

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК [657.1+657.6]:658.114.7

ЛАВРИНЕНКО
АННА РОСТИСЛАВОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА И АУДИТА
СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОГОВОРАМ
ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2008

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Официальные оппоненты: Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

Гизатуллина Вера Георгиевна, кандидат экономических наук, профессор, заведующий научно-исследовательской лабораторией, УО «Белорусский государственный университет транспорта», научно-исследовательская лаборатория экономического анализа, методологии бухгалтерского и налогового учета

Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 21 января 2009 г. в 15.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 18 декабря 2008 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития инвестиционной деятельности в Республике Беларусь становится актуальной проблема совершенствования бухгалтерского учета и контроля совместной деятельности организаций. Для наиболее эффективного использования имеющихся у организаций имущества и денежных средств возможно совместное их объединение на основе заключения договора простого товарищества (совместной деятельности). Необходимым условием эффективного управления совместной деятельностью в рамках договора простого товарищества является создание налаженной, достоверной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и контролю. Следует отметить, что развитие бухгалтерского учета тесно связано с гражданско-правовыми отношениями Республики Беларусь. Вместе с тем действующие учетные методики не в полной мере соответствуют ускоренно прогрессирующим предпринимательским методам хозяйствования.

Многие проблемы бухгалтерского учета и отчетности совместной деятельности по договорам простого товарищества требуют более глубокого исследования, в частности, необходимы разработка единого определения экономического содержания и классификации составляющих понятия «совместная деятельность», методик синтетического и аналитического учета вкладов, доходов и расходов по договору простого товарищества, новых подходов к планированию и организации аудита совместной деятельности, что и предопределило выбор темы диссертации, целей, задач и направлений исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертация выполнена в соответствии с темами научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета и аудита УО «Полоцкий государственный университет»: «Разработка модели перехода ОАО «Нафтан» на новый типовой план счетов бухгалтерского учета, вступающий в силу с 01.01.2004 г. Разработка годовых форм отчетности ОАО «Нафтан» в соответствии с требованиями нового плана счетов. Разработка модели перехода ОАО «Нафтан» на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Разработка годовых форм отчетности ОАО «Нафтан» в соответствии с требованиями МСФО. Сравнительный анализ изменения финансовых показателей деятельности предприятия» (№ 13.5191(23202), 2004 г.), «Совершенствование бухгалтерского, управленческого учета и внутреннего аудита за счет применения активных систем компьютерного учета в рамках «Интернет технологий» (№ ГБ

7021, 2004—2005 гг.), «Совершенствование учета и анализа инвестиционной деятельности в современных условиях хозяйствования» (№ 2326, 2006—2008 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются системное, комплексное рассмотрение теоретических и практических проблем развития бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества, а также научное обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета, анализа и аудита деятельности простых товариществ в Республике Беларусь.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

исследовать экономическое содержание понятий «совместная деятельность», «совместная деятельность без образования юридического лица», «совместно осуществляемые операции», «совместно используемые активы» в целях обоснования совместной деятельности по договорам простого товарищества в качестве объекта бухгалтерского учета и формирования информационной базы для управления и регулирования деятельности таких субъектов предпринимательства в Республике Беларусь;

изучить состояние и развитие методик оценки и учета вкладов по договорам простого товарищества для разработки рекомендаций по их совершенствованию для обеспечения полноты и достоверности информации о финансовых вложениях субъектов хозяйствования;

провести системное исследование существующих методик распределения косвенных затрат, а также учета затрат по центрам ответственности с целью разработки научно обоснованных предложений и рекомендаций по их внедрению в учетную практику организаций — участников договоров простого товарищества для формирования необходимой информации о состоянии и результативности финансовых вложений в данный вид предпринимательства;

исследовать действующую методику учета доходов от совместной деятельности с целью разработки рекомендаций по ее совершенствованию, что обеспечит достоверное исчисление, распределение финансового результата и представление отчетных данных о финансовых результатах товарищества;

изучить состояние и проблемы аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества, оценить эффективность действующих методик планирования и организации аудита для разработки усовершенствованного экономического инструментария его проведения.

В связи с тем, что спектр вопросов совершенствования учета и контроля совместной деятельности и приведения их в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности очень широк, в диссертации разработаны направления развития бухгалтерского учета совместной деятель-

ности в зависимости от ее типов, определенных МСФО 31 «Участие в совместной деятельности».

В качестве объекта исследования выступают система бухгалтерского учета и отчетности и система экономического контроля Республики Беларусь. Предметом исследования являются методики бухгалтерского учета и аудита совместной деятельности без образования юридического лица в условиях развития инвестиционной деятельности организаций и интеграции экономик Республики Беларусь и Российской Федерации. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен отсутствием достаточного теоретико-методологического обоснования действующих методик бухгалтерского учета и аудита совместной деятельности, использование которых не позволяет сформировать информацию, необходимую для эффективного управления деятельностью субъектов предпринимательства.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованные определения понятий «совместная деятельность», «совместная деятельность без образования юридического лица» и конкретизация их содержания в целях уточнения форм и типов совместной деятельности с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности и гражданского законодательства Республики Беларусь. Данные определения, в отличие от общепринятых, позволяют обосновать предмет и объект бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества и унифицировать учет и отчетность организаций для формирования информационной базы об эффективности инвестиций в совместную деятельность.

