

УДК 657

УЧЕТ ВКЛАДОВ В СОВМЕСТНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

А.Р. ЛАВРИНЕНКО

Рассмотрена методика существующего учета вкладов в совместную деятельность субъектов экономики. Выявлены ее недостатки. В результате разработана новая методика учета вкладов в совместную деятельность, позволяющая формировать достоверную информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности простого товарищества.

Предприятия различных форм собственности имеют право объединять свои усилия для достижения тех результатов, которые по различным причинам не могут быть получены порознь. Известны два пути осуществления такого предпринимательства: создание совместных предприятий и совместная деятельность. Первый из них предусматривает организацию новых юридических лиц; второй - предполагает совместную работу без создания юридического лица и участие в распределении финансовых результатов. Совместная деятельность (простое товарищество) - это обязательство, оформленное договором (соглашением), поэтому не является организацией и не обладает самостоятельной правосубъектностью.

Такая гибкая организационно-правовая форма несет для белорусских предпринимателей ряд преимуществ: отсутствие регистрации, экспертизы неденежных вкладов, обязательной продажи иностранной валюты и др. В сложившихся экономических условиях чрезвычайно важен хорошо отлаженный учетно-аналитический механизм. Однако на практике в бухгалтерском учете расчетов по совместной деятельности встречается очень много узких мест, что является одной из основных причин отсутствия интереса у предпринимателей к такой форме сотрудничества. Сказывается, во-первых, отсутствие во многих законодательных актах ссылки на участников договоров о совместной деятельности; во-вторых, - отсутствие методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета совместной деятельности как в научных публикациях, так и в нормативных документах. В практике учета отсутствует какая-либо договоренность об отражении расчетов между участниками совместной деятельности на счетах и в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, что вызывает много вопросов и споров.

В последнее время в условиях становления рыночных отношений в Беларуси активно развивается новая форма долгосрочного сотрудничества предприятий и организаций — совместная деятельность. Такая форма предпринимательства давно сложилась и быстро развивается в международной практике. Популярность этой темы в нашей стране сегодня объясняется тем, что именно посредством этой гибкой формы хозяйствования возможно быстрое восстановление разрушенных когда-то и налаживание новых хозяйственных связей между предприятиями различных отраслей.

Прежде чем осмелять проблемы, связанные с учетом расчетов по совместной деятельности и предлагать пути их решения, необходимо определить правовой и экономический статус данной формы хозяйствования.

Термин "простое товарищество" упоминается уже в Гражданском кодексе (ГК) РБ 1923 года. В ГК 1964 года (ст. 432) можно найти понятие "договора о совместной деятельности", при котором стороны обязуются совместно действовать для достижения общей хозяйственной цели. При этом понимается, что совместная деятельность имеет место лишь тогда, когда объединение денежных средств и имущества не ведет к образованию самостоятельного субъекта права — юридического лица. Только в 1990 году Законом "О предприятиях в Республике Беларусь" была введена новая форма собственности — "совместная". Поэтому по праву можно считать, что "договор о совместной деятельности" привел к появлению понятия "совместных предприятий".

В настоящее время правоотношения, складывающиеся между участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), регулируются главой 54 ГК РБ с изменениями от 14.07.2000, согласно которой по договору простого товарищества два 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. Таким образом, ГК не устанавливает ограничений на виды деятельности, которые могут быть предметом договора о совместной деятельности [1, с. 525].

Цели совместной деятельности могут быть как коммерческими, так и не коммерческими, в том числе бытовыми и благотворительными [2, с. 85].

