

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи  
УДК [657.1+657.6]:658.114.7

ЛАВРИНЕНКО  
АННА РОСТИСЛАВОВНА

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

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Научный руководитель  
доктор экономических наук  
П.Я. Папковская

Минск, 2008

# ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ.....	8
ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОГОВОРАМ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА.....	13
1.1 Экономическая сущность совместной деятельности без образования юридического лица как объекта бухгалтерского учета.....	13
1.2 Предмет бухгалтерского учета деятельности простого товарищества, его сущность и характеристика .....	27
1.3 Сравнительный анализ формирования информации об участии в совместной деятельности в соответствии с белорусскими и международными стандартами учета.....	40
ГЛАВА 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ.....	51
2.1 Состояние и развитие учета вкладов по договору простого товарищества.....	51
2.1.1. Развитие классификации и учета вкладов участников простого товарищества.....	51
2.1.2. Обособленный учет вкладов на балансе простого товарищества.....	65
2.2 Совершенствование учета расходов простых товариществ.....	72
2.3 Развитие методики формирования и распределения финансового результата по совместной деятельности.....	85
ГЛАВА 3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АНАЛИЗА И АУДИТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОСТЫХ ТОВАРИЩЕСТВ .....	96
3.1 Прогнозный анализ финансовых результатов и эффективности деятельности простого товарищества .....	96
3.2 Совершенствование методики планирования и проведения аудита простого товарищества .....	102
3.3 Развитие методики определения уровня существенности.....	113

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	123
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	130
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	140

PolotskSU

## ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях возникают ситуации, при которых субъектам предпринимательства недостаточно собственных средств для осуществления хозяйственной деятельности, что влечет возникновение новых форм предпринимательства. Для наиболее эффективного использования имеющихся у организаций имущества и денежных средств возможно совместное их объединение на основе заключения договора простого товарищества (совместной деятельности).

Совместная деятельность представляет перспективный объект привлечения свободных средств организаций, позволяющий расширить сферу деятельности организации, сформировать деловые отношения с партнерами, получать доходы. Данная форма организации хозяйственной деятельности позволяет объединить усилия юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей, их финансовые и материальные средства для совместного ведения предпринимательской деятельности, воспользоваться навыками и умениями в различных отраслях экономики, позволяет разделить риски и прибыли от совместной деятельности.

Возникновение новых форм предпринимательской деятельности, в частности, простых товариществ, требует исследования теоретических и прикладных аспектов построения бухгалтерского учета, разработки и совершенствования методик учета и контроля совместной деятельности.

Необходимым условием эффективного управления совместной деятельностью в рамках договора простого товарищества является создание налаженной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и отчетности. Следует отметить, что развитие бухгалтерского учета тесно связано с гражданско-правовыми отношениями Республики Беларусь. Вместе с тем, действующие учетные методики не в полной мере соответствуют ускоренно прогрессирующим предпринимательским методам хозяйствования. Действующие национальные учетные стандарты и правила не отражают всего многообразия хозяйственных процессов, происходящих в организациях в условиях появления новых экономических отношений и хозяйственных связей. Если в правовом отношении новые разнообразные процессы, происходящие в организациях, характеризуются определенной последовательностью и проработанностью нормативного регулирования, то в части отражения этих процессов в бухгалтерском учете возникают затруднения.

Следует отметить, что в действующем гражданском законодательстве и в нормативных актах, регулирующих правила бухгалтерского учета совместной деятельности, существуют противоречия положений, имеющих один и тот же предмет регулирования, что вызывает настоятельную необходимость исследо-

вания положений гражданского законодательства с целью идентификации объектов бухгалтерского учета совместной деятельности. Многие положения действующих нормативных документов, регулирующих правила бухгалтерского учета совместной деятельности, противоречивы, в связи с чем существуют различия в точках зрения теоретиков и практиков бухгалтерского учета в отношении способов оценки имущества, составления учетных записей, формах отражения в финансовой отчетности информации об участии в совместной деятельности.

Исследованию проблем бухгалтерского учета и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества уделено внимание в работах отечественных, зарубежных ученых и экономистов: И.Н. Ковалевич [17], [44], [45], А.Г. Рязанцев [98], Л.А. Бабух [7], Л.А. Обухова [73], [74], [75], Шостик Г. [123], Бабченко Т.Н. [8], Бархатов А.П. [10], В.В. Нарезный [71], Е.В. Орлова [76], Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова [43], М.Ю. Медведев [63], О.Е. Коврижных [47], О.Н. Мещерякова [68] и другие.

Вместе с тем вопросам формирования и раскрытия в бухгалтерском учете информации о совместной деятельности уделяется недостаточно внимания. Следует отметить, что число публикаций, посвященных проблемам учета и контроля совместной деятельности невелико. Среди них наибольшее предпочтение отдавалось рассмотрению организационных и управленческих вопросов, изучению действующего законодательства, вопросам учета отдельных операций и налогообложения. Научные исследования по вопросам бухгалтерского учета и контроля совместной деятельности недостаточны, несмотря на практическую востребованность в них.

Недостаточность исследований в экономической литературе рассматриваемой проблемы свидетельствует об отсутствии единого мнения об экономическом содержании и классификации понятия «совместная деятельность». Поэтому необходимо разработать и рекомендовать к использованию положения по раскрытию экономического содержания совместной деятельности по договорам простого товарищества как объекта бухгалтерского учета, обоснованию ее типов, а также развитию бухгалтерского учета и контроля деятельности простого товарищества.

Среди учетных проблем, обусловленных хозяйственной практикой работы отечественных организаций в новых экономических условиях, является проблема адаптации национальной системы учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, одной из составляющих которой является необходимость совершенствования существующей нормативной базы для формирования информации об участии в совместной деятельности, приближения ее к международной практике учета. Требуется раскрытие содержания предмета бухгалтерского учета совместной деятельности, характеристики его

составляющих в целях разработки методик учета и контроля для формирования информационной базы о деятельности таких субъектов предпринимательства.

В соответствии с нормами гражданского законодательства Республики Беларусь совместная деятельность по договору простого товарищества может быть осуществлена при наличии вкладов в эту деятельность. Оценка и учет вкладов по договорам простого товарищества оказывает влияние на достоверность формирования финансового результата участников простого товарищества, налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль. Действующая методика бухгалтерского учета вкладов не позволяет оценить и отнести к объектам бухгалтерского учета такие вклады, признанные в гражданском законодательстве, как профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловую репутацию и деловые связи. Помимо этого, не представлен действующей системой бухгалтерского учета порядок исчисления и отражения в учете амортизационных отчислений и вычетов по налогу на добавленную стоимость при передаче вкладов в совместную деятельность и их возврате. Это обуславливает необходимость исследования экономического содержания и классификации вкладов, разработки методики оценки и учета вкладов в соответствии с требованиями гражданского законодательства Республики Беларусь и требованиями международных стандартов учета и отчетности.

В сложившейся учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь отсутствует методика учета доходов и расходов по 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, 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.

Эффективность функционирования простых товариществ в значительной мере определяется результативностью аналитической работы, в том числе выбором методик анализа. Существующие методики анализа не учитывают специфику совместной деятельности по договорам простого товарищества, так как базируются на использовании для анализа информации, не способной оперативно влиять на управленческие решения. Поэтому необходимы новые подходы к разработке экономического анализа для оценки эффективности совместной деятельности и оперативного управления ею.

Развитие новых экономических отношений повышает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности организаций. Суще-

ствующие аудиторские правила, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, не содержат методического инструментария аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества, что не позволяет учесть влияние аудиторского риска при его моделировании. В целях повышения эффективности проведения аудита и организации рациональной и качественной аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества необходимо провести анализ действующего порядка планирования и осуществления аудита и обосновать методику поэтапного расчета уровня существенности и определения приемлемого аудиторского риска.

Актуальность темы исследования, недостаточность теоретических и практических разработок в области бухгалтерского учета и контроля совместной деятельности в условиях совершенствования методов осуществления совместной предпринимательской деятельности обусловили выбор темы диссертационного 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 деятельности 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 до-

ходов 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 «Социаль-

но-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 рецензируемых 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.

# ГЛАВА 1

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОГОВОРАМ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА

### 1.1 Экономическая сущность совместной деятельности без образования юридического лица как объекта бухгалтерского учета

В современных условиях развития инвестиционной деятельности в Республике Беларусь, ограниченности материальных и финансовых ресурсов, стремительного развития техники и технологий назрела необходимость выработки принципиально новой, гибкой формы хозяйствования, которая позволила бы объединять ресурсы организаций на взаимовыгодной основе, а также решать их производственные и финансовые проблемы путем изыскания дополнительных источников финансирования инвестиций и их рационального использования. Одной из таких форм организации деятельности является совместная деятельность без образования юридического лица, основными преимуществами которой являются разделение труда, быстрая мобилизация ресурсов и доступ к передовым технологиям; невысокая потребность в денежной наличности для осуществления капитальных вложений; экономия затрат на производство и сбыт продукции, благодаря налаженным кооперационным связям. В связи с этим развитие учета совместной деятельности без образования юридического лица имеет особую актуальность и практическую значимость.

Для исследования вопросов учета совместной деятельности без образования юридического лица необходимо рассмотреть экономическую сущность указанного понятия как объекта бухгалтерского учета, определить и систематизировать его основные элементы.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности тесным образом связано с развитием гражданско-правовых отношений в обществе. В этой связи, в целях изучения экономической сущности совместной деятельности необходимо затронуть исторические и правовые аспекты ее развития. Исторически совместная деятельность явилась результатом общественного разделения труда и возникла на базе таких форм его организации как специализация и кооперирование. Изначально кооперирование выступало в форме взаимопомощи и сотрудничества. Первое крупное разделение труда деятельности произошло в области растениеводства, земледелия и скотоводства. В этот период кооперация зародилась «...с первых, элементарных форм группового взаимодействия в процессе собиратель-

ства, охоты, земледелия, родоплеменной власти и соподчинения» [28, с.45]. Возникновение кооперативного движения как осознанной формы организации труда связывают с концом XVIII в. началом XIX в. [124, с.247-253]. В начале XIX в. Р. Оуэн считал, что люди общими усилиями должны помочь друг другу жить и, основывая общества, совместно устраивать свою хозяйственную жизнь. На основе учения Р. Оуэн в 1860 году в Англии был создан первый кооператив [40, с.14]. Последующее разделение общественного труда, особенно частное и единичное, привело к образованию отдельных отраслей и подотраслей производства и формированию производственных единиц - объединений и организаций. Однако, деятельность объединений и предприятий, являющихся результатом единичного разделения труда, немыслима без кооперации их усилий.

Слово «кооперация» в переводе с латинского языка означает совместное ведение дел. «Кооперация представляет собой способ или форму хозяйственной деятельности, характеризующую совместным участием заинтересованных в этой деятельности лиц» [50, с.5]. К.Маркс рассматривал кооперацию и ее формы лишь как формы объединения труда в пределах предприятия и дает ей следующее определение: «Та форма труда, при которой много лиц планомерно работают рядом и во взаимодействии друг с другом в одном и том же процессе производства или в разных, но связанных между собой процессах производства, называется кооперацией» [62, с.337]. Ряд авторов дают следующее определение этому понятию: «Кооперация – форма организации труда, при которой большое число людей совместно участвует в одном и том же или в разных, но связанных между собой процессах труда» [14, с.391], [55, с.187], [102, с.253], [103, с.272], [124, с.247]. Злотогоров В.Г. определяет кооперацию как «совместное участие людей в одном или разных, но связанных между собой процессах труда» [32, с.224].

По мнению Кабушкина Н.И., Карсеко Р.М. «кооперация выступает материальной основой объединения людей в совместном трудовом процессе» [40, с.12]. По мнению этих авторов «Единство экономических интересов и целей в достижении высоких конечных результатов труда является основой совместного трудового процесса». На этом основании авторы утверждают, «..., что совместная деятельность людей осуществляется посредством кооперации» [40, с.14].

Дудич З.З. под кооперацией труда понимает «единство, согласованность совместных действий различных звеньев и субъектов в процессе их хозяйственной деятельности» [28, с.43]. При этом автор подчеркивает, что «необходимость трудовой кооперации порождается, в частности, тем, что ряд видов ... оказываются непосильными для единичных исполнителей и требуют совместных усилий многих».

В экономической литературе кооперация подразделяется на два основных вида: кооперация производственная (кооперирование в промышленности) и ко-

операция кредитная. Наиболее широкое определение производственной кооперации представлена у Шимова В.Н., Тура А.Н., Стаха Н.В.: «Кооперация производственная – форма длительных и устойчивых связей между хозяйственно самостоятельными предприятиями, фирмами, занятыми совместным изготовлением определенной продукции на основе специализации их производства» [103, с.272]. Этой же точки зрения придерживаются Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Золотогоров В.Г., Кураков Л.П., Кураков В.Л., Румянцев [14, с.391], [28, с.224], [55, с.187], [102, с.253], [124, с.259]. Авторский коллектив – Абова Т.Е., Горский И.В., Катульский Е.Д. определяют, что «Производственные кооперативы – это добровольные объединения граждан с целью совместного производства товаров и услуг» [50, с.191].

«Кооперация кредитная – объединение мелких товаропроизводителей для удовлетворения потребностей его членов в кредитных ресурсах» [14, с.391], [55, с.187]. Существует также мнение, что «Кооперация кредитная – вид кооперации, объединяющий мелких товаропроизводителей ... с целью создания совместного денежного фонда для удовлетворения потребностей в мелком кредите» [124, с.249].

«Кооперирование в кредитно-финансовой сфере капиталистических стран охватывает коллективные формы организации накопления и распределения денежных ресурсов. Она включает не только сами кооперативные кредитные учреждения, но и многообразные формы связей этих учреждений и их объединений: синдикаты, консорциумы, совместные компании, соглашения учреждений о совместной деятельности. Кооперативные кредитные учреждения являются формой организации взаимного финансирования ... однородной по роду деятельности группы экономических субъектов. ... аккумулируют необходимые для их деятельности ресурсы, принимая вклады» [50, с.197].

Основные виды кооперативных объединений: в сфере производства - кооперация производственная; в сфере обращения - жилищная, потребительская, промысловая, сбытовая, сельскохозяйственная, снабженческая. Приведем определения некоторым из видов. «Жилищная кооперация – вид кооперации, члены которой объединяются для совместного строительства и эксплуатации жилых домов. Кооперация сбытовая - вид кооперации, объединяющий мелких товаропроизводителей для реализации производимой ими продукции. Кооперация сельскохозяйственная - вид кооперации, объединяющей сельскохозяйственных товаропроизводителей для совместного производства сельскохозяйственной продукции. Кооперация снабженческая, вид кооперации, объединяющий мелких собственников ... для обеспечения их потребностей в средствах производства или предметах потребления» [124, с.247, 253, 257-258].

Существует также определение кооперации во внешнеэкономической деятельности «универсальная форма организации согласованного или совместного

производства с участием иностранных партнеров двух или несколько стран, основанная на распределении программ выпуска продукции, единстве коммерческих условий сотрудничества, взаимной гарантии рисков...» [14, с.391].

Таким образом, можем заключить, что в процессе кооперирования исторически сложились основные направления и формы совместной деятельности, сохранившие свою актуальность на современном этапе развития производства и экономики в целом:

- технологическое кооперирование (поставка комплектующих полуфабрикатов - агрегатов, деталей, заготовок);
- кооперирование по линии материально-технического снабжения (обеспечение предприятия сырьем, топливом, основными и вспомогательными материалами);
- производственное кооперирование;
- кооперирование финансовое, которое заключается в объединении капиталов и другие его формы.

Однако кооперирование может объединить не только однородные факторы или процессы производства, но и отдельные их виды для обеспечения совместно поставленных целей и задач. Следовательно, кооперация представляет собой форму хозяйственной деятельности, характеризующуюся согласованностью совместных действий и совместным взаимодействием (совместное ведение дел, совместное участие, совместное производство, совместное строительство, совместное финансирование) совокупности организаций (участников), заинтересованных в достижении конечных результатов деятельности, как в сфере производства, так и в сфере обращения. Отсюда следует вывод, что совместная деятельность осуществляется посредством кооперации организаций - участников.

В отечественной экономике совместная деятельность организаций без образования юридического лица не имела широкого распространения, ввиду отсутствия документов, раскрывающих понятие совместной деятельности и определяющих порядок учета и отчетности в рамках такой деятельности. До 1964 года, «совместная деятельность без образования юридического лица» находила свое проявление во внутриотраслевой и межотраслевой кооперации, организации научно-производственных объединений (НПО), заключении концессионных договоров и соглашений о разделе продукции. Указанные формы объединения деятельности по существу не являются совместной деятельностью в ее современном понимании, так как получение прибыли не являлось основной целью их создания. Однако именно на базе кооперирования, путем трансформации в процессе правового и экономического становления рыночных отношений были созданы предпосылки для выделения в гражданско-правовых отношениях совместной деятельности без образования юридического лица.

Следует отметить, что становление понятия «совместная деятельность» в экономической науке вообще, и бухгалтерском учете - в частности, неразрывно связано с ее определением как категории права.

В Гражданском кодексе Республики Беларусь 1964 года порядок организации совместной деятельности регламентирован главой 39 «Совместная деятельность». Статьей 432 ГК РБ 1964г. определено, что «по договору о совместной деятельности стороны обязуются совместно действовать для достижения хозяйственной цели, как – то: строительство и эксплуатация предприятия или учреждения (не передаваемых в оперативное управления организации, являющейся юридическим лицом), возведение водохозяйственных сооружений и устройств, строительство дорог, спортивных сооружений, школ, родильных домов, жилых строений и т.п.» [17, с.416]. Таким образом, Гражданским кодексом Республики Беларусь 1964 года определено:

1) совместная деятельность осуществляется на основании договора о совместной деятельности, при этом не определены субъектообозначающий термин договора (простое товарищество) и правовой статус данного договора: совместная деятельность без образования юридического лица или с созданием юридического лица;

2) стороны договора обязуются совместно действовать для достижения общей хозяйственной цели, при этом получение прибыли не является целью заключения договора.

С 7 декабря 1998 года правоотношения сторон по договору о совместной деятельности регулируются главой 54 «Простое товарищество» нового Гражданского кодекса Республики Беларусь. Пунктом 1 статьи 911 Гражданского кодекса Республики Беларусь установлено: «По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели» [25, с.949]. Учитывая вышеизложенный подход, отметим, что в гражданском законодательстве Республики Беларусь форма хозяйствования простое товарищество основывается на заключении договора простого товарищества или, возможен термин, договора о совместной деятельности, без образования юридического лица с целью получения прибыли.

В определении совместной деятельности отечественные авторы – Ковалевич И.Н., Обухова Л.А., Шостик Г. - опираются на гражданское законодательство Республики Беларусь, согласно которому совместная деятельность – это форма организации хозяйственной деятельности, которая не предполагает образования юридического лица и осуществляется на сновании договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), отождествляя при этом понятия «совместная деятельность» и «договор простого товарищества».



Ковалевич И.Н. определяя правовой статус совместной деятельности, изначально определяет, что «Договоры о совместной деятельности – простые товарищества» [45, с.63].

Обухова Л.А. дает следующее определение совместной деятельности. «Совместная деятельность – это деятельность двух и более ее участников в рамках заключенного договора о совместной деятельности (договора простого товарищества) для достижения какой-либо общей хозяйственной цели» [74, с.6], [75, с.62].

Согласно Золотогорову В.Г. «простое товарищество – совместная деятельность, когда двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить (по договору) свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели» [32, с.567]. Таким образом, автор однозначно выделяет простое товарищество, как форму совместной деятельности без образования юридического лица.

Российские авторы – Смородин М.Б., Шугрин И.С., Грибков А.Ю., Савельева Н., Салтыкова А.А., Давыдов С.Б., в определении совместной деятельности исходят из положений гражданского законодательства. Согласно пункту 1 статьи 1041 Гражданского кодекса Российской Федерации «По договору простого товарищества (договора совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели». Следовательно, простое товарищество является организационно-правовой формой хозяйствования без образования юридического лица.

Таким образом, и отечественные, и российские экономисты определяют совместную деятельность только как организационно-правовую форму, не раскрывая ее экономическое содержание, и связывают ее с договором простого товарищества.

Авторы Кураков Л.П., Кураков В.Л. в определении совместной деятельности исходят из определения договора о совместной деятельности [55, с.356]. «Договор о совместной деятельности – договор, в соответствие с которым стороны осуществляют совместную деятельность без образования юридического лица, путем объединения имущества, финансовых ресурсов либо без данного объединения» [55, с.114]. Очевидно, что, по мнению вышеуказанных авторов, совместная деятельность без образования юридического лица регламентируется договором о совместной деятельности.

С точки зрения Азрилияна А.Н. «простое товарищество – двое или несколько индивидуальных предпринимателей и (или) коммерческих, соединивших свои вклады – деньги, иное имущество, профессиональные или иные зна-

ния, навыки и умения, а также деловую репутацию и деловые связи и совместно действующие без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели» [14, с.1067]. Существенным отличием данного определения от вышеизложенных является отсутствие упоминания в нем о договоре, как основе существования простого товариществ. Автор однозначно дает определение, что простое товарищество – совместная деятельность без образования юридического лица.

Бархатов А.П. отождествляет понятия «простое товарищество» и «совместная деятельность», одновременно при этом он выделяет два направления совместного предпринимательства:

«а) создание совместных предприятий с образованием юридического лица;  
б) организация совместной деятельности без образования юридического лица с участием распределения и использования прибыли или без распределения прибыли» [10, с.88].

Определяя экономическую сущность простого товарищества, Бархатов А.П. использует противоречивое понятие «простое товарищество без образования юридического лица», упуская тот факт, что организация простого товарищества в форме юридического лица недопустима согласно гражданскому законодательству.

На основании изучения экономической литературы по определению совместной деятельности без образования юридического лица, можно сделать вывод о том, что существуют две основные точки зрения:

- 1) совместная деятельность – деятельность без образования юридического лица, осуществляемая в рамках договора простого товарищества;
- 2) совместная деятельность без образования юридического лица - совместная деятельность в рамках договора простого товарищества.

Первое определение представляется неверным, так как отечественные экономисты неправомерно отождествляют понятия «совместной деятельности» и «совместной деятельности по договору простого товарищества». Понятие «совместная деятельность», по мнению автора, являясь производной понятия «кооперация», шире и включает в себя не только совместную деятельность в рамках договоров простого товарищества, но и деятельность других организационно-правовых форм, основанных на участии нескольких сторон.

В подтверждение данной точки зрения приведем определение совместной деятельности Национального банка Республики Беларусь. Постановлением совета директоров национального банка Республики Беларусь от 2 июля 2003 г. № 216 «Об утверждении национального стандарта финансовой отчетности 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (НСФО 31) для банковской системы» определено, что совместная деятельность - какой-либо вид экономической деятельности, которую осуществляют две или более сторо-

ны согласно заключенному между ними договору: договору простого товарищества, учредительному договору, договору о создании акционерного общества и т.п. (далее - договор о совместной деятельности), и которая в соответствии с указанным договором является объектом их совместного контроля» [90]. Отсюда следует, что договор простого товарищества, учредительный договор, договор о создании акционерного общества и т.п. являются разновидностью договора о совместной деятельности.

Для целей бухгалтерского учета в белорусском законодательстве «...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)» [38 с.30]. Правовые аспекты хозяйственных товариществ содержатся в Гражданском кодексе Республики Беларусь: «Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным фондом. Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и командитного товарищества» [25, с.175]. Однако данное определение не содержит прямого указания на статус хозяйственного товарищества. В других нормах законодательства Республики Беларусь установлено, что «Государственной регистрации подлежат: создаваемые (реорганизуемые) юридические лица: хозяйственные товарищества и общества, унитарные предприятия ... (далее – коммерческие организации)».

Таким образом, простое товарищество, то есть объединение участников, предполагающих совместно осуществлять какую-либо деятельность, следует отличать от хозяйственного товарищества. Если при создании простого товарищества не создается новое юридическое лицо, то хозяйственное товарищество является юридическим лицом.

Начальник отдела управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РБ Лапин А.К. отмечает, что помимо договора простого товарищества, «...договором о совместной деятельности является и учредительный договор» [56, С.29].

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что совместная деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность, основанную договором о совместной деятельности, с образованием (хозяйственные товарищества) либо без образования (простые товарищества) юридического лица.

Данное положение однозначно закреплено в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции» утвержденном приказом Министерства финансов Украины от 26.04.2000г. №91: «Совместная деятельность — хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, являющегося объектом совместного контроля двух или более сторон в соот-

ветствии с письменным соглашением между ними. Совместный контроль — распределение контроля за хозяйственной деятельностью в соответствии с соглашением о ведении совместной деятельности» [87].

На данном этапе исследования можно сделать вывод, что совместная деятельность организаций в Республике Беларусь может принимать различные формы в зависимости от содержания гражданско-правовых договоров, положенных в ее основу. При этом термин «совместная деятельность» характеризует не организационно-правовую форму предпринимательской деятельности, а непосредственно предпринимательскую деятельность, основанную на кооперации организаций в различных отраслях экономики. На рисунке 1.1. представлены организационно-правовые формы совместной деятельности в условиях хозяйствования Республики Беларусь.



**Рисунок 1.1 — Организационно-правовые формы совместной деятельности в условиях Республики Беларусь**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения гражданского законодательства и нормативных документов [25, 38, и др.].

Выделение совместной деятельности без образования юридического лица в самостоятельную категории права позволяет раскрыть ее экономическую сущность и определить ее место в системе бухгалтерского учета и контроля.

Порядок бухгалтерского учета совместной деятельности в Республике Беларусь регламентирован Инструкцией по бухгалтерскому учету совместной дея-

тельности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.12.2006г. №161. Указанный документ определяет следующие условия, которые могут предусматриваться в договоре простого товарищества:

- о совместно осуществляемых операциях;
- о совместно используемых активах;
- о совместной деятельности.

При этом в документе отсутствует аргументация разделения условий и их включения в договор простого товарищества.

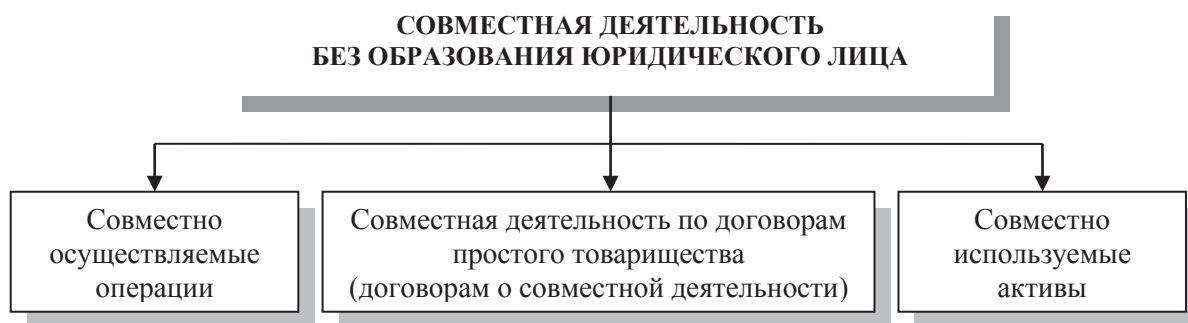
Исследовав нормы гражданского законодательства Республики Беларусь автор пришел к выводу, что в контексте главы 54 Гражданского кодекса отсутствует определение и регламентация договора о совместно осуществляемых операциях и договора о совместном использовании активов. Следовательно, выделение первых двух категорий «совместно осуществляемые операции» и «совместно используемые активы» в рамках договора простого товарищества неправомерно. Единственным условием договора простого товарищества является условие о совместном осуществлении деятельности, не противоречащей законодательству Республики Беларусь.

Таким образом, в действующем гражданском законодательстве Республики Беларусь и в нормативных актах, регулирующих правила бухгалтерского учета совместной деятельности, существуют противоречия положений, имеющих один и тот же предмет регулирования. Четкое определение понятия «совместная деятельность без образования юридического лица», как экономической категории, в Республике Беларусь отсутствует.

В Российской Федерации для целей бухгалтерского учета согласно Положению по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 «под информацией об участии в совместной деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица» [93, с.14].

Указанное российское положение в большинстве случаев следует правилам и рекомендациям, изложенным в Гражданском Кодексе Российской Федерации, однако под участием в совместной деятельности понимает значительно более широкий спектр фактов хозяйственной деятельности. ПБУ 20/03 выделяет три типа осуществления совместной деятельности без образования юридического лица (рисунок 1.2):

- совместно осуществляемые операции;
- совместно используемые активы;
- совместная деятельность в рамках простого товарищества.



**Рисунок 1.2 - Типы совместной деятельности без образования юридического лица Российской Федерации, предусмотренные в ПБУ 20/03**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения экономической литературы и нормативных документов Российской Федерации [47, 63, 71, 76, 93 и др.].

Взаимоотношения сторон при осуществлении третьей формы совместной деятельности (самой совместной деятельности) регулируются статьями 1041 - 1054 главы 55 «Простое товарищество» ГК РФ, а такие категории как «совместно осуществляемые операции» и «совместно используемые активы» не включены в действующую систему договорных обязательств и, соответственно, в гражданском законодательстве Российской Федерации не упоминаются.

Таким образом, в ПБУ 20/03 термин «совместная деятельность» употребляется в более широком, чем в гражданском законодательстве, значении. ПБУ 20/03 регламентируется не только сама совместная деятельность (деятельность в рамках договора простого товарищества), но и деятельность, связанная с совместно осуществляемыми операциями и совместно используемыми активами. При этом обоснование составляющих совместной деятельности также как и в Республике Беларусь не аргументируется.

В связи с этим некоторые российские специалисты считают, что несовпадение терминологии Гражданского кодекса РФ с терминологией ПБУ 20/03 «...нельзя считать оправданным. Задачей нормативного акта по бухгалтерскому учету должно являться описание способов учета хозяйственных ситуаций, допускаемых гражданским законодательством, а не создание новых ситуаций и введение в обиход новой терминологии, не соответствующей общепринятой» [63, с. 13].

Учитывая проблемы, возникшие в Республике Беларусь и Российской Федерации с юридической классификацией сделок, связанных с совместным осуществлением операций или совместным использованием активов как новых форм совместной деятельности без образования юридического лица, необходимо исследовать происхождение данных форм совместной деятельности.

Следует отметить, что Инструкция №161 и ПБУ 20/03 были введены во исполнение государственных программ реформирования бухгалтерского учета в

соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [38, с.29], [93, с.14]. «Основные вопросы учета долей в совместной деятельности у ее участников и инвесторов, а также отражения в отчетности активов, обязательств, доходов и расходов, связанных с совместной деятельностью, регулируются МСФО (IAS) 31 «Совместная деятельность» [65, с.438]. В сфере применения МСФО (IAS) 31 указано, что «Настоящий Стандарт должен применяться для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность» [64, с. 374]. В основу норм и правил национальной инструкции по бухгалтерскому учету совместной деятельности положены требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности организации в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности».

Совместная деятельность трактуется МСФО 31 как договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней. Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. «...Стандарт определяет три основных типа совместной деятельности: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации – которые обобщенно называются и отвечают определению совместной деятельности» [64, с.376]. Первые два типа совместной деятельности «...не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей» [64, с.378]. Третий тип напротив предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия. При этом правовой статус совместно контролируемых организаций МСФО 31 не регламентирован. В международной учетно-аналитической практике основными признаками, позволяющими отнести деятельность к совместной, являются следующие:

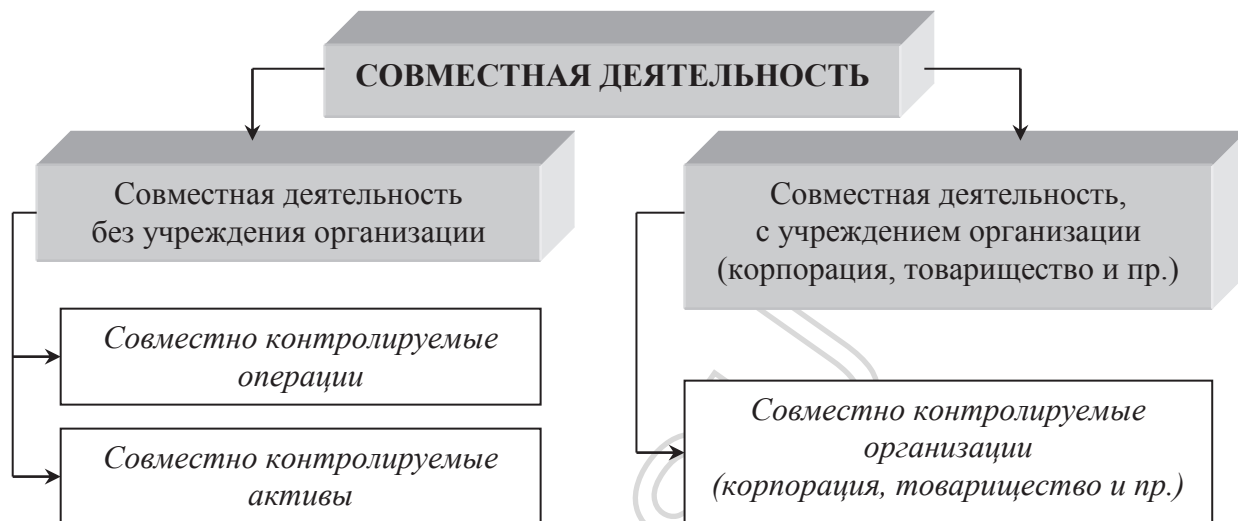
- а) две и более компании связаны договорным соглашением;
- б) и договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

Свидетельством договорного соглашения могут быть, например, договор между предпринимателями или протокол обсуждения между ними. В некоторых случаях соглашение включается в устав или другие учредительские документы совместной деятельности.

Отсюда следует, в соответствии с МСФО 31 совместная деятельность является видом предпринимательской деятельности, основанным на достигнутых соглашениях между участниками (инвесторами) с учреждением организации (совместно контролируемые организации) либо без ее учреждения (совместно кон-

тролируемые операции и активы). При этом правовой статус совместно контролируемых организаций (без образования юридического лица либо с образованием юридического лица) зависит от формы договорного соглашения.

Формы организации совместной деятельности за рубежом и в России можно представить следующим образом (рис. 1.3).



**Рисунок 1.3 - Типы совместной деятельности в соответствии с МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения Международного стандарта финансовой отчетности №31 «Участие в совместной деятельности» [64, 65].

Проанализировав типы совместной деятельности МСФО 31, необходимо, в целях исследования, определить к какому типу относится простое товарищество.

В соответствии со статьей 1 Закона Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности действие Закона «распространяется на юридические лица, зарегистрированные на территории Республики Беларусь, филиалы и представительства, в том числе иностранных организаций, хозяйственные группы, простые товарищества, государственные органы (далее – организации)...» [29]. Для целей налогового законодательства в Республике Беларусь «Под организациями понимаются ... простые товарищества (участники договора о совместной деятельности)...» [70, ст.13 п.2.3]. По определению Азрилияна А.Н. организация – это «организация бизнеса (корпорация, партнерство или иное предприятие) или любая другая, которая использует систему счетов и подготавливает финансовые отчеты» [14, с.582].

