

На правах рукописи



КОВРИЖНЫХ ОЛЬГА ЕВГЕНЬЕВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ
В УСЛОВИЯХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Казань - 2005

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Куликова Лидия Ивановна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Коновалова Ирина Рафаиловна
кандидат экономических наук, доцент
Безвидная Мариана Мионовна

Ведущая организация: **Тверской государственный университет**

Защита состоится 13 октября 2005 года в 16 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, д. 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института

Автореферат разослан 13 сентября 2005 года.

Ученый секретарь диссертационного
совета, д.э.н., профессор



Куликова Л.И.

2006-4
10954

2165421

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных рыночных условиях нередко возникают ситуации, при которых хозяйствующим субъектам для осуществления своей деятельности недостаточно собственных средств. Для наиболее эффективного использования имеющегося у организаций имущества возможно совместное его объединение на основе заключения договора совместной деятельности. Совместная деятельность позволяет привлечь свободные средства организаций, расширить сферу их деятельности, сформировать деловые отношения с партнерами, получать неплохие доходы, иметь льготы при налогообложении.

Необходимым условием эффективного управления совместной деятельностью является создание налаженной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и отчетности. Следует отметить, что развитие бухгалтерского учета тесно связано с гражданско-правовыми отношениями. Однако в действующем гражданском законодательстве и в нормативных актах, регулирующих правила бухгалтерского учета совместной деятельности, существуют противоречия положений, имеющих один и тот же предмет регулирования.

Кроме того, многие положения действующих нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет совместной деятельности, противоречивы, в связи с чем существуют различия в точках зрения теоретиков и практиков бухгалтерского учета в отношении способов оценки, составления бухгалтерских корреспонденций, формах отражения в бухгалтерской отчетности информации об участии в совместной деятельности.

Среди учетных проблем, выдвинутых практикой работы российских организаций в новых экономических условиях, является проблема реформирования учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Это вызывает необходимость совершенствования существующей нормативной базы для формирования информации об

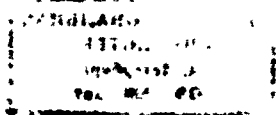


участии в совместной деятельности, приближения ее к международной практике учета.

Исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления деятельностью организации занимались многие известные отечественные и зарубежные экономисты: А.С. Бакаев, П.С. Бсзруких, И. Бетге, В.Г. Гетьман, В.Б. Ивашкевич, К.М. Гарифуллин, В.В. Ковалев, Д. Колдуэлл, И.Р. Коновалова, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, Б. Нидлз, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Я.В. Соколов, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и многие другие.

Вместе с тем вопросам формирования и раскрытия в бухгалтерском учете информации о совместной деятельности уделяется недостаточно внимания. До сих пор не урегулированы вопросы организации бухгалтерского учета совместной деятельности различными категориями лиц, объединившихся в простое товарищество, которые применяют различные системы налогообложения. Отсутствуют закрепленные нормативными документами решения множества специфических вопросов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в рамках осуществления совместной деятельности. Не исследованы вопросы соотношения информации по сегментам и информации об участии в совместной деятельности, не изучены принципы сегментирования при осуществлении совместной деятельности для целей составления финансовой отчетности, способы раскрытия информации по сегментам. Остаются нерешенными проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности участниками совместной деятельности.

Актуальность темы исследования, недостаточность теоретических и практических разработок в области бухгалтерского учета и отчетности в условиях совершенствования методов ведения совместной предпринимательской деятельности предопределили выбор темы исследования.



Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретических и методических рекомендаций по формированию и использованию учетной и отчетной информации в условиях осуществления предпринимательской совместной деятельности. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- изучение правовых аспектов совместной деятельности и их влияния на формирование бухгалтерской информации;

- исследование экономической сущности вкладов в совместную деятельность и их отличительных особенностей от других финансовых вложений, рассмотрение условий для квалификации вкладов в совместную деятельность в качестве объекта бухгалтерского учета финансовых вложений;

- оценка соответствия национальных учетных стандартов формирования информации об участии в совместной деятельности международным стандартам финансовой отчетности;

- выявление зависимости организации бухгалтерского учета от категорий лиц, объединившихся в простое товарищество и применяемых каждым товарищем режимов налогообложения;

- изучение особенностей ведения бухгалтерского учета, формирования учетной политики и составления отдельного бухгалтерского баланса участником, ведущим общие дела;

- внесение предложений по совершенствованию бухгалтерского учета амортизируемого имущества, используемого в совместной деятельности;

- исследование возможностей применения ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» применительно к формированию отчетности при совместном осуществлении операций и совместном использовании активов;

- разработка рекомендаций по составлению консолидированной финансовой отчетности при осуществлении совместной деятельности на основе положений международных стандартов

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явились процессы формирования учетной информации и показателей финансовой отчетности, отражающей особенности осуществления совместной деятельности в рамках договоров. В соответствии с действующим правовым законодательством в результате совместной деятельности можно осуществлять не только предпринимательскую, но и инвестиционную, инвестиционно-коммерческую, некоммерческую деятельность. Объектом нашего исследования являлась предпринимательская совместная деятельность, направленная на извлечение прибыли.

В качестве объекта исследования были выбраны организации, осуществляющие совместную деятельность: ОАО «Татнефть», ЗАО «Татойлгаз», ООО «Биомикс», ООО «Уникорд», ЗАО «Кондитерская фабрика «Заря», ОАО «ПО ЕлАЗ», ОАО «НефАЗ» и другие.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие совместную деятельность, а также труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам бухгалтерского учета и отчетности в условиях осуществления совместной деятельности, международные стандарты финансовой отчетности. В процессе исследования использовались законодательные и нормативные акты Российской Федерации, инструктивные материалы, постановления арбитражных судов, данные бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов, договора о совместной деятельности.

Научная новизна работы. Научная новизна основных положений диссертационного исследования находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методологических и научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием формирования учетной информации в процессе осуществления совместной деятельности.

В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

- выявлены соотношения гражданского законодательства и бухгалтерского учета в области осуществления совместной деятельности, что позволило определить объекты бухгалтерского учета в зависимости от целей и форм этой деятельности;

- определена экономическая сущность понятия «вклад в совместную деятельность» с позиций гражданского законодательства и бухгалтерского учета, установлены классификационные критерии для принятия к бухгалтерскому учету вкладов в совместную деятельность в качестве финансовых вложений; выявлены отличительные особенности вкладов от других финансовых вложений;

- установлены основные отличия российских Положений по бухгалтерскому учету, связанных с формированием информации об участии в совместной деятельности, от Международных стандартов финансовой отчетности и разработаны рекомендации по совершенствованию российских национальных стандартов по учету и отчетности в данной области;

- исходя из положений налогового и трудового законодательства разработаны рекомендации по отражению в бухгалтерском учете и балансе участников договора простого товарищества обязательств по налогам и сборам, расчетов с работниками, участвующими в совместной деятельности;

- определены наиболее актуальные проблемы и предложены пути их решения в отношении бухгалтерского учета и налогообложения амортизируемого имущества, используемого в совместной деятельности, даны рекомендации по учету источников финансирования приобретения (создания) амортизируемого имущества для осуществления контроля за состоянием и движением этих источников в целях принятия управленческих решений;

- даны рекомендации по организации бухгалтерского учета, ведению учетной политики, составлению отдельного бухгалтерского баланса участником, ведущим общие дела;

- на основе исследования правил формирования информации по сегментам в российском учете и в Международных стандартах финансовой отчетности разработаны принципы формирования сегментной отчетности об участии в совместной деятельности в формах совместного осуществления операций и совместного использования активов, определено содержание отчетности по сегментам, рассмотрены способы сбора, регистрации и обобщения информации по отчетным сегментам;

- даны и обоснованы рекомендации по совершенствованию видов и методов оценки вкладов в совместную деятельность, позволяющие более достоверно представить имущественные вклады в финансовой отчетности участников этой деятельности;

- на основе исследования положений Международных стандартов по вопросам составления консолидированной финансовой отчетности разработана методика составления консолидированной отчетности участников совместной деятельности.