Договор о совместной деятельности носит возмездный характер. Он является двусторонним, если объединяет двух участников, или многосторонним, если объединяет более двух лиц. Согласно пункту 2 статьи 911 ГК 2000 года сторонами договора, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

Участниками договора о совместной деятельности наряду с резидентами Республики Беларусь могут быть и нерезиденты - физические или юридические лица, или организации, не являющиеся юридическими лицами. Согласно Закону Республики Беларусь "Об иностранных инвестициях на территории Республики Беларусь" от 14.11.1991 № 1242-ХП объектами иностранных инвестиций могут быть "... любые предприятия и организации, занимающиеся деятельностью, не запрещенной на территории Республики Беларусь... ". Кроме этого "иностранные инвестиции могут осуществляться ... в любых формах хозяйственной и иной деятельности, не противоречащих законодательству, действующему на территории Республики Беларусь" [3, с. 76].

Если участниками договора являются юридические лица, цели совместной деятельности не должны противоречить целям, указанным в уставе юридического лица или в положении о нем. Соответственно, если участником является предприниматель, осуществляющий деятельность без образования юридического лица, предмет и цель договора не должны выходить за рамки предмета деятельности предпринимателя, указанного в его свидетельстве о государственной регистрации.

При заключении договора о совместной деятельности участники (товарищи) обязаны предусмотреть ряд положений, которые важны для выявления ответственности сторон, их вклада в общее дело (формы участия сторон в совместной деятельности), распределения производственных и финансовых результатов. В частности, при заключении договора должно быть определено следующее: лица, являющиеся участниками договора; состав имущества, передаваемого ими в качестве вклада в совместную деятельность, и его денежная оценка; порядок ведения общих дел; обязанности участников по содержанию общего имущества и порядок возмещения расходов, связанных с выполнением этих обязанностей; порядок распределения прибыли, покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью; срок действия договора. Целесообразно предусмотреть в договоре объем и сроки предоставления участникам отчетности, характеризующей результаты совместной деятельности.

Договор может быть заключен как без указания срока, так и на определенный срок. Возможно также указание на достижение определенной цели в качестве отменительного условия (например, окончание строительства). Желательно максимально четко указывать в договоре не только основания для прекращения его действия, но и порядок прекращения.

Выход из договора одного или нескольких участников не обязательно должен быть основанием прекращения договора для остальных участников, если число оставшихся участников, конечно, не менее двух.

По окончании срока договора простого товарищества или его прекращении имущество, находящееся в общей собственности товарищей, и возникшие у них общие права подлежат разделу. Раздел имущества осуществляется по соглашению между товарищами (в порядке, установленном статьей 255 Гражданского кодекса Республики Беларусь), а при недостижении соглашения споры разрешаются в арбитражном суде в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь [4, с. 70].

Согласно письму Минфина РБ от 21.05.1996 № 14 "О налогообложении средств, полученных от совместной деятельности" бухгалтерский учет ценностей и операций, связанных с совместной деятельностью, осуществляется предприятием, на которое возлагается ведение общих дел участников договора о совместной деятельности. При этом имущество, созданное или приобретенное в ходе совместной деятельности, и полученные результаты признаются общей долевой собственностью и учитываются на отдельном (обособленном) балансе у того ее участника, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участников договора. Данные отдельного баланса в баланс предприятия, ведущего общие дела, не включаются. В бухгалтерской отчетности участников договора о совместной деятельности отражаются прибыль, убытки и иные результаты совместной деятельности, причитающиеся согласно договору каждому из участников [5, с. 71].

Из вышесказанного следует, что участники договора о совместной деятельности не вправе распоряжаться долей в общем имуществе без согласия других участников, за исключением той части доходов и продукции от совместной деятельности, которая поступает в распоряжение каждого из них после фактического распределения прибыли и имущества товарищества. Участники вправе участвовать в управлении делами товарищества, получать информацию о его деятельности, знакомиться с бухгалтерскими книгами и иной документацией, принимать участие в распределении прибыли.

Отметим, что законодательством не запрещается осуществление учета совместной деятельности не одним из участников этой деятельности (предприятием - доверенным лицом или ведущим), а третьими лицами или самостоятельно каждым из участников в зависимости от возложенных на них обязанностей. Но и в этом случае также необходима организация обособленного учета каждым таким участником, а для подсчета результата - составление консолидированного баланса.