Таким образом, исходя из экономического содержания понятия «организация», опираясь на законодательство Республики Беларусь можно однозначно заключить, что простое товарищество признается в Республике Беларусь организацией, которая предусматривает организацию обособленного бухгалтерского и налогового учета и отчетности. Следовательно, возвращаясь к типам совместной



деятельности, представленным на рисунке 1.3, совместная деятельность по договору простого товарищества признается совместной деятельностью с учреждением организации, а простое товарищество является совместно контролируемой организацией.

Вышеизложенное не позволяет:

1) отождествлять понятие совместной деятельности с понятием совместная деятельность без образования юридического лица (простого товарищества);

$$\begin{array}{l} \text{Совместная} \\ \text{деятельность} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Совместная деятельность} \\ \text{с образованием} \\ \text{юридического лица} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Совместная деятельность} \\ \text{без образования} \\ \text{юридического лица} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Совместная деятельность} \\ \text{без образования юридического лица} \end{array} = \text{Простое товарищество}$$

$$\text{Совместная деятельность} \neq \text{Простое товарищество}$$

2) относить совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы к совместной деятельности, организуемой по договору простого товарищества, так как простое товарищество с позиций бухгалтерского учета и налогового законодательства Республики Беларусь является организацией.

Признание в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности по договорам совместного осуществления операций или совместного использования активов (как новых форм совместной деятельности), исходя только из экономического содержания, может и не совпадать с их признанием в налоговом учете, так как для него одинаково важны и правовая форма, и экономическое содержание. Следовательно, идентифицировать такие типы совместной деятельности, как совместно контролируемые операции и совместно контролируемые активы, принятые в зарубежной практике учета, в качестве объектов национального бухгалтерского учета затруднительно в условиях неурегулированности рассматриваемых взаимоотношений сторон Гражданским кодексом Республики Беларусь.

Таким образом, совместная деятельность без образования юридического лица, как объект бухгалтерского учета – это предпринимательская деятельность, основанная на договорных отношениях, совместном ведении дел участников и совместном управлении деятельностью на основе достигнутых соглашений, 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.

## **1.2. Предмет бухгалтерского учета деятельности простого товарищества, его сущность и характеристика**

Совместная деятельность без образования юридического лица является достаточно новой системой хозяйствования для Республики Беларусь, что объясняет неурегулированность законодательства в данной области: несоответствие норм налогового и гражданского регулирования, противоречия нормативно – правовых актов. Вследствие этого возникает необходимость на основе критического анализа сложившейся практики учета совместной деятельности в Республике Беларусь и за рубежом в проведении комплексных исследований методик бухгалтерского учета совместной деятельности, базирующихся на общепризнанных и унифицированных правилах Международных стандартов финансовой отчетности.

Приступая к изучению методических основ учета совместной деятельности, необходимо, прежде всего, раскрыть содержание предмета бухгалтерского учета совместной деятельности, дать его характеристику, определив при этом его место в системе национального бухгалтерского учета. Предмет бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества в отечественной системе учета четко не выделен, поэтому с целью его определения, исследуем действующую в Республике Беларусь методику учета совместной деятельности, сопоставим ее с зарубежным опытом учета, приблизив к Международным стандартам финансовой отчетности.

«Содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, а состав объектов – от форм собственности и особенностей отраслей экономики» [85, с.15]. Основой организации простого товарищества (совместной деятельности без образования юридического лица) является договор простого товарищества (совместной деятельности), который определяет цель и условия совместной деятельности. Отсюда следует, что предмет и состав объектов бухгалтерского учета совместной деятельности определяются типом совместной деятельности без образования юридического лица.

Согласно статье 1 Закона Республики Беларусь от 18.10.1994г. №3321-ХІІ «О бухгалтерском учете и отчетности» простые товарищества признаются самостоятельными субъектами ведения бухгалтерского учета [29, ст.1]. Порядок бухгалтерского учета совместной деятельности находится в зависимости от предмета бухгалтерского учета совместной деятельности.

В целях исследования предмета бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица целесообразно рассмотреть порядок осуществления деятельности простого товарищества - организации, не имеющей статуса юридического лица. Определяющим в данном вопросе явля-

ется понятие «правоспособность», как это следует из смысла п.1 ст.45 Гражданского кодекса Республики Беларусь, включает в себя способность юридического лица иметь гражданские права и исполнять обязанности (то есть являться должником и кредитором в гражданских правоотношениях и действовать в этих качествах). Объектом правоспособности является соответствующий правовой статус юридического лица.

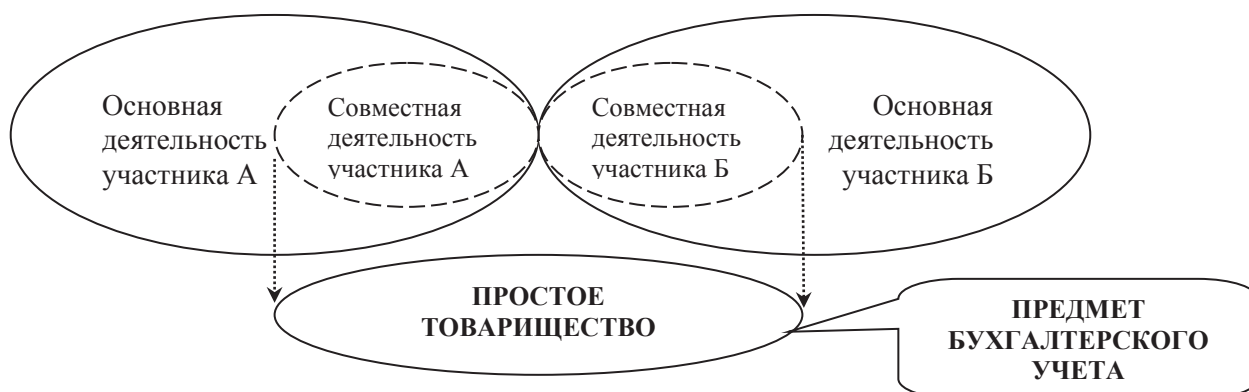
В простом товариществе юристы выделяют «его правовую и фактическую составляющие» [51, с.31]. В основе договора о совместной деятельности лежат интересы его участников в достижении единой фактической цели. Согласно ст. 911 ГК РБ участники «...обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли». Средство достижения цели договора – особая правовая регламентация прав и обязанностей участников (внутренние отношения) и прав и обязанностей участников по отношению к третьим лицам (внешние отношения; общие дела, ответственность товарищей).

В процессе исполнения договора простого товарищества либо в процессе исполнения договоров, заключенных в рамках договора простого товарищества, совершаются операции, образующие определенную деятельность. Осуществляя какой-либо вид деятельности в интересах других, участник реализует свою собственную правоспособность. То есть действует не товарищество, а отдельные его участники [51, с.31].

Данное мнение подтверждается высказыванием Яна Функа, члена Научно-консультативного совета Верховного Суда Республики Беларусь, - «... простое товарищество не является субъектом права, оно не обладает собственной правоспособностью и в его основе лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества» [117, с.28].

Отсюда следует, что хозяйственная деятельность простого товарищества осуществляется непосредственно участниками – юридическими лицами. Объединение вкладов и действий участников – юридических лиц в рамках договора простого товарищества образует предмет бухгалтерского учета совместной деятельности (рисунок 1.4).

Из приведенного выше следует, что хозяйственная деятельность участников простого товарищества подразделяется на два сегмента: «совместная деятельность» и «основная деятельность». Объединение сегментов «совместная деятельность» всех участников договора образует единую экономико-правовую целостность – простое товарищество.



**Рисунок 1.4 — Предмет бухгалтерского учета совместной деятельности в рамках договора простого товарищества**

Примечание – собственная разработка.

Основой построения системы бухгалтерского учета совместной деятельности в Республике Беларусь является ее классификация в зависимости от условий договора простого товарищества. В связи с тем, что исследование совместной деятельности по договору простого товарищества невозможно без рассмотрения ее типов, остановимся на них более подробно (таблица 1.1).

**Таблица 1.1 — Типы совместной деятельности без образования юридического лица, определяющие объекты бухгалтерского учета**

Типы совместной деятельности	Цель совместной деятельности	Объекты бухгалтерского учета
Совместно осуществляемые операции	Выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) (п. 7 Инструкции №161)	Расходы, обязательства и активы, причитающаяся доля дохода каждого участника договора
Совместно используемые активы	Совместное использование активов, находящихся в общей долевой собственности участников (п. 11 Инструкции №161)	Расходы и обязательства, причитающаяся доля доходов от совместного использования активов каждым участником договора
Совместная деятельность	Объединение вкладов, усилий; извлечение прибыли (п. 15 Инструкции №161)	Вклад в совместную деятельность, расходы, обязательства и доходы каждого участника договора

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56].

Основным отличительным признаком совместной деятельности от совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов является

то, что объектом бухгалтерского учета совместной деятельности являются вклады участников.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета совместная деятельность по договору простого товарищества может осуществляться как посредством совместных действий с объединением вкладов, так и без объединения вкладов.

В целях определения содержания предмета бухгалтерского учета совместной деятельности, следует в рамках каждого типа совместной деятельности определить особенности учетной системы совместной деятельности, выявить, систематизировать и уточнить содержание и состав субъектов и объектов бухгалтерского учета совместной деятельности.

Первые две формы совместной деятельности – совместно осуществляемые операции и используемые активы – в целях исследования объединим в одну группу по признаку построения учета. Инструкцией №161 установлено, что «Бухгалтерский учет совместно осуществляемых операций или совместно используемых активов в соответствии с договором простого товарищества о совместно осуществляемых операциях или договором простого товарищества о совместно используемых активах может осуществляться самостоятельно каждым из участников. При этом участник, на которого в соответствии с указанными договорами возложено ведение дел этого товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества, осуществляет обособленный бухгалтерский учет и составляет отдельный баланс по хозяйственным операциям, связанным с совместным осуществлением операций или совместным использованием активов, а также исполняет налоговые обязательства этих участников» [38, с. 30].

Таким образом, данные типы совместной деятельности предполагают организацию обособленного бухгалтерского учета операций по совместной деятельности у двух субъектов бухгалтерского учета:

- 1) участников договора простого товарищества (два и более участника);
- 2) участника, на которого возложена обязанность ведения бухгалтерского учета товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества (участник – доверенное лицо).

Разделение участников на две группы является условным:

- участники первой группы представляют собой множество, равное числу участников договора;
- участник второй группы, может реализовывать все права и обязанности участников первой группы и одновременно выполнять обязанности по ведению бухгалтерского и налогового учета простого товарищества.

В целях исследования данная группировка необходима, так как она позволяет разграничить объекты бухгалтерского учета совместной деятельности, образующиеся у участников и у участника – доверенного лица (рисунок 1.5).



**Рисунок 1.5 — Состав субъектов бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций, совместно используемых активов, действующий в Республике Беларусь.**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56].

Рисунок 1.5 свидетельствует, что бухгалтерский учет объектов совместной деятельности на балансе участников - организаций осуществляет субъект 1; на балансе простого товарищества – субъект 2. Следовательно «различают два баланса у товарища, которому поручено ведение общих дел: баланс основной деятельности; баланс совместной деятельности. Под последним понимается открытие всех бухгалтерских счетов и соответствующих им регистров учета (машинограмм, ведомостей, журналов-ордеров, главной книги), необходимых для отражения хозяйственных операций» [75, С. 62].

Суть совместно осуществляемых операций заключается в том, что «...участники используют принадлежащие им активы, осуществляют свою часть расходов и обязательств, имеют право на получение части прибыли (убытков) от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, связанных с осуществлением совместных операций» [38, с. 30].

Порядок бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций Инструкция №161 определяет следующим образом: «Расходы, обязательства и активы по совместно осуществляемым операциям каждым участником отражаются на субсчетах, открываемых к соответствующим синтетическим счетам бух-

галтерского учета. Участник понесенные им расходы, возникшие обязательства, связанные с совместно осуществляемыми операциями по договору простого товарищества, ежемесячно передает участнику, на которого возложено ведение общих дел или получение выручки. Участник, которому поручено ведение общих дел и выполняющий заключительный этап совместной деятельности по договору, подлежащий получению каждым участником договора финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг за вычетом исполненных налоговых обязательств отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед участниками» [38, с. 30].

При совместном использовании активов (вторая форма совместной деятельности) «...активы находятся в общей долевой собственности участников, и участники заключают договор простого товарищества для осуществления предпринимательской деятельности. Активы, принадлежащие участникам на праве долевой собственности и внесенные в качестве вкладов, продолжают учитываться ими на соответствующих счетах бухгалтерского учета, по соответствующим статьям баланса и в составе финансовых вложений не отражаются» [38, с. 30].

Порядок бухгалтерского учета понесенных расходов, возникших обязательств в результате совместного использования активов аналогичен порядку, предусмотренному для совместно осуществляемых операций.

Исследование порядка учета данных типов совместной деятельности позволяет заключить, что состав объектов бухгалтерского учета совместной деятельности излагается в законодательстве Республики Беларусь недостаточно полно. С целью систематизации и уточнения состава объектов бухгалтерского учета предлагается схема, отражающая взаимосвязь субъектов и объектов учета совместной деятельности на рисунке 1.6.

В соответствии с представленной схемой объекты бухгалтерского учета совместной деятельности можно разделить на две группы:

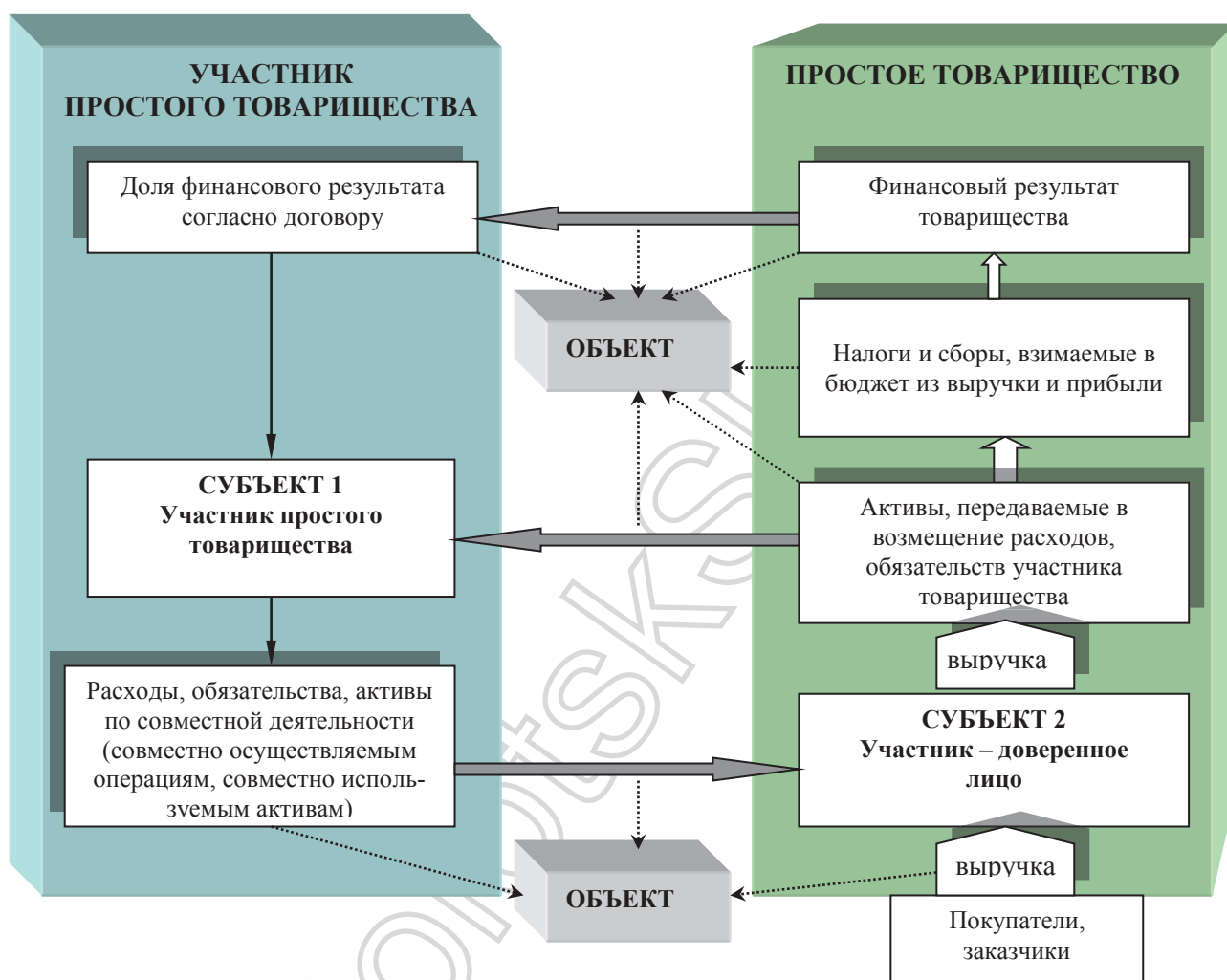
- объекты учета, образующиеся у каждого участника в результате участия в совместной деятельности;
- объекты, отражаемые в обособленном учете участника – доверенного лица (простого товарищества).

Рисунок 1.6 позволяет выделить объекты бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций по договору простого товарищества и разграничить их по субъектам бухгалтерского учета:

**Субъект 1.** Участник простого товарищества, обособленно отражает в учете:

- расходы, активы и обязательства с третьими лицами по совместной деятельности и их последующую передачу участнику – доверенному лицу, на отдельный (обособленный) баланс товарищества;

- хозяйственные процессы, связанные с исполнением договора простого товарищества;
- активы, поступившие от ведущего участника в погашение расходов и обязательств по совместной деятельности;



**Рисунок 1.6 — Схема взаимосвязи субъектов и объектов бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов в Республике Беларусь.**

Примечание – собственная разработка. Рисунок разработан на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56].

- причитающуюся ему согласно договору долю финансового результата;
- обязательства по договору простого товарищества:
  - а) участника – доверенного лица по возмещению понесенных участником расходов, а также по перечислению прибыли,
  - б) перед участником – доверенным лицом по возмещению убытков товарищества;
- хозяйственные операции по совместно осуществляемой деятельности:



- зачисление на расчетный счет средств, поступающих в возмещение понесенных расходов, погашение возникших обязательств по совместной деятельности;
- начисление причитающейся суммы прибыли (убытков), полученной в результате деятельности товарищества;
- зачисление на расчетный счет прибыли от совместной деятельности;
- перечисление суммы убытков простого товарищества участнику, ведущему бухгалтерский учет.

Участники совместной деятельности для выделения совместной деятельности отражают на субсчетах его принадлежность к совместной деятельности, что позволит отделить синтетический учет совместной деятельности от учета основной деятельности.

**Субъект 2.** Участник – доверенное лицо, отражает в обособленном учете:

- расходы, обязательства, активы участников по совместно осуществляемым операциям, переданные ими на обособленный баланс;
- выручку от реализации товаров (работ, услуг) и прочие доходы по совместной деятельности;
- внереализационные (операционные) доходы и расходы, связанные с совместной деятельностью;
- налоговые обязательства товарищества;
- активы, переданные участникам в возмещение расходов, активов, обязательств;
- финансовый результат, полученный в результате совместной деятельности по договору простого товарищества:
- обязательства по договору простого товарищества:
  - а) перед участниками товарищества по возмещению понесенных ими расходов, а также по перечислению прибыли,
  - б) участников перед товариществом по погашению убытков;
- хозяйственные операции по совместной деятельности:
  - учет расходов и обязательств, переданных участниками на баланс простого товарищества;
  - возмещение расходов, погашение обязательств участников с третьими лицами;
  - зачисление выручки от реализации товаров (работ, услуг) на субсчет простого товарищества;
  - расчеты с бюджетом по уплате налоговых платежей;
  - выявление финансовых результатов в общеустановленном порядке;
  - распределение прибыли (убытка) между участниками совместной деятельности;
  - перечисление прибыли участникам совместной деятельности;

-получение возмещения убытков от участников совместной деятельности.

Анализ состава объектов бухгалтерского учета совместной деятельности позволяет определить, что организация обособленного бухгалтерского учета товарищества характеризуется, прежде всего, большим количеством операций и использованием всего плана счетов. По сути, бухгалтерский учет простого товарищества, как показало исследование, представляет собой сводный учет совместных действий каждого участника товарищества, осуществляемый участником, ведущим бухгалтерский, налоговый учет и отчетность. Помимо учетных функций участник – доверенное лицо разрабатывает и оформляет учетную политику простого товарищества. «Принятая организацией-доверенным лицом учетная политика может отличаться от способов ведения бухгалтерского учета, применяемых участниками договора в своей хозяйственной деятельности» [38, с.32].

Рисунок 1.6 свидетельствует, что взаимосвязь между субъектами бухгалтерского учета, которая обеспечивает единство предмета бухгалтерского учета совместной деятельности, основана на отражении в учете двух объектов:

- расходов, активов, обязательств, возникающих в результате совместной деятельности;
- финансового результата по итогам совместной деятельности.

Определенный нами в результате исследования состав объектов бухгалтерского учета совместной деятельности на балансе каждого из участников можно детализировать в зависимости от:

- отраслевых особенностей деятельности каждого участника договора;
- специфики хозяйственной деятельности участника;
- обязанностей, возложенных на участника договором простого товарищества о совместно осуществляемых операциях (производство, снабжение, реализация и пр.)

Таким образом, можно сделать вывод, что предмет бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов определяется субъектным составом договора простого товарищества и включает в себя две составляющие:

- совместная деятельность на балансе каждого из участников (предмет 1);
- совместная деятельность на балансе участника – доверенного лица (предмет 2).

В свою очередь, первая составляющая - предмет бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций участников - разбивается на множество предметов, равное числу участников договора простого товарищества, так как у каждого участника формируется обособленный состав объектов и, следовательно, отдельный предмет бухгалтерского учета в результате участия в договоре простого товарищества.

Раскрывая содержание предмета совместной деятельности, следует подчеркнуть его обособленный характер учета, что следует из особенностей учетных процедур совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов:

- участникам договора необходимо организовать на счетах бухгалтерского учета обособленный учет совместной деятельности с применением аналитических счетов, разделив при этом в учете операции по основной и совместной деятельности.
- участнику – доверенному лицу необходимо организовать обособленный бухгалтерский учет совместной деятельности на отдельном балансе.

Таким образом, на данном этапе исследования проанализировав формы совместной деятельности, которые предполагают совместное осуществление участниками операций и совместное использование активов в отечественной практике учета, можно сделать следующие выводы:

- единство предмета бухгалтерского учета совместной деятельности определяется целью договора простого товарищества;
- содержание предмета бухгалтерского учета зависит от формы совместной деятельности и субъектного состава участников договора, определяющие состав и содержание объектов бухгалтерского учета;
- характерными особенностями предмета бухгалтерского учета совместной деятельности являются следующие:
  - а) множество его составляющих ( $n+1$ ). Предмет совместной деятельности находит отражение в бухгалтерском учете каждого участника договора простого товарищества ( $n$ ), а также на отдельном балансе товарищества.
  - б) обособленность его отражения в бухгалтерском учете субъектов.

Третьим из исследуемых нами условий (типов) договора простого товарищества является совместно осуществляемая деятельность. Действующие инструктивные положения определяют, что «по договору простого товарищества, предусматривающему условия о совместной деятельности, участники в зависимости от ведения бухгалтерского учета общего имущества участников и отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, подразделяются:

на участников, которые внесли имущество в качестве вклада в общее дело;

и участника, осуществляющего ведение общих дел от имени всех участников, а также ведение бухгалтерского учета общего имущества и операций, связанных с осуществлением совместной деятельности (далее – организация – доверенное лицо)» [38, С.30].

«Организация - доверенное лицо осуществляет ведение общих дел в соответствии с договором простого товарищества, ведет обособленный бухгал-

терский учет общего имущества и операций, связанных с участием в совместной деятельности на отдельном балансе.

Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс организации-доверенного лица не включаются.

Отражение в бухгалтерском учете операций по совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, учет финансовых результатов, а также исполнения налоговых обязательств, осуществляется в соответствии с законодательством» [38, С.31].

При этом он совпадает с принятой в Республике Беларусь методикой учета первых двух форм – совместно осуществляемых операций и используемых активов – по следующим учетным категориям:

- составу субъектов бухгалтерского учета (рисунок 1.5);
- системе взаимосвязи показателей бухгалтерского баланса участников и отдельного баланса товарищества (рисунок 1.6);
- составу и содержанию предмета и объектов бухгалтерского учета совместной деятельности.

Состав объектов бухгалтерского учета совместно осуществляемой деятельности требует дополнения, продиктованного содержанием данной формы:

- участники в составе финансовых вложений отражают вклады по совместной деятельности и обособленно хозяйственные операции по движению вкладов.
- участник – доверенное лицо учитывает отдельно вклады участников, их поступление и выбытие.

В Республике Беларусь составление обособленной бухгалтерской отчетности и обособленного бухгалтерского баланса обязательно независимо от условий договора простого товарищества. Объединение активов и обязательств регламентируется не условиями договора простого товарищества, а требованиями налогового законодательства. Участники могут и не предусматривать в договоре простого товарищества объединение деятельности, однако в соответствии с законодательством Республики Беларусь они обязаны выделить объекты совместной деятельности на отдельный баланс участника, ведущего бухгалтерский и налоговый учет. Таким образом, методика бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества в Беларуси едина для всех трех условий договора.

Действующая нормативная инструкция по бухгалтерскому учету совместной деятельности связывают ее последнюю форму только с внесением вкладов, что не вполне обоснованно. В связи с этим следует привести следующие положения.

Во-первых, в соответствии со статьей 913 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на

праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция ... признаются общей долевой собственностью» [25, с.951]. Следовательно, на отдельном балансе простого товарищества отражаются совместно используемые активы, находящиеся в общей долевой собственности участников, участники солидарно несут расходы по внесенным вкладам и передают их на отдельный баланс участника - доверенного лица. Таким образом, договор простого товарищества, предусматривающий совместное осуществление деятельности и внесение вкладов, одновременно предусматривает совместное использование активов.

Во-вторых, простое товарищество (совместная деятельность) не признается субъектом права. В процессе исполнения договора простого товарищества либо в процессе исполнения договоров, заключенных в рамках договора простого товарищества, совершаются операции, образующие определенного рода деятельность. Осуществляя какой-либо вид деятельности в интересах других, участник реализует свою собственную правоспособность [51, с.31]. То есть действует не товарищество, а отдельные его участники, в связи с чем, обязательства и расходы, связанные с совместной деятельностью найдут отражение в учете каждого участника. Таким образом, договор простого товарищества о совместной деятельности предусматривает и совместное осуществление операций.

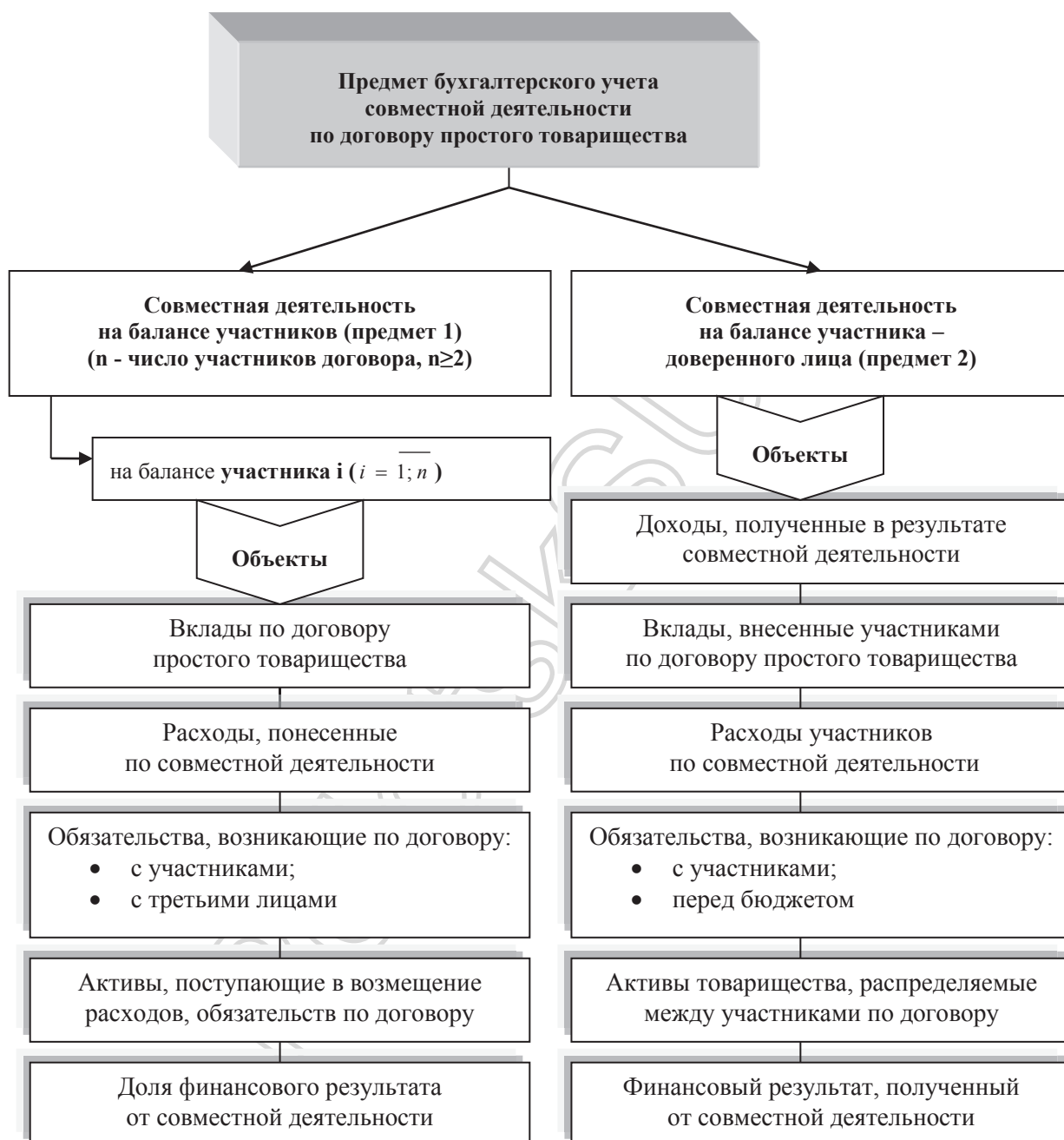
На основании исследования отечественной учетной практики можно сделать вывод о нецелесообразности выделения для целей бухгалтерского учета в рамках договора простого товарищества отдельных форм совместной деятельности, так как условие о совместной деятельности одновременно является и условием о совместном осуществлении операций и совместном использовании активов. Для договора простого товарищества методика отражения операций едина, и разграничение условий не влияет на предмет и методику бухгалтерского учета совместной деятельности по договору простого товарищества.

Классификация объектов бухгалтерского учета совместной деятельности по договору простого товарищества представим в виде схемы на рисунке 1.7.

Таким образом, исследуемая категория, безусловно, имеет свои специфические особенности, которые напрямую связаны с порядком отражения операций по выполнению договора простого товарищества в учетных регистрах организаций-участников, на основании фактов хозяйственной деятельности исходя из их экономического содержания. Данные обстоятельства находят отражение на всех этапах осуществления учетного процесса, что требует формирования учетной политики для целей совместной деятельности.

Необходимость в создании учетной политики простого товарищества продиктована тем, что простое товарищество имеет право выбирать метод определения выручки от реализации для целей налогообложения, и этот метод может быть отличным от метода, применяемого участниками договора простого товарищества. Для идентификации хозяйственной деятельности, предусмотр-

ренной договором о совместной деятельности, могут потребоваться различные формы первичных учетных документов, которые не применяются участниками в основной деятельности.



**Рисунок 1.7 — Классификация объектов бухгалтерского учета совместной деятельности по договорам простого товарищества в Республике Беларусь.**

Примечание – собственная разработка.

На наш взгляд, правила ведения бухгалтерского учета (учетную политику) необходимо отразить в специальном приложении к договору простого товарищества. В этих правилах, в частности, должны быть отражены методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности и погашения стоимости

имущества простого товарищества; варианты применения счетов бухгалтерского учета на основе Типового плана счетов; приемы организации документооборота и система учетных регистров и иные соответствующие способы, методы и приемы ведения бухгалтерского учета совместной деятельности.

### **1.3. Сравнительный анализ формирования информации об участии в совместной деятельности в соответствии с белорусскими и международными стандартами учета**

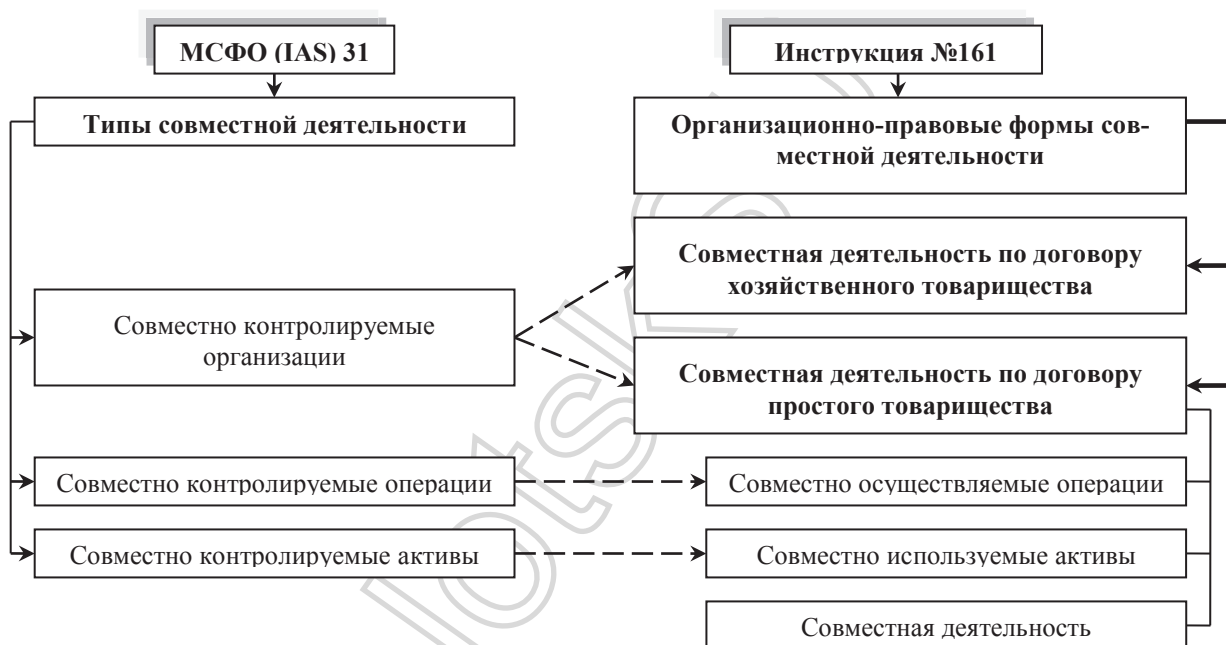
В условиях перехода Республики Беларусь на международные стандарты финансовой отчетности возникает необходимость в исследовании и использовании организациями Республики Беларусь общих концептуальных принципов, составляющих основу Международных стандартов финансовой отчетности. В связи с этим возникает необходимость в исследовании методики отражения в бухгалтерском учете и отчетности совместной деятельности, сложившейся в международной практике учета, и, сопоставлении ее с действующей в Республике Беларусь. Поскольку национальные положения по бухгалтерскому учету совместной деятельности в большинстве случаев следуют правилам и рекомендациям учета совместной деятельности, изложенным в МСФО (IAS) 31, представляется возможным сопоставить составляющие данной экономической категории в Республике Беларусь и за рубежом.

