

Международный бухгалтерский учет



О связанных сторонах и методике их учета

Управленческая учетно-аналитическая система

Риски при импорте товаров как объекты контроля

Перспективы развития трансфертного ценообразования в России

Налоговые риски государства и стимулирование инновационной деятельности в России

Зарубежный опыт

45 (291) – 2013
ДЕКАБРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
русской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдря, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук,
профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук,
профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор
Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Телефон: (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 25.11.2013.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ,
отражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.
Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.
Перепечатка материалов и использование
их в любой форме, в том числе
и в электронных СМИ, возможны только с
письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

45 (291) – 2013 декабрь

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Бурлакова О.В., Житинская О.И.* О связанных сторонах и методике их учета.....2
- *Кальнищкая И.В.* Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией.....11

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Зимакова Л.А., Маширова С.П., Костякова Ю.В.* Риски при импорте товаров как специфические объекты контроля18

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Зозуля В.В., Хочаев И.М.* Перспективы развития трансфертного ценообразования в России26
- *Савина О.Н.* Налоговые риски государства в условиях реализации налоговой политики по стимулированию инновационной деятельности в России.....32
- *Митрофанова И.А.* Экономическая сущность, принципы, функции налога на прибыль: эволюционный подход42

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Клевец В.Б., Сысоева И.Н.* Формирование моделей учетной политики предприятий в зависимости от размера бизнеса: конкретизация их особенностей56

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ И МЕТОДИКЕ ИХ УЧЕТА

О. В. БУРЛАКОВА,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры*

бухгалтерского учета, анализа и аудита

E-mail: burlak2015@yandex.ru

О. И. ЖИТИНСКАЯ,

аспирантка кафедры

бухгалтерского учета, анализа и аудита

E-mail: olgazhitinskaya@yandex.ru

Оренбургский государственный университет

Во всем мире одной из наиболее распространенных форм бизнес-структур являются группы взаимосвязанных и взаимозависимых организаций или связанных сторон. Взаимоотношения со связанными сторонами оказывают влияние на финансовое положение и результаты деятельности всех организаций группы. В статье рассмотрена методика учета расчетов со связанными сторонами и внесены предложения по введению в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций нового синтетического счета 78 «Расчеты со связанными сторонами», направленного на сокращение трудоемкости и временных затрат при подготовке финансовой отчетности и раскрытии информации в ней о связанных сторонах.

Ключевые слова: *связанные стороны, материнская организация, дочерняя организация, совместно контролируемая организация, близкие родственники основного управленческого персонала.*

Вторая половина XX в. характеризуется взаимопроникновением капитала и созданием

взаимозависимых групп организаций. Именно в данный период сформировалась косвенная экономическая зависимость, обусловленная разветвленностью дочерних, зависимых и совместно контролируемых организаций. В начале XXI в. операции внутри группы связанных сторон стали представлять особый интерес, поскольку появились случаи заключения сделки с экономически зависимым контрагентом для получения неосновательной выгоды за счет третьих лиц, например иных участников группы организаций.

Рассмотрим содержание понятия «связанные стороны» в разных источниках действующей и проектной нормативно-правовой базы (табл. 1).

Общий смысл определений связанных сторон принципиально не различается. Основные противоречия содержания определений заключаются в фактическом определении степени контроля и значительного влияния в процентном соотношении. Так, в НК РФ в одном случае указано, что связанными признаются стороны, если доля участия одной организации в другой организации составляет

