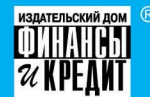


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 ВЫПУСК 11
ИЮНЬ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, June
Issue 11

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Реферируется в ВИНТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111411, 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**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

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
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, 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
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, 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, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, 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. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **Е.И. Попова, А.В. Бажанов**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 24.05.2016
Выход в свет 15.06.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 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 «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

Плотников В.С., Плотникова О.В., Шевчук А.И.
Российские стратегические альянсы: учет и отчетность по методу долевого участия в совместной деятельности 2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Мануйленко В.В., Мищенко А.А. Совершенствование аналитического инструментария оценки инновационной деятельности коммерческих организаций 16

Трошин Д.В. Методический подход к оцениванию безопасности хозяйствующего субъекта 32

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

Шубина О.В. Причины возникновения и основные аспекты международных моделей бухгалтерского учета 51

International Accounting®

ISSUE 11
JUNE 2016

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 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

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

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**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

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

Deputy Editors
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klyuchova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Chuvash Republic, 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. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**
Quality Management **Elena I. Popova**, **Andrey V. Bazhanov**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published June 15, 2016. 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

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Shevchuk A.I. Russian strategic alliances: accounting and financial reporting through the joint venture equity method 2

MANAGERIAL ACCOUNTING

Manuilenko V.V., Mishchenko A.A. An improvement in analytical tools for evaluation of innovative activities of business entities 16

Troshin D.V. A methodological approach to economic entity's security evaluation 32

CHAPTER OF HISTORY

Shubina O.V. Causes and principal aspects of international accounting models 51

РОССИЙСКИЕ СТРАТЕГИЧЕСКИЕ АЛЬЯНСЫ: УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО МЕТОДУ ДОЛЕВОГО УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ^{a*}, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА^b,
Андрей Игоревич ШЕВЧУК^c

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

^b доктор экономических наук, доцент, исполняющий обязанности заведующего кафедрой экономики и финансов, Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
vplotnikov@yandex.ru

^c студент экономического факультета, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, Москва, Российская Федерация
ashevchuk7@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 27.04.2016
Принята в доработанном
виде 04.05.2016
Одобрена 10.05.2016

УДК 657.1

JEL: G32, M21, M41

Аннотация

Тема. В концепции консолидированной финансовой отчетности с выходом новых Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) происходят серьезные изменения как в методологическом плане, так и в методическом обеспечении объектов консолидированного учета. Это касается и порядка учета инвестиций в ассоциированные предприятия. В статье исследуются новые требования МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», которые исключают метод учета пропорциональной консолидации из учета результатов деятельности ассоциированных компаний, до сих пор использовавшийся в учете совместной деятельности отечественных предприятий.

Цели. Исследовать содержание объектов учета совместной деятельности в ассоциированных компаниях для их отражения в финансовой отчетности инвестора – участника стратегического альянса.

Задачи. Раскрыть содержание экономики соглашений, позволяющей гармонизировать положения позитивной и нормативной экономики. Выявить специфические характеристики метода учета долевого участия в бухгалтерском учете ассоциированных предприятий.

Методология. За основу методологии учета совместной деятельности ассоциированных компаний принята экономика соглашений, позволяющая органически интегрировать положения позитивной и нормативной экономики в организации учета инвестиций для ассоциированных компаний и отражать результаты совместной деятельности в структуре финансовой отчетности инвестора.

Результаты. Выявлена возможность и доказана необходимость использования в финансовом учете ассоциированных компаний в соответствии с требованиями МСФО метода учета долевого участия, заменяющего метод учета пропорциональной консолидации. Определена последовательность консолидированного учета таких предприятий и отражения в финансовой отчетности инвестора показателей ассоциированного партнера.

Выводы. Фундаментальной основой организации учета совместной деятельности для стратегических альянсов (ассоциированных компаний) признается экономика соглашений, обеспечивающая интеграцию информации позитивной и нормативной экономик ассоциированных компаний. Показатели деятельности таких организаций находят официальное отражение только в финансовой отчетности инвесторов (участников) совместной деятельности и только применительно к доле их участия. Составление индивидуальной финансовой отчетности ассоциированной компании является необязательным и зависит от информационной потребности стейкхолдеров.

Значимость. Понимание содержания экономики соглашений определяет структуру организации учета совместной деятельности в ассоциированных предприятиях. Это позволяет достоверно отражать результаты совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора.

Ключевые слова:

экономика соглашений,
позитивная экономика,
нормативная экономика,
совместное предприятие,
ассоциированное предприятие,
учет долевого участия

Завершая цикл статей, касающихся объединения бизнеса и консолидированной финансовой отчетности [1]¹, нам хотелось бы обратить внимание на еще один вопрос – учет инвестиций в ассоциированные компании. Вернее, на консолидацию информации в финансовой отчетности инвестора о доле его участия в деятельности и результатах работы ассоциированных предприятий.