В целях исследования рассмотрим типы совместной деятельности, которые определяют методику ее учета, тем самым обозначим основные направления нашего исследования. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» допускает организацию совместной деятельности в виде различных форм и структур, при этом выделяет, для целей учета и составления отчетности, следующие три основных типа совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые организации.

В МСФО (IAS) 31 данные три типа объединены основным условием, при котором деятельность признается совместной, – это наличие совместного контроля, то есть согласованного по договору распределения контроля над экономической деятельностью. «Такое требование гарантирует, что ни один из предпринимателей не имеет возможности установить единоличный контроль над этой деятельностью» [64, с.377].

В отличие от МСФО (IAS) 31, Инструкция №161 не вводит в целях определения «совместной деятельности» требования установления совместного контроля. Это объясняется тем, что инструкция разработана в соответствии с нормами главы 54 «Простое товарищество» Гражданского кодекса Республики Беларусь, где отсутствует понятие «совместный контроль». В этой связи, учитывая особенности гражданского законодательства Республики Беларусь в национальной системе бухгалтерского учета типы совместной деятельности МСФО (IAS) 31 трансформированы в условия договора простого товарищества: совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность (рисунок 1.8).



**Рисунок 1.8 - Типы совместной деятельности, представленные в МСФО 31 «Участие в совместной деятельности» и Инструкции Республики Беларусь по бухгалтерскому учету совместной деятельности №161.**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения Международного стандарта финансовой отчетности №31 «Участие в совместной деятельности» и нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56, 64, 65].

Рисунок 1.8 позволяет отметить существенную разницу в подходах к определению видов совместной деятельности по МСФО и законодательству Республики Беларусь: в условиях Республики Беларусь совместно осуществляемые операции и используемые активы являются составляющими договора простого товарищества, при этом не учтено требование МСФО 31, указывающее на самостоятельность каждого типа совместной деятельности.

Дальнейшее исследование требует детального анализа содержания типов совместной деятельности в контексте МСФО (IAS) 31, что позволит:



- 1) установить специфику организации учетного процесса совместной деятельности по каждому типу МСФО (IAS) 31;
- 2) выявить основные отличия национальной практики учета совместной деятельности от методических аспектов учета, предусмотренных МСФО;
- 3) спроецировать нормы МСФО (IAS) 31 в условия действующих в Республике Беларусь инструктивных положений по бухгалтерскому учету.

В соответствии с МСФО (IAS) 31 совместно контролируемые операции – это операции, связанные с использованием активов и прочих ресурсов предпринимателей, без учреждения корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. «При совместно контролируемых операциях каждый участник совместной деятельности использует свои активы, привлекает финансирование, несет затраты и получает доходы самостоятельно, однако выручка от продажи произведенной в рамках совместной деятельности продукции и понесенные в связи с этой деятельностью расходы распределяются между участниками в определенной, установленной в договоре пропорции» [65, с.440].

В отношении своей доли участия в совместно контролируемых операциях предприниматель обязан признавать в своих отдельных формах финансовой отчетности и впоследствии в консолидированной финансовой отчетности следующие объекты:

- а) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства;
- б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.

«В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы уже признаны в финансовой отчетности предпринимателя, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при представлении им консолидированной отчетности» [64, с.378]. Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи и составление финансовой отчетности не требуется.

В соответствии с МСФО 31 совместно контролируемые активы предполагают не только совместный контроль, но и совместное владение участниками одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и используемыми для получения экономических выгод. Данный тип совместной деятельности, равно как и предыдущий не предполагает учреждения организации. Подход к составлению отчетности о совместно контролируемых активах аналогичен подходу в отношении совместно контролируемых операций.

Применительно к объектам бухгалтерского учета в отдельной и в консолидированной отчетности каждый участник совместной деятельности, связанной с совместно контролируемыми активами, признает:

- « (а) свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером этих активов;
- (b) любые принятые им обязательства;
- (с) свою долю любых обязательств наряду с другими предпринимателями в отношении совместной деятельности;
- (d) любой доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью;
- (е) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности» [64, с.378].

Рассмотрев основные положения МСФО 31 по отражению в финансовой отчетности совместно контролируемых операций и активов, можно резюмировать следующее:

- субъектом учета совместно контролируемых операций и активов является участник договора о совместной деятельности;
- участник включает объекты учета совместной деятельности в свои учетные записи и признает их в своей финансовой отчетности. Составление отдельной финансовой отчетности по совместной деятельности не требуется.

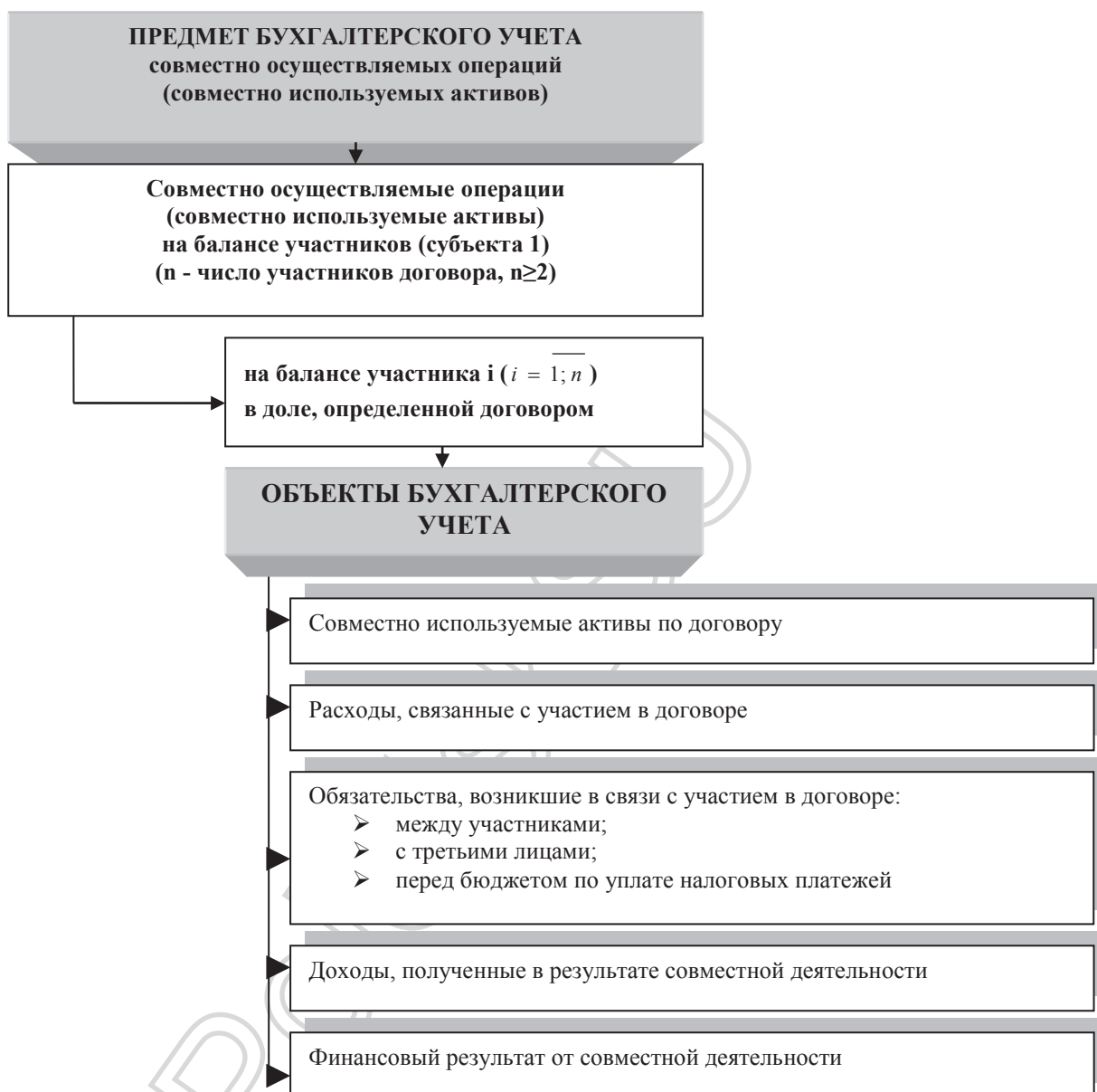
Подход к бухгалтерскому учету совместной деятельности и отражению ее показателей в бухгалтерской отчетности в Российской Федерации соответствует требованиям МСФО (IAS) 31 и, несмотря на одинаковую трактовку понятий «совместно осуществляемые операции» и «совместно используемые активы», иной, нежели в Республике Беларусь.

В положениях бухгалтерского учета России при совместно осуществляемых операциях обособленно (на отдельном балансе) не учитываются, а отражаются в бухгалтерском балансе участника вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением совместно осуществляемых операций, а также финансовых результатов от таких операций. Доходы, расходы, обязательства и активы по совместно осуществляемым операциям каждым участником договора учитываются обособленно в доле, относящейся к участнику, в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов и расходов, обязательств и активов.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по совместному использованию активов аналогичен порядку учета совместно осуществляемых операций. Состав объектов учета, подлежащих отражению в бухгалтерской отчетности каждого участника, соответствует принятому в МСФО 31.

Исследование российского законодательства позволяет определить, что совместно осуществляемые операции и используемые активы находят отражение на балансе каждого участника совместной деятельности. Схематично пред-

мет бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов представлен на рисунке 1.9.



**Рисунок 1.9 — Предмет бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций (совместно используемых активов) в соответствии с МСФО (IAS) 31 и ПБУ 20/03 Российской Федерации.**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения Международного стандарта финансовой отчетности №31, экономической литературы и нормативных документов Российской Федерации [47, 63, 64, 65, 71, 76, 93 и др.].

Сравнительный анализ позволил выявить следующие отличительные черты зарубежной системы учета совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов от национальной системы учета данных операций:

- 1) субъект учета совместной деятельности – ее участник;

- 2) участник включает в свои учетные записи и признает в своей бухгалтерской (финансовой отчетности) объекты учета совместной деятельности в доле, определенной договором;
- 3) составление отдельной от участника бухгалтерской (финансовой) отчетности по совместной деятельности не требуется.

Из приведенного выше следует, что в Республике Беларусь включение данных двух типов совместной деятельности в договор простого товарищества находится в противоречии с их содержанием, является неправомерным с точки зрения гражданского законодательства республики и не соответствует требованиям МСФО 31:

<p><b>Договор о совместно осуществляемых операциях</b>  <b>Договор о совместно используемых активах</b></p>	<p>≠</p>	<p><b>Договор простого товарищества</b>  <b>(о совместной деятельности)</b></p>
---	----------	---

Образуется противоречие: в отечественной практике учета упоминаются типы совместной деятельности, предусмотренные МСФО 31, однако не соблюдает основные принципы их учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности об участии в совместной деятельности, то есть тождественные по смыслу понятия отличаются по правовому и экономическому содержанию.

С целью дальнейшей аргументации данного подхода необходимо исследовать таким же образом третью форму организации совместной деятельности, выявить ее отличия от первых двух уже исследованных форм.

В МСФО 31 понятие «совместно контролируемая организация» относится ко всем видам совместной деятельности, которые предполагают учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия и право на часть прибылей. «Совместно контролируемая организация контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль» [64, 379].

Отличительными особенностями учетного процесса совместно контролируемых организаций, относительно предыдущих двух типов совместной деятельности, являются:

1. «Совместно контролируемая организация ведет свои собственные бухгалтерские книги, составляет и представляет финансовую отчетность точно так же, как и другие организации, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» [64, с.380].
2. «Каждый предприниматель обычно вкладывает в совместно контролируемую компанию денежные средства или другие ресурсы. Эти вклады зачисляются в учетные записи предпринимателя и признаются в его финансовой отчетности в качестве инвестиции в совместно контролируемую организацию» [64, с.380].

Важно отметить, что в соответствии с МСФО 31 совместно контролируемые активы и операции при учреждении организации преобразуются в сов-

местно контролируемую организацию. В данной ситуации происходит трансформация типа совместной деятельности. Так, в случаях совместного осуществления операций и использования активов участники могут не составлять отдельную финансовую отчетность, отражая все совместные операции в своей отчетности, однако если договор предусматривает объединение вкладов (инвестиций), активов, расходов участников, и учреждение организации то наличие обособленного баланса, отдельной бухгалтерской (финансовой) отчетности по совместной деятельности обязательно.

Раздел IV «Совместная деятельность» ПБУ 20/03 Российской Федерации по аналогии с международным стандартом предполагает организацию бухгалтерского учета совместной деятельности на обособленном (отдельном) балансе участника, ведущего бухгалтерский учет. Содержание совместной деятельности трактуется в соответствии с нормами гражданского кодекса Российской Федерации. При организации бухгалтерского учета участник, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, обеспечивает обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища ведущего общие дела, не включаются.

Исследование третьего типа совместной деятельности позволяет выделить следующие общие черты его учета в отечественной, российской и международной системе учета:

- 1) объединение вкладов участников и их отражение в бухгалтерской отчетности участников в составе финансовых вложений в качестве инвестиций;
- 2) организация отдельного от основной деятельности бухгалтерского учета совместной деятельности у участника, на которого возложено ведение бухгалтерского учета;
- 3) отражение в бухгалтерском учете операций по совместной деятельности осуществляется в общеустановленном порядке в соответствии с национальным законодательством.

Сравнивая типы совместной деятельности МСФО 31 можно установить, что в основе их классификации лежит организация учетного процесса совместной деятельности. Наиболее существенные различия между тремя вариантами отражения в бухгалтерском учете совместной деятельности нагляднее представить в таблице 1.2.

На основании систематизации основных положений установлено, что под участием в совместной деятельности без образования юридического лица МСФО 31 подразумевается более широкий спектр форм, чем в отечественной учетной практике. Национальной системой бухгалтерского учета предусмотрена единая форма совместной деятельности без образования юридического лица

– совместная деятельность в рамках договора простого товарищества, которая предусматривает наличие отдельного баланса и формирование обособленной от участников бухгалтерской отчетности по совместной деятельности.

Таблица 1.2 — Влияние типа осуществления совместной деятельности на основные характеристики организации учетного процесса.

Основные характеристики организации учетного процесса	Типы совместной деятельности		
	Совместно осуществляемые операции	Совместно используемые активы	Простое товарищество
Наличие обособленного баланса по совместной деятельности. Составление отдельной бухгалтерской (финансовой) отчетности по совместной деятельности	–	–	+
Отражение показателей совместной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности участников	+	+	–
Объединение вкладов (инвестиций) участников	–	–	+
Объединение действий, усилий участников	+	+	+
Использование активов, находящихся в общей долевой собственности участников	–	+	+
Распределение полученного от совместной деятельности дохода	+	+	–
Распределение финансового результата совместной деятельности	–	–	+

Примечание – собственная разработка.

Возникает необходимость в исследовании причин отсутствия в нормах белорусского законодательства определения и регламентации учета типов совместной деятельности, признанных в международных стандартах учета.

Для решения данного вопроса обратимся к налоговому законодательству Республики Беларусь, в котором содержится прямое указание на необходимость использования отдельного (обособленного) баланса совместной деятельности независимо от условий заключения договора. Пунктом 4 статьи 13 Налогового кодекса Республики Беларусь предусмотрено, что «участник простого товарищества, на которого в соответствии с договором о совместной деятельности между участниками возложено ведение дел этого товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества до ее распределения, исполняет налоговое обязательство этого товарищества» [70].

При этом простые товарищества, не являясь самостоятельными субъектами права, в Государственный реестр налогоплательщиков не включаются. Однако: «Подлежат регистрации в налоговой инспекции участники договора о совместной деятельности, которым поручено ведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами в связи с осуществлением совместной деятельности. Регистрация осуществляется в налоговой инспекции по месту нахождения

участника договора о совместной деятельности, ведущего общие дела, УНП выдается на срок действия договора о совместной деятельности. Плательщику присваивается статус – совместная деятельность» [7, п. 1.7.4].

Таким образом, в налоговом законодательстве признаются только формы совместной деятельности, регламентированные Гражданским кодексом Республики Беларусь. Отсюда следует, что необходимость организации обособленного учета и отчетности по договорам совместной деятельности обусловлена действующим гражданским и налоговым законодательством Республики Беларусь. При этом сложившийся в Республике Беларусь порядок отражения в бухгалтерском учете совместно осуществляемых операций и совместно используемых активов противоречит Международному стандарту финансовой отчетности №31.

Международная интеграция, открытость белорусской экономики требуют приближения бухгалтерского учета совместной деятельности к Международным стандартам финансовой отчетности. Использование в национальной системе учета принципов МСФО приобретает особую практическую значимость в условиях привлечения иностранных инвестиций в форме организации совместной деятельности без образования юридического лица. Зарубежному инвестору необходима не только правовая защищенность его инвестиций, но также важна прозрачность учетной информации. Белорусские организации обязаны представлять иностранным инвесторам бухгалтерскую отчетность в формате международных стандартов финансовой отчетности. Несопоставимость данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяет отечественным и иностранным инвесторам одинаково толковать условия договора о совместной деятельности, а также отчетность об участии в совместной деятельности. Поэтому с целью унификации методических основ учета совместной деятельности в национальном учете в соответствии с международными стандартами автором рекомендуется:

- 1) в соответствии с МСФО классифицировать договор простого товарищества как совместно контролируемые организации;
- 2) исключить из состава договора простого товарищества и выделить в самостоятельные учетные категории договор о совместном осуществлении операций и совместном использовании активов.

В результате проведенного исследования и изучения методик бухгалтерского учета совместной деятельности, в целях обоснования учетного механизма совместной деятельности в Республике Беларусь, автором разработана единая модель, позволяющая обобщить и систематизировать все учетные процессы и объекты, рассмотренные ранее (рисунок 1.10.).



**Рисунок 1.10 — Учетные характеристики системы бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица**

Примечание – собственная разработка.



Рекомендуемая модель в разрезе каждого типа совместной деятельности позволяет обосновать экономическое содержание предмета бухгалтерского учета совместной деятельности, определить особенности и место совместной деятельности простого товарищества в национальной системе учета. Кроме того, разработанная модель наиболее полно отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

## Выводы

Таким образом, в первой главе диссертации в результате проведенного исследования нормативных правовых актов, инструктивных материалов, литературных источников:

- научно обосновано и уточнено экономическое содержание понятия «совместная деятельность», что дает возможность выделить обособленную ее форму – совместная деятельность без образования юридического лица, организационно – правовой формой которой в Республике Беларусь является простое товарищество;

- проведено исследование нормативных правовых актов Республики Беларусь, Российской Федерации и Международных стандартов финансовой отчетности по организации и учету совместной деятельности, которое выявило существующие в них различия; изучены типы и формы совместной деятельности, в частности такие как «совместно осуществляемые операции», «совместно используемых активов», «совместная деятельность», что позволило выработать соответствующие их определения с учетом специфики гражданского законодательства Республики Беларусь;

- выявлены особенности организации совместной деятельности без образования юридического лица. Определяющая специфическая особенность простого товарищества заключается в объединении отдельного сегмента деятельности каждого участника-организации в рамках договора простого товарищества;

- обосновано экономическое содержание предмета бухгалтерского учета, определены его особенности и место в системе бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, что обеспечивает формирование единой учетной модели совместной деятельности, базирующейся на унифицированных правилах Международных стандартов финансовой отчетности.

- предложена классификация субъектов и объектов совместной деятельности по типам совместной деятельности для организации учета, составления отчетности, проведения анализа и аудита по договорам простого товарищества;

- систематизированы учетные элементы системы бухгалтерского учета совместной деятельности без образования юридического лица в зависимости от типа совместной деятельности с целью дальнейшего применения при разработке методик учета, анализа и аудита деятельности по договорам простого товарищества.

## ГЛАВА 2

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

### 2.1. Состояние и развитие учета вкладов по договору простого товарищества.

#### 2.1.1. Развитие классификации и учета вкладов у участников простого товарищества

Специфика организации совместной деятельности по договорам простого товарищества, недостаточно обоснованная методика бухгалтерского учета обуславливают необходимость создания единого методологического подхода к организации учета совместной деятельности простых товариществ. Сложившаяся практика учета совместной деятельности в Республике Беларусь вызывает необходимость решения следующих проблем в области учета ее объектов:

- оценка и учет вкладов по договору простого товарищества;
- учет расходов и формирование себестоимости совместно произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- формирование и отражение на счетах бухгалтерского учета финансового результата от совместной деятельности.

Актуальность исследования первой проблемы заключается в том, что оценка и учет вкладов оказывает влияние на достоверность формирования финансового результата участников простого товарищества, налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль. Для исследования вопросов бухгалтерского учета вкладов по совместной деятельности необходимо рассмотреть экономическое содержание и состав вкладов.

В соответствии с нормами гражданского законодательства Республики Беларусь совместная деятельность по договору простого товарищества может быть осуществлена при наличии вкладов в эту деятельность, осуществляемых ее участниками (товарищами). В связи с этим необходимо определиться с экономической сущностью этих вкладов. Согласно статье 912 Гражданского Кодекса Республики Беларусь «Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, деловая репутация и деловые связи» [25, с.950]. Из данной формулировки следует, что определение видов вклада отнесено на усмотрение самих товарищей в зависимости от цели совместной деятельности. Вместе с тем важно идентифицировать вклады в совместную деятельность с точки зрения отнесения их к объектам бухгалтерского учета.

В Республики Беларусь «нематериальные вклады (профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи) в бухгалтерском учете не признаются нематериальными активами» [38, с.32].

Таким образом, вкладом в совместную деятельность помимо имущества признаются такие неидентифицируемые с точки зрения бухгалтерского учета объекты, как деловая репутация, профессиональные знания, навыки, деловые связи.

Юридических определений понятий «деловые связи», «профессиональные знания», «навыки и умения» не дано в Гражданском кодексе Республики Беларусь. Под деловой репутацией «...понимается положительная оценка хозяйственной (экономической) деятельности индивидуального предпринимателя или юридического лица как участников хозяйственных (экономических) правоотношений другими участниками имущественного оборота, формирование и поддержание которой способствует осуществлению предпринимательской деятельности» [25, с.283].

Таким образом, если вкладом участника совместной деятельности являются знания, умения, деловые связи, деловая репутация, не являющиеся объектом бухгалтерского учета и в связи с этим не числящиеся на балансе участника совместной деятельности, то передача такого вклада в совместную деятельность не может быть отражена в бухгалтерском учете участника совместной деятельности. В данном случае следует, что стоимостная оценка будет носить условный характер, и призвана регулировать взаимоотношения между участниками при распределении прибыли. Вклад таких нематериальных категорий как «навыки, умение, деловая репутация» находит отражение в договоре простого товарищества в оценке, согласованной участниками в договоре, и не отражается как объект учета у участника либо участника, которому поручено ведение бухгалтерского учета. При прекращении (ликвидации) простого товарищества нематериальные вклады появятся на балансе участников в виде финансового результата от совместной деятельности.

Учитывая вышеизложенное, вклады согласно законодательству Республики Беларусь можно разделить на следующие группы, представленные на рисунке 2.1.

Существенным условием участия в совместной деятельности является приглашение участников о размерах и порядке внесения вкладов в общее имущество. Объективная оценка вкладов в совместную деятельность имеет весьма актуальное значение, так как от ее обоснованности зависит достоверность и реальность формируемой учетной информации. Помимо этого стоимостная оценка вклада может выступать регулятором во взаимоотношениях между участниками при распределении финансовых результатов товарищества, а также при разделе общего имущества участников.

По мнению Томковича Р.Р. «Независимо от того, в какой форме внесен вклад, его следует оценить в договоре. При этом не обязательно, чтобы размер этих вкладов был статичным. Договором может быть установлено, что в процессе его реализации размеры вкладов каждой из сторон изменяются (это может быть как их увеличение, так и уменьшение). Договором обязательно должен быть установлен механизм определения измененных размеров вкладов (их денежной оценки)» [111, с.58].



**Рисунок 2.1 — Классификация вкладов по договору простого товарищества**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения гражданского законодательства Республики Беларусь и нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет в организациях [18, 25, 26, 29, 38, 43, 47, 56, 71, 76 и др.].

В соответствии со статьей 912 Гражданского Кодекса Республики Беларусь «вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами» [25, с.950]. Из приведенной формулировки следует, что в договоре не обязательно указывать денежную оценку вкладов. В то же время гражданское законодательство не ограничивает права товарищей по взаимному соглашению отразить в договоре любую денежную оценку каждого вклада.

Для целей бухгалтерского учета оценивать вклад в совместную деятельность следует в обязательном порядке. Согласно Инструкции №161 активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются участником в состав финансовых вложений «в оценке, предусмотренной договором простого товарищества» [38, с.31].

Нематериальные (неосязаемые) вклады, вносимые участником договора простого товарищества, не подлежат денежной оценке и не находят отражения в учете участника. Вместе с тем, данный вклад может быть условно оценен и обозначен в договоре простого товарищества для установления доли финансового результата, причитающегося участнику от совместной деятельности. В связи с этим рекомендуется составлять в качестве приложения к договору простого товарищества «Перечень вкладов участников» (Приложение А).

Методика бухгалтерского учета вкладов в Республике Беларусь регламентирована Инструкцией №161. Вклад по договору простого товарищества, как объект учета, находит отражение на балансе участника, который вносит имущество и денежные средства в общее дело, а также на обособленном балансе организации-доверенного лица [38, с.30], [56, с.26]. Несмотря на то, что объект учета един, порядок бухгалтерского учета вкладов различен для каждого субъекта бухгалтерского учета. В целях исследования действующей в Республике Беларусь методики оценки и учета вкладов целесообразно выделить следующие учетные блоки:

1. Бухгалтерский учет вкладов у участника, который вносит денежные средства и имущество в общую собственность простого товарищества. В бухгалтерском учете отражаются операции по:
  - 1.1. передаче вкладов в общую собственность на баланс простого товарищества;
  - 1.2. поступлению вклада при его возврате участнику.
2. Бухгалтерский учет вкладов в совместную деятельность на обособленном бухгалтерском балансе организации – доверенного лица. Учету подлежат операции по:
  - 2.1. поступлению вклада в общую собственность от участника договора;
  - 2.2. возврату вклада участнику.

#### **Бухгалтерский учет вкладов у участника.**

Порядок бухгалтерского учета вкладов у участника предусматривает, что «Активы, внесенные в качестве вкладов по договору простого товарищества, в бухгалтерском учете отражаются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчете «Вклады по договору совместной деятельности» в оценке, предусмотренной договором простого товарищества. Бухгалтерский учет активов осуществляется по каждому договору простого товарищества и видам активов, внесенных в качестве вкладов» [38, с.31].

Отметим, несоответствие наименования субсчета «Вклады по договору совместной деятельности» к счету 58 «Финансовые вложения», предусмотренного Инструкцией №161, наименованию, присвоенному субсчету Типовым планом счетов бухгалтерского учета, согласно которому «К счету 58 «Финансовые вложения» открываются следующие субсчета: ... 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» [108, с. 93]. Ранее было выявлено существенное отличие терминов «совместная деятельность» и «простое товарищество», поэтому, по мнению автора, следует придерживаться названия субсчета, предусмотренного Типовым планом счетов бухгалтерского учета.

Действующий порядок бухгалтерского учета операций, связанных с передачей вкладов в совместную деятельность, у участников, которые вносят имущество в качестве вклада в общее дело, представлен в таблице 2.1 [56, с. 27].

Таблица 2.1 — Действующая методика учета передачи активов в качестве вклада по договору простого товарищества

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
<b>Учет (амортизируемого имущества) основных средств и нематериальных активов, в качестве вклада в общее имущество</b>		
Отражена первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов	01/9	01
	04/9	04
Списана сумма начисленной амортизации по передаваемым объектам	02	01/9
	05	04/9
Отражена остаточная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов	91/2	01/9, 04/9
Отражена сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	58/4	91/1
<b>Учет неамортизируемого имущества в качестве вклада в общее имущество</b>		
Отражена договорная стоимость объектов, переданных в совместную деятельность	91/2	10, 41, 43 и др.
Отражена сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	58/4	91/1
<b>Учет денежных средств в качестве вклада в общее имущество</b>		
Перечислены денежные средства, в счет вклада по договору простого товарищества	58/4	51, 52

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь

В результате сравнительного анализа порядка учета вкладов в составе финансовых вложений, выявляется несоответствие порядка бухгалтерского учета вкладов по договору простого товарищества уже сложившимся в национальном

учете принципам учета финансовых вложений. Рассмотрим выявленные противоречия.

**Во-первых.** Согласно Инструкции №161 вклады подлежат учету у участника в составе финансовых вложений по договорной оценке в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчету «Операционные доходы». Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета к счету 91 «Операционные доходы и расходы» зафиксировано, что этот счет «предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах, связанных с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.) принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, валютных ценностей, ценных бумаг и иных активов» [108, с. 142].

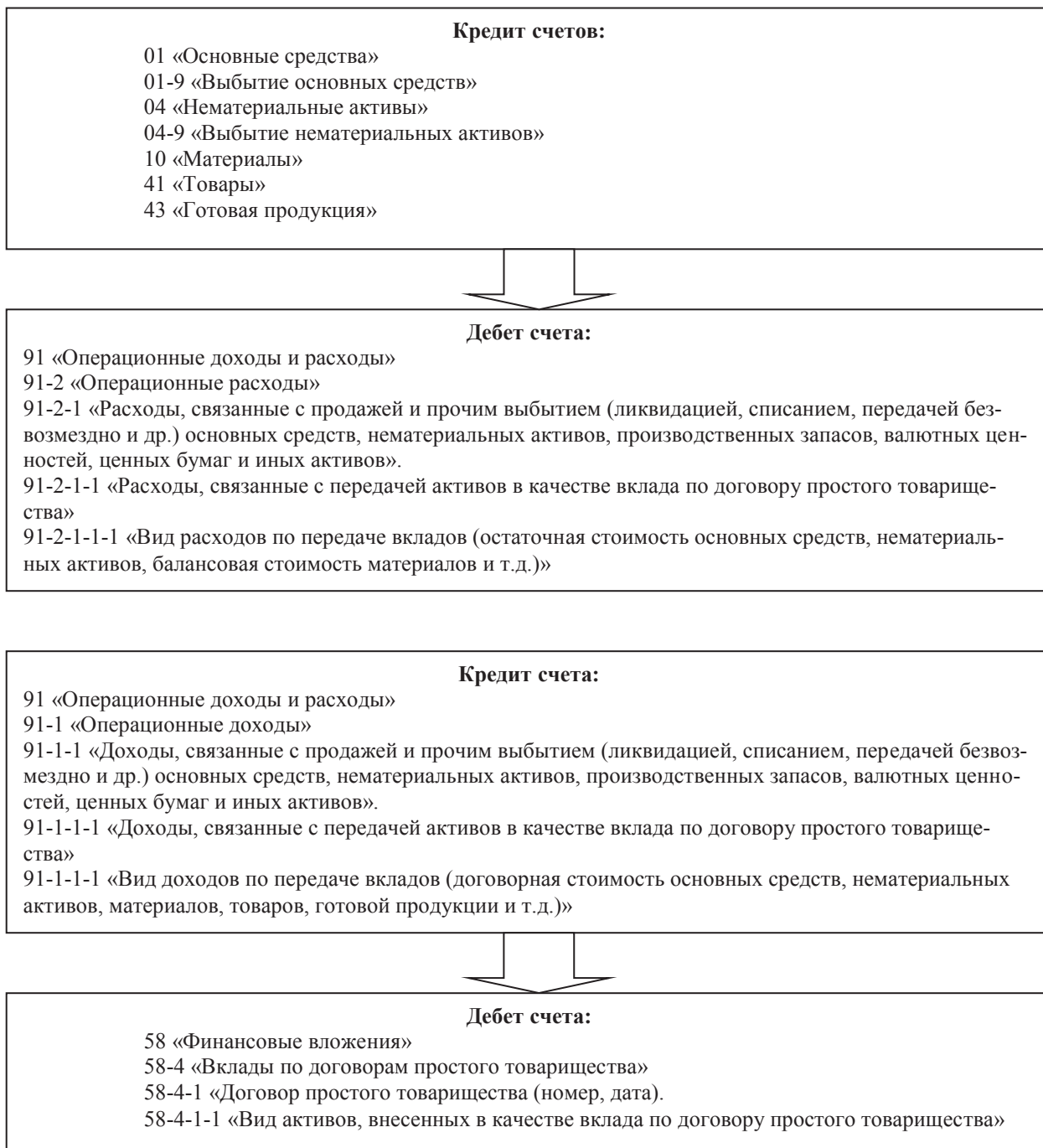
В соответствии с названной Инструкцией под «прочим» выбытием подразумевается «ликвидация, списание, передача безвозмездно». Обратим внимание, что стоимость передаваемого в виде вклада имущества не списывается с баланса участника простого товарищества, а отражается как финансовые вложения. Следовательно, счет 91 «Операционные доходы и расходы» не предназначен для отражения операций, связанных с выбытием основных средств в качестве финансовых вложений. Необходимо подчеркнуть, что, «потеряв вещные права на инвестированное имущество, инвестор не потерял остальных имущественных прав с ним связанных» [18, с.5].

**Во - вторых.** Действующая методика учета передачи вкладов не позволяет установить 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. На рисунке 2.2 представлена схема синтетического и аналитического учета операций по передаче участником вкладов в совместную деятельность согласно действующему законодательству Республики Беларусь.

Рисунок 2.2 позволяет сделать вывод, что действующий порядок аналитического учета по счету 91 «Операционные доходы и расходы» не позволяет определить собственнику имущества в рамках какого договора простого товарищества (при условии их множества) используется в данный момент тот или иной актив. Другими словами, по данным бухгалтерского учета имущества, переданного в качестве вклада по договору простого товарищества, не представляется возможным достоверно определить местонахождение активов: на обособленном балансе какой организации – доверенного лица находится имущество и какое именно имущество.

Аналогично аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» субсчету 4 «Вклады по договору простого товарищества», как показывает рисунок 2.2, не отражает состав финансовых вложений по каждому виду активов, так как аналитический учет по счету 91 «Операционные доходы и расходы» организован по каждому виду расходов, а не видам активов. «Построение анали-

тического учета операционных доходов и расходов, относящихся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции» [108, с.145]. Учетная связь между имуществом и финансовыми вложениями на балансе участника нарушается с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы».



