

УДК 657

**УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ:  
СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

*канд. экон. наук А.Р. ЛАВРИНЕНКО  
(Полоцкий государственный университет)*

*Изучение процесса формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности является важным аспектом учета, так как от правильности осуществления указанного процесса зависит не только величина прибыли (убытка) организации, но и объем средств, пополняющих бюджет Республики Беларусь. В целях обеспечения достоверности исчисления, распределения финансового результата и представления отчетных данных о финансовых результатах совместной деятельности автором усовершенствована методика учета финансового результата совместной деятельности, которая, в отличие от существующей, предусматривает его ежемесячное формирование и распределение. Для практического внедрения данной методики даны рекомендации по отражению на соответствующих счетах синтетического и аналитического учета доходов и расходов, распределенных и начисленных по результатам совместной деятельности, позволяющие обеспечить участников договора детальной достоверной информацией о влиянии показателей на конечный результат за каждый месяц нарастающим итогом с начала года.*

**Введение.** В современных условиях инвестиционного развития в Республике Беларусь активно внедряется в хозяйственную деятельность организаций такая форма инвестиционной активности, как совместная деятельность. 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. 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, – разработка методики синтетического и аналитического учета финансового результата по договору простого товарищества.

В сложившейся учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь отсутствует методика учета доходов и расходов по совместной деятельности, учитывающая особенности их формирования и распределения по договорам простого товарищества.

Действующая методика учета не позволяет формировать достоверную величину расходов и доходов в учете простого товарищества, а также разграничивать в учете каждого участника доходы и расходы по совместной и основной деятельности, что нередко является причиной неоправданного включения организациями расходов основной деятельности в состав расходов по совместной деятельности или наоборот и, как следствие, формирования недостоверного финансового результата в разрезе основной и совместной деятельности.

Приступая к изучению проблем учета доходов и расходов от совместной деятельности, прежде всего необходимо исследовать действующую методику отражения в бухгалтерском учете и отчетности процесса формирования финансовых результатов совместной деятельности по договорам простого товарищества, с целью выявления и устранения существующих в ней недостатков.

Действующая в Республике Беларусь методика отражения в бухгалтерском учете финансовых результатов от совместной деятельности представлена следующими положениями Инструкции по бухгалтерскому учету совместной деятельности:

- участник, которому поручено ведение общих дел и выполняющий заключительный этап работ по договору, подлежащий получению каждым участником договора финансовых результатов реализации продукции, работ, услуг за вычетом исполненных налоговых обязательств, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед участниками;

- участниками полученная за отчетный период доля финансовых результатов от совместного использования активов по договору простого товарищества в бухгалтерском учете отражается в составе операционных доходов либо расходов [1, с. 30].

**Основная часть.** Проанализировав действующие инструктивные положения, необходимо констатировать о необходимости существенных дополнений, так как применение данных положений на практике вызывает ряд трудностей, прежде всего:

- не регламентирован порядок отражения на счетах бухгалтерского учета участника-доверенного лица процессов формирования, распределения и перечисления финансового результата от совместной деятельности по договорам простого товарищества;

- не определена методика бухгалтерского учета у участника простого товарищества доходов от совместной деятельности. Если, в соответствии с законодательством, участник-доверенное лицо отражает на обособленном балансе финансовый результат в качестве обязательств перед участниками, следовательно, данная задолженность должна найти отражение в учете участника.

Все полученные в результате совместной деятельности доходы направляются в первую очередь на возмещение расходов участников. На обособленном балансе участника-доверенного лица финансовый результат формируется в общеустановленном порядке и включает в себя, согласно законодательству, следующие составляющие доходов и расходов:

- доходы и расходы от видов деятельности товарищества (далее – доходы (расходы) от видов деятельности);

- операционные доходы и расходы;

- внереализационные доходы и расходы.

По окончании отчетного периода финансовый результат (нераспределенная прибыль либо непокрытый убыток) после исчисления всех налоговых платежей подлежит распределению между участниками в порядке, определенном гражданским законодательством и условиями договора о совместной деятельности [1, с. 32; 2, с. 16]. Статьей 916 Гражданского кодекса Республики Беларусь определено, что «порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело. Соглашение, полностью освобождающее кого-либо из товарищей от участия в покрытии расходов и убытков, ничтожно» [3, с. 952]. Отсюда следует, что в бухгалтерском учете участника-доверенного лица финансовый результат отражается не только как обязательство перед участниками, но и как задолженность участников по возмещению убытка от совместной деятельности. Таким образом, распределению подлежит не только прибыль, но и убыток от совместной деятельности, если результатом совместной деятельности является убыток, то он покрывается участниками за счет собственных средств каждого в сумме, установленной договором простого товарищества. Следовательно, существует необходимость в регламентации порядка отражения в учете участников не только прибыли, но и убытка от совместной деятельности.

По мнению некоторых авторов, «по окончании периода выявленный на счете 99 «Прибыли и убытки» финансовый результат подлежит списанию на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а при распределении прибыли от деятельности простого товарищества между участниками договора делается запись по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75/2 субсчет «Расчеты по выплате доходов»» [4, с. 109]. Учет расчетов по распределению финансового результата по договору простого товарищества, согласно действующей Инструкции, осуществляется участником-доверенным лицом на счете 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». Аналитический учет по субсчету 75/2 «Расчеты по выплате доходов» ведется по каждому участнику договора. При этом в рамках обособленного баланса простого товарищества в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается кредиторская задолженность перед участниками в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли либо дебиторская задолженность за участниками в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

В результате исследования действующего порядка учета финансового результата участником-доверенным лицом выявлена необходимость ежемесячного распределения и начисления финансового результата участниками. Рассмотрим основные предпосылки данного утверждения.