Альтернативой совместному предприятию можно признать ассоциированную компанию, или, как принято ее называть в западной практике, – стратегический союз. «Стратегический союз представляет собой более гибкую, чем совместное предприятие, конструкцию и означает самые разнообразные

соглашения между компаниями, в соответствии с которыми они работают вместе в течение различных периодов времени для достижения каких-то конкретных целей» [2, с. 39].

В основном цели создания ассоциированной компании (стратегического союза) и совместного предприятия совпадают. Однако имеются и существенные различия.

При учреждении ассоциированной компании юридическое лицо обычно не создается, в то время как в случае совместного предприятия это происходит. К сожалению, такой юридический аспект упускается из внимания российского законодательства, точнее говоря, определение совместной деятельности в Гражданском кодексе РФ вообще отсутствует. Оно заменено *договором доверительного управления имуществом и договором простого товарищества*².

По договору о доверительном управлении имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя)³.

Как видно из содержания этого законодательного акта, речь идет только о передаче имущества в доверительное управление, и ничего не сказано о форме совместной работы, не говоря об учете результатов использования имущества, переданного в общую деятельность.

Правда, п. 1 ст. 1041 гл. 55 Гражданского кодекса РФ «Простое товарищество» делает попытку исправить этот недостаток: «По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои

¹ Плотников В.С., Плотникова О.В. Методология учета хеджирования денежных потоков // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 44. С. 2–14; Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 9–17; Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция финансового капитала в сделке по объединению бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. С. 9–17; Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция конструктивного обязательства как элемент Проекта Концепции Международной интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 47. С. 2–11; Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 13. С. 25–34; Плотников В.С., Плотникова О.В. Оценка обесценения гудвилла и возмещение потерь от обесценения в консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 5. С. 25–37; Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет как катализатор информации для бизнес-модели объединения бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 35. С. 36–48; Плотников В.С., Плотникова О.В., Бежан М.В., Мельников В.И. Концептуальная основа консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 39. С. 2–26; Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И., Москалева В.А. Метод полной интеграции счетов в консолидированном учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 46. С. 2–19; Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет инвестиционных процессов при объединении бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 47. С. 2–23; Плотников В.С., Плотникова О.В. Адаптация МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» для применения в отечественной теории и практике // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 3. С. 2–17.

² Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации: под ред. Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина. 6-е изд., перераб и доп. М.: Юрайт, 2011. 926 с.

³ Там же. С. 815.

вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели»⁴.

Однако и здесь российское законодательство просто ставит равенство между понятиями «совместная деятельность» и «договор простого товарищества», при этом выводя за юридические рамки совместное предприятие в качестве юридического лица. Поэтому для целей консолидированного учета и отчетности мы решили уточнить определение совместной деятельности следующим образом: «Совместная деятельность – это вид предпринимательской деятельности участников, объединивших свое имущество, проводящих общую финансово-хозяйственную политику и действующих в рамках единого хозяйственного комплекса, на основании достигнутых соглашений как с образованием юридического лица, так и без его образования для реализации инвестиционных проектов, направленных на повышение конкурентоспособности, расширение рынков сбыта товаров и услуг, рост эффективности производства и получение прибыли» [3, с. 160]. Таким образом, совместная деятельность предприятий выделяется в обособленный объект бухгалтерского учета, для отражения которого требуются специальные способы и приемы.

Основу бухгалтерского учета совместной деятельности определяет достигнутое между ее участниками соглашение, в котором должны быть выделены объекты бухгалтерского учета. Содержательная характеристика экономики соглашений (ЭС) позволяет использовать суждения представителей науки, которые считают, что «выводы позитивной экономической науки, как представляется (и это представление обосновано), имеют непосредственное отношение к важным нормативным проблемам, то есть к вопросам о том, что должно быть сделано и каким способом

можно достичь любой поставленной цели» [4, с. 179].

Именно эта позиция позволяет рассматривать содержание экономического соглашения и его влияние на организацию нормативной экономической науки – бухгалтерского учета – и тем самым показать, что его концептуальная основа – не что-то постоянное, сложившиеся со временем его незыблемые постулаты, а динамичный процесс, развивающий представления о бухгалтерском учете как о науке, процесс, учитывающий новые концепции и их соответствие концептуальной основе [5, с. 53].

Такое положение отвечает программе экономики соглашений, которая нацелена на переосмысление трех известных сюжетов, противопоставлявшихся в экономической мысли на протяжении последних двух веков: характеристика агентов и его мотивов; варианты координации действий и роль ценностей и общих благ. Напротив, подход ЭС нацелен на увязывание этих сюжетов между собой. Речь идет именно об их симметричном сближении, а не об экспансии одних наук за счет других [6, с. 406].