Практическая значимость полученных результатов. Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности использования его результатов в процессе осуществления хозяйствующими субъектами совместной деятельности.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и практические результаты исследования докладывались на научно-практических конференциях, проводившихся в Казани, Пензе, Набережных Челнах и нашли свое отражение в 9 опубликованных научных статьях и тезисах докладов. Некоторые предложения автора исследования внедрены в практику деятельности организаций, осуществляющих совместную деятельность.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения и приложений. Она изложена на 187 страницах текста, включает 33 таблицы, 6 рисунков, а также 8 приложений.

Работа имеет следующую структуру:

Наименование глав	Наименование параграфов
Введение	
1. Бухгалтерский учет как отражение системы гражданско-правовых отношений при осуществлении совместной деятельности	1.1. Правовые аспекты совместной деятельности и их влияние на формирование бухгалтерской информации 1.2. Экономическая сущность вкладов в совместную деятельность и их отличительные особенности от других финансовых вложений
2 Современное состояние бухгалтерского учета предпринимательской совместной деятельности и направления его совершенствования БУ 20/03; В ПБУ 20/03	2.1 Сравнительный анализ формирования информации об участии в совместной деятельности в соответствии с российскими и международными стандартами учета 2.2 Действующая система учета операций по исполнению договора совместной деятельности и приоритетные направления ее совершенствования 2.3 Особенности учета и налогообложения имущества, используемого в совместной деятельности
3 Формирование показателей бухгалтерской отчетности об участии в совместной деятельности	3.1. Бухгалтерская оценка вкладов в совместную деятельность и ее применение при формировании показателей бухгалтерской отчетности 3.2. Отчетность по сегментам - источник информации для контроля за совместно используемыми активами и совместно осуществляемыми операциями 3.3. Особенности составления консолидированной финансовой отчетности при осуществлении совместной деятельности
Заключение	
Список литературы	
Приложения	

СОДЕРЖАНИЕ И ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Соотношения гражданского законодательства и бухгалтерского учета в области осуществления совместной деятельности

Формирование принципов бухгалтерского учета и отчетности тесным образом связано с развитием гражданско-правовых отношений в обществе. Правовые основы совместной деятельности изложены в главе 55 «Простое товарищество» ГК РФ. Существенные условия договора простого

товарищества весьма специфичны по сравнению с условиями других гражданско-правовых договоров.

В соответствии с гражданским законодательством целью совместной деятельности может быть извлечение прибыли или иная цель, не противоречащая закону. Таким образом, в результате совместной деятельности можно осуществлять не только предпринимательскую деятельность, но любую другую: инвестиционную (например, осуществление капитальных вложений), инвестиционно-коммерческую (например, создание и совместную эксплуатацию объекта капитальных вложений), некоммерческую деятельность.

Правила бухгалтерского учета участия в совместной деятельности установлены Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03). В ПБУ 20/03 термин «совместная деятельность» употребляется в более широком значении, чем в гражданском законодательстве. ПБУ 20/03 регламентирует не только саму совместную деятельность (деятельность в рамках договора простого товарищества), но и деятельность, связанную с совместно осуществляемыми операциями и совместно используемыми активами.

Кроме того, ПБУ 20/03 регламентирует порядок учета и отражения в отчетности только той совместной деятельности, целью которой является получение прибыли. Иная совместная деятельность (инвестиционная, инвестиционно-коммерческая, некоммерческая) не подпадает под действие ПБУ 20/03.

Анализ положений ПБУ 20/03 позволяет сделать вывод о том, что цель действий участников совместной деятельности устанавливается в зависимости от формы этой деятельности, что и определяет объекты бухгалтерского учета.

Экономическая сущность вкладов в совместную деятельность и их отличительные особенности от других финансовых вложений

В соответствии с нормами гражданского законодательства совместная деятельность может быть осуществлена только при наличии вкладов в эту

деятельность, осуществляемых ее участниками (товарищами). В связи с этим важно идентифицировать вклады в совместную деятельность с точки зрения отнесения их к объектам бухгалтерского учета.