2. Комплексная методика бухгалтерского учета вкладов в совместную деятельность, суть которой состоит в использовании отдельных позиций синтетического учета и системы учетных записей для отражения вкладов участниками и отклонения их учетной стоимости от договорной в составе операционных доходов и расходов с применением разработанных регистров аналитического учета. Она позволяет отражать такие неидентифицируемые с позиции бухгалтерского учета вклады, как деловая репутация, профессиональные знания, навыки, деловые связи.

3. Методика обособленного учета затрат по совместной деятельности, базирующаяся на распределении прямых и косвенных затрат между основной и совместной деятельностью организаций—участников с использованием субсчетов, открываемых к счетам по учету основного производства и управленческих расходов для систематизации затрат в соответствии с видами деятельности, и организации сводного учета затрат простого товарищества по центрам ответственности (участникам) в разрезе их элементов и статей, что позволит осуществлять оперативный контроль за их величиной, калькулировать фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) совместного производства в целях объективного формирования цен и тарифов.

4. Усовершенствованная методика учета финансовых результатов от совместной деятельности, которая, в отличие от существующей, предусматривает отражение доходов и расходов от такой деятельности в качестве операционных по мере начисления с применением рекомендованных для этого субсчетов, что обеспечивает достоверное формирование и распределение финансовых результатов при изменении состава участников и исчисление налога на прибыль. В рамках разработки данной методики рекомендована к применению форма первичного учетного документа «Ведомость распределения финансового результата совместной деятельности».

5. Методика планирования и проведения аудита простых товариществ, в основу которой положены сегментирование аудита хозяйственных операций по циклам совместной деятельности и ранжирование уровня существенности по сегментам с определением его суммарного значения. Данная методика, в отличие от действующих, представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность аудиторских действий по получению информации о совместной деятельности товарищества и обеспечивает рациональность, качество аудиторской проверки, необходимые для формирования вывода о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Все положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну и практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и результаты диссертации докладывались на научно-практических конференциях «Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона» (Гомель, 2003), «Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции» (Гомель, 2004), «Формирование рыночной среды эффективного функционирования агробизнеса Республики Беларусь в условиях международной интеграции и глобализации» (Горки, 2004), «Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем» (Бобруйск, 2007), «Инновационное развитие Придвинского края» (Новополоцк, 2007).

Результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику деятельности организаций Республики Беларусь, применены в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет», приняты к использованию Управлением методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь, что подтверждено актами о внедрении.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 12 научных работ, в том числе 6 статей в научных рецензируе-

мых журналах, 1 — в сборнике научных трудов, 5 — в материалах конференций; из них 6 публикаций, соответствующих пункту 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (общий объем — 4,7 авторского листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 136 наименований, и приложений. Работа изложена на 155 страницах. Объем, занимаемый 21 рисунком, 19 таблицами и 13 приложениями, составляет 46 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретические основы организации бухгалтерского учета деятельности по договорам простого товарищества**» рассмотрены современное состояние, проблемы и направления развития совместной деятельности в соответствии с требованиями международных стандартов учета и отчетности; выявлена экономическая сущность понятия «совместная деятельность без образования юридического лица», определены цели, предмет и объекты совместной деятельности по договорам простого товарищества.

На основе изучения трудов отечественных и зарубежных ученых-экономистов, законодательных актов Республики Беларусь установлено, что совместная деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность с образованием (хозяйственные товарищества) либо без образования (простые товарищества) юридического лица. Это понятие является производным от понятия «кооперация». В результате исследования определена экономическая сущность понятия «совместная деятельность без образования юридического лица» и дано его определение — предпринимательская деятельность, основанная на договорных отношениях, совместном ведении дел участников и совместном контроле деятельности, предусматривающая создание организации (простого товарищества) либо не предусматривающая ее создания (совместно используемые активы, совместно осуществляемые операции) с целью реализации инвестиционных проектов, направленных на получение прибыли или достижение иной общей хозяйственной цели, не противоречащей законодательству Республики Беларусь.

Исследованы типы совместной деятельности (совместно осуществляемая деятельность, совместно используемые активы, совместно осуществляемые операции), дано их определение для целей бухгалтерского учета. Доказано, что простое товарищество признается в Республике Беларусь организацией, требующей обособленного от участников бухгалтерского и налогового учета и от-

четности. Таким образом, научно обоснована необходимость отнести простое товарищество к совместно контролируемым организациям и в связи с этим исключить из состава договора простого товарищества совместное осуществление операций и совместное использование активов.

В работе определен состав субъектов и объектов бухгалтерского учета совместной деятельности, что позволило научно обосновать двойственность и обособленность предмета бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица. Автором установлено, что в целях формирования в системе бухгалтерского учета достоверной информации об участии в совместной деятельности:

участникам договора необходимо организовать на счетах бухгалтерского учета обособленный учет совместной деятельности с применением субсчетов и аналитических счетов, выделив при этом в учете операции по совместной деятельности;

участнику — доверенному лицу нужно организовать обособленный от участников бухгалтерский и налоговый учет совместной деятельности.

В целях создания учетного механизма совместной деятельности в Республике Беларусь автором изучены типы совместной деятельности и проведена систематизация учетных процессов и объектов учета совместной деятельности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (рисунок 1).

