

Учет инвестиций по договорам совместной деятельности в строительстве

Н. В. Предеус,
Саратовский государственный
социально-экономический
университет,
predeusnv@yandex.ru

В настоящее время одной из форм построения бизнеса в строительстве является создание новой организации силами и средствами отечественных субъектов с партнерами стран СНГ, отношения которых основаны на договорах совместной деятельности.

Возможность выбора оптимального варианта оценки объектов учета совместной деятельности, прежде всего, зависит от схем бухгалтерского учета, регламентированных национальными стандартами стран СНГ. Так, в частности, в Казахстане используются нормы МСФО 31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности", в Украине — П(С)БУ 12 "Финансовые инвестиции", в России — ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности".

Отметим, что нормы МСФО 31 и П(С)БУ 12 существенно отличаются от российского ПБУ 20/03, что обусловлено формой реализации совместной деятельности.

Так, в России инвестиции в такую деятельность (предполагающую заключение договора простого товарищества без образования юридического лица) должны учитываться на счете 58 "Финансовые вложения", субсчет "Вклады по договору простого товарищества".

На наш взгляд, это противоречит экономическому смыслу данной хозяйственной операции, поскольку под финансовыми вложениями, в частности, понимается внесение вклада в уставный капитал (ПБУ 19/02), что предполагает создание юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность на неопределенное время. Между тем договор простого товарищества не предполагает создание организации, имеющей юридический статус.

По нашему мнению, некорректно использовать счет 58 для отражения инвестиций по договору простого товарищества, их целесообразно учитывать в составе дебиторской задолженности на отдельных аналитических счетах: "Краткосрочная дебиторская задолженность по договору простого товарищества", "Долгосрочная дебиторская задолженность по договору простого товарищества".

Интересен в этом отношении опыт реализации рассматриваемой формы договора в украинской учетной практике. Так, в случае организации совместной деятельности без создания юридического лица все активы остаются на балансах ее участников. Что касается доходов, расходов и финансовых результатов совместной деятельности, то они учитываются точно так же, как и другие виды деятельности одного предприятия — на отдельных доходных, затратных и результатных субсчетах.

Изучив практику организации совместной деятельности украинских компаний, можно констатировать, что некоторыми из них создаются резервы на определенную сумму, по мере необходимости в средствах, деньги перечисляются на текущий счет. Как правило, сумма резерва рассчитывается как долгосрочные предельные издержки, включающие в себя все инвестиционные затраты на строительство. Стороны также могут вложить любые активы по их оценочной стоимости.

Учет вкладываемых в совместную деятельность активов через создание резерва позволяет каждому участнику контролировать как свои инвестиции, так и вложения другого участника. При этом все средства поступают по мере потребности в них, и это тоже контролируется стороной, на которую по догово-

ру возложена обязанность вести учет совместной деятельности.

Активы совместной деятельности на балансах участников можно учитывать одним из двух способов: на отдельных субсчетах соответствующих активов без создания резерва, либо с созданием резерва, но без открытия отдельных субсчетов. Второй способ, на наш взгляд, более целесообразен, поскольку:

- на практике очень сложно создать условия для обособленного хранения запасов, предназначенных для совместной деятельности, отделив их от запасов, предназначенных для использования в текущей деятельности предприятия-участника;

- взносы участников совместной деятельности без создания юридического лица в процессе деятельности могут пересматриваться (практически пересматриваются очень часто), в связи с чем необходимо создавать новый резерв на эту сумму.

Следует отметить, что создание резерва осуществляется на сумму затрат на строительство, которые согласно украинскому учету предполагается отражать на счете 15 "Капитальные инвестиции" с введением к нему субсчета "Инвестиции в совместную деятельность".

После введения в эксплуатацию законченного строительством объекта и начала его совместного использования предлагается списывать сумму капитальных инвестиций в производство, что позволит отразить первые вложения участников в оборот совместной операционной деятельности.

Что касается ввода объекта в эксплуатацию, то закрытие счета 15 осуществляется не только на целостные объекты основных средств, но и части объектов, если они закуплены (построены), смонтированы, установлены совместными усилиями, т. е. вложенные активы принадлежат участникам не отдельными единицами, а частями, что предполагает совместный контроль. На балансе участников остаются только внеоборотные активы, оборотные могут быть переведены из одной категории оборотных активов в другую.

В целях стандартизации ведения бухгалтерского учета на территории стран СНГ предлагаем вариант отражения хозяйственных операций по реализации договора простого товарищества без образования юри-

дического лица на бухгалтерских счетах, вводимых с целью приближения к стандартам МСФО (табл. 1).

