

УДК 657

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ-УЧАСТНИКОВ
СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ОТВЕТСТВЕННЫХ ЗА ВЕДЕНИЕ
ОТДЕЛЬНОГО БАЛАНСА**

Жукова А.К.

заместитель генерального директора

АО «Сочи-парк»

Сочи, Российская Федерация

Аннотация

Аудиторская проверка организаций - участников договоров простого товарищества - совместной деятельности может быть увеличена по продолжительности и осложниться в плане появления непредвиденных обстоятельств, если аудируемое лицо является ответственным за ведение учета по совместной деятельности и за составление отдельного (обособленного) баланса. Аудитору целесообразно проанализировать на предмет возможного искажения в результате наличия совместной деятельности те статьи баланса и отчета о финансовых результатах, которые включают показатели отдельного баланса.

Ключевые слова: совместная деятельность, обособленный баланс, отдельный баланс, аудиторское заключение, запросы участникам, финансовый результат.

**AUDIT REPORT OF THE ORGANIZATIONS PARTICIPATING IN JOINT
ACTIVITIES, IS RESPONSIBLE FOR MAINTAINING A SEPARATE
BALANCE**

Zhukova A.K.

Deputy General Director

JSC "Sochi-Park"

Sochi, Russian Federation

Annotation

Audit of the organizations participating in the partnership agreements - joint activities can be increased in duration and complicated in terms of the emergence of unforeseen circumstances, if the audited entity is responsible for accounting for joint activities and for the preparation of individual (separate) balance. The auditor should be examined for possible distortion due to the joint activities of those articles of the balance sheet and statement of financial results that include the performance of individual balance.

Keywords: joint operation, separate balance sheet, separate balance sheet, audit report, requests parties, the financial result.

Совместная деятельность организаций-товарищей, кроме составления обычной финансовой отчетности каждым юридическим лицом, предусматривает составление отдельного баланса, предназначенного для информирования всех участников договора, который на основании получаемых данных учета составляет ответственный участник СД. Главный и основополагающий принцип его составления заключается в том, что отдельный или как часто называемый в теории «обособленный» баланс объединяет только операции по совместной деятельности – основание п.17 ПБУ 20/03 [2], хозяйственная деятельность каждого участника, осуществляемая им самостоятельно, отражается в его балансе. В этой связи у аудитора возникает закономерный вопрос о том, какие риски несет финансовый результат совместной деятельности, как он может (и может ли) повлиять на чистые активы аудируемой организации, на непрерывность ее деятельности и т.п., то есть, как совместная деятельность повлияет на аудиторское заключение.

Автор рассматривал вопросы, которые необходимо проанализировать аудиторской организации на этапе планирования аудита при наличии договоров СД (простого товарищества) [8].

На основном балансе аудируемой организации остатки бухгалтерских счетов учета, относящиеся к совместной деятельности, и в составе статей баланса в общеустановленном внутренними локальными документами, проверяются на существенность. Остатки по таким счетам, как «Финансовые вложения», формируются в сроки и даты, определенные протоколами и договором СД. Вклады всех участников- товарищей фиксируются сразу по мере их внесения и составления соответствующих документов на обособленном балансе. Без формирования вкладов договор простого товарищества может быть признан судом ничтожным, поэтому организации и индивидуальные предприниматели, участники совместной деятельности, как правило, соблюдают все требования законодательства к срокам и полноте формирования вкладов СД. Кроме того, размер вкладов может влиять на условия

распределения финансового результата: прибыль в соответствии с договором может быть распределена пропорционально суммам вкладов, но есть возможность не привязывать распределение прибыли к размеру внесенных участниками вкладов, что фиксируется договором в обязательном порядке.

Аудитору следует иметь в виду факт независимости суммы вклада от оборотов деятельности, осуществляемой участниками. При незначительных в денежной оценке вкладах полученные финансовые результаты могут быть существенными, ведь участники ставят основной целью получение и распределение прибыли. При получении прибыли, которая отражается как прочие доходы и участвует в исчислении налога на прибыль, если участник не применяет упрощенный режим налогообложения «доходы» финансовое положение организации- участника СД улучшается, так как полученная доля прибыли должна начисляться и поступать на расчетный счет каждого участника. Аудитор должен помнить, что участники совместной деятельности не могут применять режим упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы» в соответствии с НК РФ [1].