Учетная характеристика отдельных типов совместной деятельности позволяет обосновать их экономическое содержание в качестве составляющих предмета бухгалтерского учета, определить особенности и место совместной деятельности простого товарищества в национальной системе учета.

Во второй главе **«Бухгалтерский учет совместной деятельности простого товарищества: проблемы и пути совершенствования»** исследованы состояние, проблемы и направления развития бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица, разработаны комплексная методика бухгалтерского учета вкладов в совместную деятельность, методика учета затрат и формирования себестоимости совместно произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), усовершенствована методика бухгалтерского учета финансовых результатов от совместной деятельности.

В результате изучения действующего законодательства, регулирующего состав вкладов по договору простого товарищества, диссертантом обоснована их классификация, которая включает: денежные средства (в национальной и иностранной валюте); имущество (амортизируемое и неамортизируемое); нематериальные (неосязаемые) вклады (профессиональные знания, навыки и умения, деловая репутация и деловые связи). Разработаны направления совершенствования методик бухгалтерского учета вкладов по совместной деятельности как у пере-

дающей, так и принимающей стороны. По результатам исследования обоснованы структура и содержание нового регистра аналитического учета «Ведомость учета движения вкладов», который в наглядном виде отображает изменения размера, состава и структуры вкладочного капитала товарищей. Его использование позволит учесть такие неидентифицируемые с точки зрения бухгалтерского учета объекты, как деловая репутация, профессиональные знания, навыки, деловые связи.



Рисунок 1 — Учетные характеристики системы бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица

Действующая в настоящее время методика учета вкладов не дает возможности создать аналитическую связь между активами, переданными в совместную деятельность, и составом финансовых вложений участников, организовать достоверный аналитический учет по счетам учета имущества и финансовых вложений. Для устранения этого недостатка предложена усовершенствованная методика бухгалтерского учета вкладов, а также расчетов с участниками товарищества по вкладам в общее дело, в соответствии с которой участникам рекомендовано отражать в составе финансовых вложений по субсчету 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» учетную стоимость вкладов в корреспонденции со счетами учета активов, а также разницу между договорной и учетной стоимостью в корреспонденции с субсчетом к синтетическому счету 91 «Доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества». Для отражения в учете вкладов у участника — доверенного лица рекомендовано поступившие от участников простого товарищества активы учитывать в оценке, предусмотренной договором, по дебету счетов учета денежных средств и имущества и кредиту счета 80 «Вклады товарищей», а при возврате вклада составлять обратную учетную запись по стоимости на дату принятия решения о возврате вклада.

В диссертации разработана методика бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость, уплаченного при приобретении активов, передаваемых в качестве вклада по договору простого товарищества. Данная методика предусматривает выделение в плане счетов бухгалтерского учета организаций отдельного субсчета к синтетическому счету 76 «Расчеты по договорам простого товарищества». Аналитический учет расчетов по договорам простого товарищества необходимо организовать по каждому договору.

В диссертационной работе рассмотрена возможность отражения в бухгалтерском учете самортизированной в процессе совместной деятельности стоимости вклада при его возврате участнику — собственнику амортизируемого имущества. В отличие от действующего порядка учета, данная методика позволит собственнику вклада возместить расходы, связанные с эксплуатацией его имущества в совместной деятельности, а также создать амортизационный фонд с целью последующего воспроизводства основных средств и нематериальных активов.

В диссертации разработана методика обособленного учета расходов по совместной деятельности у организаций — участников, основанная на системе синтетических счетов, субсчетов и дополнительных счетов аналитического учета с последующим отражением данных в сводной ведомости учета расходов по совместной деятельности, использование которой даст возможность органи-

зации разграничить расходы по основной и совместной деятельности участников, определить достоверную сумму расходов, понесенных непосредственно участником либо совместно с другими участниками. В результате исследования аргументирована необходимость введения дополнительных аналитических позиций по каждому счету синтетического счета учета затрат (рисунок 2). Научно обоснована необходимость группировки расходов простого товарищества по центрам ответственности — участникам договора. Для этого рекомендованы к применению форма расшифровки расходов по совместной деятельности и ведомость их сводного учета.