Автор диссертации считает, что необходимо различать вклады в совместную деятельность, являющиеся объектами бухгалтерского учета от вкладов, являющихся существенными условиями договора совместной деятельности. В том случае, если вкладом участника совместной деятельности являются профессиональные знания и умения, деловые связи, деловая репутация, не являющиеся объектом бухгалтерского учета и в связи с этим не числящиеся на балансе участника совместной деятельности, то передача такого вклада в совместную деятельность не может быть отражена в системном бухгалтерском учете участника совместной деятельности. Вместе с тем данный вклад может быть оценен и обозначен в договоре простого товарищества по определенной номинальной стоимости для установления доли участника. Эта доля определяет величину прибыли, которая распределяется между участниками совместной деятельности.

Сравнительный анализ формирования информации об участии в совместной деятельности в соответствии с российскими и международными стандартами учета

Международные правила учета участия в совместной деятельности установлены в МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03 в большинстве случаев следует правилам и рекомендациям, изложенным в МСФО 31, хотя в некоторых ситуациях имеются различия между ними.

По МСФО 31 основным условием, при котором деятельность признается совместной, являются наличие совместного контроля, то есть договорно согласованного распределения контроля над экономической деятельностью. В отличие от МСФО, ПБУ 20/03 не вводит для совместных компаний требования установления совместного контроля. Это объясняется тем, что ПБУ

разработано в соответствии с нормами главы 55 «Простое товарищество» ГК РФ, где отсутствует понятие «совместный контроль».

МСФО 31 определяет три основных формы организации совместной деятельности: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы, совместно контролируемые компании. Классификация форм совместной деятельности в МСФО произведена по степени увеличения объема совместного контроля как основного признака совместной деятельности. ПБУ 20/03 устанавливает такие формы совместной деятельности, как совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы и совместная деятельность.

По МСФО 31 совместно контролируемая компания – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой компании, в которой предприниматель имеет свою долю участия. Корпоративная совместная компания осуществляет свою деятельность точно так же, как и другие компании, за исключением того, что договорное соглашение между участниками устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью компании. ПБУ 20/03, основываясь на положениях статьи 1041 ГК РФ, не допускает возможности для осуществления совместной деятельности образования юридического лица. Данная форма совместной деятельности имеет свои особенности. Осуществляется она в рамках договора простого товарищества.

Согласно МСФО 31 совместно контролируемая компания ведет свой собственный бухгалтерский учет, составляет и представляет финансовую отчетность точно также, как и другие компании, в соответствии с национальными и международными стандартами. Взносы предпринимателя в совместно контролируемую компанию отражаются в его учете и признаются в финансовой отчетности предпринимателя как инвестиции. ПБУ 20/03 устанавливает правила ведения бухгалтерского учета исходя из правовых норм, предусмотренных статьей 1041 ГК РФ. Учет должен вести участник совместной деятельности на обособленном балансе. При этом показатели отдельного ба-

ланса в бухгалтерский баланс участника, ведущего общие дела, не включаются. В МСФО 31 нет аналога данной формы совместной деятельности.

В МСФО 31 установлены правила представления в консолидированной финансовой отчетности доли своего участия в совместно контролируемой компании. В ПБУ 20/03 не регламентированы вопросы составления консолидированной отчетности совместными компаниями.

Организация бухгалтерского и налогового учета совместной деятельности различными категориями лиц, объединившихся в простое товарищество

Анализ положений налогового и гражданского законодательства, а также правил бухгалтерского учета позволил автору диссертации установить, что ведение бухгалтерского и налогового учета может осуществляться разными участниками договора простого товарищества. Бухгалтерский учет ведется только юридическим лицом, а налоговый учет доходов и расходов простого товарищества должен вестись только российским участником – юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем. По мнению автора диссертации, такое положение приведет к определенным трудностям при организации бухгалтерского учета.

Участниками договора простого товарищества могут быть как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели. При этом юридические лица могут осуществлять свою деятельность при разных режимах налогообложения. Автор диссертации считает, что обязанность ведения бухгалтерского учета не зависит от того, какой режим налогообложения применяет организация. В том случае, если юридическое лицо, являющееся участником договора простого товарищества, применяет специальный режим налогообложения (упрощенную систему налогообложения или является плательщиком единого налога на вмененный доход), то необходимо ведение бухгалтерского учета исходя из положений ПБУ 20/03.