Организация - участник по бухгалтерской справке также отражает полученную прибыль по СД в учете и отчетности основной деятельности, которая подлежит аудиторской проверке. Таким образом, аудитор при анализе финансовой отчетности клиента видит улучшение показателей за счет осуществляемых операций по совместной деятельности. Как показывает практика, участники - товарищи СД планируют получение прибыли по годам осуществления совместной деятельности, и если планы не соответствуют фактической действительности, то принимается решение о прекращении СД, расторжении договоров, возможен выход участников, если это предусмотрено договором и т.п.

В практике осуществления СД имеет место и получение убытков, что может быть обусловлено как внутренними факторами ведения деятельности, так и внешними. Полученные убытки также распределяются между товарищами, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль организаций.

Аудитору следует проанализировать размер и составляющие прочих расходов организации, выделить убытки в рамках совместной деятельности, их долю в расходах, проанализировать их размер, динамику, отклонение от планируемой участниками СД прибыли. Аудируя расходы организации, необходимо убедиться, что в них не включены затраты совместной деятельности, которые отражаются на отдельном балансе, который никому, кроме участников СД, не предоставляется и служит только интересам участников СД [7].

Считаем целесообразным в соответствии с МСА 505 и МСА 200 [5,6] аудитору отправить руководству аудируемой организации, осуществляющей ведение учета по СД и составление отдельного баланса, запрос, в котором предусмотреть, например, следующие вопросы:

- как осуществлялось планирование финансового результата по СД на срок выполнения заключенного договора;

- в чем аудируемая организация видит причины получения меньшего объема прибыли по сравнению с планируемым;

- объяснение причин получения убытков по СД;

- намеривается ли аудируемая организация и прочие участники совместной деятельности продолжать ее в обозримом будущем в соответствии с заключенным договором простого товарищества, если нет, то по каким причинам;

- разработаны ли материалы, корректирующие отрицательный результат СД;

- и другие вопросы, связанные с СД, которые помогут аудитору оценить риски ведения совместной деятельности проверяемой организацией и степень влияния расходов и отвлекаемых средств на основной баланс и прочую финансовую отчетность, подлежащую аудиту.

Рекомендуем потребовать у аудируемой организации приложить копии протоколов участников о рассмотрении отрицательного финансового результата СД, анализе участниками причин такого результата;

Целесообразно запросить остальных участников совместной деятельности о намерениях продолжать выполнение договора простого товарищества, о наличии (отсутствии) претензий к информированию их организацией, ведущей обособленный баланс СД, своевременности передачи информации, ее полноты и прозрачности. Для этих целей рекомендуем разработать анкету каждому участнику СД. Уровень доверия участников СД к выбранному ими же участнику, осуществляющему учетные операции и составляющему отчетность по совместной деятельности, позволит аудитору принять решение о достаточности или недостаточности проводимых процедур в отношении счетов отдельного баланса СД, которые влияют на финансовую отчетность аудируемой организации.

Анализ ответов, предоставленных на запрашиваемый материал, даст аудитору возможность правильного формирования аудиторского заключения по балансу аудируемого лица, в который входят только отдельные показатели СД.

Убыток в рамках СД, отражаемый на основном балансе, может оказаться существенным, а дальнейшее осуществление СД с отрицательным финансовым результатом, возможно, повлияет на мнение аудиторов, так как убыток уменьшает чистые активы организации.

Анализ финансовой отчетности организаций, осуществляющих СД, позволил выделить некоторые так называемые «приемы» неправомерного применения бухгалтерских счетов с целью уменьшения фактического убытка СД или его сокрытия.

1. На основном балансе организаций – участников СД убытки, отражаемые на отдельном обособленном балансе, не отражались по дебету счета «Прочие расходы» вообще, то есть справка о распределении отрицательного финансового результата участников не фиксировалась в учете, финансовой отчетности, в том числе в пояснениях, необходимых для раскрытия информации при осуществлении СД.