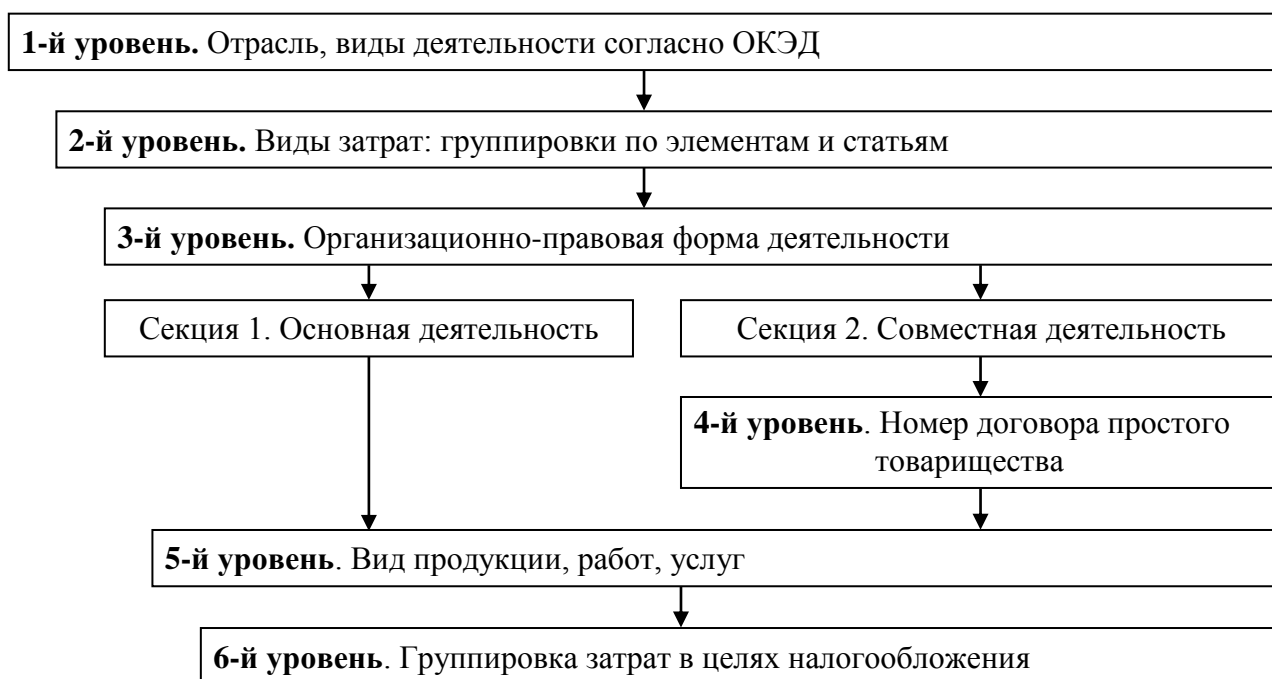


Рисунок 2 — Рекомендуемая система аналитического учета по счету 20 «Основное производство».

Разделение косвенных расходов у участников простого товарищества осуществляется в разрезе основной и совместной деятельности, а также между видами продукции (работ, услуг) пропорционально базе, определенной учетной политикой каждого из участников простого товарищества. Установлено, что по отношению к выделенным видам деятельности косвенные затраты могут быть условно-прямыми, условно-косвенными (рисунок 3).

Рекомендуемый алгоритм распределения расходов участника по основной и совместной деятельности имеет следующие этапы: прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) по видам деятельности; косвенные затраты распределяются между ними, а затем распределяются в рамках каждого из них по видам продукции либо передаются участнику — доверенному лицу при формировании усеченной себестоимости про-

дукции (работ, услуг); впоследствии по каждому виду деятельности определяются сумма затрат по видам продукции и полная (усеченная) себестоимость единицы продукции (работ, услуг).

25(26) / X¹ / X² / X³ / X⁴ / X⁵ / X⁶ / X⁷

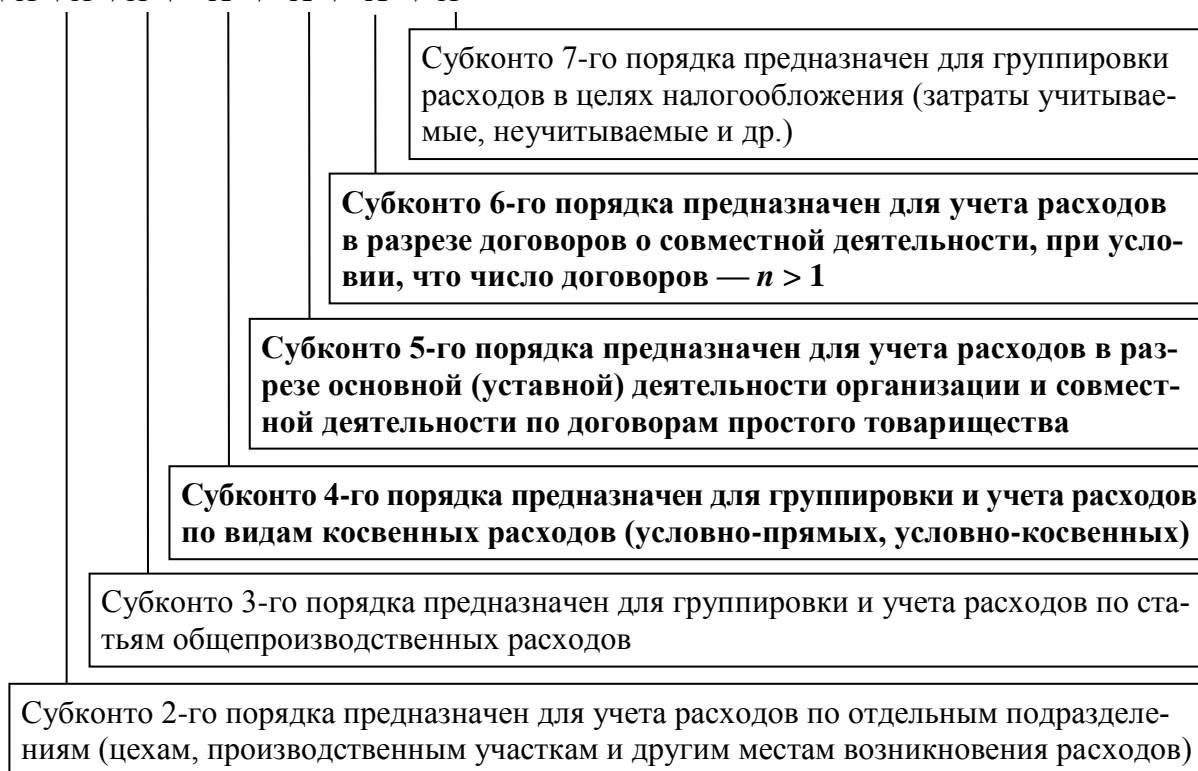


Рисунок 3 — Рекомендуемая система аналитического учета по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

