. 08 К-т сч. 60 – 2000 EUR / 99 833 руб.	Д-т сч. 08 К-т сч. 60 – 2 000 EUR
10	Начисление арендной платы за март	31.03.2014 (49,0519)	Д-т сч. 26 К-т сч. 76 – 1 000 EUR / 49 952 руб. (по курсу даты перечисления аванса)	Д-т сч. 26 К-т сч. 76 – 1 000 EUR
11	Начисление заработной платы работникам представительства за март	31.03.2014 (49,0519)	Д-т сч. 26 К-т сч. 70 – 4 000 EUR / 196 208 руб.	Д-т сч. 26 К-т сч. 70 – 4 000 EUR
12	Переоценка денежных средств на валютном счете	31.03.2014 (49,0519)	Д-т сч. 91.2 К-т сч. 52 – 16 085 руб.	–
13	Переоценка расчетов с поставщиками основного средства	31.03.2014 (49,0519)	Д-т сч. 60 К-т сч. 91.1 – 1 729 руб.	–
14	Передача расходов по авизо в головную организацию	31.03.2014	Д-т сч. 79-2 К-т сч. 26 – 12 617 руб.	Д-т сч. 79.2 К-т сч. 26 – 250 EUR
			Д-т сч. 79.2 К-т сч. 26 – 49 952 руб.	
			Д-т сч. 79.2 К-т сч. 26 – 196 208 руб.	Д-т сч. 79.2 К-т сч. 26 – 4 000 EUR
			Д-т сч. 79.2 К-т сч. 91.2 – 237 руб.	
			Д-т сч. 79.2 К-т сч. 91.2 – 16 085 руб.	
			Д-т сч. 91.1 К-т сч. 79.2 – 3 681 руб.	
			Д-т сч. 91.1 К-т сч. 79.2 – 8 930 руб.	
			Д-т сч. 91.1 К-т сч. 79.2 – 1 729 руб.	