Если же в простое товарищество объединяются индивидуальные предприниматели, то бухгалтерский учет не ведется. Индивидуальные предпри-

ниматели должны вести учет доходов и расходов только для целей налогообложения, который осуществляется в соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Участие индивидуальных предпринимателей в договоре простого товарищества предполагает усложнение самой процедуры ведения учета, поскольку требуется раздельный учет доходов и расходов самостоятельной и совместной деятельности.

В ПБУ 20/03 установлено, что отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая учет доходов и расходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу, осуществляется в общеустановленном порядке. По мнению автора диссертации, положение об «общеустановленном порядке» нуждается в дополнительном уточнении и, прежде всего, в отношении отражения на обособленном балансе обязательств по налогам и сборам и перед работниками, занятыми в совместной деятельности.

Исходя из положений налогового законодательства, простое товарищество не является субъектом налоговых правоотношений, поэтому в отдельном балансе товарища, ведущего общие дела, не отражаются обязательства по уплате налога на прибыль и налога на имущество, поскольку плательщиками этих налогов являются сами участники договора простого товарищества. Вместе с тем, на отдельном балансе совместной деятельности отражаются обязательства по уплате акцизов. Согласно главе 22 НК РФ «Акцизы» участники договора простого товарищества самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза. На отдельном балансе совместной деятельности могут быть также отражены обязательства по уплате налога на добавленную стоимость (НДС). Однако следует отметить, что действующим налоговым законодательством не предусмотрено специального порядка исполнения обязательств по уплате этого налога. В связи с этим участники простого товарищества могут делегировать одного из товарищей право исполнять обязанности по уплате НДС

Но можно предусмотреть и иной вариант расчетов, при котором каждый товарищ-плательщик НДС самостоятельно уплачивает приходящийся на его долю налог. В этом случае обязательства по уплате НДС возникают у товарищей-участников совместной деятельности и не отражаются на обособленном балансе товарища, ведущего общие дела.

Простое товарищество не является юридическим лицом. Работники заключают трудовой договор с работодателем-организацией или индивидуальным предпринимателем, следовательно, независимо от того, заняты ли работники в совместной деятельности или нет, договорная ответственность лежит на самом предприятии. Поэтому расходы на оплату труда участником, ведущим общие дела, целесообразно учитывать не по кредиту счета 70 «Расчеты по оплате труда», а по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета «Расчеты по договору простого товарищества».

На основании статей 1044 и 1046 ГК РФ простое товарищество обязано компенсировать товарищу такие расходы для последующего распределения общих доходов и расходов в соответствии с соглашением (договором). Для отражения расчетов по задолженности в возмещении расходов целесообразно использование счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, субсчета «Расчеты по договору простого товарищества». На отдельном балансе совместной деятельности отражаются расходы по оплате труда и отчислений на социальные нужды, а также операции компенсации произведенных расходов товарищам, участникам совместной деятельности.

Учет вкладов, внесенных участниками договора о совместной деятельности

Вклады, внесенные участниками договора о совместной деятельности, учитываются на отдельном балансе товарища, ведущего общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором. Для отражения расчетов с организацией, ведущей общие дела, целесообразно использование отдельного субсчета «Расчеты по договору простого товарище-

сгва» к синтетическому счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Вкладом в совместную деятельность могут быть имущественные права (права пользования, права аренды). Следует отметить, что нормативными документами, регулирующими правила ведения бухгалтерского учета, такой объект учета не рассматривается. По мнению автора диссертации, имущество, полученное в пользование (аренду), может быть оценено по капитализированной сумме арендной платы или капитализированной сумме права пользования. Капитализированная сумма права пользования арендованным имуществом может быть учтена на счете 97 «Расходы будущих периодов» В связи с тем, что имущество, полученное в совместную деятельность на праве пользования, используется в этой деятельности, стоимость полученного права в течение срока пользования имуществом может быть перенесена на затраты на производство (издержки обращения). Срок пользования имуществом устанавливается договором о совместной деятельности.