**Рисунок 2.2 — Схема действующего порядка аналитического учета вкладов в совместную деятельность на балансе участника, действующая в Республике Беларусь.**

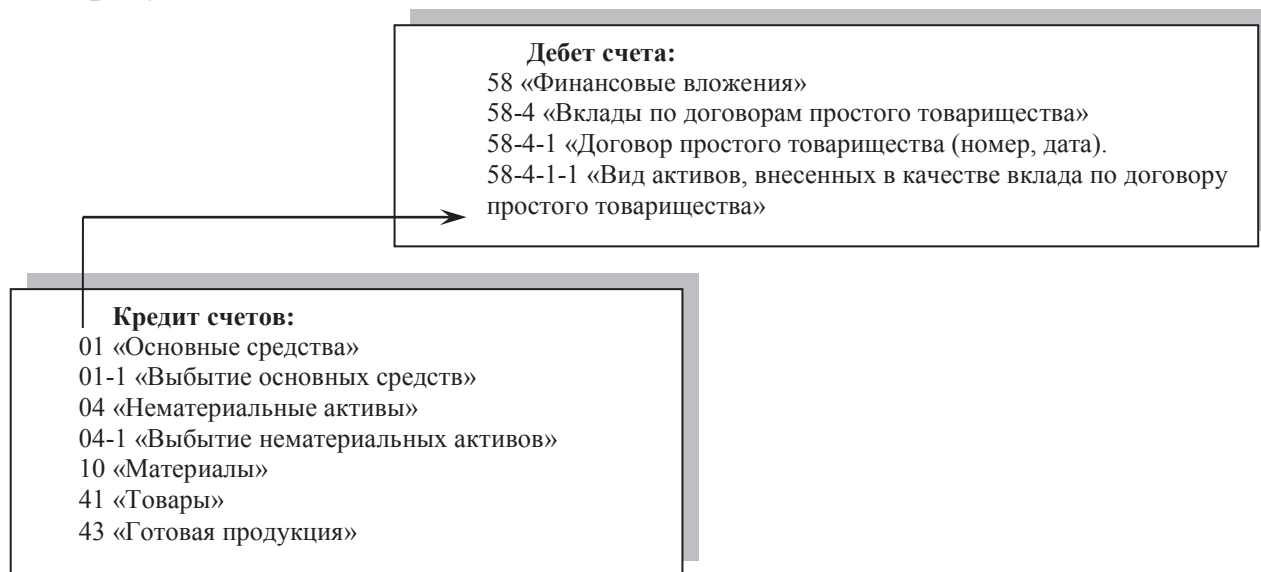
Примечание – собственная разработка.

Таким образом, при отнесении балансовой стоимости активов в состав операционных расходов активы обезличиваются, что не позволяет определить



состав финансовых вложений по каждому виду активов. В Инструкции №161 обнаруживается явное противоречие: активы, внесенные в качестве вкладов по договору простого товарищества, в бухгалтерском учете не отражаются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчету «Вклады по договору простого товарищества», а учитываются в составе операционных расходов.

Рисунок 2.2 свидетельствует, что построение достоверного синтетического и аналитического учета вкладов на балансе участника возможен только при условии прямого отражения стоимости активов в составе финансовых вложений (рисунок 2.3).



**Рисунок 2.3 — Предлагаемая схема аналитического учета вкладов в совместную деятельность на балансе участника, который передает вклад в общую собственность.**

Примечание – собственная разработка.

Исследование позволяет сделать вывод, что передача вклада в совместную деятельность не предполагает продажу и прочего выбытия имущества, следовательно, в составе финансовых вложений по дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчету «Вклады по договору простого товарищества» следует отражать учетную стоимость вносимого имущества (для амортизируемых объектов - остаточную стоимость) в корреспонденции с кредитом счетов учета активов.

Данный подход находит подтверждение в российском законодательстве. В соответствии с п.13 ПБУ 20/03 Российской Федерации «Активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией – товарищем в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу» [93, с.16]. Для амортизируемых объектов в составе финансовых вложений будет отражена остаточная стоимость на дату вступления договора в силу. Таким образом, у

участников договора при передаче вклада не будет возникать доходов и расходов в результате превышения или занижения согласованной оценки вкладов по сравнению с их учетной стоимостью.

Однако, такой подход, не совсем оправдан, так как не позволяет сформировать реальную стоимость вклада по договору простого товарищества, и бухгалтерская отчетность участника, осуществившего такой вклад, будет недостоверна. Анализируя российское положение, отметим, что в совместную деятельность может быть передано полностью амортизированные активы с остаточной стоимостью равной нулю. В этом случае исходя из положений ПБУ 20/03 на балансе передающей стороны в составе финансовых вложений вклад в совместную деятельность не получит отражения, что недопустимо.

Таким образом, в целях формирования достоверной стоимости вкладов необходимо по счету 58 «Финансовые вложения» отражать сумму разницы между учетной и договорной стоимостью активов, передаваемых в качестве вклада по договору простого товарищества. В учетной таблице 2.2. представлен предлагаемый порядок учета передачи вкладов в совместную деятельность.

Таблица 2.2 — Предлагаемая методика учета вклада в совместную деятельность. У участника.

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Передача активов, отличных от денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества:		
-по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение)	58/4	01,04, 10,41,43
-отражено отклонение учетной стоимости переданного имущества от стоимости в оценке по договору простого товарищества:		
положительное отклонение,	58/4	91/1
отрицательное отклонение.	91/2	58/4

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь.

Важно отметить тот факт, что в данном случае возникают операционные доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества, а не операционные доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием активов.

Сложившийся в отечественной практике порядок бухгалтерского учета вкладов, возвращенных участнику, представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 — Учетные записи в бухгалтерском учете участника по возврату вкладов [38, с.31].

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Приняты к учету активы по стоимости, числящейся на балансе товарищества на дату принятия решения о возврате вкладов	01, 04, 10, 41, 43, 51, 52	58/4
Отражена сумма активов, превышающая ранее внесенную сумму вкладов	58/4	91/1

Примечание – собственная разработка.

В результате исследования бухгалтерского учета участником возврата вкладов, как в белорусском, так и в российском законодательстве, обнаружено некоторое упущение в определении стоимости возвращаемого вклада на баланс участника. Инструкцией №161 и ПБУ 20/03 установлено, что активы, полученные после расторжения договора простого товарищества, участниками принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете организации – доверенного лица **на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности** [38, с.31], [93, с.16].

Гражданским Кодексом Республики Беларусь в статье 920 «Прекращение договора простого товарищества» установлено семь оснований прекращения договора простого товарищества, которые действуют только в случаях «если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами» [25, 957]. Например, отказ кого-либо из товарищей от дальнейшего участия в договоре простого товарищества не приведет к прекращению договора, если предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами. «В этой связи появляется возможность оперативного и многократного (даже в течение одного дня) привлечения новых участников, вкладов и их выбытия» [13, с.81]. Помимо этого, ранее нами было отмечено, что состав вкладов может изменяться согласно договору, при этом состав участников может оставаться неизменным.

Очевидно, что не всегда возврат вклада участнику связан с прекращением договора простого товарищества, поэтому соотнести стоимость вкладов подлежащих возврату к дате принятия решения о прекращении совместной деятельности возможно только в случае прекращения договора, в остальных случаях возврата вкладов указанный порядок оценки вклада не действует. Следовательно, вклады, возвращенные участнику необходимо принимать к бухгалтерскому учету по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете организации – доверенного лица **на дату принятия решения о возврате вклада участнику**. В свою очередь решение о возврате вклада может быть связано и с прекращением совмест-

ной деятельности, и с расторжением договора с одним из участников, и с заявлением участника о возврате вклада. Предлагаемый нами порядок оценки возвращаемых участнику вкладов включает все возможные причины возврата вкладов участнику и не противоречит при этом гражданскому законодательству.

Как свидетельствуют учетные записи таблицы 2.3 «Возвращенная в счет погашения вклада сумма активов, превышающая ранее внесенную сумму активов по договору простого товарищества, отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» [38, с.31]. Следовательно, Инструкция №161 предусматривает только возможность возврата вклада по стоимости, превышающей стоимость ранее отраженную в составе финансовых вложений. Приведем пример, который показывает, что стоимость вклада, возвращаемого участнику, может быть меньше договорной стоимости.

Пример №1. СП «Девон» передает на баланс простого товарищества «Нафтан-Девон» для совместного производства трансмиссионного масла «Нафтан Т» 0,198 тонн компонента «Англамол-99Н», балансовая стоимость которого составляет 2 000 тыс. рублей. Договорная стоимость компонента – 2 000 тыс. рублей без учета налога на добавленную стоимость. Компонент полностью израсходован в смешение масла «Нафтан Т». Приобретено и принято к бухгалтерскому учету простого товарищества аналогичное количество идентичного компонента стоимостью 1 800 тыс. рублей с целью возврата его СП «Девон». Таким образом, на момент принятия решения о возврате вклада участнику материал отражается в учете организации – доверенного лица по стоимости 1 800 тыс. рублей, которая найдет отражение в бухгалтерском учете участника при возврате материалов в счет погашения вклада. В таблице 2.4 отражены учетные записи на счетах бухгалтерского учета по отражению вкладов, составляемые участником.

Таблица 2.4 — Учетные записи операций при возврате материалов, переданных в качестве вклада в общее дело по договору простого товарищества

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Отражена договорная стоимость материалов, переданных в качестве вклада	58/4	10	2 000
Принят к учету материал по стоимости, числящейся на балансе товарищества на дату принятия решения о возврате вкладов	10	58/4	1 800
Отражена разница между договорной стоимостью вкладов и учетной стоимостью организации – доверенного лица	91/2	58/4	200

Примечание – собственная разработка.

Очевидно, что стоимость вклада, подлежащего возврату участнику в результате совместной деятельности, может быть ниже договорной. В данном случае возникает кредитовое сальдо по счету 58 «Финансовые вложения» субсчета 4 «Вклады по договору простого товарищества», которое необходимо отразить как операционные расходы, связанные с участием в совместной деятельности. Разница между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов отражается по дебету (кредиту) счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 91 «Операционные доходы и расходы» соответственно.

В российском законодательстве «В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности она включается в состав операционных доходов и расходов при формировании финансового результата» [93, с.16]. В этом случае у участника договора могут возникнуть доходы или расходы в результате несоответствия оценки возвращаемого имущества по результатам совместной деятельности его балансовой оценке на дату внесения вкладов [99, с.9].

Исследуя проблемы отражения в учете участника простого товарищества движения вкладов, необходимо обратить внимание на порядок исчисления и отражения в учете налога на добавленную стоимость. Согласно Закону Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» «в оборот по реализации, признаваемый объектом налогообложения, не включаются:

обороты по передаче объектов в качестве вклада участника договора простого товарищества в общее дело (за исключением товаров, отчуждаемых по условиям указанного договора другому участнику);

обороты по передаче объектов при разделе товаров, находившихся в общей собственности участников договора простого товарищества» [31].

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» «при передаче объектов в качестве вклада участника договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) в общее дело (за исключением товаров, отчуждаемых по условиям указанного договора другому участнику), ... а также при разделе товаров, находящихся в общей долевой собственности участников договора простого товарищества, производится передача фактически уплаченных сумм налога при приобретении (ввозе) этих объектов» [31], [86]. Следовательно, если участник ранее уже выплатил задолженность поставщику и взял к зачету сумму налога на добавленную стоимость, при передаче имущества в совместную деятельность ему вменяется в обязанность восстановить ранее зачтенную сумму налога на добавленную стоимость по передаваемому имуществу.

Следует отметить, что в Инструкции №161 не нашел отражения порядок учета уплаченных сумм налога на добавленную стоимость при приобретении (ввозе) объектов, передаваемых в общую собственность в качестве вклада по договору простого товарищества.

Сумма налога на добавленную стоимость, передаваемая участником на баланс простого товарищества, отражается 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 договору простого товарищества следует организовать по каждому договору простого товарищества. При возврате вкладов производится возврат фактически уплаченных сумм налога; в бухгалтерском учете производятся обратные записи. Возникшая задолженность по переданным суммам налога на добавленную стоимость подлежит погашению по дебету (кредиту) счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчету «Расчеты по договору простого товарищества» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 51 «Расчетный счет». Воспользовавшись примером №1, представим рекомендуемые учетные записи на счетах бухгалтерского учета (таблица 2.5).

Таблица 2.5 — Предлагаемый порядок учета сумм налоговых вычетов при передаче и возврате вклада участника совместной деятельности.

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Восстановлена уплаченная при приобретении материалов сумма налога на добавленную стоимость, принятая ранее к вычету	68/2	18	360
Отражена передача фактически уплаченной суммы налога на добавленную стоимость при приобретении материалов, переданных в качестве вклада (СФ-1)	76/пт	18	360
Поступили на расчетный счет денежные средства от участника – доверенного лица в возмещение переданных сумм налога на добавленную стоимость	51	76/пт	360
При возврате на баланс вклада отражена уплаченная сумма налога на добавленную стоимость, переданная участником – доверенным лицом (СФ-1)	18	76/пт	324
Перечислены средства участнику - доверенному лицу в возмещение поступивших сумм налога на добавленную стоимость	76/пт	51	324

Примечание – собственная разработка.

Подтверждением передачи имущественного вклада для участников является первичный учетный документ о получении ведущим участником имущества. «Организацией – доверенным лицом вклада, внесенные участниками, отражаются в бухгалтерском учете на основании товарно-транспортных накладных, товарных накладных, актов о приеме - передачи и иных первичных документов» [38, с.32]. Первичные документы подтверждают тот факт, что, имущество передано в качестве вклада по договору простого товарищества, и на этом основании при выбытии имущества участником не начисляются налоги.

Ранее было указано, что не все вклады по договору простого товарищества находят отражения в бухгалтерском учете участника, помимо этого в составе финансовых вложений по субсчету 58/4 «Вклады по договору простого товарищества» невозможно учесть движение вкладов в натуральном выражении. В связи с этим предлагаем для формирования полной и достоверной информации о составе вкладов в совместную деятельность использовать участникам в качестве регистра аналитического учета «Ведомость учета движения вкладов по договорам простого товарищества» (приложение Б). Ведомость заполняется на основании договора простого товарищества, перечня вкладов участников и первичных документов по приему - передаче вкладов и составляется вручную либо с помощью компьютерных программ (Excel и пр.). В данной ведомости указываются: наименование организации; отчетный период; ФИО, подпись исполнителя; дата составления ведомости. В графах А, Б, 1-8 ведомости учета движения вкладов по договору простого товарищества отражаются следующие показатели:

- в графе А – наименование вкладов в разрезе договоров простого товарищества; дата и номер документа, являющегося основанием для движения вклада;
- в графе Б – единица, в которой измеряется количество вклада;
- в графах 1, 2 – состав вкладов на начало отчетного периода в количественном и стоимостном выражении;
- в графах 3, 4 – количество и стоимость вкладов, передаваемых по договору простого товарищества;
- в графах 5, 6 - количество и стоимость вкладов, возвращенных участнику;
- в графах 7, 8 - состав вкладов на конец отчетного периода в количественном и стоимостном выражении.

Таким образом, вклады в совместную деятельность отражаются на балансе участников товарищества на счете 58 «Финансовые вложения» субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»:

- при передаче активов - по учетной стоимости на дату принятия решения о передаче активов в общую собственность,
- при их возврате - по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете организации - доверенного лица на дату принятия решения о возврате вклада;

- разница между стоимостью передаваемых вкладов и поступивших при их возврате на баланс участника отражается в составе операционных доходов и расходов: дебет (кредит) счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» кредит (дебет) счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества».

## 2.1.2. Обособленный учет вкладов на балансе простого товарищества

Организация бухгалтерского учета у участника, выполняющего функции доверенного лица по ведению бухгалтерского и налогового учета простого товарищества, в значительной степени отличается от операций «простого» участника. Прежде всего организацией обособленного от основной деятельности бухгалтерского учета совместной деятельности товарищества с использованием Типового плана счетов для отражения хозяйственной деятельности товарищества. В учете участника-доверенного лица находят отражение следующие операции по движению вкладов:

- получение имущества и денежных средств, внесенных участниками договора простого товарищества;
- возврат вкладов каждому участнику.

При заключении договора простого товарищества состав, стоимость, сроки и порядок внесения вкладов по каждому участнику целесообразно определить в приложении к договору простого товарищества (Приложение А).

В таблице 2.6 представлена методика учета вкладов участником-доверенным лицом в соответствии с действующим инструктивным положением [38, с.32].

Одновременно, по аналогии с учетом вкладов у участника, на сумму уплаченного при приобретении имущества налога на добавленную стоимость составляется учетная запись: дебет (кредит) счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», субсчет 4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам», кредит (дебет) счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Расчеты по договору простого товарищества».



Таблица 2.6 — Учетные записи операций по приему - передаче вкладов у участника – доверенного лица (обособленный бухгалтерский учет)

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
<b>Поступление вкладов от участников</b>		
Отражена задолженность участников по вкладам по договору простого товарищества	75/1	80
Отражено поступление вкладов участников	10,01,04, 41,43,51,52	75/1
<b>Возврат вкладов участникам</b>		
Отражена задолженность организации - доверенного лица по возврату вкладов	80	75/1
Отражен возврат организацией – доверенным лицом активов, находящихся в общей долевой собственности	75/1	10,01,04, 41,43,51,52

Примечание – собственная разработка.

Анализируя сложившийся порядок учета вкладов, следует отметить существующее противоречие методик отражения вкладов в бухгалтерском учете организации – доверенного лица, предусмотренных Инструкцией №161 и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь №89 от 30.05.2003г.

Первым из вышеуказанных документов предусмотрено, что «в бухгалтерском учете организации – доверенного лица задолженность участников по вкладам по договору простого товарищества отражается по кредиту счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Вклады участников простого товарищества» и дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по вкладам в уставный фонд» [38, с.32].

Инструкция по применению Типового плана счетов не предусматривает создание субсчетов к счету 80 «Уставный фонд», определяя, что «Счет 80 «Уставный фонд» также применяется для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется «Вклады товарищей». Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (51 «Расчетный счет», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей». При возврате имущества товарищами в случае прекращения договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи. Аналитический учет по счету

80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора» [108, с.131].

Следовательно, Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета не предполагает использование счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчета 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» для отражения вкладов участников по договору простого товарищества. В то же время указывается, что «Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества» [108, с.121].

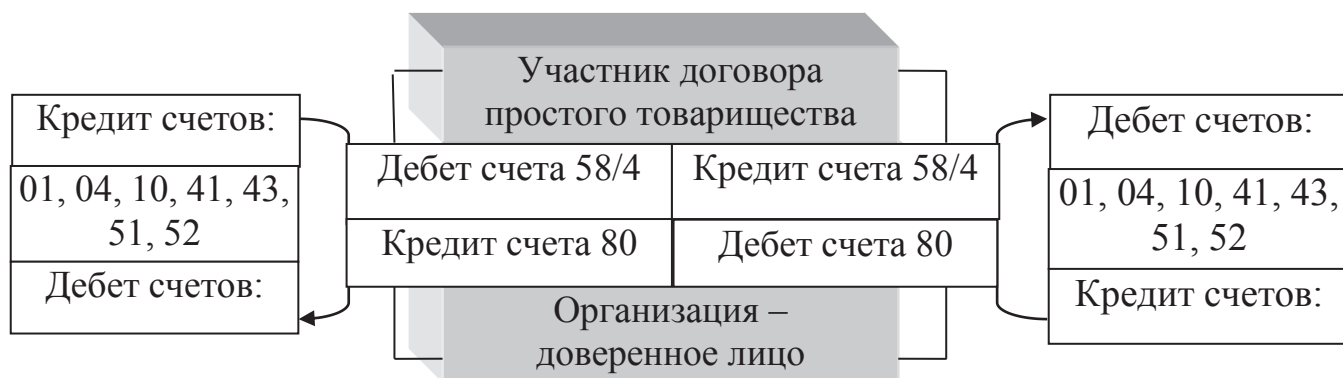
Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета «устанавливает для коммерческих и некоммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей (далее – организации) единые подходы к применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (далее – Типовой план счетов) и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В Инструкции приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных из них» [108, с. 16].

В целях разрешения данного противоречия необходимо рассмотреть назначение субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» в бухгалтерском учете при государственной регистрации юридического лица. Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» предназначен для отражения в бухгалтерском учете обязательства учредителей по формированию уставного фонда, заявленного ими при государственной регистрации юридического лица [108, с.120], [107, с.282], [19, с.612]. Простое товарищество (совместная деятельность без образования юридического лица) не требует регистрационных (перерегистрационных) процедур при заключении участниками договора простого товарищества, который определяет размер вкладов в общую собственность, а также состав участников. «В этой связи появляется возможность оперативного и многократного (даже в течение одного дня) привлечения новых участников, вкладов и их выбытия» [44, с.81]. Таким образом, при отражении вкладов участников на балансе организации – доверенного лица отсутствует необходимость в использовании субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», что обосновывает следующую методику бухгалтерского учета поступления и возврата вкладов на балансе организации – доверенного лица:

1. В бухгалтерском учете организации – доверенного лица активы, внесенные участниками в простое товарищество в счет их вклада, отражаются в оценке, предусмотренной договором, по дебету счетов учета денежных средств и имущества и кредиту счета 80 «Вклады товарищей».

2. Возврат организацией – доверенным лицом вкладов, находящихся в общей долевой собственности, в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 80 «Вклады товарищей» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и имущества по стоимости на дату принятия решения о возврате вклада.

На рисунке 2.4 отражена упрощенная схема учета вкладов по договору простого товарищества, которая представляет «зеркальную» увязку учетных операций участника, внесшего вклад и участника – доверенного лица.



**Рисунок 2.4 — Схема учета движения вкладов по договорам простого товарищества на счетах бухгалтерского учета**

Примечание – собственная разработка.

Вкладом в совместную деятельность могут выступать денежные средства в национальной и иностранной валюте. Для ведения общих дел и расчетов по совместной деятельности участникам, на которых возложено ведение бухгалтерского учета, разрешено открывать субсчета в белорусских рублях и иностранной валюте для аккумуляции денежных средств участников и осуществления платежей по обязательствам товарищества [90]. На такой субсчет могут поступать выручка от реализации совместной продукции (товаров, работ, услуг), а также взносы участников простого товарищества.

Отметим, что «не подлежит обязательной продаже иностранная валюта, поступившая на счета юридических лиц и предпринимателей от нерезидентов Республики Беларусь в целях ее аккумуляции для осуществления ими совместной деятельности» [113].

По амортизируемым объектам в составе финансовых вложений будет отражена остаточная стоимость на дату вступления договора в силу. При возврате вкладов в совместную деятельность у участников договора возникают доходы и расходы в результате несоответствия балансовой оценки возвращаемого имущественного вклада его балансовой оценке на дату внесения вклада.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса товарищества осуществляется в соответствии с учетной поли-

тикой товарищества вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности. При принятии основных средств к бухгалтерскому учету простое товарищество может самостоятельно определять срок полезного использования имущества исходя из:

- ожидаемого срока использования;
- ожидаемого физического износа;
- нормативно-правовых ограничений использования этого объекта.

У участника товарищества «Начисление амортизации по возвращенным основным средствам и нематериальным активам производится с учетом вновь установленного срока полезного использования в установленном законодательством порядке» [38, с.31]. Данные нормы учета амортизационных отчислений содержатся и в российском законодательстве.

В законодательстве не рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском учете самортизированной в процессе совместной деятельности стоимости вклада при его возврате участнику, который внес амортизируемое имущество в общую собственность. В соответствии с п.2.2.24. Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в состав затрат по производству товаров (работ, услуг) включаются «затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов, включая индексацию амортизационных отчислений, производимую в соответствии с установленным порядком» [77, с.11]. Следовательно, амортизация должна возмещаться за счет выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), то есть самортизированная часть основных средств (нематериальных активов), внесенных в качестве вклада, подлежит возмещению денежными средствами за счет выручки, полученной от совместной деятельности.

Для пояснения рассмотрим хозяйственную ситуацию, когда часть вклада возвращается в виде основных средств, а часть в виде денежных средств. Участник в качестве своего вклада в совместную деятельность вносит оборудование:

- первоначальной стоимостью 1 000 тыс. руб.;
- сумма начисленной амортизации 200 тыс. руб.;
- оценочная стоимость вклада согласно договору 1 200 тыс. руб.;
- сумма амортизации, начисленной за время эксплуатации оборудования в простом товариществе 250 тыс. руб.

Отразим хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета в таблице 2.7.

Из таблицы 2.7 следует, что счет 80 «Вклады товарищей» в части начисленной амортизации основных средств «закрывается» в учете простого товарищества отчислениями из полученной от совместной деятельности выручки (после уплаты всех налогов и сборов из выручки). Следовательно, при поступлении выручки от совместной деятельности при возврате амортизируемого имущества необходимо возместить начисленную в ходе совместной деятельности сумму амортизации, что позволит участнику отразить амортизационный фонд на забалансовых счетах по основной деятельности.

Таблица 2.7 — Учетные записи по движению вклада по договору простого товарищества, в тыс. руб.

Обособленный учет участника – доверенного лица (баланс простого товарищества)			Учет операций по договору простого товарищества у участника		
Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5	6
Передано в качестве вклада в совместную деятельность оборудование					
—	—	—	01/выбытие	01	1 000
—	—	—	02	01/выбытие	200
01	80	1 200	58/4	01/выбытие	800
—	—	—	58/4	91/1	400
Начислена амортизация по оборудованию, используемому в совместной деятельности					
20	02	250	—	—	—
По завершению совместной деятельности оборудование списано с баланса простого товарищества и возвращено участнику					
01/выбытие	01	1 200	01	58/4	950
02	01/выбытие	250	01	02	250
80	01/выбытие	950	—	—	—
Возвращена сумма вклада участнику совместной деятельности в части начисленной амортизации денежными средствами					
80	51	250/на сумму амортизации	51	58/4	250/на сумму амортизации

Примечание – собственная разработка.

Особому рассмотрению подлежит порядок учета имущества, которые передаются во временное пользование простого товарищества, но при этом остаются собственностью участника. По утверждению Томковича Р.Р. «... имущество может передаваться не только в общую собственность товарищей, но и во владение и (или) пользование участников договора. При этом оценка вклада должна производиться исходя из размера предполагаемой платы за пользование соответствующим имуществом в течение установленного договором срока, а не исходя из стоимости данного имущества» [111, с.58].

Частью второй п.1 ст. 913 Гражданского кодекса Республики Беларусь установлено, что «Внесенное товарищами имущество, которым они обладали по основаниям, отличным от права собственности (на праве хозяйственного владения, оперативного управления, по договору аренды, по договору безвозмездного пользования имуществом и т.д.), используются в интересах всех товарищей и составляет наряду с имуществом, находящимся в их общей собственности, общее имущество товарищей» [25, с.951].

«Таким образом, товарищ, не собственник имущества, в качестве вклада может вносить только право пользования этим имуществом. Если этому праву дана денежная оценка, то вклад отражается на балансе совместной деятельности как нематериальный актив» [23, с.33]. По мнению Обуховой Л.А. «вкладом на право пользования ими является нематериальный актив, который в учете товарища не учитывается. Поэтому для того, чтобы он стал вкладом и нарабатывал капитал, его необходимо легализовать как имущество» [75, с.65]. Учитывая вышеизложенное рекомендуются к использованию учетные записи, представленные в таблице 2.8.

Таблица 2.8 — Учетные записи операций по передаче права пользования имуществом в качестве вклада по договору простого товарищества

Содержание хозяйственной операции	Учет товарищества		Учет участника	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Принято к учету право пользования имуществом в совместной деятельности по стоимости, определенной участниками в договоре простого товарищества	—	—	04	91/1
Отражена передача права пользования имуществом по акту приема-передачи в совместную деятельность	04	80	58/4	04

Примечание – собственная разработка.

В бухгалтерском учете операции по передаче основных средств и нематериальных активов рекомендовано отражать в следующем порядке (приложение В).

Учитывая многообразие форм вкладов, для учета движения вкладов в разрезе каждого участника разработана для использования «Ведомость учета движения вкладов» (Приложение Г). Ведомость заполняется на основании договора простого товарищества, перечня вкладов участников и первичных документов по приему - передаче вкладов и составляется вручную либо с помощью

компьютерных программ (Excel и пр.). В данной ведомости указываются: наименование простого товарищества; отчетный период; ФИО, подпись исполнителя; дата составления ведомости.

Принцип построения ведомости аналогичен ведомости составляемой участником, за исключением графы А и графы 9:

в графе А отражается наименование вкладов в разрезе участников договора; дата и номер документа, являющегося основанием для движения вклада;

в графе 9 – доля вклада в общем имуществе на отчетную дату (на конец отчетного периода). Графа необходима в случае, когда финансовый результат по совместной деятельности товарищества распределяется пропорционально вкладам.

Предлагаемая ведомость учета движения вкладов обеспечивает наглядность изменений размера, состава и структуры вкладочного капитала товарищей и позволяет получить достоверную, детальную и оперативную информацию о доле вклада каждого участника. В случаях, когда стоимостная оценка вклада призвана регулировать взаимоотношения между участниками при распределении прибыли рекомендуемая к использованию ведомость обеспечивает достоверное и оперативное распределение финансового результата между участниками совместной деятельности.

## **2.2. Совершенствование учета расходов простого товарищества.**

Совместная деятельность простого товарищества предполагает использование основных факторов производства: материальных, трудовых и прочих, которые формируют себестоимость производимых продукции, работ, услуг. В отечественной и зарубежной литературе отсутствует единая методика учета расходов по совместной деятельности, учитывающая особенности формирования затрат и себестоимости продукции, работ, услуг в рамках договора простого товарищества.

Методика учета затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг), произведенной в рамках договора простого товарищества, зависит, на наш взгляд, прежде всего от типа совместной деятельности. В первой главе работы достаточно полно охарактеризованы типы совместной деятельности:

- при объединении деятельности участников (совместно осуществляемая деятельность по договору простого товарищества);
- без объединения деятельности участников (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы).

Порядок учета расходов совместной деятельности первого типа представлен в действующем законодательстве Республики Беларусь следующим обра-

зом: «Расходы, обязательства и активы ... каждым участником отражаются на субсчетах, открываемых к соответствующим синтетическим счетам бухгалтерского учета» [38, с.30]. Участник понесенные им расходы, возникшие обязательства, связанные с совместной деятельностью ежемесячно передает участнику, на которого возложено ведение общих дел или получение выручки (участнику – доверенному лицу), для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности простого товарищества. Задачей учета расходов участника является разделение на счетах бухгалтерского учета его расходов, связанных с основной и совместной деятельностью. По результатам своей деятельности в рамках договора простого товарищества участник формирует смету расходов, связанных с выполнением его обязательств по договору. Впоследствии расходы участников покрываются за счет доходов товарищества.

Отсюда следует, что бухгалтерский учет расходов простого товарищества представляет собой сводный учет затрат каждого участника товарищества. Следовательно, задачей бухгалтерского учета расходов товарищества является обобщение на счетах бухгалтерского учета расходов участников, связанных с совместной деятельностью, и в определении финансового результата. Порядок учета расходов по договору простого товарищества в обособленном учете участника – доверенного лица в белорусском законодательстве отсутствует.

Второй тип совместной деятельности предполагает, что расходы по совместной деятельности каждым участником договора учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета расходов. Отражению в бухгалтерском учете и отчетности каждого участника подлежат:

- 1) расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре простого товарищества;
- 2) доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности [93, с.15].

Отличие между двумя вышеуказанными формами заключается в том, что в первом случае участники совместной деятельности расходы передают на баланс простого товарищества.

Таким образом, общая схема построения системы бухгалтерского учета расходов товарищества может быть представлена двумя этапами:

- бухгалтерский учет затрат по совместной деятельности участниками простого товарищества;
- сводный учет затрат простого товарищества.

Обособленный бухгалтерский учет расходов каждого участника позволяет организовать сводную систему учета расходов простого товарищества, которая обеспечивала бы достоверное формирование финансового результа-



та по совместной деятельности, позволяла производить оценку эффективности совместной деятельности, а также совместный контроль участников над результатами совместной деятельности.

Рациональная организация учета затрат предполагает выбор его оптимальных объектов. В отечественной литературе «...под объектами понимаются группировки затрат по признакам, необходимым для управления себестоимостью продукции. Основными группировками затрат в учете являются: по видам производств – основное и вспомогательное; по местам возникновения затрат – цехи, производства, участки, бригады, арендные коллективы; по видам изготавливаемой продукции – изделия, группы однородных изделий, переделы, процессы, заказы, части изделий. Группировки издержек по видам производств и местам возникновения на практике объединяют в одну» [19, с.301].

Помимо вышеуказанных группировок согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) «Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по элементам», а «Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) группируются по статьям затрат» [77, с.13].

Зарубежные экономисты в системе учета затрат выделяют следующие группы [27], [101], [118]:

- учет по видам затрат;
- учет по центрам ответственности;
- учет по носителям затрат.

С выполнением определенных операций в рамках договора простого товарищества участниками связано возникновение расходов, следовательно, каждый участник договора простого товарищества является центром возникновения затрат. Отсюда следует, что в целях построения сводного учета расходов по совместной деятельности, учитывая множественность участников - юридических лиц договора, целесообразно изначально группировать затраты простого товарищества по местам их возникновения, определив центры ответственности.

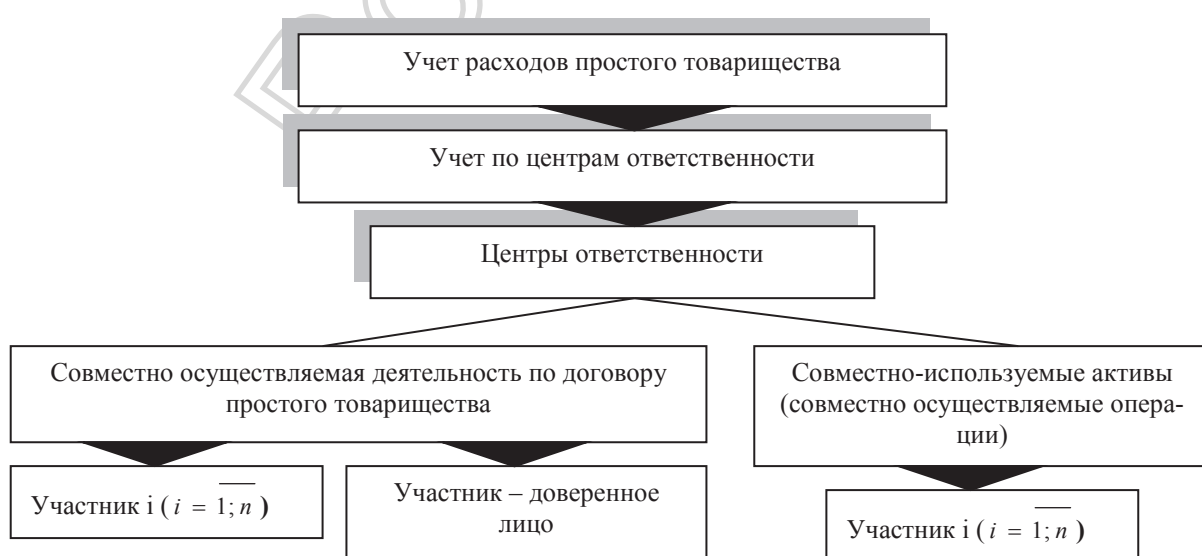
Перефразируя правило Джона А. Хиггинса «каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует» определим, что каждого участника совместной деятельности обременяют те и только те расходы, за которые он может отвечать и которые контролирует в соответствии с договором простого товарищества. «Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (про-

изводства, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т.п.)» [4, с.420]. Это связано с тем, что объектом центра выступает участник совместной деятельности независимо от выполняемых им функций.

Цель применения данного метода учета затрат – контроль за расходами со стороны товарищества в целом, а также самоконтроль участников «ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии» [4, с.420]. Данная концепция позволяет оценить степень ответственности участников за финансовые результаты своей деятельности в рамках договора простого товарищества, помимо этого дает возможность выявить «динамику прав и ответственности лиц, занятых в хозяйственном процессе» [4, с.419].