Учитывая эту позицию Лорано Тевено, сделаем попытку охарактеризовать влияние экономики соглашений (позитивной экономики) стратегических союзов (ассоциированных компаний) на организацию нормативной экономики – метода учета долевого участия в деятельности ассоциированных компаний.

Фундаментальным вопросом для ЭС в совместной деятельности является проблематичная координация человеческих действий. «В такой системе координация всегда гарантирована модными силами, материализованными в действиях агентов, и во внешних ограничениях»⁵.

Во-первых, если несколько перефразировать применительно к теме исследования тезис А. Олейника, то можно охарактеризовать методологическую основу учета совместной

⁴ Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации: под ред. Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина. 6-е изд., перераб и доп. М.: Юрайт, 2011. С. 840.

⁵ Институциональная экономика: под общ. ред. А. Олейника. М.: ИНФРА-М, 2005. С. 82.

деятельности как учет исполнения обязательств, определенных соглашением сторон о совместной деятельности, которое должно четко определять объем инвестиций в объект (материализованную основу), формирующих доли участия каждого инвестора в деятельности ассоциированной компании.

Во-вторых, соглашение о совместной деятельности должно хотя бы в общих чертах определять функции агентов (менеджеров) ассоциированной компании, так как «несмотря на то, что специфичность активов, задействованных для реализации сделок, есть наиболее важная и значимая характеристика последних, с точки зрения экономической теории транзакционных издержек, по сравнению с другими подходами к экономической организации два других параметра (*неопределенность и частота транзакций*⁶) также играют существенную роль в прояснении поставленного вопроса» [7, с. 105], поскольку «принципал нанимает агента, действующего от имени принципала, для оказания неких услуг и, чтобы обеспечить достижение поставленной цели, делегирует этому агенту некоторые полномочия по принятию решений. Информация трактуется как асимметричная в том смысле, что (1) действия агента не поддаются непосредственному наблюдению со стороны принципала или (2) агент располагает некоторыми результатами наблюдения, которых нет у принципала...» [8, с. 196].

Вот где сказывается необходимость использования нормативной экономики – в бухгалтерском учете, то есть в его основном информационном объекте – в отчете о финансовом положении и результатах совместной деятельности для каждого принципала (инвестора).

С помощью стратегических союзов легко устанавливаются и разрушаются любые связи, так как в данном случае юридическое лицо, как правило, не создается. Повышенная гибкость ассоциированных компаний может быть особенно выгодной для растущих организаций, поскольку позволяет быстро

налаживать необходимые связи при минимальных транзакционных издержках.

Однако именно в этой легкости скрывается серьезный недостаток – снижается контроль за деятельностью ассоциированной организации. Решению этой проблемы может способствовать нормативная экономика в лице бухгалтерского учета и отчетности, отражающих деятельность ассоциированных компаний в финансовой отчетности инвестора.

«Ассоциированная организация – организация, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние»⁷. Следовательно, основной акцент в признании инвестиций и результатов деятельности ассоциированного предприятия делается на **существенное влияние инвестора на значимую деятельность объекта инвестиций.**

Основу исследования метода бухгалтерского учета (элемента метода) определяет его предмет. В экономике российских компаний достаточно распространенным является способ консолидации капиталов в ассоциированные компании, учитываемый по методу пропорциональной консолидации.

В соответствии с МСФО (IAS) 31 «участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода пропорциональной консолидации или альтернативного метода, описанного в п. 38. При применении метода пропорциональной консолидации следует представлять информацию в отчетности одним из двух описанных ниже способов. Участник совместного предпринимательства признает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии методом пропорциональной консолидации, используя один из двух способов представления информации в отчетности, независимо от

⁶ Добавлено авторами.

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 18. П. 3.

наличия у такого участника инвестиций в дочерние предприятия и от того, представляет ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность»⁸.

Однако в 2003 г. Советом по МСФО была изыята предыдущая версия МСФО (IAS) 31 и внесены существенные изменения в новую версию Стандарта МСФО (IAS) 28⁹ и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»¹⁰, которые начали применяться с 1 июля 2009 г. и в соответствии с которыми учет по методу пропорциональной консолидации признан недействительным.

Эти положения предопределяют, что значительное влияние должно быть определяющим для организации учета совместной деятельности в ассоциированных компаниях. Оно обычно и возникает: «Если организации прямо или косвенно (например, через дочерние организации) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что организация имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного»¹¹.

При этом «наличие у организации значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов:

(a) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объектом инвестиций;

(b) участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;

(c) наличие существенных операций между организацией и ее объектом инвестиций;

(d) обмен руководящим персоналом;

(e) предоставление важной технической информации»¹².

При методе учета по долевым участию инвестиции, при первоначальном признании сделанные в ассоциированную компанию, признаются по себестоимости, и предприятие использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированной компании.