В случае осуществления совместной деятельности в рамках юридического лица рекомендуем при формировании сводной финансовой отчетности ориентироваться на нормы МСФО 31, поскольку ими руководствуются Казахстан и Украина.

Совместные компании могут иметь разные формы и структуры. МСФО 31 определяет три основных типа совместной деятельности: совместно контролируемые операции; совместно контролируемые активы; совместно контролируемые компании. Для реализации инвестиционно-строительного проекта оптимальным вариантом являются совместно контролируемые компании, предполагающие создание отдельной организации, в деятельности которой участвует каждый из хозяйствующих субъектов.

Созданная организация функционирует аналогично любому другим, за исключением того, что договорное соглашение между предпринимателями устанавливает совместный контроль над ее деятельностью. При этом осуществление контроля обеспечивает управление финансовой и хозяйственной политикой компании с целью получения выгод от ее деятельности.

Договорное соглашение устанавливает совместный контроль и гарантирует, что ни один предприниматель не будет осуществлять единоличный контроль над деятельностью компании. При этом разграничиваются области, принятие решений в которых оказывает влияние на результаты деятельности компании и требует согласия всех предпринимателей, а также области, в которых решения принимаются простым большинством.

Договорное соглашение может определять одного из предпринимателей в качестве управляющего совместной компании, который не наделяется правом контроля над совместной компанией, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной предпринимателями в соответствии с договорным соглашением. Если же руководитель обладает полномочиями по управлению финансовой и операционной политикой компании и контролирует компанию, то она является его дочерней, а не совместной компанией.

В целях реализации положений МСФО 31 и создания единых подходов к отражению хозяйственных опе-

ТАБЛИЦА 1

Основные хозяйственные операции у инвестора	Россия (ПБУ 19/02 и 20/03)		Рекомендации по организации учета	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Учетное отражение инвестиций				
Создан резерв на сумму, равную доле участника	–	–	Незавершенное строительство	Резервный капитал
Первоначальная стоимость ОС, вносимого в качестве вклада	01	01	–	–
Сумма амортизации, начисленной по ОС, вносимому в качестве вклада	02	01	Амортизация ОС	Основные средства
Балансовая (остаточная) стоимость ОС, переданного в качестве вклада	58/1	01	Резервный капитал	Основные средства
Создан резерв на сумму, равную доле участника	–	–	Незавершенное строительство	Резервный капитал
Сумма амортизации, начисленная по НМА, вносимым в качестве вклада	04, 05	04	Амортизация НМА	Нематериальные активы
Балансовая (остаточная) стоимость НМА, переданных в качестве вклада	58/1	04	Резервный капитал	Нематериальные активы
Создан резерв на сумму, равную доле участника	–	–	Незавершенное строительство	Резервный капитал
Оприходованы активы, закупленные для совместной деятельности	10	60	Запасы, незавершенное строительство	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам
Погашена задолженность поставщикам за ТМЦ, предназначенные для совместной деятельности	60	51	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам	Денежные средства
Начислен НДС на стоимость поступивших активов	19	60	НДС, подлежащий вычету	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам
Фактическая стоимость материалов и товаров, переданных в качестве вклада	58/1	10, 41	Резервный капитал	Запасы, незавершенное строительство
Внесение вклада по договору денежными средствами	58/1	50, 51, 52, 55	Резервный капитал	Денежные средства
Порядок распределения результатов совместной деятельности				
Отражены расходы, приходящиеся на долю инвестора в построенном объекте	08	58/1	–	–
Принята к учету доля, принадлежащая инвестору в построенном объекте	01	08	Основные средства	Незавершенное строительство

раций по договору совместной деятельности с образованием юридического лица на территории стран СНГ предлагаем следующую схему корреспонденции счетов (табл. 2).

Предложенная организация учета совместной деятельности по МСФО 31, на наш взгляд, в полной мере учитывает специфику и экономическое содержание хозяйственных операций, осуществляемых в рамках совместно контролируемой компании.

Согласно МСФО (IAS) 31 инвесторы обязаны признать свою долю участия в совместно контролируе-

мой организации, используя метод пропорциональной консолидации или альтернативный метод – по долево-му участию.