В качестве вкладов товарищей могут быть объединены усилия участников (действия фактического и юридического характера). При объединении усилий вкладом в общее имущество являются расходы на действия, необходимые для осуществления совместной деятельности. В этом случае обо всех произведенных и подтвержденных соответствующими документами затратах по договору простого товарищества участники должны сообщать тому участнику, который ведет учет совместной деятельности. Суммы затрат могут передаваться в форме авизо с приложением соответствующих первичных документов. Все принятые к учету затраты участник, ведущий учет операций по совместной деятельности, учитывает по кредиту счета 80 «Вклады товарищей».

Учет и налогообложение амортизируемого имущества, используемого в совместной деятельности

Одним из важных вопросов учета амортизируемого имущества, используемого в совместной деятельности, является определение срока его по-

лезного использования для расчета амортизации, а также выбор способов начисления амортизации. По мнению автора диссертации, начисление амортизации по объектам основных средств, используемым в совместной деятельности, целесообразно производить исходя из общего нормативного срока эксплуатации основных средств с учетом фактического срока использования. В целях более достоверного представления информации об объектах основных средств, отражаемых на отдельном балансе совместной деятельности, целесообразно применять тот же способ начисления амортизации, который использовался участником совместной деятельности до заключения договора простого товарищества.

Для снижения трудоемкости ведения бухгалтерского учета имущества в совместной деятельности при начислении амортизации объектов основных средств необходимо исходить из положений налогового законодательства, и в бухгалтерском учете применять те методы начисления амортизации, которые предусмотрены Налоговым кодексом. Автор диссертации считает, что при начислении амортизации наиболее приемлемо использование линейного метода, который предусмотрен правилами бухгалтерского учета и налоговым законодательством.

В том случае, если в результате разных подходов в определении стоимости имущества, полученного в совместную деятельность, и определении срока его полезного использования налоговая амортизация по имуществу не соответствует бухгалтерской амортизации, необходимо отражать в учете разницы исходя из положений ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В диссертации приведены бухгалтерские записи по отражению в учете операций начисления бухгалтерской и налоговой амортизации основных средств, используемых в совместной деятельности.

Одной из актуальных проблем учета операций приобретения имущества при осуществлении совместной деятельности является проблема учета источников финансирования. Автор диссертации считает, что такой учет необходим для осуществления контроля состояния и движения этих источников в

целях принятия оптимальных управленческих решений. Источниками финансирования приобретения или создания имущества в процессе осуществления совместной деятельности могут быть дополнительные денежные средства участников совместной деятельности, а также амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу. Прибыль не может быть источником финансирования приобретения или создания имущества, поскольку она должна быть полностью распределена между участниками совместной деятельности.

Действующими правилами бухгалтерского учета записи по использованию амортизации как источника финансирования в системном учете не предусмотрены. Процессы начисления и использования амортизации отожествляются. Вместе с тем, накопление сумм амортизационных отчислений по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» еще не означает, что сформирован источник финансирования приобретения нового имущества. В связи с этим целесообразно разграничивать в бухгалтерском учете процессы накопления амортизационных отчислений, резервирования их как источника финансирования капитальных вложений и фактического использования. Автором диссертации разработан регистр начисленных и использованных сумм амортизационных отчислений за отчетный период, а также представлена схема бухгалтерских записей по отражению операций начисления и использования амортизационных отчислений как источника финансирования приобретения (создания) имущества в рамках осуществления совместной деятельности.

Принципы формирования сегментной отчетности об участии в совместной деятельности в формах совместного осуществления операций и совместного использования активов

В настоящее время до сих пор остаются не решенными вопросы о принципах сегментирования при осуществлении совместной деятельности для целей составления финансовой отчетности, способах раскрытия информации по сегментам. Применение положений ПБУ 12/2000 «Информация по

сегментам» позволяет считать, что составителями сегментной отчетности могут быть организации, которые осуществляют совместную деятельность в формах совместно осуществляемых операциях и совместно используемых активах.