В целях обеспечения достоверного исчисления, распределения финансовых результатов и представления отчетных данных о финансовых результатах товарищества усовершенствована методика учета доходов и расходов от совместной деятельности, которая, в отличие от существующей, предусматривает формирование и распределение финансовых результатов от совместной деятельности в течение года. Данная методика предусматривает распределение и начисление доходов (расходов) участникам простого товарищества в течение года с отражением по кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом (кредитом) субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов», что не противоречит действующему законодательству. Участник — доверенное лицо по окончании отчетного месяца начисляет участникам сумму дохода (расхода), не превышающую кредитовое (дебетовое) сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, по окончании отчетного года при реформации баланса простого товарищества кредитовое (дебетовое) сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» будет соответствовать дебетовому (кредитовому) сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Участникам совместной деятельности расчеты по доходам и

расходам, полученным по результатам деятельности товарищества, следует отражать на субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Для отражения полученных от совместной деятельности результатов предложены к использованию новые формы первичных учетных документов — «Внутренний отчет о финансовых результатах совместной деятельности» и «Ведомость распределения финансового результата совместной деятельности», позволяющие обеспечить участников договора детальной достоверной информацией о формировании и распределении финансового результата, влиянии показателей на конечный результат за каждый месяц нарастающим итогом с начала года.

В третьей главе **«Развитие методик анализа и аудита совместной деятельности простых товариществ»** рассмотрены проблемы анализа, планирования и организации аудита совместной деятельности, осуществляемой по договорам простого товарищества в Республике Беларусь, разработана методика аудита, представляющая собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы.

На основе критического изучения действующих методик планирования и прогнозирования хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования в диссертации разработана структурно-логическая модель прогноза и оценки эффективности участия в совместной деятельности, позволяющая на базе определения нескольких вариантов показателя прибыли осуществлять краткосрочное прогнозирование, оценивать эффективность участия в совместной деятельности путем сопоставления прогнозных значений доходов и расходов.

В результате проведенного исследования действующих в Республике Беларусь правил и методик аудита разработана методика планирования аудита, представляющая собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность получения информации о совместной деятельности товарищества. При разработке методики использовано сегментирование аудита совместной деятельности, суть которого заключается в структурировании аудита простого товарищества по сегментам, включая анализ их взаимодействия. Такой подход позволяет учитывать особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ, связанные с множеством аудируемых лиц. С целью обеспечения достоверности результатов проверки бухгалтерской отчетности простого товарищества разработана и предложена к применению методика проведения аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества.

Изучение особенностей систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ позволило выявить потенциальные факторы, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества и аудиторский риск, что дало возможность разработать алгоритм расчета уровня

существенности, суть которого заключается в последовательном определении суммарного предельного значения ошибки бухгалтерской отчетности товарищества и его воздействия на выражение аудиторского суждения о ее достоверности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Исследование учета и контроля совместной деятельности по договорам простого товарищества позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. В современных условиях активизации инвестиционной деятельности в Республике Беларусь назрела необходимость развития совместной деятельности без образования юридического лица, которая позволяет объединять ресурсы организаций на взаимовыгодной основе, а также решать производственные и финансовые проблемы путем изыскания дополнительных источников финансирования инвестиций и их рационального использования. Для целей бухгалтерского учета совместная деятельность понимается как предпринимательская деятельность, осуществляемая двумя или более организациями на основании заключенного между ними договора о создании хозяйственного товарищества или договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Изучение различных подходов к определению совместной деятельности позволило установить, что она представляет собой предпринимательскую деятельность на основании договора о совместной деятельности с образованием (хозяйственные товарищества) либо без образования (простые товарищества) юридического лица. Совместная деятельность без образования юридического лица — это предпринимательская деятельность, основанная на договорных отношениях, совместном ведении дел участников и совместном контроле деятельности, предусматривающая создание организации (простого товарищества) либо не предусматривающая ее создания (совместно используемые активы, совместно осуществляемые операции) с целью реализации инвестиционных проектов, направленных на получение прибыли или достижение иной общей хозяйственной цели, не противоречащей законодательству Республики Беларусь.

Действующая практика учета предусматривает три условия договора простого товарищества (о совместно осуществляемых операциях, о совместно используемых активах, о совместной деятельности), что не согласуется с нормами гражданского законодательства, не регламентирующими первые две формы договорных отношений. Возникновение данных форм вызвано реформированием национальной системы учета в соответствии с международными стандартами учета и отчетности, согласно которым первые два типа совместной деятельности не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой организа-

ции. Третий тип — совместно контролируемые организации — напротив, предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации.