Таблица 1

**Критический анализ определений понятия «связанные стороны»
в действующей и проектной нормативно-правовой базе**

Источник	Определение	Критический анализ
Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 07.05.2013)	<p>Частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность, в случае выполнения какого-либо из следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> – данное предприятие и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы; – одно предприятие является ассоциированным предприятием другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство; – предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной; – предприятие находится под контролем или совместным контролем физического лица, являющегося связанной стороной; – физическое лицо, имеет значительное влияние на предприятие или входит в состав старшего руководящего персонала предприятия (или его материнского предприятия) 	<p>Определение перегружено излишней детальной информацией о случаях признания сторон связанными, кроме того, использование ряда терминов нецелесообразно применять в российском законодательстве, таких как ассоциированное предприятие, совместное предпринимательство, старший руководящий персонал</p>
Статья 105.1 «Взаимозависимые лица» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) (в ред. от 03.11.2013)	<p>Организации признаются взаимозависимыми, если одна из них прямо или косвенно участвует в другой и доля такого участия составляет более 25 %.</p> <p>Организации могут быть признаны взаимозависимыми, если у них есть общие учредители, т. е. если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 %.</p> <p>Если в организациях совпадают лица, осуществляющие функции управления ими, такие юридические лица также являются взаимозависимыми</p>	<p>В определении не унифицирован процент доли участия одной организации в другой в целях признания отношений взаимозависимости, не предусмотрено определение форм оказания влияния.</p> <p>В ст. 20 НК РФ для признания взаимозависимости указана доля участия одной организации в другой – 20 %, что не соответствует ст. 105.1 НК РФ</p>
Статья 106 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ)	<p>Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью</p>	<p>Данное определение раскрывает признание в качестве связанных сторон только юридических лиц, не рассматривая физических лиц (основной управленческий персонал организации и др.), а также не обозначены формы оказания влияния</p>
Статья 19 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 23.07.2013)	<p>Руководитель юридического лица, а также лица, входящие в совет директоров (наблюдательный совет), коллегиальный исполнительный орган или иной орган управления должника, главный бухгалтер (бухгалтер) юридического лица, в том числе указанные лица.</p> <p>Лица, находящиеся с физическими лицами, указанными выше, в отношениях родства.</p> <p>Лица, признаваемые заинтересованными в совершении сделок в соответствии с гражданским законодательством о соответствующих видах юридических лиц</p>	<p>Определение содержит подробное признание физических лиц связанными сторонами, однако при определении отношений взаимозависимости для юридических лиц ссылка на гражданское законодательство не раскрывает случаев признания организаций связанными сторонами</p>
Проект федерального закона № 99089445-2 «Об аффилированных лицах» (редакция, принятая)	<p>Физические и (или) юридические лица, находящиеся в определенной настоящим законом взаимосвязи с иным лицом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – юридическое лицо, 20 и более процентов голосующих акций которого или 20 и более процентов устав- 	<p>В проекте закона детально описаны случаи признания сторон связанными, в том числе и для некоммерческих организаций, однако отсутствует определение форм оказания влияния</p>

Окончание табл. 1

Источник	Определение	Критический анализ
в первом чтении 11.02.2000)	ного (складочного) капитала которого, или 20 и более процентов голосов в высшем органе управления которого обладает это юридическое или физическое лицо и (или) его супруг, родители и иные лица, которые в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации являются близкими родственниками; – юридическое лицо, в котором это юридическое или физическое лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа – и т. д.	
Пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [4]	Юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние	Определение раскрывает суть понятия, однако в нем не указаны основные формы оказания влияния, а именно контроль, совместный контроль и значительное влияние

более 20% (ст. 20 НК РФ, ст. 106 ГК РФ), в другом случае – более 25% (ст. 105.1 НК РФ).