Поскольку основной порядок учета – это метод пропорционального сведения (консолидации), то в балансе и отчете о прибылях и убытках инвестора отражается доля в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой компании, следуя одному из двух равноправных форматов. Активы и обязательства совместной деятельности суммируются построчно с балансовыми строками собственного ба-

ТАБЛИЦА 2

Основные хозяйственные операции у инвестора	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Отражено внесение вклада денежными средствами на счет, выделенный для финансирования строительства в рамках договора	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции	Денежные средства
Отражена передача основных средств на баланс совместной организации: – на балансовую стоимость; – на сумму начисленной амортизации	Расходы по выбытию активов Амортизация основных средств	Основные средства Основные средства
Отражена оценочная стоимость передаваемого ОС, признаваемого как инвестиция	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции	Доходы от безвозмездно полученных активов
Отражена оплата услуг по отводу земельного участка под строительство	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам	Денежные средства
Зачтены расходы по оплате отвода в счет увеличения инвестиций в совместное строительство	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам
Оприходованы ТМЗ для строительства по договору	Запасы	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам
Отражена передача ТМЗ в строительство	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	Запасы
Стоимость переданных ТМЗ учтена в составе инвестиций в совместную деятельность	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции	Доход от реализации продукции и оказания услуг
Отражен по представленному расчету: – доход от совместной деятельности; – убыток от совместной деятельности	Краткосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных компаний Доля в убытке совместных компаний	Доля прибыли совместных компаний Краткосрочная кредиторская задолженность совместных компаний
Получен доход от реализации продукта совместной деятельности	Денежные средства	Краткосрочная дебиторская задолженность совместных компаний
Инвестиции переведены в категорию товара	Запасы	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции

ланса инвестора. Если оценочная стоимость передаваемого актива будет больше или меньше балансовой, то в целях бухгалтерского учета такая операция считается переоценкой (дооценка или обесценение (уценка)) и должна отражаться в разделе собственного капитала корректировкой нераспределенного дохода.

Порядок применения метода пропорциональной консолидации международным стандартом регламентирован только при организации учета, при этом отсутствуют правила первоначальной оценки долей по статьям совместного бизнеса. Поэтому решением данной проблемы могут быть следующие варианты оценки:

- справедливая стоимость при полной консолидации;
- себестоимость при долевом методе;
- балансовая стоимость совместного бизнеса.

Что касается метода долевого участия, то он не является рекомендованным методом учета в совместно контролируемой организации, но при этом разрешен как допустимый альтернативный метод учета.

Он предполагает, что инвестиции, принятые к учету по фактическим затратам инвестора, по окончании каждого отчетного периода корректируются на изменение доли инвестора в чистых активах организации, являющейся объектом инвестиций. На свою долю чистых активов объекта инвестиций инвестор переоценивает балансовую стоимость инвестиций и соответственно изменяет финансовый результат отчетного года. На сумму дохода, полученного от объекта инвестиций, инвестор уменьшает переоцененную балансовую стоимость инвестиций.

Следует отметить, что метод долевого участия с 1 января 2013 г. согласно вновь принятому стандарту IFRS 11 "Совместная деятельность" взамен МСФО 31 будет единственным для применения участниками совместной деятельности. При переходе с метода пропорциональной консолидации на метод долевого участия компании должны признавать свои первоначальные инвестиции в совместное предприятие в размере суммы балансовой стоимости статей, которые ранее учитывались по методу пропорциональной консолидации.

Рассмотренные проблемы учетного отражения инвестиций по договору совместной деятельности в стро-

ительстве, по нашему мнению, помогут определить схему договорных взаимоотношений в процессе инвестиционной деятельности, позволяющую создать единый подход к отражению у инвестора основных типовых хозяйственных операций в случаях заключения договора простого товарищества без образования юридического лица и договора совместной деятельности с созданием нового юридического лица ■

Литература

1. Дементьев А. Ю. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве (+CD). – СПб.: Питер; М.: Издательский дом БИНФА, 2008. – 256 с.
2. Нурсеитов Э. О., Нурсеитов Д. Э. МСФО в Казахстане: принципы перехода и применения. – Алматы: ТОО "Издательство LEM", 2009. – 388 с.
3. Соколов С. П. Учет и налогообложение инвестиций и долевых средств при осуществлении капитального строительства//Бухучет в строительных организациях. – 2009. – № 9. – С. 5–9.

ВНИМАНИЮ АВТОРОВ!

- Рукописи представляются в редакцию в бумажном варианте, напечатанными на одной стороне листа через два интервала в двух экземплярах объемом не более 12 страниц, либо на дискете 3,2" в текстовом редакторе Word, либо E-mail: red@buhgalt.ru.
- Необходимо указать фамилию, имя, отчество, место работы, занимаемую должность, контактный телефон.
- Для начисления авторского гонорара следует сообщить почтовый индекс и представить ксерокопии паспорта (2, 3, 5 стороны), страхового свидетельства Пенсионного фонда РФ, ИНН, заявление на профессиональный налоговый вычет, а также письмо с поручением перечислять авторский гонорар на расчетный счет (указать реквизиты).