При совместно осуществляемых операциях и совместно используемых активах в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности должны быть отражены активы, обязательства, расходы, доходы. В связи с этим в диссертации раскрываются эти понятия, а также даются рекомендации по бухгалтерскому учету активов, обязательств, расходов и доходов при совместном осуществлении операций и совместном использовании активов.

Автор диссертации считает, что передачу активов в совместную деятельность целесообразно отражать на отдельном субсчете к синтетическому счету активов, например «Основные средства, используемые для совместного осуществления операций». Если активы используются и в основной и в совместной деятельности, передача этих активов в совместную деятельность в системном учете не отражается. Отражению в учете подлежат только расходы, связанные с использованием активов.

В ПБУ 17/2000 установлено, что в обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль. По мнению автора диссертации, это правило не должно распространяться на обязательства, которые возникают при совместном осуществлении операций. Если при совместном осуществлении операций производится продажа продукции (выполнение работ, оказание услуг), у каждого участника этого процесса в бухгалтерском учете отражается финансовый результат (прибыль или убыток), и у каждого участника появляются обязательства по уплате налога на прибыль.

Автор диссертации считает, что аналитический учет расходов должен быть построен таким образом, чтобы выделить часть расходов, относящуюся к продаже продукции, выпущенной в рамках совместного осуществления операций. Каждый участник должен вести аналитический учет своей деятельности по своей части совместного процесса. Для этих целей можно ис-

пользовать отдельный субсчет «Расходы на осуществление совместных операций» к синтетическому счету 20 «Основное производство».

При совместном осуществлении операций, заключающихся в производстве и распределении готовой продукции, целесообразно раскрывать информацию о доле продукции, принадлежащей каждому участнику. При совместном осуществлении операций, заключающихся в производстве и продаже готовой продукции, следует раскрывать информацию о прибыли, полученной каждым участником. Отчетный сегмент о совместной деятельности в форме совместно осуществляемых операций участниками договора при производстве и продаже продукции может быть представлен следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Отчетный сегмент о совместном осуществлении операций

(в руб.)

Показатель отчетного сегмента «Участие в совместном осуществлении операций»	Организация А	Организация Б
Активы, используемые при совместном осуществлении операций	100000	
Обязательства, возникшие непосредственно у участника, в связи с участием в договоре	40000	160000
Расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре	80000	120000
Доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора	40%	60%
Доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора	40%	60%
Доходы, полученные непосредственно участником в связи с участием в договоре	100000	150000
Прибыль, полученная участниками в связи с участием в договоре	20000	30000

На основании информации, представленной в отчетном сегменте, можно произвести расчет показателя рентабельности продаж по сегменту

При совместном использовании активов активами сегмента являются те активы, которые находятся в долевой собственности двух или нескольких организаций, которые совместно используются для получения дохода или экономических выгод. По мнению автора диссертации, совместно используемые активы не могут быть сразу потреблены, поэтому к совместно используемым

активам не относятся материально-производственные запасы. Совместно используемыми активами являются прежде всего объекты основных средств. Для учета объектов основных средств, находящихся в долевой собственности двух или нескольких организаций, может быть применено правило, установленное ПБУ 6/01 «Учет основных средств», согласно которому эти объекты отражаются каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

При совместном использовании активов помимо показателей, приведенных в ПБУ 20/03, следует раскрывать информацию о финансовых результатах, полученных каждым участником в результате использования активов. Отчетный сегмент о совместной деятельности в форме совместно используемых активов может быть представлен следующим образом (табл. 2)

Таблица 2

Отчетный сегмент о совместном использовании активов

(в руб.)

Показатель отчетного сегмента «Участие в совместном использовании активов»	Организация А	Организация Б
Активы, используемые совместно	40000	60000
Доля участника в совместно используемых активах	40 %	60%
Обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре	40000	60000
Доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора	40%	60%
Расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре	80000	120000
Доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора	40%	60%
Доходы, полученные непосредственно участником в связи с участием в договоре	100000	150000
Доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора	40%	60%
Прибыль, полученная при совместном использовании активов	20000	30000
Доля в прибылях, полученных совместно с другими участниками договора	40%	60%

На основании информации, представленной в отчетном сегменте, можно произвести расчет показателя рентабельности активов по сегменту.

