

Международный бухгалтерский учет



Совместная деятельность в рамках договора
простого товарищества

Особенности налогообложения товариществ
собственников жилья

Совершенствование механизма
контрольных мероприятий

Парадигма бухгалтерского учета и отчетности
в условиях глобальной экономики

Финансовая политика царского правительства
в годы Первой мировой войны



25 (319) – 2014
июль

**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:
Ю.П. Кислый, Н.В. Соловьева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, доктор экономических
наук, доцент
Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
Н.А. Ермакова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (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 20.06.2014.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрна-
уки 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).

Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

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

25 (319) – 2014 июль

СОДЕРЖАНИЕ

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Хамидулина В.А.* Совместная деятельность в рамках договора простого товарищества в аспекте МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- *Зылёва Н.В.* Центры затрат и центры ответственности в управленческом учете геологоразведочной отрасли10

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Кожина Т.В., Колобанова Ю.С.* Особенности налогообложения товариществ собственников жилья16

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Даниленко Н.И.* Совершенствование механизма контрольных мероприятий в государственном секторе экономики20

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Вахрушина М.А.* Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения38

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Куцык П.А.* Преимущества и недостатки учетно-контрольных процедур при использовании технологий реального времени и облачных вычислений47

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Муравьева Л.А.* Финансовая политика царского правительства в годы Первой мировой войны55

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.

Subscription in all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation Pressa Rossii
– index 34136 – catalog
of Russian press Pochta Rossii
(Russian Post)

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854
by the State Committee
of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT

Published by:
Informservice, Ltd.

Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeva

Deputy editors:
Iurii P. Kislyi,
Natalia V. Solov'eva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *N.P. Ogarev's
Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva,
*N.I. Lobachevsky State Univ., Nizhny
Novgorod*
Mariia A. Vakhrushina, *Financial Univ.
under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under
Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaia, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Natal'ia A. Ermakova, *Branch of Kazan
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship
Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostiuikova, *Stavropol State
Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State
Univ., Orenburg*

Design: Marina S. Granil'shchikova
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial office:
Mail address 111401, P.O. Box 10,
Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house
FINANCE and CREDIT
© Informservice, Ltd.

Signed to print 20.06.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
Volume 8,0 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK
of the Ministry of Education and Science
of the Russian Federation to publish
scientific works encompassing the basic
matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian
Science Citation Index Database

All articles peer-reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

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

25 (319), July, 2014

CONTENTS

ON THE WAY TO INTERNATIONAL STANDARDS

- *Khamidulina V.A.* Joint activities in the framework of a simple partnership agreement in terms of IFRS 11 Joint Activities2

MANAGEMENT ACCOUNTING

- *Zyleva N.V.* Cost centers and centers of responsibility in management accounting of exploration industry10

TAXATION

- *Kozhinova T.V., Kolobanova Yu.S.* Specifics of taxation in the partnership of housing owners16

AUDITING

- *Danilenko N.I.* Improvement of the mechanism for monitoring activities in the public sector of economy20

PROBLEMS. VIEWS. SOLUTIONS

- *Vakhrushina M.A.* The accounting paradigm in global economy: Russia's problems and their solutions38

FOREIGN EXPERIENCE

- *Kutsyk P.A.* Advantages and disadvantages of accounting and control procedures when using real-time technologies and cloud computing47

CHAPTER OF HISTORY

- *Murav'eva L.A.* Financial policies of the tsarist government during the First World War55

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

**This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in Russia.**

НА ПУТИ
К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 338.001.36

**СОВМЕСТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РАМКАХ
ДОГОВОРА ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА
В АСПЕКТЕ МСФО (IFRS) 11
«СОВМЕСТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»****В.А. ХАМИДУЛИНА,***аспирантка кафедры бухгалтерского учета**E-mail: vkhamidulina@mail.ru**Саратовский социально-экономический институт**Российского экономического университета**им. Г.В. Плеханова*