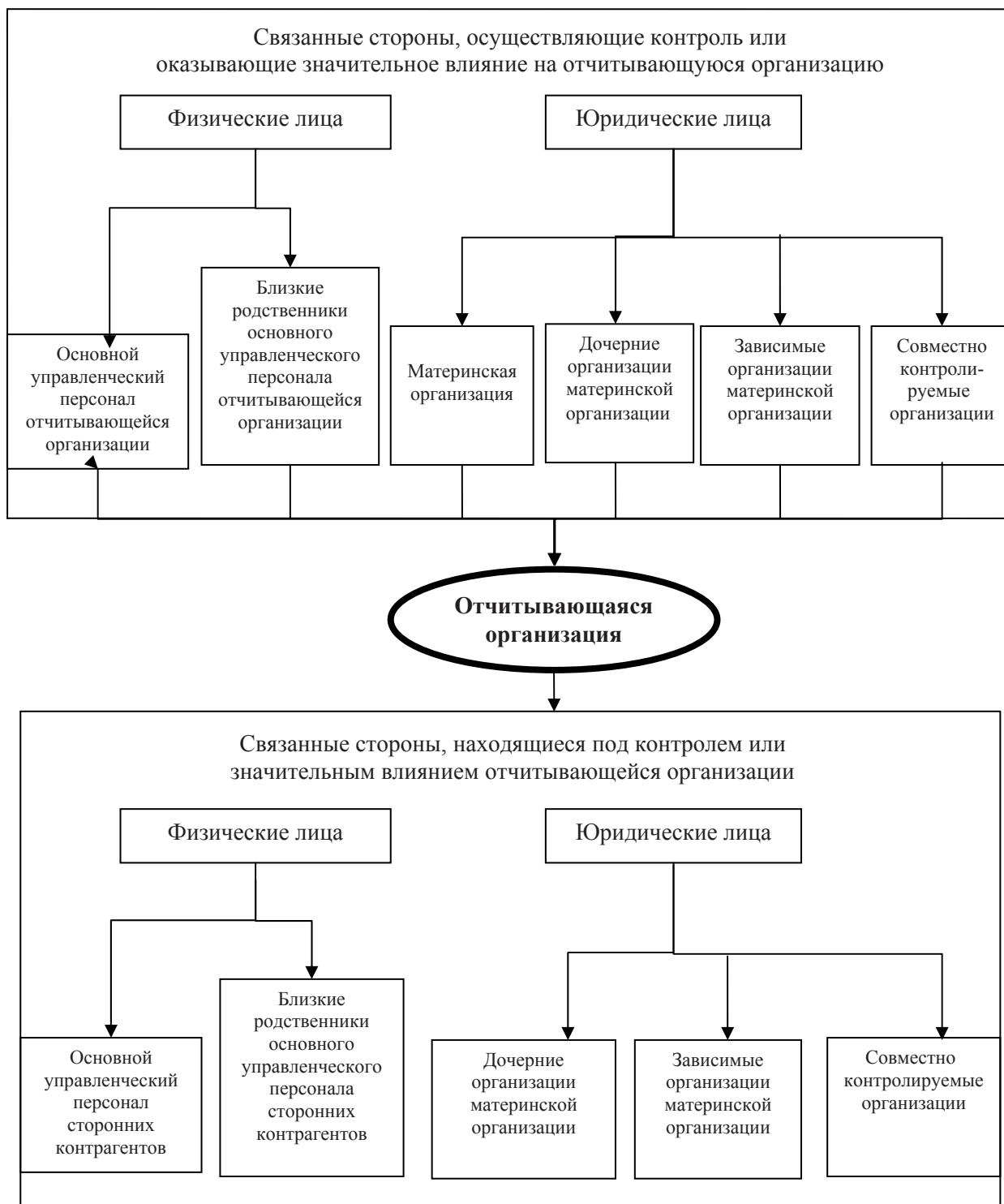
На наш взгляд, связанная сторона – это юридическое или физическое лицо, в одном случае способное оказывать значительное влияние или осуществлять контроль за деятельностью другого юридического лица (отчитывающейся организации), а в другом случае, наоборот, находящееся под значительным влиянием или контролем (см. рисунок). Причем контроль определяет финансовую и операционную политику организации через прямое либо косвенное владение 51% и более голосующих акций, а значительное влияние позволяет участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации, при этом отчитывающейся организации принадлежит от 20 до 50% прав голоса в отношении объекта инвестиций.

Важность раскрытия информации о связанных сторонах и контрагентах обозначена в пп. 5–8 МСФО (IAS) 24, где обосновано, что взаимоотношения между связанными сторонами – обычное явление в коммерции и бизнесе. Так, организации часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние, ассоциированные (зависимые. – *Авт.*) и совместно контролируемые компании. В таких обстоятельствах воздействие на финансовую и операционную политику объекта инвестиций осуществляется в форме контроля, совместного контроля или значительного влияния. Поэтому отношения со связанными сторонами

способны влиять на прибыль или убыток, а также на финансовое положение организации. Связанные стороны могут вступать в сделки, в которые не вступают несвязанные стороны. Прибыль или убыток и финансовое положение организации могут зависеть от взаимоотношений со связанными сторонами даже в отсутствие операций с ними. Влияние на операции, осуществляемые организацией с другими сторонами, может оказывать само существование таких взаимоотношений. Например, дочерняя организация может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской организацией контроля над другой компанией, занятой в той же сфере деятельности, что и бывший торговый партнер. По этим причинам наличие информации об операциях со связанными сторонами – контрагентами, непогашенных остатках взаимных обязательств и отношениях между связанными сторонами может повлиять на оценку деятельности отдельной организации или группы организаций пользователями отдельной или консолидированной финансовой отчетности (в том числе на оценку рисков и возможностей) [2].