В зависимости от формы организации простого товарищества центрами ответственности выступают участники, а также участник - доверенное лицо (рис.2.5). В целях совершенствования методики учета расходов по договорам простого товарищества, исследуем порядок учета расходов простого товарищества в рамках каждой формы совместной деятельности по каждому центру ответственности представленному на рис. 2.5.

Особенностью учета затрат простого товарищества является то, что у каждого участника с учетом специфики хозяйственной деятельности и потребности в информации сложились свои группировка и система учета затрат. При этом участие в совместной деятельности требует создание 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.



**Рисунок 2.5 —. Центры ответственности учета расходов совместной деятельности**

Таким образом, с целью получения достоверной информации о составе расходов, связанных с участием в совместной деятельности, участнику необходимо обеспечить на счетах бухгалтерского учета, помимо прочих, группировку затрат по признаку отношения к совместной деятельности (по организационно-правовой форме деятельности). Тогда общую сумму затрат участника ( $z$ ) можно представить как сумму затрат по основной (уставной) деятельности организации ( $z_{од}$ ) и затрат, связанных с участием в совместной деятельности по договору простого товарищества ( $z_{сд}$ ):

$$z = z_{од} + z_{сд} \quad (2.1)$$

Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, используемые в процессе производства и реализации продукции. Затраты классифицируются по статьям калькуляции и экономическим элементам. При этом в составе затрат выделяют прямые и косвенные затраты.

В отечественной практике учета согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета затраты подразделяются на:

- прямые ( $z^п$ ), отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство», связанные с производством конкретного вида продукции (работ, услуг);
- косвенные (накладные) ( $z^к$ ), относимые в дебет счетов собирательно-распределительных: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти расходы связаны с организацией и управлением производства и организации в целом.

Расходы, понесенные участниками простого товарищества, списываются на счета затрат 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов по учету производственных запасов, расчетов по оплате труда и других. Затраты включаются в себестоимость совместно производимой продукции (работ услуг) того периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты простым товариществом счетов участников.

Следовательно, участникам простого товарищества необходимо разделить прямые и косвенные затраты по двум видам деятельности: основной и совместной:

$$z = z^п + z^к = (z_{од}^п + z_{сд}^п) + (z_{од}^к + z_{сд}^к) = (z_{од}^п + z_{од}^к) + (z_{сд}^п + z_{сд}^к) = z_{од} + z_{сд} \quad (2.2)$$

В целях разделения затрат на основную и совместную деятельность воспользуемся методом группировки затрат по однородным секциям. При этом методе однородная секция определяется как подразделение бухгалтерского порядка, в котором предварительно сгруппированы затраты до их включения в себестоимость соответствующих изделий в том случае, когда они не могут быть прямо отнесены на эти изделия. В целях нашего исследования совместную и

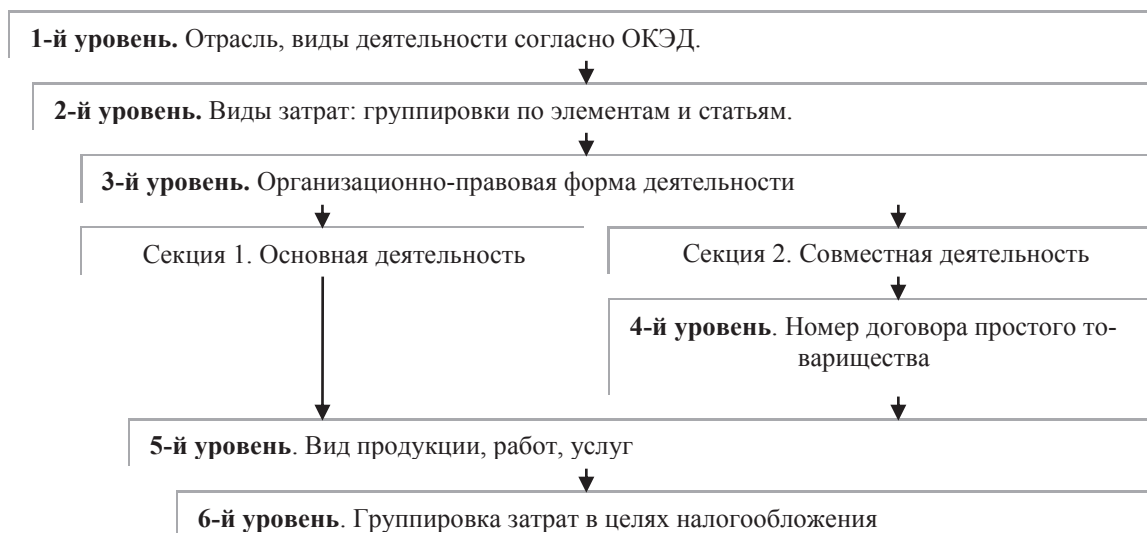
основную деятельность участника можно представить в виде однородных секций, в которых происходит накопление и распределение затрат по видам продукции в рамках каждой секции.

Прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг), производимого в рамках основной и совместной деятельности. Ввиду того, что виды выпускаемой продукции (работ, услуг) в учете участника разграничиваются согласно заключенным договорам, следовательно, возможно отнести отдельные виды затрат к продукции основной и совместной деятельности, тем самым происходит разделение прямых затрат по секциям на затраты, относимые к основной и совместной деятельности.

У участника обособленный учет совместной деятельности организуется путем добавления субсчетов к счетам учета затрат. Учитывая особенности построения и функциональную роль каждого синтетического счета учета затрат построение аналитики рассмотрим по каждому счету.

Прямые расходы организации относятся на счет 20 «Основное производство». «Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, работ, услуг» [108, с.51]. Согласно Типовому плану счетов к счету 20 «Основное производство» по отраслевому признаку предусмотрены субсчета первого порядка: 20-1 «Промышленное производство», 20-2 «Сельскохозяйственное производство» и другие. На субсчете второго порядка к счету 20 «Основное производство» целесообразно отражать группировку затрат по статьям. Таким образом, на субсчете третьего порядка целесообразно отражать затраты в разрезе основной и совместной деятельности. Ввиду того, что организация может принимать участие в нескольких договорах простого товарищества, имеющих существенные отличия по типу организации (с объединением и без объединения деятельности) и форме участия, на субконто пятого порядка по совместной деятельности следует отразить номер договора простого товарищества.

На рисунке 2.6 представлены рекомендуемые уровни субсчетов к счету 20 «Основное производство», позволяющие учитывать прямые и косвенные расходы на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в разрезе основной и совместной деятельности по видам продукции (работ, услуг).



**Рисунок 2.6 — Рекомендуемая система аналитического учета по счету 20 «Основное производство».**

Примечание – собственная разработка.

Разделение косвенных расходов у участников простого товарищества осуществляется по секциям в разрезе основной и совместной деятельности, а также между видами продукции (работ, услуг) пропорционально базе, определенной учетной политикой каждого из участников простого товарищества: основная заработная плата производственных рабочих, стоимость сырья и материалов, удельный расход топлива, энергоресурсов и др.

Отметим, что косвенные расходы могут иметь прямое отношение к основной или совместной деятельности. Например, командировочные расходы, расходы на оплату труда бухгалтеров, ведущих бухгалтерский учет совместной деятельности и отчисления на социальные нужды, и пр. Таким образом, по отношению к выделенным секциям косвенные затраты могут быть:

- условно-прямыми,
- условно-косвенными.

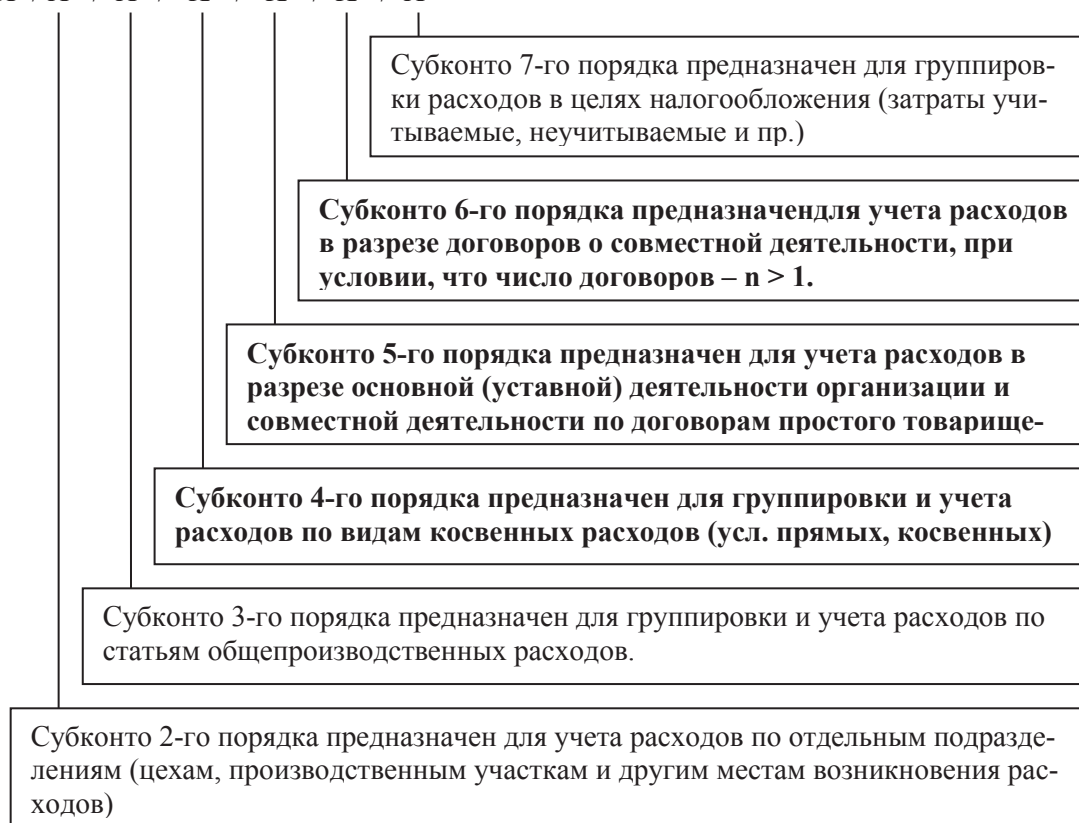
Условно-прямые относятся к той или иной секции в момент возникновения затрат, а условно-косвенные (которые невозможно непосредственно отнести ни к одной секции) распределяют между секциями пропорционально выбранной базе. Таким образом, косвенные затраты относятся к однородным секциям прямо или распределяются между ними пропорционально базе, определенной учетной политикой.

Для распределения косвенных расходов по видам деятельности их необходимо с использованием системы субсчетов классифицировать на условно – прямые и условно – косвенные, на расходы основной и совместной деятельности, с разбивкой последних по номерам договоров простого товарищества (рисунок 2.7).

Дальнейшее распределение косвенных расходов по совместной деятельности у участника ( $z_{cd}^k$ ) на наш взгляд будет зависеть:

- от метода учета затрат (по полной или усеченной себестоимости);
- от формы организации совместной деятельности (с выделением и без выделения ее на обособленный баланс товарищества).

25 (26) / X<sup>1</sup> / X<sup>2</sup> / X<sup>3</sup> / X<sup>4</sup> / X<sup>5</sup> / X<sup>6</sup> / X<sup>7</sup>



**Рисунок 2.7 — Рекомендуемая система аналитического учета по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»**

Примечание – собственная разработка.

В мировой практике бухгалтерского учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции и учета результата производственной деятельности в зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют два основных метода учета затрат:

- учет по полной себестоимости (учет поглощенных издержек). В себестоимость продукции включаются все текущие издержки независимо от их деления на прямые и косвенные, переменные и постоянные;
- учет по усеченной себестоимости (директ-костинг). В себестоимость продукции, включается только прямые издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости.

Указанные способы учета затрат производственной деятельности, в том числе и совместной, предусмотрены действующими нормативными документами и актами по бухгалтерскому учету.

В первом случае счета собирательно-распределительного характера исходя из их экономического содержания должны быть закрыты в конце отчетного периода путем прямого включения в себестоимость конкретных видов продукции затрат управленческого характера.

Сущность формирования ограниченной себестоимости заключается в том, что «... все издержки делятся на две группы: переменные (варьирующие), по нашей терминологии прямые, и постоянные (фиксированные), по нашей терминологии косвенные. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки» [4, с.417]. Косвенные расходы в себестоимость не включаются, а относятся на финансовый результат того периода, в котором возникают такие затраты. При этом косвенные расходы, подразделяются на производственные (косвенно – переменные) и периодические (косвенно – постоянные) и учитываются соответственно на собирательно - распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Таблица 2.9 — Предлагаемый порядок учета косвенных расходов, связанных с совместной деятельностью у участника простого товарищества.

Учет косвенных расходов	при объединении совместной деятельности	без объединения совместной деятельности
по полной себестоимости	распределение по видам продукции, произведенной в рамках договора простого товарищества. Передача в конце отчетного периода в составе полной себестоимости участнику- доверенному лицу.	распределение по видам продукции, произведенной в рамках договора простого товарищества. Отнесение в конце отчетного периода в составе полной себестоимости на уменьшение прибыли от совместной деятельности.
по усеченной себестоимости	передача в конце отчетного периода на баланс простого товарищества без включения в себестоимость совместно производимой продукции (работ, услуг)	списание в конце отчетного периода на финансовый результат совместной деятельности без включения в себестоимость продукции (работ, услуг).

Примечание – собственная разработка.

При определении фактической себестоимости произведенной в результате совместной деятельности продукции, первые из них - косвенные производственные подлежат включению в конце отчетного периода записью по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Косвенные затраты списываются в конце отчетного периода непосредственно в дебет счета 90 «Реализация» субсчет 2 «Себестоимость реализации» и уменьшают сумму выручки, полученной товариществом.

Аналогично организуются распределение и аналитический учет расходов вспомогательных и обслуживающих производств (вспомогательные секции). Аналитический учет организуется следующим образом:

- расходы по видам и статьям;
- расходы в разрезе основной и совместной деятельности;

- группировка расходов по совместной деятельности по видам договоров;
- группировка расходов для целей налогообложения (учитываемые, неучитываемые).

Таким образом, рекомендуемый алгоритм распределения расходов участника по основной и совместной деятельности характеризуется четырьмя этапами распределения:

1. Прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) по секциям.
2. Косвенные затраты распределяются между однородными секциями:
  - 2.1. условно - прямые включаются в состав расходов по секциям;
  - 2.2. условно - косвенные распределяются между секциями.
3. Косвенные расходы в рамках однородных секций:
  - распределяются по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости;
  - относятся на финансовые результаты по совместной деятельности участника либо передаются участнику - доверенному лицу при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг).
4. Определяются по каждой секции: общая сумма затрат, сумма затрат по видам продукции, полная (усеченная) себестоимость единицы продукции (работ, услуг).

Расходы участника могут быть представлены:

- расходами, связанными с определенным процессом совместной деятельности;
- отдельными видами расходов связанными с процессами заготовления материалов, производства и реализации продукции, работ, услуг в рамках совместной деятельности.

Предлагаемый алгоритм предусмотрен для участников, осуществляющих в рамках совместной деятельности расходы по производству продукции (полуфабрикатов, работ, услуг). Распределение и выделение отдельных видов расходов по совместной деятельности (например, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей, оплатой труда определенных категорий работников, занятых в совместной деятельности и пр.) производится участником на первых двух этапах алгоритма.

При объединении деятельности передача расходов участников на обособленный баланс участника-доверенного лица осуществляется на любом из предложенных этапов в корреспонденции со счетами учета расчетов (таблица 2.10).

Без объединения деятельности учитывают расходы на балансе участника, при этом в учете отражаются помимо непосредственно понесенных расходов, долю расходов, понесенных совместно с другими участниками, определенную



договором простого товарищества. Движение материальных ценностей (полуфабрикатов, материалов, продукции) отражается на забалансовых счетах участников. «Участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывает за балансом» [93, с.15].

Таблица 2.10 — Рекомендуемые учетные записи на счетах бухгалтерского учета расходов по совместной деятельности на балансе участника

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
<b>I. При выделении совместной деятельности на обособленный баланс</b>		
Отражены прямые расходы, связанные с совместной деятельностью	20/сд	10,70,68,69,76
Отражены условно-прямые общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/сд	02,05,10,71 68,69,70,76
Распределены условно-косвенные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/сд	26
Распределены в конце месяца общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости	20/сд	25(26)/сд
Отражена передача косвенных расходов на баланс простого товарищества при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг)	76/сд	25(26)/сд
Отражена фактическая себестоимость работ, услуг, переданных на баланс простого товарищества	76/сд	20/сд
Отражена фактическая себестоимость продукции, произведенная по договору простого товарищества	43/сд	20/сд
Передана готовая продукция по договору простого товарищества на баланс товарищества	76/сд	43/сд
Переданы расходы по реализации продукции (товаров, работ, услуг)	76/сд	44/сд
Отражена передача участнику – доверенному лицу расходов по отдельным статьям затрат	76/сд	10,21,76,70,6 8,69,71 и пр.
Поступила от участника- доверенного лица оплата переданных расходов по совместной деятельности	51	76/сд

Продолжение таблицы 2.10

<b>II. Без организации обособленного учета совместной деятельности</b>		
Отражены прямые расходы, связанные с совместной деятельностью	20/сд	10,70,68,69,76
Отражены условно-прямые общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/сд	02,05,10,71 68,69,70,76
Распределены условно-косвенные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/сд	26
Распределены в конце месяца общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости	20/сд	25(26)/сд

Отражены косвенные расходы в составе операционных расходов по совместной деятельности при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг)	91/2/сд	25(26)/сд
Отражена фактическая себестоимость продукции, произведенная по договору простого товарищества	43/сд	20/сд
Отгружена (реализована) продукция (работы, услуги) в рамках договоров совместной деятельности.	45, 91/2/сд	20/сд, 43/сд
Отражена доля расходов, понесенных совместно с другими участниками товарищества	91/2/сд	76/сд
Перечислено в возмещение доли расходов другим участникам	76/сд	51

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь.

В целях формирования себестоимости совместно производимой продукции (работ, услуг), финансового результата совместной деятельности, а также для оценки эффективности деятельности и принятия управленческих решений необходим сводный учет расходов участников. Сводный учет может быть организован на счетах бухгалтерского учета при выделении совместной деятельности на обособленный баланс участника – доверенного лица, либо на счетах учета затрат без объединения деятельности участников на балансе простого товарищества. В первом случае участник – доверенное лицо ежемесячно отражает на счетах бухгалтерского учета простого товарищества расходы, понесенные участниками по совместной деятельности.

Расходы отражаются на основании документов на передачу расходов, в зависимости от формы расходов – товарно-материальные ценности (материалы, полуфабрикаты собственного производства, готовая продукция), услуги, работы, отдельные виды расходов (командировочные расходы, арендная плата и пр.). Участники оформляют первичные учетные документы, составленные в соответствии с законодательством Республики Беларусь – товарно-транспортные накладные, товарные накладные, акты выполненных работ, счета и пр. Обязательна расшифровка расходов каждым участником, обеспечивающая достоверность бухгалтерского и налогового учета, организуемого участником – доверенным лицом (приложение Д). Группировка расходов в расшифровке производится участником в соответствии с принятой системой учета расходов. Рекомендуется к расшифровке прилагать все копии документов, подтверждающие понесенные участником расходы, указанные в гр. 9 Расшифровки расходов по совместной деятельности.

Данная расшифровка расходов обеспечивает самоконтроль участника над расходами, производимыми в рамках совместной деятельности, а также позволяет участнику – доверенному лицу:

- путем рациональной группировки расходов по соответствующим объектам организовать достоверную систему бухгалтерского учета расходов и формирования себестоимости продукции, работ, услуг;
- формировать в соответствии с законодательством Республики Беларусь налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;
- осуществлять контроль над расходами по совместной деятельности по центрам ответственности, своевременно устанавливая факты экономии, перерасхода, непроизводительных потерь; при необходимости корректировать плановую смету расходов по совместной деятельности.

С целью контроля над расходами товарищества, оценки эффективности совместной деятельности участникам необходима оперативная информация о расходах по центрам ответственности, т.е. в разрезе участников. Сводный учет затрат по центрам ответственности рекомендуется осуществлять в разработанной форме ведомости, по строкам и столбцам которой отражаются статьи затрат и центры ответственности, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указывается сумма затрат (приложение Е). Ведомость сводного учета расходов по совместной деятельности позволяет сгруппировать расходы в разрезе участников, оценить долю каждого участника в расходах товарищества, сумму расходов, подлежащую возмещению каждому участнику, а также оценить эффективность деятельности каждого участника. Данные аналитического учета затрат по каждому участнику будут обеспечивать достоверность формирования финансового результата простого товарищества, а также доли, причитающейся каждому участнику.

Исследование учетной практики показывает, что в рамках договоров простого товарищества контроль над расходами участников либо отсутствует вообще, либо существует как последующий контроль после завершения отчетного периода при составлении отчетов. Между тем, чрезмерное завышение участниками расходов, в частности косвенных, является одной из наиболее часто встречающихся причин, снижающих эффективность деятельности простого товарищества.

Для достижения координации деятельности участников в рамках договора простого товарищества и контроля над расходами необходимо составление плановой сметы расходов по центрам ответственности (участникам), что позволит «увязать» расходы каждого из участников с технологическим процессом, его обязанностями в соответствии с договором, оперативно выявить перерасход либо экономию в расходах по совместной деятельности.

При составлении сметы расходов по совместной деятельности каждый участник, исходя из возложенных на него обязанностей, представляет на рассмотрение участников смету с обоснованием расходов по каждой статье. Утверждение плановой сметы должно осуществляться согласно договору про-

стого товарищества либо бизнес-плану товарищества, общим собранием участников товарищества.

Со стороны простого товарищества ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля несет участник – доверенное лицо. От него зависит, соответствие внутреннего контроля размерам и специфике деятельности простого товарищества, регулярное и эффективное функционирование в течение отчетного периода, а не только после его окончания. Компьютерная обработка данных должна позволять осуществлять оперативное сравнение плановых показателей расходов с фактическими. При этом наибольшее внимание заслуживают такие статьи расходов, которые осуществляются по инициативе участников совместной деятельности в рабочем порядке.

### **2.3. Развитие методики формирования и распределения финансового результата по совместной деятельности**

Одним из главных показателей оценки хозяйственной деятельности, играющим важную роль в системе экономических процессов является финансовый результат. Конечным положительным результатом хозяйственной деятельности организации является прибыль, а отрицательным – убыток. Изучение процесса формирования финансовых результатов является важным аспектом учета, так как от правильности осуществления указанного процесса зависит не только величина прибыли (убытка), причитающаяся согласно договору каждому участнику товарищества, но и объем средств, пополняющих бюджет Республики Беларусь.

Приступая к изучению данного вопроса, 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» [38, с.30];

- «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» [38, с.30];

- «Участники прибыль, полученную от организации – доверенного лица, по результатам совместной деятельности включают в состав операционных доходов и в бухгалтерском учете отражают по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» [38, с.31].

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. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» «участники договора о совместной деятельности, которым поручено ведение общих дел по этой деятельности, являются плательщиками налогов на доходы и прибыль в части совместной деятельности» [30]. 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 простого товарищества [38, с.32], [93, с.16]. Статьей 916 Гражданского кодекса Республики Беларусь определено, что «Порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При от-

сутствии 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 (таблица 2.11).

Таблица 2.11 – Порядок формирования взаиморасчетов между участником – доверенным лицом и участниками по распределению финансового результата простого товарищества

Финансовый результат от совместной деятельности	Участник доверенное лицо	Участник
Прибыль	Задолженность перед участниками	Задолженность участника – доверенного лица
Убыток	Задолженность участников перед товариществом	Задолженность перед товариществом

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения гражданского законодательства, регламентирующего правоотношения по договорам простого товарищества [25].

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.

Исследовав механизм распределения финансового результата по договору простого товарищества, предлагаем в целях оперативного и достоверного распределения и отражения на счетах бухгалтерского учета финансового результата по совместной деятельности составлять в бухгалтерии участника – доверенного лица «Ведомость распределения финансового результата совместной деятельности» (Приложение Ж). Ведомость заполняется на основании договора простого товарищества, ведомости учета движения вкладов по договорам простого товарищества (приложение Б), ведомости сводного учета расходов по совместной деятельности (Приложение Е) и составляется вручную либо с помощью компьютерных программ (Excel и пр.). В рекомендуемой форме указываются: наименование организации; отчетный период (месяц); ФИО, подпись

исполнителя; дата составления ведомости. В графах А, 1-3 расчета отражаются следующие показатели:

- в графе А – наименование участников простого товарищества;
- в графе 1 – база распределения финансового результата за отчетный период;
- в графе 2 – доля участия в совместной деятельности, определяемая пропорционально базе распределения;
- в графе 3 – размер финансового результата, причитающийся каждому участнику за отчетный период (месяц).

Участник – доверенное лицо, осуществляющий учет результатов совместной деятельности, ежемесячно нарастающим итогом с начала года до наступления срока представления промежуточных и годовых бухгалтерских отчетов сообщает каждому участнику совместной деятельности о суммах причитающейся каждому участнику совместной деятельности доли прибыли (убытка) для учета ее в составе операционных доходов и расходов [13, с.744].

В результате проведенного исследования и изучения структуры финансового результата простого товарищества автором разработана новая форма внутреннего отчета о финансовых результатах совместной деятельности по договору простого товарищества, содержание которой заключается в отражении слагаемых финансового результата простого товарищества за каждый отчетный период и нарастающим итогом с начала года (приложение И). Внутренний отчет состоит из двух разделов:

- I. Показатели совместной деятельности за отчетный месяц.
- II. Показатели совместной деятельности нарастающим итогом с начала года.

Форма позволяет обеспечить участников договора детальной достоверной информацией о формировании и распределении финансового результата совместной деятельности, позволяет определить влияние показателей на конечный результат за каждый месяц, нарастающим итогом с начала года.

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» [10 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 (таблица 2.12).

Таблица 2.12 – Действующая методика отражения в учете у участника – доверенного лица распределения финансового результата совместной деятельности простого товарищества

№ п/п	Счет дебета	Счет кредита	Содержание операции
<b>А. Прибыль от совместной деятельности по договору простого товарищества</b>			
1	84	75/2	Начислена задолженность по сумме распределенных в пользу участника доходов по результатам совместной деятельности согласно договору
2	75/2	51	Перечислен участнику оставшийся после налогообложения доход по совместной деятельности
<b>Б. Убыток от совместной деятельности по договору простого товарищества</b>			
3	75/2	84	Отражены расходы отчетного периода, полученные в результате совместной деятельности
4	51	75/2	Перечисление денежных средств на покрытие убытков от деятельности простого товарищества

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56].

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. Статьей 918 Гражданского кодекса Республики Беларусь определено, что «Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей. Соглашение об устранении кого-либо из товарищей от участия в прибыли ничтожно» [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 определенную 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 может изменяться, в связи с чем возникает необходимость выделения в течение года части финансового результата выбывающему из товарищества участнику.

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» [108, 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» [10, 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 от совместной деятельности представлена в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – 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

Примечание – собственная разработка.

Схема формирования и распределения финансового результата совместной деятельности по договорам простого товарищества представлена на рисунке 2.8.

Рассмотрим на примере 2 предлагаемую методику отражения в учете участника – доверенного лица и рядового участника финансовых результатов от совместной деятельности (таблица 2.14).



**Рисунок 2.8 – Рекомендуемая система счетов бухгалтерского учета для отражения финансовых результатов совместной деятельности по договорам простого товарищества**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности в Республике Беларусь [38, 56, 108].

Рассмотрим на примере 2 предлагаемую методику отражения в учете участника – доверенного лица и рядового участника финансовых результатов от совместной деятельности (таблица 2.14).

Пример №2. ОАО «Нафтан» и СП «Девон» заключили договор простого товарищества. Порядок распределения прибыли, предусмотренный договором: ОАО «Нафтан» – 60%, СП «Девон» – 40%. По результатам совместной деятельности за первый квартал нераспределенная прибыль составила 5 000,0 тыс.руб., за второй - 3 000,0 тыс.руб., за третий квартал получен убыток в размере 4 000,0 тыс.руб., за четвертый прибыль – 12 000,0 тыс. руб. Перечисление финансового результата производится по окончании отчетного квартала.

Таблица 2.14 – Предлагаемая методика отражения в учете распределения и начисления финансового результата от совместной деятельности по договорам простого товарищества

Обособленный учет простого товарищества			Основной учет ОАО «Нафтан»			Основной учет СП «Девон»		
Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
1	2	4	5	6	3	4	5	6
I квартал. Отражено распределение и перечисление прибыли от совместной деятельности								
<b>Итог</b>	<b>99</b>	<b>5 000,0</b>	-	-	-	-	-	-
84	75/2 <sub>А</sub>	3 000,0	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	3 000,0	-	-	-
84	75/2 <sub>Б</sub>	2 000,0	-	-	-	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	2 000,0
<b>84</b>	<b>Итог</b>	<b>5 000,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>3 000,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>2 000,0</b>
75/2 <sub>А</sub>	51	3 000,0	51	76/4	3 000,0	-	-	-
75/2 <sub>Б</sub>	51	2 000,0	-	-	-	51	76/4	2 000,0
II квартал. Отражено распределение и перечисление прибыли от совместной деятельности								
<b>Итог</b>	<b>99</b>	<b>8 000,0</b>	-	-	-	-	-	-
84	75/2 <sub>А</sub>	1 800,0	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	1 800,0	-	-	-
84	75/2 <sub>Б</sub>	1 200,0	-	-	-	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	1 200,0
<b>84</b>	<b>Итог</b>	<b>8 000,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>4 800,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>3 200,0</b>
75/2 <sub>А</sub>	51	1 800,0	51	76/4	1 800,0	-	-	-
75/2 <sub>Б</sub>	51	1 200,0	-	-	-	51	76/4	1 200,0
III квартал. Отражено распределение убытка и перечисление денежных средств в счет покрытия убытка от совместной деятельности								
<b>Итог</b>	<b>99</b>	<b>4 000,0</b>	-	-	-	-	-	-
75/2 <sub>А</sub>	84	2 400,0	91/2 <sub>СД</sub>	76/4	2 400,0	-	-	-
75/2 <sub>Б</sub>	84	1 600,0	-	-	-	91/2 <sub>СД</sub>	76/4	1 600,0
<b>84</b>	<b>Итог</b>	<b>4 000,0</b>	<b>99</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>2 400,0</b>	<b>99</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>1 600,0</b>
51	75/2 <sub>А</sub>	2 400,0	76/4	51	2 400,0	-	-	-
51	75/2 <sub>Б</sub>	1 600,0	-	-	-	76/4	51	1 600,0
IV квартал. Отражено распределение и перечисление прибыли от совместной деятельности								
<b>Итог</b>	<b>99</b>	<b>16 000,0</b>	-	-	-	-	-	-
84	75/2 <sub>А</sub>	7 200,0	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	7 200,0	-	-	-
84	75/2 <sub>Б</sub>	4 800,0	-	-	-	76/4	91/1 <sub>СД</sub>	4 800,0
<b>84</b>	<b>Итог</b>	<b>16 000,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>9 600,0</b>	<b>91/9<sub>СД</sub></b>	<b>99</b>	<b>6 400,0</b>
75/2 <sub>А</sub>	51	7 200,0	51	76/4	7 200,0	-	-	-
75/2 <sub>Б</sub>	51	4 800,0	-	-	-	51	76/4	4 800,0
По окончании отчетного года проведена реформация обособленного баланса простого товарищества								
99	84	16 000,0	-	-	-	-	-	-

## Выводы

Проведенное исследование действующих методик бухгалтерского учета вкладов по договору простого товарищества, формирования доходов и расходов по совместной деятельности позволило:

- усовершенствовать методику оценки и учета вкладов по договору простого товарищества, основанные на использовании действующей практики в соответствии с требованиями гражданского законодательства Республики Беларусь и требованиями международных стандартов учета и отчетности, использование которых позволяет:
  - формировать фактическую стоимость вкладов в составе финансовых вложений в результате обоснованного отражения отклонения между договорной и учетной стоимостью активов, выступающих в качестве вклада по договору простого товарищества;
  - отражать в учете налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении активов, передаваемых в качестве вклада по договору простого товарищества, тем самым в соответствии с налоговым законодательством достоверно формировать налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость участников договора простого товарищества;
  - усовершенствовать методику учета амортизационных отчислений при возврате амортизируемых вкладов участнику товарищества, которая позволит в отличие от действующей собственнику вклада возместить расходы, связанные с эксплуатацией имущества в совместной деятельности, а также сформировать амортизационный фонд на сумму накопленной амортизации;
  - разработать новые формы регистров учета вкладов, для контроля движения вкладов и расширения информационной емкости бухгалтерского учета вкладов.
- рекомендовать методику 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 дает возможность организации разграничить расходы основной и совместной деятельности участников, определить достоверную сумму расходов, понесенных непосредственно участником либо совместно с другими участниками;
  - разработать методические рекомендации по созданию системы учета затрат по видам хозяйственной деятельности организации: основной и совместной; во-первых, создание классификатора косвенных затрат, сгруппированных по видам деятельности, во-вторых, предложено ведение аналитического учета косвенных затрат на субсчетах к счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с предлагаемой их группировкой по видам деятельности, что позволит использовать новую технологию формирования базы распределения затрат;
  - рекомендовать к применению форму расшифровки расходов по совместной деятельности, обеспечивающую наглядное представление расходов по

каждому участнику и в целом по совместной деятельности в целях формирования информационной базы для анализа и контроля эффективности участия в совместной деятельности;

- усовершенствовать существующую методику учета финансового результата от участия в совместной деятельности по договорам простого товарищества, обеспечивающую достоверное исчисление, распределение финансового результата и представление отчетных данных о финансовых результатах товарищества.

PolotskSU

## **ГЛАВА 3**

### **РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АНАЛИЗА И АУДИТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОСТЫХ ТОВАРИЩЕСТВ**

#### **3.1. Прогнозный анализ финансовых результатов и эффективности деятельности простого товарищества**

Важное место в управлении и координации совместной деятельности простых товариществ занимает анализ хозяйственной деятельности, который включает анализ формирования капитала, его размещение, оценку платежеспособности, финансовой стабильности, эффективности использования капитала, а также основных факторов формирования и изменения финансового положения (финансовых результатов, реализации продукции, себестоимости продукции, производственных ресурсов).

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 системе анализа совместной деятельности по договорам простого товарищества является анализ финансовых результатов.

Значительное количество методик анализа финансовых результатов, предлагаемых Л.И. Кравченко, Г.В. Савицкой, Л.Л. Ермолович, Н.А. Русак, И.Т. Балабановым и другими, могут быть положены в основу анализа финансовых результатов простых товариществ. Однако применительно к организации совместной деятельности без образования юридического лица и с учетом ее специфики есть необходимость анализировать и прогнозировать конечные результаты совместной деятельности – прибыль, подлежащую распределению между участниками простого товарищества.

В настоящее время прогнозирование по центрам ответственности активно внедряется во многих отечественных организациях. Прогнозирование финансовых результатов товарищества необходимо в целях координации деятельности участников для достижения целей совместной деятельности согласно договору простого товарищества. Установление целей путем сбалансированного планирования показателей деятельности производится на основе ключевого показателя – прибыли совместной деятельности.