В настоящее время возникла необходимость совершенствования учета типичных хозяйственных операций участников договора простого товарищества и его квалификации в соответствии с международными стандартами. Многие компании, предоставляющие отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) для иностранных инвесторов, сталкиваются с проблемами трансформации бухгалтерской отчетности в рамках совместной деятельности. При этом качественная характеристика трансформации зависит от классификации отличий между Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 и Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместная деятельность». С учетом данных проблем в статье проводится сравнительный анализ основных аспектов организации бухгалтерского учета, регулируемых указанными документами по вопросу отражения фактов хозяйственной жизни в рамках простого товарищества.

Ключевые слова: совместная деятельность, совместные предприятия, совместные операции, простое товарищество

Взамен утратившего силу Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» в мае 2011 г. введен в действие для применения на территории Российской Федерации Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместная деятельность», цель которого состоит в том, чтобы установить принципы подготовки и представления финансовой отчетности предприятий, имеющих долю участия в совместно контролируемых предприятиях.

Согласно новому стандарту совместная деятельность выступает в двух формах: совместные операции и совместные предприятия. Таким образом, совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы, а также совместно контролируемые компании объединены в одну группу. А все виды деятельности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 исходя из требований к квалификации совместной деятельности

по МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» отнесены к совместным операциям (рис. 1).

В соответствии со ст. 1041 Гражданского кодекса РФ по договору простого товарищества несколько лиц (товарищей) объединяют свои вклады и ведут совместную деятельность для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Простое товарищество не образует юридическое лицо. А договор о совместной деятельности не нуждается в регистрации [4].

На основании МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» совместное предприятие должно применять только один способ учета – долевым методом. Запрещается применение метода пропорциональной консолидации. Этот аспект может оказать негативное влияние на отчетность компании – привести к сокращению выручки, валовой прибыли и т.д. Если деятельность классифицируется как совместные операции, то информация о них должна раскрываться в отчете о финансовом положении и в отчете о совокупном доходе каждого участника совместных операций (отдельной строкой в каждом отчете и по каждой статье). При этом, как и в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве», сформулировано требование, согласно которому данные методы могут быть применены только в случае наличия совместного контроля.

Кроме того, при определении надлежащего метода учета МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» делает акцент на характере прав и обязательств, возникающих в связи с соглашением, а не на юридической форме компании, что поддерживалось МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». При анализе соответствия нового стандарта МСФО о совместной деятельности российским положениям по бухгалтерскому учету были выделены следующие особенности:

- договор простого товарищества является частным случаем совместной операции по МСФО, так как отдельной организационной структуры не создается, но вклад в простое товарищество признается инвестицией (рис. 2);
- в отличие от МСФО российская концепция совместной деятельности не предполагает наличия обязательного контроля, что является существенным упущением;
- в отличие от Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, которое обязывает организации, объединившиеся в рамках договора простого товарищества, выделять товарища, ведущего общие дела, и вести обособленный бухгалтерский учет товарищества, в соответствии с МСФО при совместных операциях ведение отдельного обособленного учета и выделение оператора (товарища, ведущего общие дела) не является обязательным.

Под совместными операциями международный стандарт понимает договоренность о совместной деятельности, в результате которой у участников остаются прямые права в отношении активов и прямые обязательства по погашению задолженности. Совместные предприятия представляют собой договоренность о совместной деятельности, в результате которой участники получают права на чистые активы и результат