На основании исследования экономического содержания совместной деятельности по договорам простого товарищества диссертантом установлено несоответствие терминологии действующей системы бухгалтерского учета совместной деятельности гражданскому законодательству Республики Беларусь, а также международным стандартам учета и отчетности. При этом предложено с учетом того, что международные стандарты носят рекомендательный характер, исключить из состава совместной деятельности без образования юридического лица совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы. С учетом уточненного экономического содержания совместной деятельности соискателем предложена классификация учетных элементов совместной деятельности по критерию типа совместной деятельности. Впервые установлен и обоснован состав субъектов и объектов бухгалтерского учета совместной деятельности. Полученные результаты позволили обозначить новые подходы к методике учета совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов, не сочетающиеся с действующей методикой учета совместной деятельности по договорам простого товарищества. Это позволило сформировать единую методику бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества [8, 12].

2. Бухгалтерский учет и оценка вкладов оказывают влияние на достоверность формирования финансового результата участников простого товарищества, налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль. Исследование действующего законодательства Республики Беларусь позволило классифицировать вклады в совместную деятельность по критерию их признания в бухгалтерском учете на материальные (денежные средства, имущество) и нематериальные (деловая репутация, профессиональные знания, навыки, деловые связи). В связи с этим автором предложено для формирования полной и достоверной информации о составе вкладов в совместную деятельность использовать в бухгалтерии участника и участника — доверенного лица разработанные им ведомости учета движения вкладов по договорам простого товарищества.

Применяемая методика бухгалтерского учета вкладов не позволяет создать аналитическую связь между активами, переданными в совместную деятельность, и составом финансовых вложений, а также организовать достоверный аналитический учет по счетам учета имущества и финансовых вложений. Для устранения этого недостатка усовершенствована методика синтетического и аналитического учета вкладов, что способствует построению достоверного синтетического и аналитического учета вкладов на балансе участника путем прямого отражения стоимости активов в составе финансовых вложений. Рекомен-

довано отражать передачу вкладов в совместную деятельность пообъектно в составе финансовых вложений. По дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчету «Вклады по договору простого товарищества» следует показывать учетную стоимость вносимого имущества (для амортизируемых объектов — остаточную стоимость) в корреспонденции с кредитом счетов учета активов. Отклонение учетной стоимости активов от договорной следует отражать в составе операционных доходов и расходов, связанных с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества.

В учетной практике Республики Беларусь не существует порядка учета уплаченных сумм налога на добавленную стоимость при приобретении (ввозе) объектов, передаваемых в общую собственность в качестве вклада по договору простого товарищества. В связи с этим соискателем предложена методика бухгалтерского учета налоговых вычетов, передаваемых по вкладам в совместную деятельность. В рамках методики рекомендовано отражать сумму налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по договору простого товарищества. Для учета расчетов целесообразно использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», открыв для этих целей субсчет «Расчеты по договору простого товарищества». Аналитический учет расчетов по договорам простого товарищества следует организовать по каждому из них. Применение данной методики позволит формировать на счетах бухгалтерского учета достоверную налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость [1, 2, 7, 9].

3. Порядок учета расходов по договору простого товарищества на обособленном балансе участника — доверенного лица в белорусском законодательстве отсутствует. Участие в совместной деятельности требует создания дополнительной группировки затрат, так как участнику необходимо организовать на счетах аналитического учета отдельный учет расходов и обязательств, возникающих в результате основной (уставной) деятельности и совместной деятельности по договору простого товарищества. Поскольку участники — юридические лица договора множественны, в целях построения сводного учета расходов по совместной деятельности целесообразно изначально группировать затраты простого товарищества по местам их возникновения, определив центры ответственности. Цель применения данного метода учета затрат — контроль за расходами со стороны товарищества в целом, а также самоконтроль участников.

На основании изучения научных трудов отечественных и зарубежных авторов разработана новая методика обособленного учета расходов организаций — участников по совместной деятельности, основанная на системе синтетических счетов, субсчетов и дополнительных счетов аналитического учета с последующим отражением данных в сводной ведомости учета расходов по

совместной деятельности, использование которой позволит организации разграничить расходы по основной и совместной деятельности участников, определить достоверную сумму расходов, понесенных непосредственно участником либо совместно с другими участниками, а также сумму доходов, причитающихся каждому участнику по договору простого товарищества.

Общая схема построения системы бухгалтерского учета расходов включает два этапа:

бухгалтерский учет затрат по совместной деятельности у участника простого товарищества;

сводный учет затрат простого товарищества.

Помимо организации аналитического учета расходов, предлагаемая методика устанавливает порядок распределения расходов участника по однородным секциям:

прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) по секциям;

косвенные затраты распределяются между однородными секциями: условно-прямые включаются в состав расходов по секциям, а условно-косвенные — распределяются между секциями;

при формировании полной себестоимости косвенные расходы в рамках однородных секций распределяются по видам продукции (работ, услуг), а при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг) — относятся на финансовые результаты совместной деятельности участника либо передаются участнику — доверенному лицу;

по каждой секции определяются общая сумма затрат, сумма затрат по видам продукции, полная (усеченная) себестоимость единицы продукции (работ, услуг).

Для контроля над расходами товарищества, оценки эффективности совместной деятельности участникам необходима оперативная информация о расходах в разрезе участников. Для ее получения диссертантом рекомендованы к использованию ведомости учета расходов по совместной деятельности [4, 6].