В современных условиях стремительного развития рыночной конъюнктуры и непостоянства связей с потребителями продолжительные процедуры планирования уже не позволяют существенно снизить риск неопределенности. Управлять риском необходимо при помощи скользящих прогнозов хозяйственной деятельности.



Скользющие прогнозы деятельности предприятия обычно составляют на 4-8 кварталов и обновляются каждый квартал. При этом прошедший квартал исключается и добавляется новый квартал. В результате предприятие всегда имеет прогноз своего развития на следующие 1-2 года, в котором учтены все изменения рыночной конъюнктуры.

Скользющие прогнозы содержат агрегированную (недетализированную) информацию об общих показателях деятельности предприятия, среди которых могут быть маржинальная прибыль, объем продаж, уровень цен, уровень затрат, уровень капитальных вложений, объем кредитов и т.п.

Процесс прогнозирования совместной деятельности начинается с прогнозирования объемов реализации и производства. Далее производится прогнозирование объемов различных видов деятельности и соответствующих затрат, требуемых для достижения заданного уровня производства и реализации. После прогнозирования объемов внутрихозяйственной деятельности производится определение ресурсов, необходимых для выполнения заданной программы производства и сбыта.

Перспективный анализ прибыли имеет целью выявление наиболее устойчивых закономерностей и тенденций в предшествующем периоде, прогнозирование на их основе показателей на перспективу, выбор альтернатив развития, выработку практических рекомендаций по определению наилучшего варианта развития совместной деятельности товарищества.

Целью планирования финансов простого товарищества является определение возможных объемов финансовых ресурсов, капитала на основе прогнозирования величины прибыли и показателей, оказывающих влияние на ее величину. К таким показателям относят:

- объем реализации;
- цена единицы продукта;
- издержки (затраты на производство и реализацию продукта);
- налоги, уплачиваемые из выручки и прибыли.

Поэтому получение максимальной прибыли возможно при определенных сочетаниях между данными величинами.

При планировании финансовых показателей могут применяться следующие методы: нормативный, расчетно-аналитический, балансовый, метод оптимизации плановых решений, экономико-математическое моделирование.

Исследовав данные методы, учитывая специфику оперативного прогнозного анализа совместной деятельности наиболее целесообразно для планирования и прогнозирования результата совместной деятельности товарищества применение экономико-математического моделирования финансового показателя. Сущность экономико-математического моделирования заключается в том, что оно позволяет найти количественное выражение взаимосвязей между финансо-

выми показателями и факторами их определяющими. Эта связь выражается через экономико-математическую модель. Экономико-математическая модель представляет собой точное математическое описание экономического процесса, т.е. описание факторов, характеризующих структуру и закономерности изменения данного экономического явления с помощью математических символов и приемов (уравнений, неравенств, таблиц, графиков и т.д.) В модель включаются только основные (определяющие) факторы. Модель может строиться по функциональной или корреляционной связи.

Математическую модель хозяйственной деятельности можно использовать не только для прогнозирования финансового результата, но и для установления зависимости различных параметров. Это особенно важно при составлении различных бизнес-планов.

При формировании прогнозной модели исходные данные должны быть однородными. Нельзя брать слишком большой период, так как любые экономические закономерности непостоянны и могут существенно изменяться в течение длительного времени.

Повышение уровня научно обоснованного прогноза требует разработки нескольких вариантов прогнозного показателя с последующим отбором оптимального варианта. Для нахождения такого оптимального варианта используются экономико-математические модели. Построение экономико-математической модели финансового показателя складывается из следующих основных этапов:

Изучение динамики финансового показателя за определенный отрезок времени и выявление факторов, влияющих на направление этой динамики.

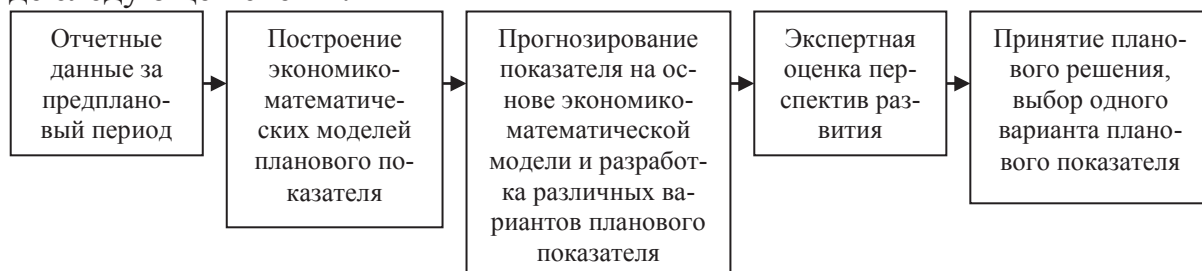
Расчет модели функциональной зависимости финансового показателя от определяющих факторов.

Разработка различных вариантов плана финансового показателя.

Анализ и экспертная оценка перспектив развития плановых финансовых показателей.

Принятие планового решения. Выбор оптимального варианта.

Алгоритм разработки планового показателя может быть представлен в виде следующей схемы.



**Рисунок 3.1 — Процесс разработки планового показателя с применением экономико-математической модели**

Примечание – собственная разработка. Схема разработана на основе изучения экономической литературы [9, с.59].

Исследовав всевозможные экономико-математические модели прогнозирования финансового результата наиболее приемлемой, на наш взгляд, для перспективного анализа финансовых результатов простого товарищества является модель оптимизации прибыли, издержек и объема реализации, предложенная Шереметом А.Д.

Шеремет А.Д. и Сайфулин Р.С. предлагают при принятии решений, нацеленных на увеличение прибыли организаций, учитывать предполагаемые величины предельного дохода и предельных издержек. «Предельный доход – это прирост выручки от реализации на единицу прироста количества производимого продукта. ... предельные издержки равны приросту затрат на производство продукции, приходящемуся на единицу прироста количества продукта» [66, с.33].

В такой ситуации стремление получить максимум прибыли может быть представлено в виде следующей функции:

$$\Pi = (P \times Q) - C \rightarrow \max, \quad (3.1)$$

где  $\Pi$  - прибыль от реализации товара;

$P$  - цена единицы товара без учета налогов, взимаемых из выручки;

$Q$  - количество реализованного товара (в натуральном выражении);

$P \times Q$  - выручка от реализации товара;

$C$  - затраты (издержки производства и реализации).

Предельный подход к данной функции дает следующее соотношение:

$$\frac{d\Pi}{dQ} = \frac{d(P \times Q)}{dQ} - \frac{dC}{dQ} = 0; \quad (3.2)$$

$$\frac{d(P \times Q)}{dQ} = \frac{dC}{dQ}, \quad (3.3)$$

где  $\frac{d(P \times Q)}{dQ}$  - предельный доход,  $\frac{dC}{dQ}$  - предельные издержки.

Отсюда следует: чтобы прибыль была максимальна, необходимо равенство предельных издержек и предельных доходов. Это соотношение позволяет найти оптимальный размер объема производства при известных (или) заданных функциях спроса  $P = f(Q)$  и издержек  $C = q(Q)$ .

Таким образом, основой методики прогнозирования прибыли простого товарищества является экономико-математическая модель оптимизации прибыли, позволяющая:

- прогнозировать несколько вариантов показателя прибыли при наиболее приемлемых для участников товарищества вариациях объема производства (реализации) и издержек производства и обращения;

- выбрать наиболее оптимальный вариант, учитывающий экономическую эффективность и финансовые возможности всех участников простого товарищества;

разрабатывать скользящие прогнозы, обновляя прогнозные значения прибыли с учетом динамики факторов, оказывающих влияние на ее величину.

Проведем анализ на оптимальность объема производства трансмиссионных масел «Девон Супер Т» и «Нафтан Т» простого товарищества, организованного ОАО «Нафтан» и СП «Девон». Анализ зависимости между отпускной ценой продукции и его количеством в динамике позволяет выбрать для функции спроса линейную форму вида  $P = a_0 + a_1 \times Q$ . По методу наименьших квадратов определяются неизвестные параметры  $a_0$  и  $a_1$  на основе составления и решения системы нормальных уравнений вида:

$$\begin{cases} n \times a_0 + a_1 \times \sum_{i=1}^n Q_i = \sum_{i=1}^n P_i; \\ a_0 \times \sum_{i=1}^n Q_i + a_1 \times \sum_{i=1}^n Q_i^2 = \sum_{i=1}^n P_i \times Q_i, \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} 6 \times a_0 + a_1 \times 72,47 = 665693; \\ a_0 \times 72,47 + a_1 \times 888,2 = 7982553. \end{cases} \quad (3.4)$$

где:  $n$  - число наблюдений (месяцев, кварталов, лет).

При проведении расчетов по данным таблицы получим эмпирическую функцию спроса:  $P = 165208 - 4492 \times Q$  (3.5). Преобразуем эмпирическую функцию спроса  $P = f(Q)$ , в функцию дохода (выручки) от реализации продукции:

$$P \times Q = 165208 \times Q - 4492 \times Q^2 \quad (3.6)$$

Анализ зависимости между издержками обращения и количеством выпускаемой продукции предлагается выразить линейной формой связи вида  $C = b_0 + b_1 \times Q$ . Неизвестные параметры также находятся по методу наименьших квадратов на основе составления и решения системы нормальных уравнений вида:

$$\begin{cases} n \times b_0 + b_1 \times \sum_{i=1}^n Q_i = \sum_{i=1}^n C_i; \\ b_0 \times \sum_{i=1}^n Q_i + b_1 \times \sum_{i=1}^n Q_i^2 = \sum_{i=1}^n C_i \times Q_i. \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} 6 \times b_0 + b_1 \times 72,47 = 7550349; \\ b_0 \times 72,47 + b_1 \times 888,2 = 91980512. \end{cases} \quad (3.7)$$

где условные обозначения соответствуют принятым ранее.

Решив систему линейных уравнений 3.7, получим следующую эмпирическую функцию издержек:  $C = 522903 + 60893 \times Q$  (3.8).

С целью определения максимального размера прибыли проведем расчеты предельного дохода и предельных издержек и, приравнявая их друг к другу, найдем величину оптимального выпуска продукции.

$$\frac{d(P \times Q)}{dQ} = 165208 - 8984 \times Q; \quad (3.9)$$

$$\frac{dC}{dQ} = 60893;$$

$$165208 - 8984 \times Q = 60893; \text{ отсюда } Q_{\text{оптимальн}} = 11,61 \text{ тонна.}$$

Таким образом, оптимальный объем производства трансмиссионного масла «Нафтан Т» составляет 11,61 тонну. Используя формулы 3.1, 3.5, 3.6, 3.8

определим оптимальные значения цены продукции, выручки, затрат на производство и реализацию продукции и прибыли от реализации продукции.

Определив общую сумму затрат на производство продукции простого товарищества, необходимо определить сумму расходов, приходящуюся на долю затрат каждого участника при производстве оптимального объема ( $C_i$ ). Для этого необходимо оптимальную сумму затрат умножить на сложившуюся в динамике за ряд периодов усредненную долю затрат участников:

$$C = \sum_{i=1}^k \overline{d_i} \times C = \sum_{i=1}^k C_i, \quad (3.10)$$

где  $\overline{d_i}$  - доля  $i$ -го участника в расходах товарищества в среднем за период (месяц, квартал и т.д.);

$k$  - число участников договора простого товарищества (центров затрат).

Согласно расчетам, при оптимальном объеме реализации и максимальном значении прибыли ОАО «Нафтан» необходимо затратить на производство 904 323,948 тыс.руб., а СП «Девон» - 325 546,782 тыс.руб. Результаты анализа свидетельствуют, что участникам не целесообразно вкладывать в совместную деятельность финансовых ресурсов больше оптимального значения, так как на каждый дополнительный рубль расходов сверх оптимального будет менее эффективным с точки зрения увеличения прибыли, чем при оптимальном объеме производства.

Таким образом, прогнозный анализ позволяет сделать вывод о том, что для получения участником прибыли при заданном условии, расходы должны составить:

Показатели	ОАО «Нафтан»	СП «Девон»	ВСЕГО
Затраты по совместной деятельности, тыс.руб.	904 323,948	325 546,782	1 229 870,730
Удельный вес затрат, %	74	26	100
Прибыль к распределению, тыс.руб.	44 395,110	15 981,757	60 376,867
Рентабельность совместной деятельности, %	4,91	4,91	4,91

Отметим, что данная экономико-математическая модель позволяет учитывать внешние факторы деятельности товарищества, то есть факторы, которые косвенно зависят от деятельности товарищества: рыночная конъюнктура, количество покупателей, спрос и пр.

К внутренним факторам товарищества, оказывающим влияние на финансовый результат товарищества относятся, прежде всего:

- затраты на производство продукции каждого сегмента совместной деятельности (по каждому центру затрат);
- наличие у участников ресурсов, необходимых для обеспечения оптимального объема производства и реализации.

Данные выводы служат отправной точкой для планирования совместной деятельности в рамках договора простого товарищества по каждому сегменту: участнику - юридическому лицу. Придерживаясь общей стратегии развития, участники формируют локальные прогнозы исходя из сложившихся условий хозяйствования, ограниченности ресурсов и их распределения между основной и совместной деятельностью. Каждый участник сопоставляет прогнозный доход по совместной деятельности с доходом, который он сможет получить при использовании ресурсов в своем хозяйственном обороте либо ином альтернативном варианте.

В дальнейшем прогнозные значения, полученные на первом этапе, подлежат корректировке на величину отклонений, связанных с локальными прогнозами участников, что обеспечивает обратную связь и гибкость рекомендуемой методики прогнозного анализа.

Алгоритм оценки эффективности участия в договоре простого товарищества представлен в приложении Л.

Предлагаемая методика является универсальной, так как позволяет оперативно определить основные показатели финансовой деятельности участников простого товарищества при изменении основных составляющих:

- объемов производства и реализации (освоение новых рынков сбыта либо потеря уже освоенных);
- отпускных цен на продукцию (скидки, наценки в зависимости от объемов реализации, конъюнктуры рынка и прочих факторов);
- затрат (снижение затрат участников в результате экономии либо ограниченности ресурсов, рост затрат ввиду перерасхода и пр.).

### **3.2. Совершенствование методики планирования и проведения аудита простого товарищества**

Совместная деятельность участников в рамках договора простого товарищества основывается, прежде всего, на доверительных отношениях между ними, что должно подкрепляться возможностью для всех участников получать и использовать финансовую информацию о деятельности товарищества. Ввиду заинтересованности участников в конечных финансовых результатах совместной деятельности, достоверность информации должна подтверждаться независимым аудитором. Участники должны быть уверены, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции товарищества законны и правильно отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности товарищества, так как они обыч-

но не имеют доступа к учетным записям, соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в аудиторских услугах.

Аудиторская проверка простого товарищества проводится с целью формирования мнения о достоверности показателей прибыли (убытка), полученной в результате совместной деятельности товарищей, ее распределении между участниками. Проведение такой проверки связано с определенными сложностями: нормативными документами не определена методология бухгалтерского учета совместной деятельности простого товарищества. Помимо этого в результате исследования правил аудиторской деятельности, утвержденных Министерством финансов Республики Беларусь, можно сделать вывод о том, что аудиторские правила не содержат описания особенностей действий аудиторской организации при проведении аудита простого товарищества.

Существующее Правило аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» определяет действия аудиторской организации по выявлению и изучению в ходе аудита хозяйственных операций со связанными сторонами. Данное правило определяет понятие «связанные стороны» – «стороны, одна из которых контролирует другую или оказывает значительное влияние на принятие решений другой стороной» [91, с.157]. В простом товариществе стороны осуществляют какую-либо экономическую деятельность под совместным контролем, то есть ни один из участников не имеет возможности установить единоличный контроль над совместной деятельностью. Из этого следует, что участники товарищества не оказывают прямого влияния на деятельность друг друга, а осуществляют совместный контроль непосредственно за вкладами в совместную деятельность, за доходами и расходами в рамках совместной деятельности и за процессом совместной деятельности в целом для принятия своевременных управленческих решений.

Таким образом, существующие правила аудиторской деятельности не позволяют выявить и описать особенности действий аудиторской организации при проведении аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества. Поэтому в целях организации рациональной и качественной аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества необходимо определить:

- особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ, оказывающих влияние на проведение их аудита;
- особенности планирования аудита простого товарищества и определения аудиторских рисков;
- особенности получения аудиторских доказательств в ходе аудита простого товарищества.

В ходе аудита простого товарищества аудиторским организациям следует применять правила аудиторской деятельности, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, в полном объеме. Вместе с тем некоторые осо-

бенности простых товариществ оказывают влияние на порядок проведения их аудита. К таким особенностям следует отнести:

1. простое товарищество не является юридическим лицом, а основывается на договоре, в силу которого двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели;
2. наличие общей долевой собственности, общего имущества товарищей. Согласно ст.913 п.3 «пользование общим имуществом товарищей осуществляется по их общему согласию», что предполагает совместный контроль деятельности простого товарищества. Совместный контроль позволяет товарищам совместно определять финансовую и хозяйственную политику при осуществлении совместной деятельности с целью получения выгоды;
3. простое товарищество выступает в качестве самостоятельного субъекта налоговых отношений, то есть обладает налоговой правосубъектностью, не обладая при этом гражданской или процессуальной правосубъектностью. В основе простого товарищества лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества;
4. простое товарищество характеризуется наличием доверительных отношений, основанных на личном доверии товарищей, поскольку действия каждого участника оказывают существенное влияние на деятельность товарищества в целом;
5. ответственность за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности возлагается на товарища, ведущего общие дела и обособленный бухгалтерский учет деятельности простого товарищества согласно договору.

Совокупность перечисленных выше особенностей оказывает прямое влияние на организацию каждого этапа аудиторской проверки. Однако определяющим фактором является правосубъектность простого товарищества, который предопределяет общую стратегию аудита. Понятие «правоспособность», включает в себя:

- 1) способность юридического лица иметь гражданские права и исполнять обязанности (то есть являться должником и кредитором в гражданских правоотношениях и действовать в этих качествах);
- 2) возможность осуществлять отдельные виды деятельности, подлежащие лицензированию.

Объектом первого элемента правоспособности является соответствующий правовой статус юридического лица, объект второго элемента – совокупность определенных операций в деятельности юридического лица.



В простом товариществе выделяют «его правовую и фактическую составляющие» [51, с.31]. В основе договора о совместной деятельности лежат интересы его участников в достижении единой фактической цели. Средство ее достижения – особая правовая регламентация прав и обязанностей участников (внутренние отношения) и прав и обязанностей участников по отношению к третьим лицам (внешние отношения; общие дела, ответственность товарищей).

В процессе исполнения договора простого товарищества либо в процессе исполнения договоров, заключенных в рамках договора простого товарищества, совершаются операции, образующие определенную деятельность. Осуществляя какой-либо вид деятельности в интересах других, товарищ реализует свою собственную правоспособность. То есть действует не товарищество, а отдельные его участники [51, с.31]. Следовательно, проведение аудита простого товарищества без аудиторской проверки деятельности в рамках договора простого товарищества каждого участника не позволяет сформировать аудиторское мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества основным принципам и методам, установленным законодательством, ввиду отсутствия достаточных, убедительных аудиторских доказательств. Важно выделить, что аудиту подвергается не вся хозяйственная деятельность участника, как субъекта хозяйствования, а только его совместная деятельность.

В доказательство приведем наглядный пример. Статьей 917 Гражданского кодекса Республики Беларусь определено, что «если договор простого товарищества связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения». Таким образом, если участники заключают договор о совместной деятельности, то у каждого участника появляется возможность совершить в рамках простого товарищества действия, влекущие разорительные обязательства для простого товарищества и соответственно для каждого участника.

Данный подход к совместной деятельности позволяет заключить, что аудиторская проверка деятельности простого товарищества складывается из аудита множества аудируемых лиц:

1. участника, осуществляющего обособленный учет общих дел простого товарищества;
2. участников договора простого товарищества (товарищей) в части их совместной деятельности.

Перед началом проверки необходимо согласовать условия проведения аудита, определение прав, обязанностей и ответственности аудиторской организации и участников договора простого товарищества. При составлении договора оказания аудиторских услуг необходимо руководствоваться правилами

аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг». От имени заказчика, простого товарищества, в договор по оказанию аудиторских услуг вступают все участники простого товарищества, поскольку простое товарищество не является субъектом права. Таким образом, на стороне заказчика наблюдается множественность лиц, с обязательным указанием наименования всех участников простого товарищества, так как именно они все вместе считаются стороной сделки.

Возможны ситуации, когда у одного из товарищей возникают сомнения в достоверности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Поэтому в целях защиты своих интересов по договору простого товарищества на стороне заказчика договора оказания аудиторских услуг при согласии прочих товарищей может выступать один из товарищей. В данном случае при составлении письма-обязательства о согласии на проведение аудита в конце обязательна расписка «С условиями проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности согласны» с указанием подписи всех участников простого товарищества.

Множество аудируемых лиц (участников – юридических лиц) обязывает аудиторскую организацию изучить деятельность простого товарищества как организационно-правовой формы, основанной на договоре, а также деятельности каждого участника в рамках договора. Эти действия аудиторов определены Правилом аудиторской деятельности «Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя».

Согласно указанному правилу «при проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна обладать знаниями или получить знания о деятельности субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудиторской организации, могут существенно влиять на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении» [91, с.165].

Таким образом, ознакомление аудиторской организации с деятельностью простого товарищества включает в себя два этапа:

- I. получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества. В ходе аудита аудиторской организации предстоит установить полноту и достоверность системы обособленного бухгалтерского учета и отчетности.
- II. получение знаний о деятельности каждого участника в рамках договора. В ходе аудиторской проверки деятельности товарища аудиторская организация обязана убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает совместную деятельность товарища - юридического лица.

На основании определения этапов сбора информации о деятельности товарищества необходимо определить области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки:

- 1) предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору;
- 2) деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества, в том числе подлежащая лицензированию;
- 3) прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.

Отметим, что данная последовательность получения информации о деятельности товарищества позволяет рационально и качественно организовать каждый этап аудиторской проверки. На первом этапе ознакомления с деятельностью простого товарищества необходимо детально исследовать договор товарищества как основы его создания, определить предмет договора, цели совместной деятельности, права, обязанности и ответственность участников совместной деятельности. На втором этапе следует проанализировать деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества.

В ситуации, когда аудиторская организация не имеет представления о правах и обязанностях, формах и видах участия товарища в рамках договора простого товарищества, она не имеет возможности на этапе планирования провести четкое разграничение совместной и основной деятельности участника – юридического лица, что повлечет в ходе проверки неоправданные затраты времени, снижение качества проверки и как следствие увеличение аудиторского риска.

Для эффективного использования знаний о деятельности простого товарищества аудиторской организации целесообразно проанализировать влияние характера деятельности каждого участника совместной деятельности на бухгалтерскую отчетность товарищества в целом.

При проведении аудита простого товарищества следует тщательно планировать работу и анализировать специфику каждого договора простого товарищества. При этом следует руководствоваться требованиями правила аудиторской деятельности «Планирование аудита».

Правила предусматривают следующие этапы планирования:

- предварительное планирование аудита;
- подготовку и составление общего плана аудита;
- подготовку и составление программы аудита.

Этап предварительного планирования в целях сегментации аудита простого товарищества аудиторской организации включает в себя два шага:

- 1) ознакомление с совместной деятельностью простого товарищества;

2) сбор информации о деятельности каждого участника в рамках договора простого товарищества.

В ходе исследования деятельности простого товарищества аудиторской организации следует получить сведения о:

- договорных отношениях участников простого товарищества: наличие и основные условия договора простого товарищества; цели совместной деятельности в рамках договора простого товарищества и их достижение в действительности; срок действия договора;
- составе общего имущества участников простого товарищества;
- составе участников и форме их участия в деятельности простого товарищества (снабжение, производство, реализация, внесение вклада и пр.);
- видах деятельности простого товарищества;
- учетной политике;
- принципах организации обособленного бухгалтерского учета деятельности простого товарищества каждым участником простого товарищества;
- порядке распределения прибыли, покрытия расходов и убытков простого товарищества;
- внутренней системе расчетов между товарищами и простым товариществом;
- основных покупателях, поставщиках;
- организации внутреннего контроля.

Информация о простом товариществе для целей аудита может быть получена из следующих источников:

- договора простого товарищества, дополнений и приложений к нему;
- протоколов собраний товарищей;
- документов, регламентирующих учетную политику товарищества;
- контрактов, договоров, соглашений с третьими лицами
- внутренней отчетной документации товарищества, которая позволяет получить информацию о состоянии общих дел товарищества;
- бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности товарищества;
- информации, полученной из бесед с товарищем, ведущим общие дела простого товарищества (бухгалтерский и налоговый учет).

Первый шаг позволяет аудиторской организации получить общие сведения об участниках простого товарищества и произвести сегментацию совместной деятельности по участникам и видам их деятельности. Таким образом, определив объем информации, который необходимо получить о деятельности каждого

участника договора простого товарищества, аудиторская организация может перейти ко второму шагу предварительного планирования аудита.

Второй шаг предполагает сбор информации не о всей хозяйственной деятельности товарища, а лишь в части сведений о его совместной деятельности в рамках договора простого товарищества:

- учредительных документов и свидетельств о государственной регистрации участников простого товарищества;
- видах деятельности, осуществляемых каждым участником в рамках договора простого товарищества;
- учетной политике товарища;
- организации внутреннего контроля.

Основными источниками информации о товарище являются следующие:

- учредительные документы и свидетельства о государственной регистрации товарища;
- документы, регламентирующие учетную политику товарища;
- информация, полученная из бесед с товарищем, ведущим общие дела простого товарищества (бухгалтерский и налоговый учет).

В ходе аудиторской проверки участников товарищества на этапе планирования аудита аудиторской организации необходимо четко определить пределы (рамки) аудита совместной деятельности товарища, так как аудиторская проверка основной деятельности товарища не является целью аудита простого товарищества. Аудиторской проверке подлежит только та информация о деятельности товарищей, которая признается аудиторской организацией существенной и влияет на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества. Отметим, что «под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, при которой квалифицированный пользователь в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения» [91, с.80].

С целью оптимизации процесса получения аудиторских доказательств необходимо на стадии планирования аудита определить состав аудиторских процедур по сегментам. Многие зарубежные и отечественные авторы придерживаются сегментного подхода к аудиту. «Аудит выполняется с подразделением финансовой отчетности на более мелкие сегменты или элементы» [4, с.152]. По мнению авторов это облегчает работу с бухгалтерской (финансовой) отчетностью и помогает распределять конкретные задачи между членами аудиторской организации. Суть данного подхода сводится к следующему: «каждый из выделенных сегментов можно аудировать отдельно, хотя аудит всех сегментов взаимосвязан. После завершения каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, сводят полученные результаты. А затем можно при-

ступать к выработке определенного вывода относительно финансовой отчетности в целом» [4, с.152].

Существуют различные способы сегментирования аудита. Наиболее распространенным за рубежом является циклический подход, который позволяет «проводить обособленный аудит по циклам тесно связанных одна с другой хозяйственных операций и соответственно по группам отражающих их счетов» [4, с.152]. «Идея организации счетов по циклам состоит в том, что группируются счета, связанные операциями, которые обычно затрагивают все эти счета. Аудиторы считают, что проще проверять такие взаимосвязанные счета, координируя процедуры, чем проверять каждый счет так, как будто он существует сам по себе» [97, с.124].

Зарубежные авторы выделяют счета четырех основных циклов (циклов деловой активности) [4, с.154], [97, с.124], [5, с.158]:

- цикл получения доходов;
- цикл приобретения и расходования;
- производственный цикл;
- финансовый и инвестиционный цикл.

«Каждый цикл включает несколько классов хозяйственных операций, которые зависят от конкретного вида бизнеса. Далее каждый класс таких операций может быть разбит на два и более подкласса. Классы и подклассы хозяйственных операций различаются, прежде всего, применением разных мероприятий и процедур контроля» [5, с.157].

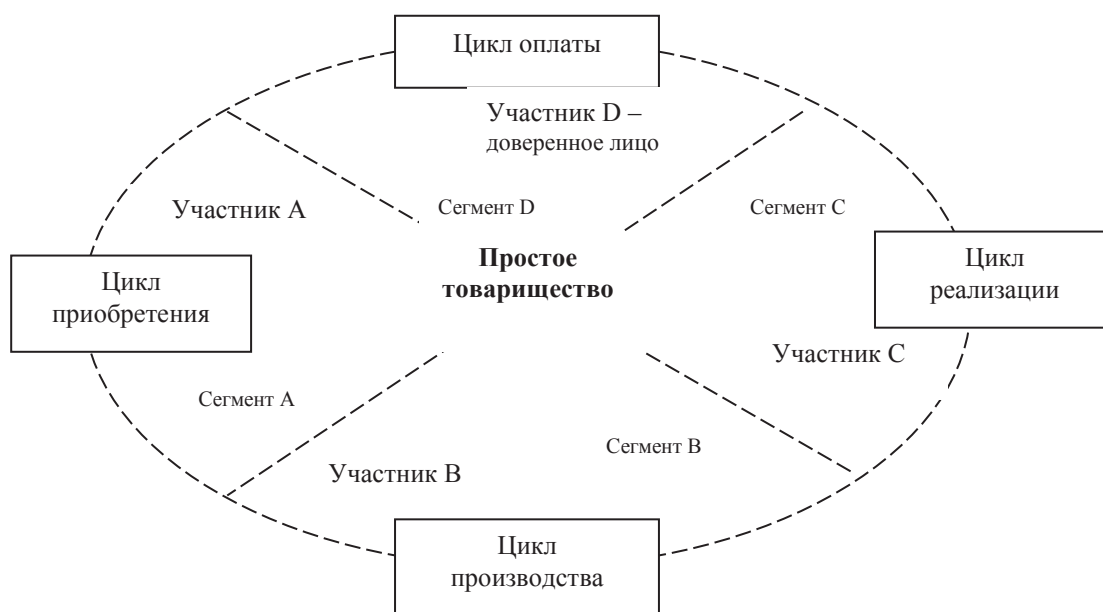
У российских авторов нет единого подхода к сегментированию аудита. Шерemet A.Д. и Суйц В.П. придерживаются циклического подхода и в качестве сегментов аудита выделяют: цикл приобретения и заготовления, цикл производства, цикл реализации, цикл оплаты [121, с.310]. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. предлагают сегментацию аудита по разделам и участкам бухгалтерского учета: аудит учредительных документов, учета уставного капитала и расчетов с учредителями; аудит учета основных средств, нематериальных активов и производственных запасов; аудит учета затрат на производство, готовой продукции и производственных запасов, аудит денежных средств и денежных документов, аудит расчетов, аудит учета финансовых результатов и их использования; аудит учета капитала и резервов; аудит учета кредитов и займов [121], [6].

Отечественные авторы Пупко Г.М., Шидловская М.С. рекомендуют проводить аудиторскую проверку по видам операций, внеоборотных и оборотных активов аудируемого лица: аудит кассовых и банковских операций; аудит расчетных и кредитных операций; аудит операций по учету основных средств и нематериальных активов, аудит операций по учету товарно-материальных ценностей; аудит формирования себестоимости продукции, работ, услуг; аудит

операций по реализации продукции (работ, услуг), формированию финансовых результатов, использованию прибыли и образованию фондов и резервов [96, с.427]; аудит оплаты труда и социальных выплат [122, с.495].

Таким образом, аудит простого товарищества целесообразно разбить на сегменты деятельности товарищей и простого товарищества. В рамках каждого сегмента по аналогии с циклическим подходом мы выделим циклы хозяйственных операций (видов деятельности), которые в совокупности и составляют совместную деятельность участников, или простое товарищество.

Рассмотрим следующую хозяйственную ситуацию. Предметом договора простого товарищества является производство и реализация продукции. В рамках договора участник А организует снабжение материалами, участник В – производство продукции, участник С – ее реализацию, участник D – доверенное лицо – отражает выручку от совместной деятельности, исполняет налоговые обязательства товарищества, возмещает расходы участников, связанные с участием в совместной деятельности, формирует и распределяет финансовый результат. Таким образом, хозяйственная деятельность товарищества разбивается на сегменты аудита, представленные на рисунке 3.2.



**Рисунок 3.2 — Сегментация аудита простого товарищества**

Примечание – собственная разработка. Рисунок разработан на основе изучения экономической литературы [4, 5, 97, 121 и др.]

В целях характеристики каждого цикла, представленного на рисунке, воспользуемся определениями Шеремета А.Д. и Суйца В.П., трансформируя их с учетом специфики совместной деятельности простого товарищества. Цикл приобретения и заготовления объединяет хозяйственные операции по приобретению материально-производственных запасов, товаров, приводящие к образо-

ванию кредиторской задолженности товарища (товарищества) перед поставщиками соответствующих активов.

Цикл производства «объединяет хозяйственные операции по производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции» [121, с.310] простого товарищества (выполнению работ, оказанию услуг).

Цикл реализации – хозяйственные операции, связанные с заключением договоров с заказчиками, реализацией и транспортировкой готовой продукции (товаров, работ, услуг) простого товарищества и приводящие к образованию дебиторской задолженности товарищества.

Цикл оплаты – хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств простого товарищества, погашением дебиторской и кредиторской задолженности товарищества путем оплаты денежными средствами, а также определение финансового результата по результатам совместной деятельности, его распределение согласно договору простого товарищества и перечисление.

Аудит каждого цикла, детализируется на аудиторскую проверку каждого раздела, участка бухгалтерского учета, либо вида хозяйственной операции. Для этих целей обратимся к подходу сегментации аудита отечественного автора Пупко Г.М.: по видам операций хозяйственной деятельности. Аудиторской организации на этапе предварительного планирования необходимо определить и систематизировать виды хозяйственных операций, которые подлежат аудиторской проверке в рамках обособленного учета простого товарищества и учета совместной деятельности каждого участника товарищества. Предложенный нами подход сегментации аудита предполагает наличие определенного набора операций для каждого сегмента, цикла. Каждый участник товарищества выполняет определенные обязательства в рамках договора, которые в хозяйственной деятельности каждого из них проявляются посредством определенных хозяйственных операций, которые, взаимно дополняя друг друга, образуют замкнутый хозяйственный цикл простого товарищества.

Новизна предложенного подхода заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, полученные результаты сводятся в сегменте «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества, возможно только после проверки достоверности учета расходов каждого из участников товарищества.

На втором этапе планирования: подготовки и составления общего плана аудита аудиторской организации необходимо разработать и документально оформить, согласно Правилу «Планирование аудита», общий план аудита с описанием предполагаемого объема, перечня работ и срока их проведения. «Общий план обязательного аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) от-



четности должен включать перечень вопросов в объеме, не ниже предусмотренного приложением 3 к настоящему правилу». Учитывая особенности планирования аудита простого товарищества, вопросы перечня необходимо разбить по видам операций, представленным в приложении М таблице М. Вопросы могут быть дополнены аудиторской организацией по своему усмотрению с учетом специфики деятельности товарищества. Данный подход позволяет учитывать особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ, связанные с множеством аудируемых лиц. С целью обеспечения достоверных результатов проверки бухгалтерской отчетности простого товарищества, автором разработана и предложена к применению методика проведения аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества (Приложение М).

### **3.3. Развитие методики определения уровня существенности**

При планировании аудита простого товарищества особое внимание следует уделить определению факторов, существенно искажающих бухгалтерскую отчетность товарищества. Основываясь на положениях Правила аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» аудитору необходимо оценить уровень существенности и аудиторский риск. Согласно указанному Правилу «Существенность в аудите – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности определяется для каждого субъекта предпринимательской деятельности с учетом объема и особенностей его деятельности».