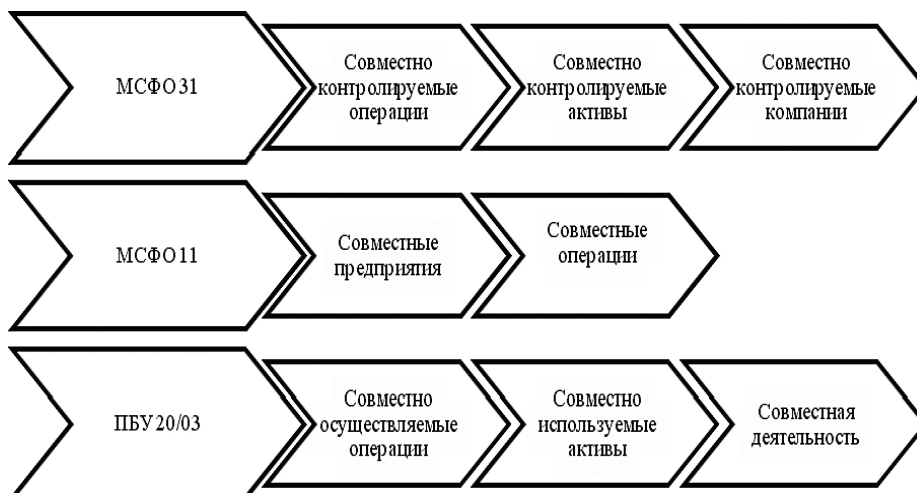


Рис. 1. Соответствие видов совместной деятельности, выделяемых в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и Положении по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03

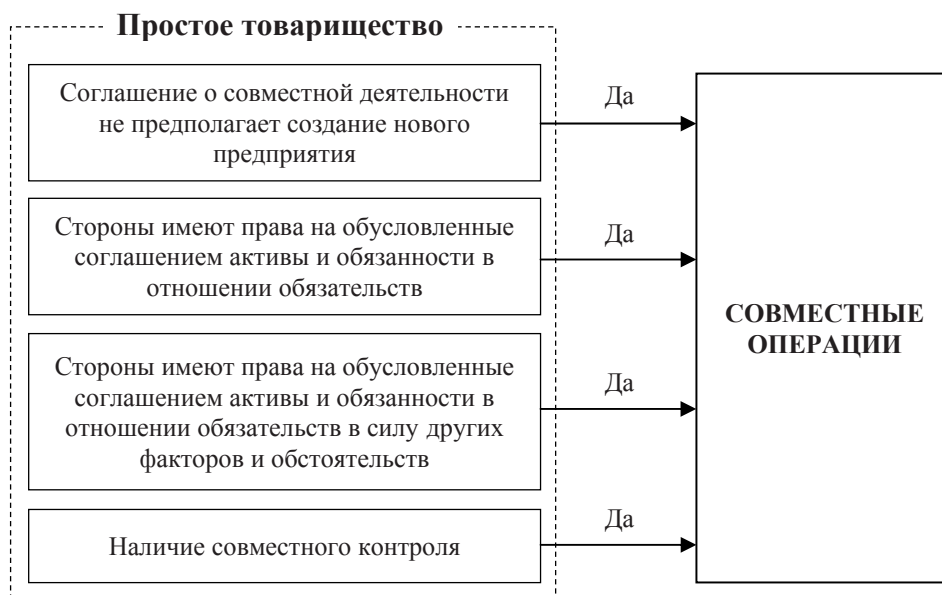


Рис. 2. Критерии квалификации договора простого товарищества в соответствии с МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»

деятельности в рамках соглашения [5]. При этом важно отметить, что к категории совместных предприятий можно отнести только те соглашения, которые структурированы в форме отдельного предприятия. Соглашения, не структурированные в форме отдельного предприятия, всегда относят к категории совместных операций.

Совместно контролируемые операции и совместно контролируемые активы, называемые в соответствии с МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» совместными операциями, должны отражаться в учете в основном так же, как это требовалось МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». А именно: совместный оператор (по новому определению это сторона, которая осуществляет совместный контроль над совместными операциями; не следует отождествлять данное понятие с оператором соглашения о совместной деятельности) продолжает признавать свои активы, обязательства, доходы и расходы и/или, если имеются, свои доли в них.