Особенности составления консолидированной финансовой отчетности при осуществлении совместной деятельности

Сложившаяся в настоящее время в России система бухгалтерского учета и отчетности при осуществлении совместной деятельности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможность ее полезного использования. Это прежде всего касается процедуры составления консолидированной финансовой отчетности. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для совместных компаний могут быть использованы два метода составления консолидированной отчетности: метод пропорционального сведения и метод учета по долевному участию. Для пропорционального сведения могут использоваться различные форматы отчетности.

Многие процедуры пропорционального сведения аналогичны процедурам для консолидации инвестиций в дочерние компании в соответствии с МСФО 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»

Составление консолидированной отчетности методом учета по долевному участию осуществляется в соответствии с МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании». Следует отметить, что МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» не рекомендует использование метода учета по долевному участию, потому что пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономическую справедливость участия предпринимателя в совместно контролируемой компании. Тем не менее, МСФО 31 допускает использование метода учета по долевному участию в качестве разрешенного альтернативного порядка учета при представлении информации о долях участия в совместно контролируемых компаниях. Для составления консолидированной отчетности методом долевого участия необходимо определить балансовую стоимость инвестиций. В диссертации приведена методика составления консолидированной отчетности участников

совместной деятельности методом пропорционального сведения, а также методом учета по долевному участию на примере бухгалтерской отчетности ЗАО «Кондитерская фабрика «Заря» и компании «АРС».

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Коврижных О.Е. Учет участия в совместной деятельности по международным и российским стандартам //Бухгалтерский учет, аудит, налоги: основы, теория, практика. Сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: РИО ПГСХА, 2005. – с. 24-27 (0,2 п.л.)

2. Коврижных О.Е, Куликова Л.И. Вклады в совместную деятельность: юридический и бухгалтерский аспекты //Бухгалтер Татарстана. – 2005, № 6. – с.49-55 (0,4 п.л., в том числе автора 0,2 п.л.)

3. Коврижных О.Е, Куликова Л.И. Совместная деятельность по международным и российским стандартам: сходства и различия //Международный бухгалтерский учет. – 2005, № 2. – с. 10-15 (0,6 п.л., в том числе автора 0,3 п.л.)

4. Коврижных О.Е, Куликова Л.И. Учет и налогообложение имущества при осуществлении совместной деятельности //Бухгалтерский учет. – 2005, № 7, с. 11-17 (0,5 п.л., в том числе автора 0,25 п.л.)

5. Коврижных О.Е. Вклады в совместную деятельность как объект бухгалтерского учета //Вузовская наука России. Сборник материалов межвузовской научно-практической конференции, посвященной 25-летию КамПИ (II часть). – Набережные Челны: изд-во КамПИ, 2005. – с.15-19 (0,3)

6. Коврижных О.Е, Куликова Л.И. Вклады имущества в совместную деятельность //Бухгалтер Татарстана. – 2005, № 7. – с.29-34 (0,4 п.л., в том числе автора 0,2 п.л.)

7. Коврижных О.Е, Куликова Л.И. Имущество как плод совместной деятельности //Бухгалтер Татарстана. – 2005, № 8. – с.45-47 (0,2 п.л., в том числе автора 0,1 п.л.)

№ 15278

8. Коврижных О.Е. Формирование сегментной бухгалтерской информации об участии в совместной деятельности. //Межвузовский сборник научных трудов «Проблемы и развитие социально-экономических систем. – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. – с. 112-116 (0,4 п.л.).

9. Коврижных О.Е. Проблемы оценки вкладов в совместную деятельность. //Сборник тезисов докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики Казань: КГФЭИ, 2005. – с. 272-274 (0,1 п.л.).

РНБ Русский фонд

2006-4
10954

Подписано к печати 12.09.2005. Формат 60x84 1/16.
Объем 1,5 п.л. Заказ № 91. Тираж 100 экз.

Типография КГФЭИ. 420012. Казань, ул. Бутлерова, 4.