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы (п. 9 МСФО (IAS) 24) [2].

В связи с этим большую роль в бухгалтерском учете и отчетности играет информация о связанных сторонах, к которой относятся данные об операциях между организацией и связанными



Определение связанной стороны

сторонами по передаче каких-либо активов или обязательств. Учет информации об операциях между связанными сторонами, на наш взгляд, необходимо вести и представлять в соответствующ-

щих учетно-аналитических регистрах каждой организации, имеющей связанных контрагентов.

Ранее, в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяй-

твенной деятельности предприятий 1991 г. был подробно описан порядок учета расчетов по счету 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» [3]. Однако использование данного счета было отменено с утверждением приказа Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Информация об операциях со связанными сторонами в группе организаций учитывалась на счете 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», на субсчетах:

1. Расчеты с дочерними обществами.
2. Расчеты с зависимыми обществами.
3. Расчеты по договору о совместной деятельности.

Данный счет предназначался для обобщения информации о всех видах расчетов (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал) предприятия со своими дочерними и зависимыми предприятиями и последних с предприятиями, их создавшими (участвовавшими в создании), а также учета операций, связанных с выполнением договора о совместной деятельности.

На субсчете 78.1 «Расчеты с дочерними обществами» отражались расчеты предприятия по всем видам операций с дочерними предприятиями (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал). Учет расчетов велся по каждому дочернему предприятию. Дочернее предприятие на данном субсчете учитывало расчеты по операциям с учредителями дочернего предприятия.

На субсчете 78.2 «Расчеты с зависимыми обществами» отражались расчеты предприятия по всем видам операций с зависимыми обществами, исключая расчеты по вкладам в уставный капитал. Учет расчетов велся по каждому зависимому обществу. Зависимые общества на данном субсчете учитывали расчеты по операциям с участниками зависимого общества.

На субсчете 78.3 «Расчеты по договору о совместной деятельности» участники совместной деятельности учитывали расчеты, связанные с выполнением договоров о совместной деятельности.

В Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий 1991 г. счет 78 «Расчеты с дочерними

(зависимыми) обществами» корреспондировал со следующими счетами [3]:

по дебету	по кредиту
10 «Материалы»	07 «Оборудование к установке»
11 «Животные на выращивании и откорме»	08 «Капитальные вложения»
12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»	10 «Материалы»
23 «Вспомогательные производства»	11 «Животные на выращивании и откорме»
46 «Реализация продукции (работ, услуг)»	12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»
47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»	41 «Готовая продукция»
48 «Реализация прочих активов»	43 «Коммерческие расходы»
50 «Касса»	44 «Издержки обращения»
51 «Расчетный счет»	46 «Реализация продукции (работ, услуг)»
52 «Валютный счет»	47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»
55 «Специальные счета в банках»	48 «Реализация прочих активов»
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 «Касса»
80 «Прибыли и убытки»	51 «Расчетный счет»
85 «Уставный капитал»	52 «Валютный счет»
86 Резервный капитал	56 «Денежные документы»
87 «Добавочный капитал»	57 «Переводы в пути»
88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
90 «Краткосрочные кредиты банков»	63 «Расчеты по претензиям»
92 «Долгосрочные кредиты банков»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
96 «Целевые финансирование и поступления»	81 «Использование прибыли»
	85 «Уставный капитал»
	86 «Резервный капитал»
	87 «Добавочный капитал»
	88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
	90 «Краткосрочные кредиты банков»
	92 «Долгосрочные кредиты банков»
	96 «Целевые финансирование и поступления»