Исходя из данного определения, только пользователь финансовых отчетов вправе определить уровень существенности информации. Поскольку финансовая отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них имеет разное представление об уровне существенности. Так, для участников простого товарищества существенной является информация о результатах деятельности, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов будет существенной информация рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов.

Для целей вышеуказанного правила под субъектом предпринимательской деятельности подразумеваются юридические лица и индивидуальные предприниматели [91, с.80].

Отметим, что при определении суммарного показателя уровня существенности необходимо учитывать Рекомендации по определению уровня существенности в аудите, утвержденные Решением №3 от 14.05.2004г. и одобренные Методологическим советом по аудиторской деятельности Министер-

ства финансов Республики Беларусь. При оценке существенности в Республике Беларусь рекомендовано использовать два основных подхода – дедуктивный и индуктивный [91, с.314], [6, с.104]. «При использовании дедуктивного метода первоначально определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности, который затем распределяется между значимыми статьями и счетами учета. При использовании индуктивного метода вначале определяются уровни существенности значимых статей и счетов бухгалтерского учета, а затем полученные значения суммируются, и определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности» [91, с.314].

Таким образом, при планировании аудиторской проверки, на наш взгляд, необходимо оценить существенность искажений (ошибок) применив дедуктивный метод:

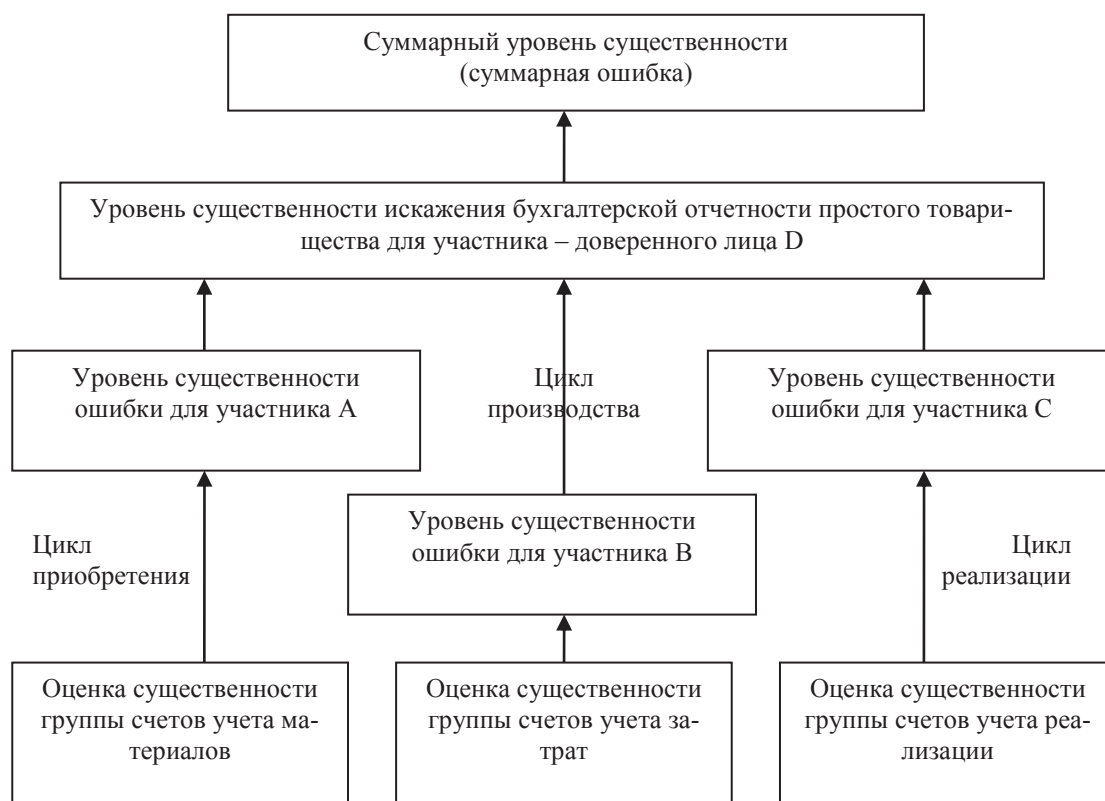
- 1) для товарищества в целом;
- 2) для каждого участника простого товарищества с учетом объема и специфики его совместной деятельности по договору простого товарищества.

Количественным критерием существенности выступает уровень существенности. «Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения». Правилom допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Целесообразно определить систему показателей уровня существенности, которая позволит определить суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества по сегментам, выявленным на этапе планирования аудита. Опираясь на ситуацию, рассмотренную в предыдущем параграфе, представим на рисунке 3.3 составляющие суммарного уровня существенности (суммарной ошибки) в сегментном разрезе.

Рисунок 3.3 позволяет сделать вывод, что определение уровня существенности для каждого участника производится аудитором на основании оценки существенности определенных групп счетов бухгалтерского учета совместной деятельности каждого товарища. Отбор и группировка бухгалтерских счетов производится по циклам хозяйственных операций товарищества. На уровень существенности для товарища, ведущего общие дела, оказывают влияние оценка существенности для каждого участника А, В, С. В свою очередь

суммарный показатель уровня существенности включает в себя оценку существенности ошибки для участника – доверенного лица D.



**Рисунок 3.3 — Структура суммарного уровня существенности ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества**

Примечание – собственная разработка.

Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определить значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность аудитору сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

Рассмотри на примере рекомендуемый порядок распределения единого показателя уровня существенности.

**Пример.** Между ОАО «Нафтан» и СП «Девон» заключен договор простого товарищества о совместном производстве трансмиссионных масел, согласно которому:

1. ОАО «Нафтан» обязуется:

- представлять эстакады, внутризаводские коммуникации, резервуары, производственные мощности для производства трансмиссионных масел;
- обеспечивать производство электроэнергией, паром, водой, сжатым воздухом;

- осуществлять инженерно-техническое обеспечение производства.

2. СП «Девон» обязуется:

- поставлять сырье и вспомогательные материалы для производства трансмиссионного масла;
- обеспечить изучение рынка и реализацию готовой продукции;
- проводить необходимые таможенные процедуры в рамках договора простого товарищества.

На основании доверенности ОАО «Нафтан» руководство совместной деятельностью, ведение бухгалтерского и налогового учета и отчетности поручено СП «Девон».

На первом этапе необходимо установить уровень существенности, определяющий границы существенности для наиболее значимых статей баланса простого товарищества. В таблице 3.2 отобраны наиболее значимые статьи бухгалтерского баланса простого товарищества в общем итоге. По существенным статьям баланса устанавливаем границы существенности.

Существенность может определяться как абсолютное значение и как относительное. Установление абсолютной границы существенности используется достаточно редко. На практике наиболее распространенным является определение существенности в относительных величинах от базовых показателей, то есть в процентах или долях.

Таблица 3.2 — Статьи актива и пассива баланса, имеющие наибольший удельный вес в валюте баланса простого товарищества

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи баланса	Код строки	Сумма, млн.руб.	Наименование статьи баланса	Код строки	Сумма, млн.руб.
Сырье, материалы и другие активы	211	1 247	Уставный фонд (Вклады товарищей)	410	2 532
Незавершенное производство и полуфабрикаты	213	944	Кредиторская задолженность:	530	1 714
Готовая продукция и товары для реализации	215	3 533	перед покупателями и заказчиками	532	69
Товары отгруженные	216	49	по налогам и сборам	535	122
Налоги по приобретенным активам	220	10	разных кредиторов	537	1 523
Прочая дебиторская задолженность	234	99	Задолженность перед учредителями по выплатам доходов	541	3 121
Денежные средства	250	1 485			
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>	<b>7 367</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>600</b>	<b>7 367</b>

Примечание – собственная разработка.

Проверить операции за отчетный период по всем счетам бухгалтерского учета с одинаковой тщательностью вряд ли возможно, и так же вряд ли необхо-

димо. При определении существенных статей баланса принимаются во внимание как количественные, так и качественные параметры. В качестве количественного параметра, прежде всего, используется абсолютное значение оборотов и сальдо конкретного счета бухгалтерского баланса, или их доля в общем, итоге оборотов или валюте баланса. При определении значимости учитывается также и качество статьи баланса, или ее содержание.

Предварительное суждение может включать оценки того, что является важным для разделов баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств, взятых по отдельности и для финансовых отчетов в целом. Одна из целей предварительного суждения о существенности - сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунктах финансового отчета при определении стратегии аудиторской проверки.

С точки зрения использования предварительного суждения о существенности как базы для принятия решения о достоверности проверяемой статьи, применение диапазонных границ предпочтительнее. Стандартной точечной границей существенности считается 5%. (Аналогичный уровень существенности применяется и при раскрытии информации бухгалтерской (финансовой) отчетности). В аудиторской практике чаще всего считается, что отклонение до 5% по всей видимости будет незначительным, а отклонение свыше 5% - существенным. Соответственно стандартной диапазонной границей считается 5-10%.

В таблице 3.2 отобраны наиболее значимые статьи бухгалтерского баланса в общем итоге. По существенным статьям баланса устанавливаем границы существенности (таблица 3.3). Установленный таким образом уровень существенности ошибки финансовой отчетности составит 949 млн. рублей, при этом суммарный уровень существенности в относительном выражении не превышает 5-10% валюты баланса.

Таблица 3.3 — Предварительное суждение о границах существенности ошибки для простого товарищества

Наименование статьи баланса	Код строки	Сумма, млн.руб.	Доля статьи баланса, %	Уровень существенности, %	Уровень существенности, млн.руб.
Сырье, материалы и другие активы	211	1 247	8,46	7,30	91
Незавершенное производство и полуфабрикаты	213	944	6,41	7,00	66
Готовая продукция и товары для реализации	215	3 533	23,98	10,00	353
Товары отгруженные	216	49	0,33	2,00	1
Налоги по приоб-	220	10	0,07	2,00	0

ретенным активам					
------------------	--	--	--	--	--

Продолжение таблицы 3.3

Прочая дебиторская задолженность	234	99	0,67	4,00	4
Денежные средства	250	1 485	-	-	-
Уставный фонд (Вклады товарищей)	410	2 532	-	-	-
Задолженность перед покупателями и заказчиками	532	69	0,47	2,00	1
Задолженность по налогам и сборам	535	122	0,83	2,00	2
Задолженность разных кредиторов	537	1 523	10,34	7,70	117
Задолженность перед учредителями по выплате доходов	541	3 121	21,18	10,00	312
ИТОГО:	х	14 734	72,74	5,40	949

Примечание – собственная разработка.

На втором этапе полученное значение единого уровня существенности распределяется между сегментами товарищества. С этой целью статьи баланса и соответственно уровни существенности в абсолютном выражении группируются по сегментам (Приложение Л):

- цикл производства (сегмент ОАО «Нафтан») - оценка существенности группы счетов учета затрат;
- цикл приобретения и реализации (сегмент СП «Девон») - оценка существенности группы счетов учета материалов и реализации;
- цикл оплаты (сегмент СП «Девон» - ведущего участника).

Таким образом, уровень существенности по результатам предварительного суждения составил для:

- ОАО «Нафтан» - 419 млн. рублей;
- СП «Девон» - 94 млн. рублей;
- участника-доверенного лица (СП «Девон») – 439 млн. рублей.

На третьем этапе необходимо определить уровни существенности для каждого товарища на основании оценки существенности определенных групп счетов бухгалтерского учета совместной деятельности каждого товарища. В приложении П отражены дебетовые и кредитовые обороты по счетам, предназначенным для отражения информации о совместной деятельности участников.

Для учета влияния величины оборотов по счетам в отчетном периоде при распределении общего уровня существенности простого товарищества может быть рекомендован следующий метод расчета:

$$S_i = S \times \frac{t_{\text{деб. } i} + t_{\text{кредит. } i}}{T_i} \quad (3.7)$$

где  $S$  - величина суммарного уровня существенности;  
 $S_i$  - искомая величина существенности, приходящаяся  $i$ -ый сегмент;  
 $t_{деб.i}$  - дебетовый оборот за отчетный период по  $i$ -ому сегменту;  
 $t_{кредитi}$  - кредитовый оборот за отчетный период по  $i$ -ому сегменту;

$T_i$  - итоговый оборот всех счетов (субсчетов) за отчетный период по дебету или кредиту по  $i$ -ому сегменту.

Используя данные таблиц 3.6, 3.7, а также формулу 3.7 определим уровень существенности по выделенным ранее сегментам:

$$S_{\text{ОАО "Нафтан"}} = 952 \times \frac{362496315 + 147790543}{1030931828} = 471 \text{ млн. руб.} \quad (3.8)$$

$$S_{\text{СП "Девон"}} = 952 \times \frac{194978 + 215590}{4218975} = 93 \text{ млн. руб.} \quad (3.9)$$

Таким образом, по результатам произведенных расчетов суммарный уровень существенности равен 1 003 млн. рублей (439+471+93). Аудиторская организация может выбрать один из следующих вариантов решения:

- 1) принять уровень существенности, основанный на предварительном суждении о суммарном уровне (439/419/94);
- 2) принять суммарный уровень существенности 952 млн. рублей, изменив при этом пропорции его распределения между сегментами (388/471/93 и пр.);
- 3) принять суммарный уровень существенности 1 003 млн. рублей, определенный с учетом уровней существенности по каждому сегменту (439/471/93).

В случае если аудитор принимает решение снизить уровень существенности (например, по ОАО «Нафтан» с 471 млн. рублей до 419 млн. рублей) аудиторский риск возрастет и ему потребуется собрать больше аудиторских доказательств достоверности показателей данного сегмента.

При изменении уровней существенности показателей следует принимать во внимание как минимум два фактора:

- уровень риска. Чем выше риск, тем более строгие границы существенности следует установить.
- масштаб деятельности организации-участника. При большом объеме деятельности выбираются более строгие границы существенности.

Уровень существенности оказывает влияние на степень аудиторского риска. Аудиторский риск представляет собой «вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет» [91, с.82]. К потенциальным факторам риска при аудиторской проверке простого товарищества мы можем отнести следующие:

1. в условиях простого товарищества возможны ситуации, когда товарищ (его работник), осуществляющий ведение бухгалтерского учета, имеет полную информацию о деятельности простого товарищества и умышленно (неумышленно) не раскрывает ее остальным товарищам,
2. в условиях простого товарищества возможны ситуации, когда товарищи (их работники), товарищ, осуществляющий ведение бухгалтерского учета, имеют доступ к активам простого товарищества, находящихся в общей собственности, которые легко сокрыть, изъять или реализовать, что способствует возникновению злоупотреблений;
3. возможны ситуации, когда расходы простого товарищества завышаются товарищами путем отнесения на затраты товарищества средств, направленных на осуществление основной деятельности товарищей. Таким образом, происходит занижение прибыли простого товарищества, и соответственно доходов остальных участников договора;
4. при сложной системе взаиморасчетов между товарищами, товариществом и третьими лицами затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности;
5. товарищ, осуществляющий ведение бухгалтерского учета не имеет возможности нести ответственность за достоверность данных, представляемых каждым товарищем по сделкам, совершенным ими в рамках простого товарищества. Следовательно, искажения в учете товарищей, влечет к искажениям данных бухгалтерского учета товарищества в целом.
6. при большом количестве операций и участников простого товарищества по объективным причинам не может быть обеспечено надлежащее разделение их полномочий, обязанностей и ответственности, а также не может быть обеспечена согласованность действий участников, следовательно, появляется возможность:
  - 1) проводить операции, не получившие одобрения товарищей или утверждения в установленном порядке;
  - 2) затруднять документооборот, своевременность и достоверность информации, отражение операций прошлыми числами, в данной ситуации данные бухгалтерского учета и отчетности могут не отражать реального положения дел.

Дополнительный риск средств контроля простого товарищества возникает при использовании систем компьютерной обработки данных. Ввиду наличия общего имущества необходима организация обособленного бухгалтерского учета. Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре лиц. Организовать автомати-



зированный обособленный бухгалтерский учет простого товарищества возможно двумя вариантами:

- с использованием единого сетевого программного обеспечения для бухгалтерского учета основной деятельности товарища, и совместной деятельности простого товарищества. Многие бухгалтерские программы позволяют в рамках одной базы (программы) осуществлять бухгалтерский учет деятельности нескольких организаций. В данном случае появляется вероятность ошибки в разграничении операций по видам деятельности (основной и совместной) и как следствие искажение данных бухгалтерского учета и отчетности по основной деятельности товарища и простого товарищества.

- при применении единичного компьютера появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции прошлыми числами.

## Выводы

Проведенное исследование методик анализа эффективности участия в совместной деятельности, а также сложившейся практики аудита позволило:

- рекомендовать методику оперативного прогнозного анализа эффективности участия в совместной деятельности, базирующаяся на преимуществах различных подходов, которая позволяет:

- прогнозировать несколько вариантов показателя прибыли в краткосрочной перспективе при наиболее приемлемых для участников товарищества вариациях объема производства (реализации) и издержек производства и обращения, а также выбрать наиболее оптимальный вариант, учитывающий экономическую эффективность и финансовые возможности всех участников простого товарищества;

- разрабатывать скользящие прогнозы, обновляя прогнозные значения прибыли с учетом динамики факторов, оказывающих влияние на ее величину;

- оценить эффективность совместной деятельности, а также участия в совместной деятельности, путем сопоставления участником прогнозных показателей по совместной деятельности с показателями при использовании ресурсов в хозяйственном обороте участника либо ином альтернативном варианте;

- рекомендовать методику планирования и организации аудита простых товариществ, включающую два уровня аудита: аудит простого товарищества и аудит участников товарищества, которая, в отличие от используемых в настоящее время, представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность получения информации о совместной дея-

тельности товарищества и позволяет учесть особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ, а также степень важности показателей отчетности с точки зрения пользователей. Применение данной методики в аудиторской практике позволяет 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;

- усовершенствовать методику определения уровня существенности аудита, которая позволяет:

- определить систему показателей уровня существенности, суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества по сегментам;

- ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определить значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность аудитору сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

РОЛО

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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

1. В современных условиях развития 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 совместная деятельность позволило установить, что совместная деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность, осуществляемую на основе договора о совместной деятельности, с образованием (хозяйственные товарищества) либо без образования (простые товарищества) юридического лица. Утверждается, что 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 категорий связано с процессом реформирования 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 организации. 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 действующей системы бухгалтерского учета совместной деятельности гражданскому законодательству Республики Беларусь, а также международным стандартам учет и отчетности. При этом рекомендуется, учитывая, что международные стандарты носят рекомендательный характер, исключить из состава совместной деятельности без образования юридического лица совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы.

С учетом уточнения экономического содержания совместной деятельности соискателем предложена классификация учетных элементов совместной деятельности по критерию типа совместной деятельности. Впервые разработан 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 вкладов оказывает 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 разработаны и предложены для формирования полной и достоверной информации о составе вкладов в совместную деятельность использовать в бухгалтерии участника и участника – доверенного лица ведомости учета движения вкладов по договорам простого товарищества.

Действующая методика бухгалтерского вклада не позволяет установить 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. В результате усовершенствована методика синтетического и аналитического учета вкладов, способствующая построению достоверного синтетического и аналитического учета вкладов на балансе участника путем прямого отражения стоимости активов в составе финансовых вложений. Рекомендуется отражать передачу вкладов в совместную деятельность пообъектно в составе финансовых вложений по дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчету «Вклады по договору простого товарищества» следует отражать учетную стоимость вносимого иму-

щества (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.

На основе проведенного исследования предложена усовершенствованная методика оценки возвращаемых участнику вкладов, включающая все возможные причины возврата вкладов участнику. Суть методики заключается в оценке вкладов, возвращенных участнику по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете организации – доверенного лица на дату принятия решения о возврате вклада участнику, а не на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

В учетной практике Республики Беларусь не нашел отражения порядок 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 предлагается 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 договору простого товарищества следует организовать по каждому договору простого товарищества. Данная методика позволит сформировать на счетах бухгалтерского учета достоверную налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость [1, 2, 7, 10].

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. В целях построения сводного учета расходов по совместной деятельности, учитывая множественность участников - юридических лиц договора, 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 литературных источников отечественных и зарубежных авторов разработана новая 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 позволяет организации разграничить расходы основной и совместной деятельности участников, определить достоверную сумму расходов, понесенных непосредственно участником либо совместно с другими участниками, а также сумму доходов, причитающихся участнику по договору простого товарищества.

Общая схема построения системы бухгалтерского учета расходов может быть представлена двумя этапами:

- 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:

5. Прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) по секциям.
6. Косвенные затраты распределяются между однородными секциями:
  - 2.1. условно - прямые включаются в состав расходов по секциям;
  - 2.2. условно - косвенные распределяются между секциями.
7. Косвенные расходы в рамках однородных секций:
  - распределяются по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости;
  - относятся на финансовые результаты по совместной деятельности участника либо передаются участнику - доверенному лицу при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг).
8. Определяются по каждой секции: общая сумма затрат, сумма затрат по видам продукции, полная (усеченная) себестоимость единицы продукции (работ, услуг).

С целью контроля над расходами товарищества, оценки эффективности совместной деятельности участникам необходима оперативная информация о расходах разрезе участников диссертантом рекомендуются к использованию ведомости учета расходов по совместной деятельности [3, 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 достоверного исчисления, распределения финансового результата и представление отчетных данных о финансовых результатах товарищества усовершенствованна методика учета доходов от совместной деятельности, которая в отличие от существующей предусматривает ежемесячное формирование и распределение доходов от совместной деятельности. В рамках практического внедрения данной методики рекомендовано: 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 отражать на субсчете 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» [3, 4].

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 системе анализа совместной деятельности по договорам простого товарищества является анализ финансовых результатов. Исследование действующих методик анализа финансовых результатов позволило разработать принципиально новую методику, суть которой заключается в прогнозировании финансового результата по центрам ответственности. Прогнозирование финансовых результатов товарищества необходимо в целях координации деятельности участников для достижения целей совместной деятельности согласно договору простого товарищества. Наиболее приемлемой, на наш взгляд, методикой прогнозного анализа финансовых результатов простого товарищества является методика, предложенная Шереметом А.Д.: использование для перспективного анализа прибыли метода оптимизации прибыли, издержек и объема реализации.

Придерживаясь общей стратегии развития, участники формируют локальные прогнозы исходя из сложившихся условий хозяйствования, ограниченности ресурсов и их распределения между основной и совместной деятельностью. Каждый участник сопоставляет прогнозный доход по совместной деятельности с доходом, который он сможет получить при использовании ресурсов в своем хозяйственном обороте либо ином альтернативном варианте.

В дальнейшем прогнозные значения, полученные на первом этапе, подлежат корректировке на величину отклонений, связанных с локальными прогнозами участников, что обеспечивает обратную связь и гибкость рекомендуемой методики прогнозного анализа.

Согласно методике анализа эффективности участия в совместной деятельности по договорам простого товарищества необходимо выделить следующие этапы и определить:

- финансовый результат совместной деятельности;
- объем инвестиций для спрогнозированной величины финансового результата;
- финансовые возможности всех участников договора;
- наличие совокупных финансовых возможностей участников;
- корректировку прогноза финансовых результатов с учетом финансовых возможностей участников,
- величину прибыли, причитающуюся каждому участнику;

показатели эффективности совместной деятельности для каждого участника [11].

5. Аудиторская проверка простого товарищества проводится с целью формирования мнения о достоверности показателей прибыли (убытка), полученной в результате совместной деятельности товарищей, ее распределении 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, включающая два уровня аудита: аудит простого товарищества и аудит участников товарищества, которая, в отличие от используемых в настоящее время, представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность получения информации о совместной деятельности товарищества. Применение данной методики в аудиторской практике позволяет рационально и качественно организовать аудиторскую проверку простого товарищества, оценить влияние искажений бухгалтерской отчетности участников на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества в целом, уменьшить риск необнаружения оши-



бок, обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту.

Новизна предложенного подхода заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, полученные результаты сводятся в сегменте «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества, возможно только после проверки достоверности учета расходов каждого из участников товарищества.

Предлагаемая 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. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определить значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность аудитору 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 в вузе.

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

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### 1 Список использованных источников

1. Акулич М.В. Прогнозирование экономических показателей с использованием электронных таблиц Excel / М.В. Акулич, В.В. Ткачева. – Минск : БИП-С плюс, 2006. – 69 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности / Д.Е. Симонов. Ч.1. – 2006. – 249, [1] с.
3. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Л.Л. Ермолович и др. – Изд. 2-е, дополненное и переработанное. – Минск : Современная школа, 2006. – 728 с.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил. – (серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
5. Аудит Монтгомери/Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О`Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542с.
6. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 432с.
7. Бабух Л.А. Об учете операций, связанных с участием организации в совместной деятельности //Налоговый вестник. - 2004. - № 6. - с. 167-176.
8. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет совместной деятельности предприятий.– М.: Финансы и статистика, 1995. – 64 с.
9. Балабанов И.Т. Анализа и планирование финансов хозяйствующего субъекта: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 80 с.: ил.
10. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2004.-304 с.
11. Бархатов А.П. Международный учет: Учебное пособие. – М.: Маркетинг, 2001. – 288 с.
12. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. – Москва : Инфра-М, 2007. – 212с. (Высшее образование)
13. Берхин Б.Н. Свод хозяйственных операций предприятия: Документооборот, бухгалтерский учет, налогообложение. – М.: «1С-Публишинг», «Аналитика-Пресс», 2003. – 752 с.
14. Большой экономический словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. — 4-е изд. доп. и перераб. - М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
15. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В.Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: Велби, Проспект, 2005. — 664 с.

16. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие / Д.А. Панков. – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003. – 251 с.
17. Бухгалтерский учет и контроль в Республике Беларусь: (Сб. норматив. актов в 6 т.). Т. V. Особые правила учета. Кн. 1. Виды предприятий и их организационно-правовые формы/ Сост. И.Н. Ковалевич. – Мн.: Амалфея, 1996. – 848 с.
18. Бухгалтерский учет совместной деятельности // Консультант бухгалтера. - 2000.- №19(67).- С. 2- 7.
19. Бухгалтерский учет/ А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Выш.шк., 1999. – 746 с.
20. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. — 4-е изд., перераб. и доп. — Минск: ФУАинформ, 2004. — 741 с.
21. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. / Ю.А. Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А. Бабаева. — М.: Вузов. Учеб., 2005. — 526 с.
22. Васильева Л.С. Финансовый анализ / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. — Москва : КноРус, 2006. — 544 с.
23. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Л.Т. Гиляровская, Д.В. Лысенко, Д.А. Ендовицкий. — Москва : Проспект : Велби, 2006. — 360 с.
24. Гончаров В.И. Инвестиционное проектирование / В.И. Гончаров. – Мн. : Изд-во МИУ, 2004. – 223 с.
25. Гражданский кодекс Республики Беларусь с комментарием и обзором практики хозяйственных судов / Под общ. ред. В.С. Каменкова.. – Мн.: Дикта, 2004. – 1136 с.
26. Давыдов С.Б., Жук В.А. Учет совместной деятельности и новое гражданское законодательство // Бухгалтерский учет. – 1996. - №12. - С. 31-33.
27. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов/ Пер. с англ: под ред. Эриашвили Н.Д.; Предисловие Безруких П.С. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
28. Дудич З.З. и др. Экономическая теория. Учебное пособие в 2 частях.-Мн.: Изд-во «ВУЗ-ЮНИТИ» БГПА, 1995. Ч.1: Общие основы экономической теории. Отношения в основном звене экономики (микроэкономика).-310с.
29. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994г. №3321-ХП.
30. Закон Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» №1330-ХП от 22.12.1991 с учетом дополнений и изменений, внесенных Законом РБ от 29.12.2006 №190-З «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения».

31. Закон Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» №1319-ХІІ от 19.12.1991 с учетом дополнений и изменений, внесенных Законом РБ от 29.12.2006 №190-3 «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения».
32. Злотогоров В.Г. Экономика: Энциклопедический словарь. – Мн.: Интерпрес-сервис; Книжный Дом, 2003. – 720 с.
33. Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности утв. постановлением Министерства Республики Беларусь 07.03.2007 №41 // Главный бухгалтер. – 2007. -№15. – С. 26-40.
34. Инструкция «О порядке приема документов для автоматизированного ведения государственного реестра плательщиков Республики Беларусь», утв. Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь от 07.06.1996г. №18.
35. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 20.12.01., № 127: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 09.07.04.; от 07.07.05. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». — Минск, 2006.
36. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 26.12.03., № 181: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 07.07.05. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2006.
37. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.03., № 182: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 07.07.05. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2006.
38. Инструкция по бухгалтерскому учету совместной деятельности, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14.12.2006 №161 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2007. - №5. – С.29-33.
39. История бухгалтерского учета: учебник для студ. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов.- Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 287с.: ил.
40. Кабушкин Н.И., Карсеко Р.М. Управление процессами труда на предприятиях торговли: Учеб.пособие. – Мн.: БГЭУ, 1993. – 208 с.
41. Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М.: ОМЕГА-Л, 2004. — 638 с.
42. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. — М.: Дело, 1998. — 432 с.

43. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Формирование и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о совместной деятельности //Аудитор. - 2004. - № 6.- С. 35-40.
44. Ковалевич И.Н. Основные преимущества договоров о совместной деятельности// Главный бухгалтер. – 1999. - №7. – С. 81-83.
45. Ковалевич И.Н. Правовой статус совместной деятельности// Главный бухгалтер. - 1999. - №8.- С. 63 - 64.
46. Коваленко А.А. Формирование системы аудита инвестиционной деятельности / Коваленко Александр Александрович. – Воронеж, 2006 – 26 с.
47. Коврижных О.Е. Бухгалтерский учет и отчетность в условиях предпринимательской совместной деятельности / Коврижных Ольга Евгеньевна. – Казань, 2005. – 24 с.
48. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности. – М.: Аскери, 1999. – 346 с.
49. Компьютерные технологии в бухгалтерском учете и финансовом анализе: Учеб. Пособие для вузов. – Белгород: БУПК, 1999. – 190 с.
50. Кооперативы по производству товаров и оказанию услуг. Справ. пособие/ Ред. колл.: Т.Е. Абова, И.В. Горский, Е.Д. Катульский и др. Отв. ред. и руководитель авт. колл. П.В. Савченко; Сост. В.И. Ланцов. – М.: Экономика, 1991. – 319с.-ISBN 5-282-00653-7.
51. Коршекевич М. Простое товарищество и лицензирование// Юрист. - 2002. - № 10(17) - С. 31-32.
52. Костян Д. Учет финансовых вложений // Главный бухгалтер. – 2004. - №5. - С. 100-102.
53. Кочинев Ю.Ю. Моделирование процессов принятия решений в аудите / Кочинев Юрий Юрьевич. – Санкт-Петербург, 2006. – 32 с.
54. Крушвиц Л. Инвестиционные расчеты, учеб; для вузов. Пер. с нем. под общ. ред. В. В. Ковалева и З.А. Сабова.- СПб.; ПИТЕР 2001.-432 с
55. Кураков Л.П., Кураков В.Л. Словарь-справочник по экономике. – 2-е изд. доп. и перераб. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 464 с.
56. Лапин А.К. Учет совместной деятельности. Комментарий к постановлению Минфина РБ от 14.12.2006 №161 «Об утверждении нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2007. - №6. – С. 24-29.
57. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. — 3-е изд., перераб. и доп. — Минск: Амалфея, 2005. — 800 с.
58. Лесневская Н. Доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете// Национальный бухгалтерский учет.-2004.-№9.-С. 44-55.

- 59.Макарьева В.И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации / В.И. Макарьева, Л.В. Андреева. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 261, [1] с.
- 60.Малый бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 2001. - 1088 с.
- 61.Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособ. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.
- 62.Маркс К., Энгельс Ф. Полное собрание сочинений: В 50т. – 2-е изд. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955 – 1981. – Т. 23: Капитал.
- 63.Медведев М.Ю. Постатейный комментарий к ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности. // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2004. № 4. - С. 12-18.
- 64.Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке М.: Аскери-АССА, 2006 – 1060 с.
- 65.Международные стандарты финансовой отчетности/ под ред. Л.В. Горбатовой. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 544 с. – (Справочное руководство). – ISBN 5-466-00125-2 (в пер.).
- 66.Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА, 1995. – 172 с.
- 67.Методика финансового анализа предприятия / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев. – М.: ИПО МП, 1992. – 80 с.
- 68.Мещерякова О.Н. Бухгалтерский учет и контроль совместной деятельности / Мещерякова Олеся Николаевна. – Ставрополь, 2006. – 20 с.
- 69.Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. - 2-е изд., перераб. и доп. — Минск: Мисанта, ФУАинформ, 2003. — 202 с.
- 70.Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З.
- 71.Нарежный В.В. Договор о совместной деятельности: правовое обеспечение, налогообложение и бухгалтерский учет/ В.В. Нарезный. – М. : Вершина, 2003. – 134, [1] с.
- 72.Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова: пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.
- 73.Обухова Л.А. Внесение вклада в уставный фонд // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2004. - №1 С. 48-51.
- 74.Обухова Л.А. Совместная деятельность: организация, бухгалтерский учет, налогообложение, ликвидация: Справ. Пособие. – Мн.: «Регистр», 2000. – 32 с.