4. В сложившейся учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь отсутствует методика учета доходов и расходов от совместной деятельности, учитывающая особенности формирования, распределения расходов и доходов по договорам простого товарищества. Действующая методика учета не позволяет формировать достоверную величину расходов и доходов в учете простого товарищества, а также разграничить в учете каждого участника доходы и расходы по совместной и основной деятельности.

В целях обеспечения достоверности исчисления, распределения финансового результата и представления отчетных данных о финансовых результатах товарищества усовершенствована методика учета доходов от совместной дея-

тельности, которая, в отличие от существующей, предусматривает ежемесячное формирование и распределение доходов от совместной деятельности. Для практического внедрения данной методики рекомендовано отражение распределения и начисления доходов (расходов) участникам простого товарищества в течение года по кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом (кредитом) субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов», что не противоречит действующему законодательству. Участник — доверенное лицо по окончании отчетного месяца начисляет участникам сумму дохода (расхода), не превышающую кредитовое (дебетовое) сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, по окончании отчетного года при реформации баланса простого товарищества кредитовое (дебетовое) сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» будет соответствовать дебетовому (кредитовому) сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Участникам совместной деятельности расчеты по доходам и расходам, полученным по результатам деятельности товарищества, следует отражать на субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» [3, 4].

5. Аудиторская проверка простого товарищества проводится с целью формирования мнения о достоверности показателей прибыли (убытка), полученной в результате совместной деятельности товарищей, ее распределения между участниками. Существующие правила аудиторской деятельности не позволяют выявить и описать особенности действий аудиторской организации при проведении аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества. Методика планирования аудита простых товариществ включает два его уровня: аудит простого товарищества и аудит его участников. В отличие от используемых в настоящее время, она представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность получения информации о совместной деятельности товарищества. Применение данной методики в аудиторской практике позволит рационально и качественно организовать аудиторскую проверку простого товарищества, оценить влияние искажений бухгалтерской отчетности участников на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества в целом, уменьшить риск необнаружения ошибок, обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту.

Новизна подхода, используемого в рамках методики, заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, в том числе анализа их взаимодействия, полученные результаты сводятся в сегмент «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества можно только после проверки достоверности учета расходов каждого из его участников.

Предложенная методика позволяет сформировать систему показателей уровня существенности, определяющую суммарное предельное значение

ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества, по сегментам, выявленным на первых двух этапах планирования аудита. Такой подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определять значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст ему возможность сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур [5].

Рекомендации по практическому использованию результатов.

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть применены в учетной и аналитической практике организаций различных отраслей экономики Республики Беларусь, осуществляющих предпринимательскую деятельность, а также в деятельности аудиторских организаций, учебном процессе вузов. Результаты исследования приняты к использованию Управлением методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в практику учета ОАО «Нафтан», ЧУАП «Инвис-аудит», применяются в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет», что подтверждено актами и справками о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Лавриненко, А.Р. Учет вкладов в совместную деятельность предприятий / А.Р. Лавриненко, Н.А. Ходикова // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 8. — С. 22—25.

2. Лавриненко, А.Р. Учет вкладов в совместную деятельность предприятий / А.Р. Лавриненко // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. А. Гуманитарные науки. — 2003. — № 1 (Том II). — С. 64—71.

3. Лавриненко, А.Р. Совершенствование управления бухгалтерским учетом и методика бизнес-планирования совместной деятельности / А.Р. Лавриненко // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. D. Экономические и юридические науки. — 2004. — № 9. — С. 115—124.

4. Лавриненко, А.Р. Бухгалтерский учет совместной деятельности по договорам простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Национальный бухгалтерский учет. — 2004. — № 18. — С. 29—52.

5. Лавриненко, А.Р. Совершенствование методики аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экономические и юридические науки. — 2007. — № 4. — С. 35—44.

6. Лавриненко, А.Р. Совершенствование учета расходов простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экономические и юридические науки. — 2008. — № 4. — С. 63—70.

Статьи в сборниках научных трудов

7. Лавриненко, А.Р. Учет возврата вкладов в совместную деятельность предприятий Республики Беларусь / А.Р. Лавриненко // Межвузовский сборник научных трудов / Уфим. гос. нефт. техн. ун-т; редкол.: Л.И. Ванчухина [и др.]. — Уфа, 2003. — С. 147—149.

Материалы конференций

8. Лавриненко, А.Р. Совместный бизнес без образования юридического лица / А.Р. Лавриненко // Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона : материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 16—17 окт. 2003 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Гомель, 2003. — С. 160—162.

9. Лавриненко, А.Р. Бухгалтерский учет партнерского капитала в рамках совместной деятельности предприятий Республики Беларусь / А.Р. Лавриненко // Формирование рыночной среды эффективного функционирования агробизнеса Республики Беларусь в условиях международной интеграции и глобализации : материалы науч.-практ. конф., посвящ. 80-летию кафедры экономики и междунар. экон. отношений Белорус. гос. с.-х. акад., Горки, 10—11 июня 2004 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 112—114.

10. Лавриненко, А.Р. Анализ эффективности финансовых вложений в совместную деятельность / А.Р. Лавриненко // Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции : материалы междунар. науч.-практ. конф. для аспирантов и молодых ученых, Гомель, 17—18 нояб. 2004 г. / Моск. гос. ин-т электроники и математики, Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Москва—Гомель, 2004. — С. 261—263.