2. Указанный полученный убыток отражался не по дебету счета «Прочие расходы», а отражался в составе запасов и по кредиту расчетов с прочими дебиторами и кредиторами, как расходы будущих периодов [9].

3. Принималось неправомерное решение о покрытии убытков СД одним из участников и убытки не распределялись между участниками в учете и отчетности, что искажало финансовую отчетность всех участников и нарушает требования раскрытия информации СД в части сумм полученных доходов, прибыли или убытков, что закреплено в разделе V ПБУ 20/03.

4. Имели место случаи уменьшения добавочного капитала суммой полученного убытка по совместной деятельности.

5. Для улучшения структуры основного баланса выполнялись неправомерные записи с применением счетов «Финансовые вложения», субсчет «Вклады в совместную деятельность» [4] и счета «Доходы будущих периодов», сальдо которого не вычитается при расчете чистых активов, что искусственно завышает их величину [3].

Остатки по счету «НДС по приобретенным ценностям», «Отложенные налоговые активы» также могут необоснованно завышать размер чистых активов аудируемой организации.

Необходимо своевременное предъявление НДС к вычету из бюджета или его списание на соответствующие статьи расходов, даже если деятельность не облагается НДС. При СД исчисление НДС имеет некоторые особенности, которые рассмотрены автором [11].

Неотражение убытка от совместной деятельности в балансе и отчете о финансовых результатах аудируемой организацией приводит к необоснованному улучшению структуры отчетности в целом, делает отчетность недостоверной и маскирует невыполнение целей СД.

Если СД применяется при долевом строительстве, то значение показателя чистых активов анализируется ежеквартально и является важным отчетным фактором развития строительства.

Цель совместной деятельности коммерческих организаций, как правило, извлечение прибыли. Получение убытка при объединении средств и усилий свидетельствует, возможно, о неправильно составленном бизнес-плане, просчетах в управлении, неправильном ведении бухгалтерского и налогового учета и т.п.

Аудитору необходимо убедиться в том, что отдельный (обособленный) баланс, составляемый аудируемым участником, данные которого не должны включаться в аудируемую финансовую отчетность, не влияет существенно на те показатели, которые включены в основную отчетность, не искажает существенно чистые активы организации [10]. Аудитору также необходимо внимательно подойти к требованиям ПБУ 20/03 о раскрытии информации о СД в пояснениях. Анализ таких статей баланса и понимание влияния совместной деятельности на основной баланс через финансовый результат даст аудитору понимание о наличии или отсутствии основания для включения в аудиторское заключение оговорки.

Библиографический список:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017) // СПС КонсультантПлюс
2. Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 N 105н (ред. от 18.09.2006) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 22.01.2004 N 5457) // СПС КонсультантПлюс
3. Приказ Минфина России от 28.08.2014 N 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» (Зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2014 N 34299) // СПС КонсультантПлюс
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

деятельности организаций и Инструкции по его применению» // СПС КонсультантПлюс

5. Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н) // СПС КонсультантПлюс

6. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»// СПС КонсультантПлюс

7. Жукова А.К., Подкорытова Т.А. Аудиторская проверка при наличии совместной деятельности: особенности аудита обособленного баланса // А.К. Жукова, Т.А. Подкорытова / Вестник Волжского университета им. В.Н.Татищева. 2017. Т.1. № 4. С. 150-160

8. Жукова А.К., Кисилевич Т.И. Аудит деятельности простого товарищества, ведение бухгалтерского учета при совместной деятельности / А.К. Жукова, Т.И. Кисилевич // Экономика и предпринимательство. 2015. № 6-3 (59-3). С. 432-436 .

9. Кисилевич Т.И. Расходы будущих периодов и валюта баланса организации / Т.И. Кисилевич // Экономика и предпринимательство. 2015. № 12-1 (65-1). С. 863-865.

10. Кисилевич Т.И. К вопросу о необходимости анализа стоимости чистых активов акционерного общества/ Т.И. Кисилевич //Фундаментальные исследования. 2010. № 12. С. 172-177.

11. Сафонова М.Ф., Жукова А.К. Совместная деятельность организаций контроль налога на добавленную стоимость // М.Ф. Сафонова, А.К. Жукова Инновационное развитие экономики. 2017. № 4 (40). С. 159-166.