- 75.Обухова Л.А. Совместная деятельность: отражение операций в бухучете // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2002. - №27. С. 62-72.
- 76.Орлова Е.В. Совместная деятельность: бухгалтерские, налоговые и юридические правила партнерства. – М. : Междунар. Центр финансово-экономического развития, 2004. – 158, [1] с. – (Приложение к журналу «Консультант»).
- 77.Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); сб. норматив. док. – 19-е изд., доп. – Мн.: Информпресс, 2005.-268 с.
- 78.Остапчук, Т.П. Особенности учета инвестиционной деятельности предприятий при осуществлении капитальных вложений / Т.П. Остапчук // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю / ЧП «Рута»; под ред. Ф.Ф. Бутынца. — Житомир, 2005. — С. 250-274.
- 79.Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 397 с.
- 80.Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. - М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 792 с.
- 81.Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – Москва : Инфра-М, 2006. – 277 с.
- 82.Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. / В.Ф. Палий. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 472 с.
- 83.Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / В.Ф. Палий. — М.: ИНФРА-М, 2002. — 456 с.
- 84.Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А.Панков. — 2-е изд. — М.: Новое знание, 2003. — 251 с.
- 85.Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Мн.: ООО «Информпресс», 1999. – 216 с.
- 86.Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 02.04.2003г. №2-2-12/2173.
- 87.Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 "Финансовые инвестиции" утв. приказом Министерства финансов Украины от 26.04.2000г. №91.
- 88.Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утв. Декрет Президента Республики Беларусь №11 от 16.03.1999 (в редакции Декрета Президента Республики Беларусь №22 от 16.11.2000).
- 89.Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившим силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Рес-

- публики Беларусь 07.03.2007 №41 // Главный бухгалтер. – 2007. -№15. – С 14-26.
90. Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь «Об открытии субсчетов в белорусских рублях и иностранной валюте» от 04.07.2003 №133.
91. Правила аудиторской деятельности / редактор – составитель О.В. Ананич. – Минск : Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2006. – 295 с.
92. Правила аудиторской деятельности. – 3-е изд., изм. и доп. – Мн.: ООО «Информпресс». – 2004. – 332 с.
93. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2003г. №105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03// Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2004.-№5.-С. 14-17.
94. Проданова Н.А. Внутренний аудит, контроль и ревизия. – Москва : Налог Инфо : Статус-Кво 97, 2006. – 290 с.
95. Пугачев В.В. Международные стандарты аудита. – Москва : Дело и Сервис, 2006. – 271 с.
96. Пупко Г.М. Аудит и ревизия: Учеб. Пособие. – 2-е изд., стереотип. – МН.: Книжный Дом; Мисанта, 2004. – 429 с.
97. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: КPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
98. Рязанцев А.Г. Самоучитель по совместной деятельности (простым товариществам) / Консалтинговая фирма «Консар».- Мн.: КФ «Консар», 1995. – 25 с.
99. Савельева Н. Учет операций по договору простого товарищества// Финансовая газета ЭКСПО. - 2004.- №5(75) май.- С. 8- 10.
100. Симонов Д.Е. Анализ хозяйственной деятельности Ч.1. – 2006. – 249с.
101. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ./ Под ред. Эриашвили Н.Д. – М.: , ЮНИТИ, 1997. – 180 с.
102. Словарь иностранных слов. – 13-е изд., стереотип.-М.: Рус.яз.,1986. – 608 с.
103. Словарь современных экономических и правовых терминов/ Авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.; Под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. – Мн.: Амалфея, 2002.- 816 с.
104. Снитко, М.А. Теория бухгалтерского учета / М.А.Снитко. — Минск: Мисанта, ФУАинформ, 2003. — 272 с.
105. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации. – Москва: РОФЭР : Консультационный и учебно-методический центр Ауди-



- торской палаты России, 2006. – 248 с. – (Серия книг «Аудит и контроль в коммерческой организации»).
106. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В.Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
107. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет: Методическое пособие. 7-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Изд. В.М. Скакун; 2000. –384 с.
108. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. – Мн.: ООО «Информпресс», 2003. – 176 с.
109. Титов В.И. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий. – Москва : Дашков и К, 2005. – 349 с.
110. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины: учеб. для студентов экон. специальностей вузов / Н.М. Ткаченко. — 7-е изд., доп. и перераб. — Киев: А.С.К., 2003. — 864 с.
111. Томкович Р.Р. Основа для сотрудничества – договор// Вестник Министерства по налогам и сборам. - 2002. - №27. – С. 57-61.
112. Тронин Ю.Н. Анализ финансовой деятельности предприятия. – Москва : Альфа-Пресс, 2006. – 201с.
113. Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании порядка обязательной продажи иностранной валюты» от 02.06.1997 №311.
114. Учет совместной деятельности участников договора / Аудит: фирма «Контакт». – М. : ТОО «СВЕА», 1994. – 42 с.
115. Федорова Е.Н. Экономико-математическое моделирование в анализе финансово-хозяйственной деятельности многофилиальных структур \* Федорова Елена Николаевна. – Москва, 2006. – 21 с.
116. Финансовый учет: учеб. / В.Г. Гетьман [и др.]; под ред. В.Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 816 с.
117. Функ Я. Особенности осуществления предпринимательской деятельности в рамках простого товарищества// Юрист – 2002. – №10(17). – С. 26-30.
118. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/ Пер. с англ. Кавериной О.Д., Романовского И.В. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416с. ил.
119. Чопчиян Н.С. Методические подходы к расчету уровня существенности и определению аудиторского риска / Чопчиян Наталия Степановна. – Орел, 2007. – 23 с.
120. Шеремет А.Д. Суйц В.П. Аудит. – 5-е изд., переработанное и дополненное. – Москва : Инфра-М, 2005. – 447 с.
121. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 410 с. – (Серия «Высшее образование).

122. Шидловская М.С. Финансовый контроль и аудит: Учеб. Пособие / М.С. Шидловская. – Мн.: Выш.шк., 2001. – 495 с.
123. Шостик Г. Аудит совместной деятельности / Г.Шостик // Консультант бухгалтера. – 2002. - №18. – С. 34-38.
124. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. Гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: «Советская Энциклопедия», т.2, Н - Социологическая школа. 1975. – 560 с. с илл.

## **2 Список публикаций соискателя**

- 1-А. 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 2007г.). – Минск : БГЭУ, 2007. – С. 255-257.
- 2-А. Лавриненко А.Р. Проблемы и направления развития бухгалтерского учета совместной деятельности организаций Полоцкого региона// Инновационное развитие Придвинского края: сборник научных трудов региональной научно-практической конференции студентов, магистрантов и аспирантов, Новополоцк-Полоцк, 18-19 декабря 2007 года. – Новополоцк, 2007 – С. 105-108.
- 3-А. 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. – Часть 1 : Материалы научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры экономики и МЭО Белорусской государственной сельскохозяйственной академии / Коллектив авторов. – Горки: Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2004. – С. 112-114.
- 4-А. Лавриненко А.Р. Совершенствование методики аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки. Бухгалтерский учет. – 2007. - № 4. – С. 35-44.
- 5-А. Лавриненко А.Р. Совершенствование управления бухгалтерским учетом и методика бизнес - планирования совместной деятельности / А.Р. Лавриненко // Вестник Полоцкого государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2004. - №9. – С. 115-124.
- 6-А. Лавриненко А.Р. Совместный бизнес без образования юридического лица // Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона: Материалы Международной научно-практической конференции (16-17 октября 2003г., г.Гомель). – Гомель: ГГУ им. Ф.Скорины, 2003. – С. 160-162.

- 7-А. Лавриненко А.Р. Учет вкладов в совместную деятельность предприятий / А.Р. Лавриненко // Вестник Полоцкого государственного университета. Гуманитарные науки. – 2003. - №1 (Том II). – С. 64-71.
- 8-А. Лавриненко А.Р. Учет возврата вкладов в совместную деятельность предприятий Республики Беларусь // Межвуз. сб. науч. тр./Редкол.: Л.И. Ванчухина и др.; Под общ. ред. про. Л.И. Ванчухиной. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2003. – С. 147-149.
- 9-А. Лавриненко А.Р. Ходикова Н.А. Учет вкладов в совместную деятельность предприятий / А.Р. Лавриненко, Н.А. Ходикова. // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. - №8. – С. 22-25.
- 10-А. Лавриненко, А.Р. Анализ эффективности финансовых вложений в совместную деятельность / А.Р. Лавриненко // Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции: Материалы Международной научно-практической конференции для аспирантов и молодых ученых (17-18 ноября 2004г., г.Гомель). – Москва-Гомель : МИЭМ-ГГУ им. Ф. Скорины, 2004. – С. 261-263.
- 11-А. Лавриненко, А.Р. Бухгалтерский учет совместной деятельности по договорам простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Национальный бухгалтерский учет. – 2004. - №18. – С. 29-52.
- 12-А. Лавриненко, А.Р. Совершенствование учета расходов простого товарищества / А.Р. Лавриненко // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия Д. Экономические и юридические науки. Бухгалтерский учет. – 2008. - № 4. – С. 63-70.

РОК

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Приложение № \_\_\_\_\_  
к договору простого товарищества № \_\_\_\_\_

**Перечень вкладов Участников**

№	Наименование организации - участника	Состав вклада	Стоимость вклада без НДС, руб.	Срок и порядок внесения вклада
1	2	3	4	5
	Итого:	х		х
	Итого:	х		х
	Итого:	х		х
	<b>Всего:</b>	<b>х</b>		<b>х</b>

Подписи сторон:

Организация – участник 1 \_\_\_\_\_  
М.П.

Организация – участник 2 \_\_\_\_\_  
М.П.

Организация – участник 3 \_\_\_\_\_  
М.П.

Организация - участник

Наименование организации

**ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ВКЛАДОВ ПО ДОГОВОРУ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА**  
за март 2007г.

Наименование вклада/ Дата, № документа	Единица измерения	Состав вклада на начало отчет- ного периода		Передача вклада		Возврат вклада		Состав вклада на конец отчетного периода	
		Количество (номинал ва- лют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал ва- лют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал ва- лют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал ва- лют) (гр.1+гр.3-гр.5)	Стоимость без НДС, руб. (гр.2+гр.4-гр.6)
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Договор № 196-8</b>		<b>x</b>	<b>5 553 940</b>	<b>x</b>	<b>17 482 960</b>	<b>x</b>	<b>4 000 000</b>	<b>x</b>	<b>19 036 900</b>
Деловая репутация	x	x	-	x	4 500 000	x	-	x	4 500 000
16.03.07, №196-8	x	x	-	x	4 500 000	x	-	x	4 500 000
Денежные средства	<b>BYR</b>	<b>x</b>	<b>5 553 940</b>	<b>x</b>	<b>12 982 960</b>	<b>x</b>	<b>4 000 000</b>	<b>x</b>	<b>14 536 900</b>
05.03.2007, №1110	BYR	x	5 553 940	x	11 062 960	x	-	x	16 616 900
15.03.2007, №16-ПТ	BYR	x	16 616 900	x	-	x	4 000 000	x	12 616 900
28.03.2007, №1188	BYR	x	12 616 900	x	1 920 000	x	-	x	14 536 900
<b>Договор № 1/212</b>		<b>x</b>	<b>43 660 000</b>	<b>x</b>	<b>22 950 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>	<b>x</b>	<b>66 610 000</b>
Материал А	<b>тн</b>	<b>15,60</b>	<b>40 560 000</b>	<b>8,36</b>	<b>22 950 000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>23,96</b>	<b>63 510 000</b>
10.03.07 №1156840	тн	15,6	40 560 000	0,8	2 160 000	-	-	16,4	42 720 000
15.03.07 №1156849	тн	16,4	42 720 000	7,56	20 790 000	-	-	23,96	63 510 000
Основные средства	<b>шт</b>	<b>1</b>	<b>3 100 000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>3 100 000</b>
<b>Договор №18-ПТ</b>		<b>x</b>	<b>3 400 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>3 400 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>
Нематериальный актив (лицен- зия)	<b>x</b>	<b>1</b>	<b>800 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>800 000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
30.03.2007, б/н	шт	1	800 000	-	-	1	710 000	-	90 000
30.03.2007, №377-ПТ	BYR	x	90 000	x	-	x	90 000	-	-
Деловые связи	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>2 600 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>	<b>x</b>	<b>2 600 000</b>	<b>x</b>	<b>-</b>
30.03.2007, №18-ПТ	x	x	2 600 000	x	-	x	2 600 000	x	-
<b>ВСЕГО по договорам:</b>		<b>x</b>	<b>52 613 940</b>	<b>x</b>	<b>40 432 960</b>	<b>x</b>	<b>7 400 000</b>	<b>x</b>	<b>85 646 900</b>

Примечание: в гр.2, гр.4, гр.6, гр.8 указывается стоимость вклада согласно договору простого товарищества

Исп. Ведущий бухгалтер СД \_\_\_\_\_

(подпись)

ФИО

Дата составления " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2007г.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица В. Предлагаемая методика отражения в учете операций по передаче и возврату вкладов по договору простого товарищества

Содержание хозяйственной операции	Обособленный учет простого товарищества		Основной учет организации-участника	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
<b>1. Передача вклада по договору простого товарищества на баланс простого товарищества</b>				
1.1. Перечисление денежных средств в качестве вклада по договору простого товарищества				
Перечислены денежные средства в счет вклада по договору простого товарищества (договор простого товарищества, платежные инструкции, выписка банка с расчетного (валютного) счета/субсчета)	51,52	80 «Вклады товарищей»	58/4	51,52
1.2. Передача амортизируемых активов в качестве вклада по договору простого товарищества				
Отражена первоначальная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, переданных в совместную деятельность. Договор, накладные (ТТН-1, ТН-2), акт приема-передачи основных средств (ОС-1); акт о приеме нематериальных активов (НА-1)	—	—	01/выбытие основных средств 04/выбытие нематериальных активов	01 04
Списана начисленная амортизация по передаваемым в совместную деятельность объектам	—	—	02 05	01/выбытие 04/выбытие
Отражена остаточная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, переданных в совместную деятельность.	—	—	58/4	01/выбытие 04/выбытие
Отражено отклонение учетной стоимости переданного имущества от стоимости в оценке по договору простого товарищества			58/4 91/2	91/1 58/4
Отражена договорная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов	01, 04	80 «Вклады товарищей»		
Отражена сумма НДС, уплаченная участником при приобретении основных средств, нематериальных активов, переданных в качестве вклада	18/1, 18/2	76/ПТ	76/ПТ	18/1, 18/2

Продолжение таблицы В

1	2	3	4	5
<b>1.3. Передача запасов в качестве вклада по договору простого товарищества</b>				
Отражена учетная стоимость оборотных активов, переданных в совместную деятельность	—	—	58/4	10, 43, 41
Отражено отклонение учетной стоимости переданного имущества от стоимости в оценке по договору простого товарищества			58/4 91/2	91/1 58/4
Отражена договорная стоимость активов	10, 43, 41	80 «Вклады товарищей»		
Отражена сумма НДС, уплаченная участником при приобретении активов, переданных в качестве вклада	18/3, 18/4	76/ПТ	76/ПТ	18/3, 18/4
<b>2. Возврат вклада по договору простого товарищества на баланс участника-владельца</b>				
<b>2.1. Возврат денежных средств участнику, внесшему вклад по договору простого товарищества</b>				
Отражены операции по возврату денежных средств участнику (договор простого товарищества, платежные инструкции, выписка банка с расчетного (валютного) счета/субсчета)	80 «Вклады товарищей»	51, 52	51, 52	58/4
<b>2.2. Возврат амортизируемых активов на баланс участника простого товарищества</b>				
Отражена первоначальная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, возвращаемых участнику	01/ <sup>выбытие</sup> 04/ <sub>выбытие</sub>	01 04	—	—
Списана начисленная в процессе совместной деятельности амортизация по переданным в качестве вклада объектам	02 05	01/ <sup>выбытие</sup> 04/ <sub>выбытие</sub>	—	—
Отражена балансовая стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, подлежащих возврату на баланс участника – владельца вклада	80 «Вклады товарищей»	01/ <sup>выбытие</sup> 04/ <sub>выбытие</sub>	01, 04 01, 04	58/4 02,05
Отражено возмещение суммы накопленной амортизации по амортизируемому имуществу, переданному по договору простого товарищества	80 «Вклады товарищей»	51	51	58/4
Отражена сумма НДС, при возврате основных средств, нематериальных активов, переданных в качестве вклада	76/ПТ	18/1, 18/2	18/1, 18/2	76/ПТ

Продолжение таблицы В

1	2	3	4	5
Отражена разница между стоимостной оценкой клада в составе финансовых вложений и полученной стоимостью объектов после возврата вкладов	—	—	58/4 91/2(отрицательная)	91/1(положительная) 58/4
<b>2.3. Возврат запасов по договору простого товарищества</b>				
Отражена учетная стоимость активов, подлежащих возврату на баланс участника – владельца вклада	80 «Вклады товарищей»	10, 41, 43	10, 41, 43	58/4
Отражена разница между стоимостной оценкой клада в составе финансовых вложений и стоимостью объектов после возврата вкладов	—	—	58/4 91/2	91/1 58/4
Отражена сумма НДС, при возврате активов, переданных в качестве вклада	76/ПТ	18/3, 18/4	18/3, 18/4	76/ПТ
Перечислена сумма разницы, возникающая между суммами налога на добавленную стоимость, уплаченного по вкладам в совместную деятельность	76/ПТ 51	51 76/ПТ	51 76/ПТ	76/ПТ 51

Примечание – собственная разработка. Таблица разработана на основе изучения нормативной документации, регламентирующей бухгалтерский учет совместной деятельности по договорам простого товарищества.



Простое товарищество

Наименование организации

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ВКЛАДОВ  
за март 2007г.

Наименование вклада/ Дата, № документа	Единица измерения	Состав вклада на начало от- четного периода		Поступление вклада		Возврат вклада		Состав вклада на конец отчетного периода		Доля вклада в общем имуществе, %
		Количество (номинал валют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал ва- лют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал валют)	Стоимость без НДС, руб.	Количество (номинал ва- лют) (гр.1+гр.3-гр.5)	Стоимость без НДС, руб. (гр.2+гр.4-гр.6)	
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Организация - участник 1</b>		<b>х</b>	<b>5 553 940</b>	<b>х</b>	<b>17 482 960</b>	<b>х</b>	<b>4 000 000</b>	<b>х</b>	<b>19 036 900</b>	<b>22,23%</b>
Деловая репутация	х	х	-	х	4 500 000	х	-	х	4 500 000	
16.03.07, №196-8	х	х	-	х	4 500 000	х	-	х	4 500 000	
Денежные средства	BYR	х	5 553 940	х	12 982 960	х	4 000 000	х	14 536 900	
05.03.2007, №1110	BYR	х	5 553 940	х	11 062 960	х	-	х	16 616 900	
15.03.2007, №16-ПТ	BYR	х	16 616 900	х	-	х	4 000 000	х	12 616 900	
28.03.2007, №1188	BYR	х	12 616 900	х	1 920 000	х	-	х	14 536 900	
<b>Организация - участник 2</b>		<b>х</b>	<b>43 660 000</b>	<b>х</b>	<b>22 950 000</b>	<b>х</b>	<b>-</b>	<b>х</b>	<b>66 610 000</b>	<b>77,77%</b>
Материал А	тн	15,60	40 560 000	8,36	22 950 000	-	-	23,96	63 510 000	
10.03.07 №1156840	тн	15,6	40 560 000	0,8	2 160 000	-	-	16,4	42 720 000	
15.03.07 №1156849	тн	16,4	42 720 000	7,56	20 790 000	-	-	23,96	63 510 000	
Основные средства	шт	1	3 100 000	-	-	-	-	1	3 100 000	
<b>Организация - участник 3</b>		<b>х</b>	<b>3 400 000</b>	<b>х</b>	<b>-</b>	<b>х</b>	<b>3 400 000</b>	<b>х</b>	<b>-</b>	<b>0,00%</b>
Нематериальный актив (лицензия)	х	1	800 000	х	-	1	800 000	-	-	
30.03.2007, б/н	шт	1	800 000	-	-	1	710 000	-	90 000	
30.03.2007, №17-ПТ	BYR	х	90 000	х	-	х	90 000	-	-	
Деловые связи	х	х	2 600 000	х	-	х	2 600 000	х	-	
30.03.2007, №18-ПТ	х	х	2 600 000	х	-	х	2 600 000	х	-	
<b>ВСЕГО:</b>		<b>х</b>	<b>52 613 940</b>	<b>х</b>	<b>40 432 960</b>	<b>х</b>	<b>7 400 000</b>	<b>х</b>	<b>85 646 900</b>	<b>100,00%</b>

Примечание: в гр.2, гр.4, гр.6, гр.8 указывается стоимость вклада согласно договору простого товарищества

Исп. Ведущий бухгалтер СД \_\_\_\_\_  
(подпись) ФИО

Дата составления "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 2007г.

ПРОСТОЕ ТОВАРИЩЕСТВО

Ведомость расшифровки расходов по совместной деятельности за \_\_\_\_\_ 200 г.  
(месяц)

Статьи расходов	Сумма расходов по смете, руб.	Сумма расходов за месяц, руб.						Отклонение от сметы, руб.		Документы, подтверждающие расходы	Примечание
		Всего	в том числе для целей налогообложения				экономика	перерасход			
			учитываемые	учитываемые нормируемые	не учитываемые	не учитываемые нормируемые					
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Итого по статьям затрат:									х	х	

Ведущий бухгалтер ПТ \_\_\_\_\_ ФИО  
(подпись)

Дата составления «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200 г.

ПРОСТОЕ ТОВАРИЩЕСТВО

Ведомость сводного учета расходов по совместной деятельности по центрам ответственности при объединении деятельности на отдельном балансе простого товарищества за \_\_\_\_\_ 200 г.

Статьи затрат	Амортизация основных средств	Амортизация нематериальных активов	Материалы	Полуфабрикаты собственного производства	Расчеты с персоналом по оплате труда	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	Расчеты по имущественному и личному страхованию	Топливо и энергия на технологические нужды	Расхода по эксплуатации оборудования	Арендная плата	Информационные, консультационные услуги	Командировочные расходы	Коммерческие расходы	Издержки обращения	прочие	Итого по центрам ответственности	Доля участия в расходах по совместной деятельности
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Наименование участников																	
Участник п																	
Участник – доверенное лицо																	
Итого по статьям затрат:																	

Ведущий бухгалтер ПТ \_\_\_\_\_ ФИО  
(подпись)

Дата составления « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г.

ПРОСТОЕ ТОВАРИЩЕСТВО

Ведомость распределения финансового результата совместной деятельности

за \_\_\_\_\_ 200 г.

Наименование показателей	База распределения (стоимость вкладов, сумма расходов за отчет- ный период), руб.	Доля участия в совмест- ной деятельности (в стоимости вкладов, в расходах), %	Финансовый результат от совместной деятельности («+» - прибыль, «-» - убыток), руб.
Наименование участников	1	2	3
Участник 2			
...			
Участник n			
Итого:			

Ведущий бухгалтер ПТ \_\_\_\_\_ ФИО  
(подпись)

Дата составления « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ И

**Внутренний отчет о финансовых результатах совместной деятельности**  
по договору простого товарищества (совместной деятельности) № б.н. от 28.03.2006г.  
**за февраль 2008 года**

г.Новополоцк

18 марта 2008г.

I. Показатели совместной деятельности за отчетный месяц

№ п/п	Показатели за месяц	Сумма, руб.
1	Выручка от реализации совместно произведенной продукции (работ, услуг)	56 689 677
2	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	42 907 909
3	Управленческие расходы	-
4	Расходы на реализацию	-
5	Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки, в том числе (п.5.1.+п.5.2):	9 608 419
5.1	Налог на добавленную стоимость	8 647 578
5.2	Сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, уплачиваемых в 2008 году единым платежом	960 841
6	Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) (п.1-п.2-п.3-п.4-п.5)	4 173 349
7	Операционные доходы	-
8	Операционные расходы	-
9	Внереализационные доходы	1 010
10	Внереализационные расходы	-
11	Прибыль (убыток) (п.6+п.7-п.8+п.9-п.10)	4 174 359
12	Налоги, взимаемые из прибыли, в том числе (п.12.+п.12.2):	970 205
12.1	Налог на прибыль	886 545
12.2	Целевые сборы	83 660
13	Расходы и платежи из прибыли	-
14	<b>Прибыль (убыток) по совместной деятельности (п.11-п.12-п.13)</b>	<b>3 204 154</b>
15	<b>Перечислено</b>	<b>0</b>
16	<b>Прибыль (убыток) к распределению, в том числе (п.16.1 +п. 16.2)1:</b>	<b>3 204 154</b>
16.1	<b>Участник 1</b>	<b>1 602 077</b>
16.2	<b>Участник 2</b>	<b>1 602 077</b>

II. Показатели совместной деятельности нарастающим итогом с начала года

№ п/п	Показатели нарастающим итогом с начала года	Сумма, руб.
1	Выручка от реализации совместно произведенной продукции (работ, услуг)	141 224 446
2	Затраты по совместному производству продукции (работ, услуг)	110 945 223
3	Управленческие расходы	-
4	Расходы на реализацию	-
5	Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки, в том числе (п.5.1.+п.5.2):	23 936 348
5.1	Налог на добавленную стоимость	21 542 713
5.2	Сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, уплачиваемых в 2008 году единым платежом	2 393 635
6	Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) (п.1-п.2-п.3-п.4-п.5)	6 342 875
7	Операционные доходы	-
8	Операционные расходы	-
9	Внереализационные доходы	5 590
10	Внереализационные расходы	744 281
11	Прибыль (убыток) (п.6+п.7-п.8+п.9-п.10)	5 604 184
12	Налоги, взимаемые из прибыли, в том числе (п.12.+п.12.2):	1 841 295

<sup>1</sup> Ведомость распределения прибыли (убытка) по совместной деятельности за февраль 2008 года №2-СД от 15.03.2008г.

## ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ И

№ п/п	Показатели нарастающим итогом с начала года	Сумма, руб.
12.1	Налог на прибыль	1 682 521
12.2	Целевые сборы	158 774
13	Расходы и платежи из прибыли	-
<b>14</b>	<b>Прибыль (убыток) по совместной деятельности (п.11-п.12-п.13)</b>	<b>3 762 889</b>
15	Перечислено за январь 2008 года	58 188
<b>16</b>	<b>Прибыль (убыток) к распределению, в том числе (п.16.1 +п. 16.2):</b>	<b>3 704 701</b>
<b>16.1</b>	<b>Участник 1</b>	<b>1 852 350</b>
<b>16.2</b>	<b>Участник 2</b>	<b>1 852 350</b>

Руководитель СД «Участник 1»

\_\_\_\_\_  
(подпись)\_\_\_\_\_  
(Фамилия, инициалы)

Ведущий бухгалтер СД

\_\_\_\_\_  
(подпись)\_\_\_\_\_  
(Фамилия, инициалы)

POLOTSKSU



Рисунок Л – Оценка эффективности участия в совместной деятельности

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Таблица Л. Перечень вопросов, подлежащих проверке в ходе аудита простого товарищества.

Участник – доверенное лицо	Участник простого товарищества
Договор простого товарищества. Доверенность. Состав участников договора простого товарищества, их права и обязанности согласно договору и законодательству Республики Беларусь.	
Изменения и дополнения к договору простого товарищества	
Постановка на учет в инспекции по налогам и сборам, УНП, местонахождение товарищества.	Соответствие совместной деятельности целям и задачам, определенным договором простого товарищества и видам деятельности, предусмотренным уставом участника.
Полнота и своевременность внесения вкладов участниками простого товарищества, их состав и оценка.	Наличие лицензий на виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством Республики Беларусь.
Осуществляемые виды деятельности. Занятие запрещенными законодательством видами деятельности.	
Соблюдение учетной политики простого товарищества	
Применение Типового плана счетов бухгалтерского учета	Применение Типового плана счетов бухгалтерского учета
Организация обособленного учета совместной деятельности от учета участника – доверенного лица	Организация Разделение на счетах бухгалтерского учета совместной деятельности и основной деятельности
Соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета	Соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета
Соответствие данных регистров бухгалтерского учета отчетным данным баланса и приложений к нему и их взаимоувязка.	
Правильность и обоснованность составления первичных учетных документов и внесения в них исправлений	Правильность и обоснованность составления первичных учетных документов и внесения в них исправлений
Наличие в регистрах бухгалтерского учета записей, не подтвержденных первичными учетными документами. Наличие не проведенных по регистрам документов, проводок с нестандартной корреспонденцией счетов.	Наличие в регистрах бухгалтерского учета записей, не подтвержденных первичными учетными документами. Наличие не проведенных по регистрам документов, проводок с нестандартной корреспонденцией счетов.
Правильность отражения операций по затратным счетам бухгалтерского учета, правильность определения себестоимости совместно произведенной, отгруженной и реализованной продукции (работ, услуг)	Правильность отражения операций по затратным счетам бухгалтерского учета, правильность определения себестоимости совместно произведенной, отгруженной и реализованной продукции (работ, услуг)
Правильность отражения операций, проведенных по расчетным (валютным) счетам.	
Состояние расчетов с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами и кредиторами. Наличие просроченной задолженности.	Состояние расчетов с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами и кредиторами. Наличие просроченной задолженности.
Порядок учета и хранения бланков строгой отчетности товарищества	Соблюдение порядка проведения инвентаризации и отражения результатов в учете. Соблюдение обособленного учета и хранения имущества товарищества от собственного имущества участника
Правильность отражения в учете движения вкладов (материальных и нематериальных)	
Правильность отражения в учете движения общего имущества товарищества: основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, начисление амортизации и проведение переоценки	
Правильность определения выручки от совместной реализации продукции (товаров, работ, услуг)	Состояние расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и с персоналом по прочим операциям.
Правильность исчисления и своевременность перечисления налогов и сборов	
Правильность формирования финансовых результатов и распределения прибыли между участниками	Состояние расчетов по претензиям и возмещению материального ущерба.
Состояние расчетов с участниками по выплате доходов (возмещению расходов) по совместной деятельности	



ПРИЛОЖЕНИЕ М

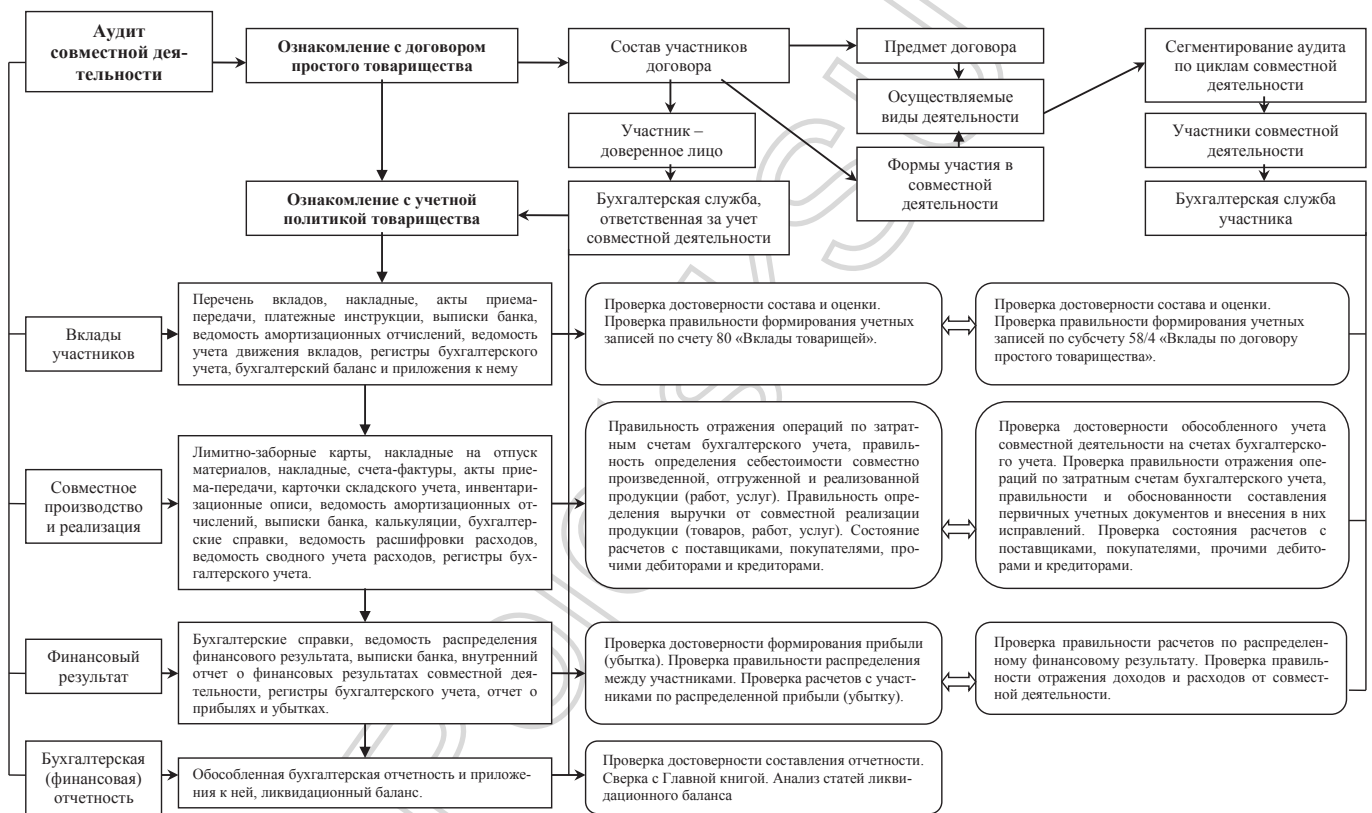


Рисунок М – Схема аудиторской проверки совместной деятельности по договорам простого товарищества

Примечание – собственная разработка.

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Таблица Н. Распределение статей актива и пассива баланса, уровня существенности по сегментам аудита (участникам простого товарищества)

Наименование статьи баланса	Код строки	Сумма, млн.руб.	Уровень существенности, млн.руб.	Простое товарищество		ОАО "Нафтап"		СП "Девон"	
				Сумма, млн.руб.	Уровень существенности, млн.руб.	Сумма, млн.руб.	Уровень существенности, млн.руб.	Сумма, млн.руб.	Уровень существенности, млн.руб.
Сырье, материалы и другие активы	211	1 247	91					1 247	91
Незавершенное производство и полуфабрикаты	213	944	66			944	66		
Готовая продукция и товары для реализации	215	3 533	353			3 533	353		
Товары отгруженные	216	49	1					49	1
Налоги по приобретенным активам	220	10	0					10	0
Прочая дебиторская задолженность	234	99	4	99	4				
Денежные средства	250	1 485	-	-					
Уставный фонд (Вклады товарищей)	410	2 532	-	-					
Задолженность перед покупателями и заказчиками	532	69	1					69	1
Задолженность по налогам и сборам	535	122	6	122	6				
Задолженность разных кредиторов	537	1 523	117	1 523	117				
Задолженность перед учредителями по выплате доходов	541	3 121	312	3 121	312				
<b>ИТОГО:</b>	<b>х</b>	<b>14 734</b>	<b>952</b>	<b>4 865</b>	<b>439</b>	<b>4 477</b>	<b>419</b>	<b>1 375</b>	<b>94</b>

Таблица П.1. Определение уровня существенности для дебетовых и кредитовых оборотов, отобранных счетов по совместной деятельности ОАО "Нафтан"

Номер счета	Обороты по дебету, млн.руб.	Доля в суммарном обороте, %	Уровень существенности, млн.руб.	Обороты по кредиту, млн.руб.	Доля в суммарном обороте, %	Уровень существенности, млн.руб.
1	2	3	4	5	6	7
20	61 354 187	5,95	57	3 546 876	0,34	3
21	21 534 064	2,09	20	18 535 174	1,80	17
51	251 678 456	24,41	232	113 571 845	11,02	105
58	6 245 454	0,61	6	681 774	0,07	1
76	21 684 154	2,10	20	11 454 874	1,11	11
<b>ИТОГО:</b>	<b>362 496 315</b>	<b>35</b>	<b>335</b>	<b>147 790 543</b>	<b>14</b>	<b>136</b>

Общий оборот - 1 030 931 828 млн.руб.

Суммарный уровень существенности - 952 млн.руб.

Уровень существенности по сегменту - 471 млн.руб.

Таблица П.2. Определение уровня существенности для дебетовых и кредитовых оборотов отобранных счетов по совместной деятельности СП "Девон"

Номер счета	Обороты по дебету, млн.руб.	Доля в суммарном обороте, %	Уровень существенности, млн.руб.	Обороты по кредиту, млн.руб.	Доля в суммарном обороте, %	Уровень существенности, млн.руб.
1	2	3	4	5	6	7
10	42 485	1,01	10	108 486	2,57	24
18	-	0,00	-	56 874	1,35	13
45	24 754	0,59	6	5 641	0,13	1
51	84 123	1,99	19	1 136	0,03	0
58	6 745	0,16	2	-	0,00	-
76	36 871	0,87	8	43 453	1,03	10
<b>ИТОГО:</b>	<b>194 978</b>	<b>5</b>	<b>44</b>	<b>215 590</b>	<b>5</b>	<b>49</b>

Общий оборот - 4 218 975 млн.руб.

Суммарный уровень существенности - 952 млн.руб.

Уровень существенности по сегменту - 93 млн.руб.