Организациям, рассматривающим возможность участия в договоре простого товарищества и применяющим кассовый метод, следует иметь в виду тот факт, что при заключении договора простого товарищества им необходимо перейти на учет доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен та-

кой договор (п. 4 ст. 273 Налогового кодекса РФ). Это правило соответствует международным стандартам, так как при применении метода начисления хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Данный принцип позволяет получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств от совместной деятельности. В результате приме-

нения указанного метода отражения расходов появляется возможность прогнозирования и анализа будущих финансовых результатов предприятия в рамках совместной деятельности [7, 8].

Деятельность простого товарищества предполагает совместный контроль, что соответствует основному принципу применения МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность». Это соглашение изначально попадает под действие международных стандартов финансовой отчетности. Но все же в свете последних изменений необходимо четко уяснить суть этого понятия. Новый стандарт определяет совместный контроль как «обусловленное договором коллективное осуществление контроля над совместной деятельностью, которое имеет место только в случаях, когда для принятия решений по значимым аспектам деятельности требуется единодушное согласие сторон, осуществляющих совместный контроль» [1, 6].

В МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» четко обозначены следующие характеристики совместного контроля:

- обусловленность договором – соглашение о совместной деятельности, как правило, оформляется в письменном виде и определяет конкретные условия ведения такой деятельности;
- контроль и значимые аспекты деятельности – подход к оценке наличия совместного контро-

ля, а также к определению значимых аспектов деятельности отражен в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

- единодушное согласие – подразумевает коллективный контроль над совместной деятельностью при условии, что ни одна из сторон не имеет единоличного контроля над ней.

Таким образом, основные различия между российскими и международными стандартами по учету совместной деятельности касаются самого факта установления и наличия контроля за совместной деятельностью, а также определения значимых аспектов деятельности. Требование о единодушном согласии не является новшеством, однако новый стандарт содержит дополнительные разъясняющие указания.

В МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» формы совместной деятельности классифицировались по степени увеличения объема совместного контроля как ее основного признака: совместно контролируемые активы, совместно контролируемые операции и совместно контролируемые компании. В МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» этот признак был сохранен. Авторы Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 отказались от использования термина «контроль» в качестве основного классифицирующего признака, что привело к утрате логической цепочки классификации.

Согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» участник совместной операции в связи со своей долей участия в совместной операции признает и отражает в своей бухгалтерской отчетности:

- 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 совместной операции;
- свою долю выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции;
- свои расходы, включая долю в совместных расходах.

А в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 инвестор (товарищ) отражает свою долю участия в простом товариществе следующим образом:

- в бухгалтерском балансе – некотируемое финансовое вложение по балансовой стоимости активов, переданных в качестве вклада по договору простого товарищества;
- в отчете о финансовых результатах – свою долю в прибылях и убытках по результатам совместной деятельности, подлежащую распределению и получению между всеми участниками договора простого товарищества [3].

Различия в отражении учетной информации по совместным операциям в рамках простого товарищества очевидны, особенно это касается признания вклада в совместную деятельность (рис. 3).

Бухгалтерский учет простого товарищества ведет уполномоченный на то товарищ, ведущий общие дела по совместной деятельности. Но в связи с тем, что отдельная организационная структура не создается, то согласно положениям МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» не возникает необходимость в создании уставного капитала и отражении инвестиции в него. В соответствии с этим отсутствует и необходимость ведения обособленного учета простого товарищества.

В соответствии с МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» любой возникший убыток в ходе совместных операций признается в полной сумме, если он свидетельствует об обесценении вложенных активов. В российских стандартах отсутствуют требования признания убытков по немонетарным вкладам в простое товарищество. Поскольку данная операция отражается по балансовой стоимости переданных активов, то, соответственно, никакого убытка участник не признает.

В период действия МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) не предусматривали и в настоящее время не предусматривают возможность применения метода пропорциональной консолидации для отражения вкладов в товарищества, включая простое товарищество. В РСБУ не содержится специальных указаний по отражению вкладов в товарищества за исключением простого товарищества, которое, по сути, является