Изначально инвестиции учитываются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доли инвестора в прибыли или убытке объекта признаются в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций, в результате распределения прибыли уменьшают балансовую стоимость инвестиций.

Последовательность учета операций по схеме, отраженной на рис. 1, согласуется с позицией разработчиков МСФО. «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

⁸ МСФО (IAS) 31 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» (ред. от 18.07.2012) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н. П. 30–31.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 18.

¹⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 38.

¹¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 18. П. 5.

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 18. П. 6.

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 разницеми от пересчета валют. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочего совокупного дохода инвестора (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»¹³)¹⁴.

Учет операций по финансированию совместной деятельности должен быть организован в двух разрезах: для отражения операций по долгосрочному финансированию открывается основной сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», для отражения текущего финансирования, выручки и доли прибыли – текущий сч. 58 «Финансовые вложения».

Введение в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций¹⁵ обособленного сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» не только будет способствовать правильному пониманию структуры баланса, но и обеспечит единство учета элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 31.

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Приложение 18. П. 10.

¹⁵ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

Краткосрочные финансовые вложения – это, как правило, инвестиции, предназначенные для продажи, оцениваемые по текущей рыночной стоимости. Именно поэтому мы считаем целесообразным учитывать их обособленно на сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Первоначальная стоимость доли участия в ассоциированном предприятии должна определяться посредством калькулирования, то есть исчисления их себестоимости. Поэтому накопление данных о приобретении ценных бумаг целесообразно вести на специализированном аналитическом операционном счете «Затраты на приобретение контроля над зависимым предприятием» в составе балансового сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По дебету сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитываются затраты, связанные с приобретением акций или доли участия в уставном капитале (в разрезе следующей номенклатуры статей: номинальная стоимость акций, надбавка (скидка) на приобретение, прочие затраты), в корреспонденции с кредитом сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п.

Затраты, связанные с приобретением акций, учитываются по дебету сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Затраты на приобретение контроля над зависимым предприятием») только в том случае, если они связаны с приобретением исключительного контроля или значительного влияния, а не с их перепродажей.

По кредиту данного субсчета списывается фактическая себестоимость приобретенных акций или фактически оплаченная (внесенная) доля участия в собственном капитале дочернего (зависимого) предприятия в корреспонденции с дебетом сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – на сумму текущей стоимости акций или балансовой стоимости внесенных активов и дебетом сч. 04 «Нематериальные активы» (субсчет «Гудвилл», если гудвилл положительный) или кредитом сч. 82

«Резервный капитал» (если гудвилл отрицательный). Таким образом достигается соответствие вложенных средств материнской компании с долей участия в собственном капитале дочернего предприятия, рассчитанной по чистым активам.

Основанием для данной учетной записи и постановки акций на учет являются сообщение депозитария о приеме акций на хранение, а также внесение изменений в реестр акционеров у инвестируемого предприятия.

Следовательно, процесс инвестирования средств в предприятие-партнер до консолидации в учете инвестируемого предприятия должен быть отражен следующим образом:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Затраты на приобретение контроля над зависимым предприятием»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и т.д.

При получении извещения об изменениях в реестре акционеров в бухгалтерском учете предприятия-партнера делается запись:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», субсчет «Инвестиции в зависимое предприятие»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

С начала процесса инвестирования до момента включения показателей ассоциированного предприятия в консолидированную отчетность предприятия-инвестора последнее (далее – материнская компания) имеет право на дивиденды в предприятии-партнере.

Организация по способу долевого участия предполагает, что нераспределенная прибыль (невостребованные дивиденды) увеличивает финансовые вложения:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», субсчет «Инвестиции в зависимое предприятие»

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль».

В то же время инвестор несет ответственность за понесенные предприятием-партнером убытки, которые уменьшают долгосрочные финансовые вложения:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», субсчет «Инвестиции в зависимое предприятие».

Процесс учета инвестирования средств по способу долевого участия в предприятие-партнер продолжается до момента получения права контроля инвестора, то есть получения более 50% акций или участия в уставном капитале предприятия-партнера и государственного оформления консолидированной группы. После этого применяется система консолидированного учета.

Кроме того, инвесторы утрачивают значительное влияние на объект инвестиций вместе с утратой возможности участия в принятии решений в вопросах финансовой и операционной политики объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может иметь место как при наличии изменений в абсолютном или относительном уровне, так и в отсутствие их, например когда ассоциированные предприятия становятся объектом контроля со стороны государства и т.п.

Используя показанную на рис. 1 последовательность операций учета совместной деятельности, можно охарактеризовать и методику бухгалтерского учета ассоциированных компаний. В ее основе должен быть принцип раздельного учета расчетов по выделенному имуществу и соответствующего учета финансирования текущих операций.

При этом следует не упустить из виду то, что понятие значительного влияния предполагает, что инвестор несет солидарную