Во-первых, согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь финансовый результат распределяется пропорционально вкладам участников, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей [3, с. 953]. Отсюда следует, что участники товарищества вправе предусмотреть иной механизм распределения прибылей и убытков и иных результатов совместной деятельности, не связанный с размером их долей в общем имуществе товарищества. Участники могут предусмотреть распределение финансового результата пропорционально понесенным расходам либо определить в договоре конкретную пропорцию распределения. Состав вкладов и расходов, как было установлено ранее, может изменяться в течение года, что влечет изменение базы распределения финансового результата. Следовательно, необходимо определять базу распределения финансового результата по окончании каждого отчетного месяца. Помимо этого состав участников, вкладов и расходов может изменяться в течение года, что влечет изменение базы распределения финансового результата. Следовательно, **необходимо определять базу распределения финансового результата по окончании каждого отчетного месяца.**

Во-вторых, участнику в целях достоверного отражения финансового результата от совместной деятельности, составления в течение года промежуточной бухгалтерской отчетности и формирования достоверной налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыли необходима оперативная информация о начисленном финансовом результате по совместной деятельности. Принимая во внимание, что операционные доходы и расходы признаются в качестве операционных по мере их поступления (начисления), доходы и расходы от участия в совместной деятельности *следует отражать в учете и отчетности участника в момент начисления, а не фактического их перечисления*. Перечисление финансового результата может производиться по соглашению сторон (ежемесячно, ежеквартально, по окончании отчетного года).

В комментариях к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» указано, что «Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации... отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» ... Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов» [5, с. 135]. Отсюда следует, что распределение и начисление доходов (расходов) участникам простого товарищества в течение года следует отражать 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)».

У участников совместной деятельности расчеты по доходам и расходам, полученным по результатам деятельности товарищества, согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». Участник свою долю доходов (расходов), подлежащих получению в результате совместной деятельности, включает в состав операционных доходов и расходов при формировании финансового результата. Доходы от совместной деятельности участник отражает по дебету субсчета 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» [5, с. 106]. При поступлении прибыли на расчетный (валютный) счет участника задолженность, возникшая по дебету субсчета 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», списывается с кредита данного счета в корреспонденции со счетами учета денежных средств: счет 51 «Расчетный счет», счет 52 «Валютный счет».

Расходы отражаются в бухгалтерском учете участника по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту субсчета 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». По мере перечисления убытков с расчетного счета участника дебетуется субсчет 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредитуются счета учета денежных средств. Аналитический учет по субсчету 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» в части доходов простого товарищества целесообразно осуществлять по каждому договору простого товарищества.

Предлагаемая методика отражения хозяйственных операций по учету участником простого товарищества финансовых результатов совместной деятельности представлена в таблице.

Предлагаемая методика отражения в учете у участника доходов и расходов от совместной деятельности простого товарищества

№ п/п	Счет дебета	Счет кредита	Содержание операции
А. Доход от совместной деятельности по договору простого товарищества			
1	76-4	91-1	Начислены доходы совместной деятельности, причитающиеся участнику по договору простого товарищества
2	51, 52	76-4	На расчетный (валютный) счет участника зачислен доход по результатам деятельности простого товарищества
Б. Расходы от совместной деятельности по договору простого товарищества			
3	91-2	76-4	Отражены убытки (расходы), возмещаемые участниками в результате совместной деятельности
4	76-4	51	Перечисление денежных средств в счет погашения убытков (расходов) товарищества пропорционально доли вклада товарища

**Выводы.** Ключевым показателем совместной деятельности является прибыль, так как по договору простого товарищества участники обязуются соединить свои вклады и совместно действовать для извлечения прибыли. Поэтому наиболее важным в учетной системе совместной деятельности по договорам простого товарищества является информация о финансовых результатах. 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, обеспечивающая 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». 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».

Таким образом, усовершенствованная методика учета финансовых результатов от совместной деятельности, 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.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету совместной деятельности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 14 дек. 2006 г. № 161 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2007. – № 5. – С. 29 – 33.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03: приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 24 нояб. 2003 г., № 105н // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2004. – № 5. – С. 14 – 17.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь с комментарием и обзором практики хозяйственных судов / под общ. ред. В.С. Каменкова. – Минск: Дикта, 2004. – 1136 с.
4. Бархатов, А.П. Международный учет: учеб. пособие / А.П. Бархатов. – М.: Маркетинг, 2001. – 288 с.
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. – Минск: ООО «Информпресс», 2003. – 176 с.

Поступила 12.02.2010

#### ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULT OF ORGANIZATIONS' JOINT ACTIVITY: THE CONDITION AND DEVELOPMENT DIRECTIONS

*A. LAVRINENKO*

*Studying of process of financial results formation is a prominent accounting aspect. Correctness of realization of the specified process depends not only on size of profit (loss) of the organization, but also volume of the recourses filling up the budget of Belarus. With a view of maintenance of reliability of calculation, distribution of financial result and representation of the accounting data about financial results of joint activity the author improves a technique of the financial result accounting for joint activity, unlike existing, provides its monthly formation and distribution. For practical introduction of the given technique recommendations about reflexion on corresponding accounts of the synthetic and analytical accounting of incomes and the expenses distributed and added by results of joint activity are made. This allow to provide participants of the contract with a detailed trustworthy information about influence of indicators on an end result every month from the beginning of year.*