11. Лавриненко, А.Р. Анализ эффективности финансовых вложений в совместную деятельность / А.Р. Лавриненко // Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем : материалы II междунар.

науч.-практ. конф., Бобруйск, 30 марта 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2007. — С. 255—257.

12. Лавриненко, А.Р. Проблемы и направления развития бухгалтерского учета совместной деятельности организаций Полоцкого региона / А.Р. Лавриненко // Инновационное развитие Придвинского края : сб. науч. тр. регион. науч.-практ. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, Новополоцк—Полоцк, 18—19 дек. 2007 г. / Полоцк. гос. ун-т ; редкол.: Д.Н. Лазовский [и др.] — Новополоцк, 2007. — С. 105—108.

РЭЗІЮМЭ

Лаўрыненка Ганна Расціславаўна

Развіццё методык уліку і аўдыту сумеснай дзейнасці па дагаворах простага таварыства

Ключавыя словы — сумесная дзейнасць, простае таварыства, улік, уклады, фінансавыя ўкладанні, затраты, даходы, выдаткі, сегмент, планаванне аўдыту, узровень істотнасці.

Мэта даследавання — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка метадычных рэкамендацый па ўдасканаленні бухгалтарскага ўліку, аналізу і аўдыту сумеснай дзейнасці па дагаворах простага таварыства ў Рэспубліцы Беларусь.

Метады даследавання: агульнанавуковы метады пазнання, аналіз і сінтэз, індукцыя і дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэляванне, параўнанне, вывад па аналогіі, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна — навукова абгрунтаваны і ўдакладнены змест паняцця «сумесная дзейнасць без утварэння юрыдычнай асобы» ў адпаведнасці з нормамі міжнародных стандартаў фінансавай справаздачнасці; распрацавана комплексная методика бухгалтарскага ўліку ўкладаў па дагаворах простага таварыства; прапанавана новая методика адасобленага ўліку затрат па сумеснай дзейнасці, рэкамендаваны аналітычныя ведамасці іх ўліку; удасканалена методика ўліку фінансавых вынікаў ад сумеснай дзейнасці; распрацавана методика планавання і правядзення аўдыту простых таварыстваў па сегментах, парадак вызначэння ўзроўню істотнасці пры выкарыстанні сегментнага падыходу да аўдыту.

Ступень выкарыстання — вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, апрабаваны і ўкаранены ва ўлікова-аналітычную работу ААТ «Нафтан», ПУАП «Інвіс-аўдыт», ужываюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

Вобласць прымянення — гандлёва-прамысловыя арганізацыі Рэспублікі Беларусь, Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, вучэбны працэс эканамічных вчу.

РЕЗЮМЕ

Лавриненко Анна Ростиславовна

Развитие методик учета и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества

Ключевые слова — совместная деятельность, простое товарищество, учет, вклады, финансовые вложения, затраты, доходы, расходы, сегмент, планирование аудита, уровень существенности.

Цель исследования — научное обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета, анализа и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества в Республике Беларусь.

Методы исследования — общенаучный метод познания, анализ и синтез, индукция и дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход.

Полученные результаты и их новизна — научно обосновано и уточнено экономическое содержание понятия «совместная деятельность без образования юридического лица» в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности; разработана комплексная методика бухгалтерского учета вкладов по договорам простого товарищества; предложена новая методика обособленного учета затрат по совместной деятельности, рекомендованы аналитические ведомости их учета; усовершенствована методика учета финансовых результатов совместной деятельности; разработаны методика планирования и проведения аудита простых товариществ по сегментам, порядок определения уровня существенности при применении сегментного подхода к аудиту.

Степень использования — результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в учетно-аналитическую работу ОАО «Нафтан», ЧУАП «Инвис-аудит», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

Область применения — торгово-промышленные организации Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Lavrinenko Anna Rostislavovna

Development of accounting and auditing methods in joint activities within agreements on the society in participation

Key words — joint activities, society in participation, accounting, depositing, financial investments, costs, income, expenses, segment, planning of audit, substantiality level.

The purpose of the dissertation — scientific justification and development of indicative recommendations for the improvements in accountancy, analysis and audit of joint activities within agreements on society in participation in the Republic of Belarus.

Research methods — common method of investigation, analysis and synthesis, induction and deduction, scientific abstraction, logical summarisation, modelling, comparing, conclusions on the basis of analogy making, systems approach.

Acquired results and their novelty — the notion ‘joint activities without establishment of a legal body’ was theoretically grounded and specified according to the international standards of financial accounting; a complex methodology of business accounting of deposits on agreements of a society in participation was developed; a new methodology of separate accounting of costs in joint activities was theoretically grounded; analytical registers of cost accounting in joint activities were recommended; a methodology of accounting of financial results in joint activities was improved; a methodology of planning and auditing of societies in participation in segments was developed; an order of determination of significance level in a segment approach to auditing was defined.

Level of application: The research results were implemented by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, were approved and implemented into analytical accounting of OJSC «Naftan», PUJSE «Invis-audit», are used in preparation of qualified specialists at the educational institution «Polotsk State University».

Sphere of application: Trade organizations of the Republic of Belarus, the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, the study process of economical universities.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *Е.И. Кожушко*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 17.12.2008. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.