Таким образом, среди субъектов совместной деятельности мы можно четко выделить две группы:

- предприятия, которые только участвуют в совместных операциях, т.е. предприятия-участники (инвесторы);

- предприятия, участвующие в операциях, которым доверено (на основании доверенности, выданной остальными участниками договора) право выступать от имени всех участников и вести бухгалтерский учет совместной деятельности, т.е. предприятие - доверенное лицо.

В целом, и с юридической, и с точки зрения бухгалтерского учета разграничивают пять основных этапов действия договора простого товарищества: образование простого товарищества, его деятельность; распределение прибыли (убытка); прекращение деятельности простого товарищества и составление отчетности.

Методика организации бухгалтерского учета совместно осуществляемых операций и совместного имущества предполагает наличие следующих основных элементов.

Во-первых, предприятие - доверенное лицо обеспечивает отдельный учет операций по договору о совместной деятельности: на отдельном счете показывает взносы участников в различных формах в виде вклада в совместную деятельность, открывает отдельные счета и субсчета для отражения совместно осуществляемых операций в зависимости от их характера. К такому учету следует относиться так же, как к учету отдельного юридического лица, что предполагает наличие обособленного баланса (баланса совместной деятельности) и составление обособленной финансовой отчетности.

Для осуществления операций по совместной деятельности рекомендуется открывать в учреждениях банка текущий счет, право распоряжаться которым представляется предприятию - доверенному лицу. На такой счет могут поступать выручка от реализации совместной продукции (работ, услуг) и средства от предприятий-участников для осуществления расходов по договору. Если указанный счет не открывается, то необходимо вести раздельно аналитический учет наличия и движения денежных средств по основной и совместной деятельности. Тогда в балансе простого товарищества будут отсутствовать остатки и обороты по счетам учета денежных средств.

С целью разграничения учета по совместной и основной деятельности предприятие - доверенное лицо отражает в названии счета или субсчета его принадлежность к совместной деятельности, что позволяет выделить отдельно счета простого товарищества.

Отметим, что участники договора, которым поручено ведение расчетов с бюджетными и внебюджетными фондами в связи с осуществлением совместной деятельности, должны быть зарегистрированы в качестве налогоплательщиков и представлять отдельные расчеты налогов, т.е. договор о совместной деятельности требует обязательной регистрации в налоговой инспекции по месту нахождения участников.

Во-вторых, предприятия-участники на отдельном счете отражают свои вклады и расходы, совершенные в качестве вкладов в совместную деятельность. Если на их счета поступает выручка от проведения операций по совместной деятельности, то она показывается как кредиторская задолженность по совместной деятельности.

В учетной практике бухгалтера выделяют два варианта осуществления совместной деятельности. По первому - участники объединяют денежные средства в национальной и иностранной валюте, материалы, готовую продукцию, товары и другое имущество на отдельном балансе предприятия - доверенного лица. Предприятие - доверенное лицо осуществляет самостоятельно или с помощью других участников операции по совместной деятельности заключение контрактов, оплату стоимости товаров, определение затрат, финансовых результатов совместной деятельности и их распределение [6, с. 6].

По второму варианту предприятия - участники совместной деятельности объединяют усилия, связанные с ней. В данном случае предприятие - доверенное лицо ведет переговоры и заключает контракты с поставщиками товаров или продукции и поручает участникам выполнение тех или иных операций по совместной деятельности. Расходы, произведенные участниками, собираются на основании представленных ими первичных документов: расчетно-платежных ведомостей, лимитно-заборных карт, счетов организаций (за электроэнергию, воду и другие коммунальные услуги), выписок банка и других документов. На отдельный баланс могут передаваться только затраты, предусмотренные положением о составе затрат. То, что не укладывается в эти рамки, предприятия-участники должны списывать за счет прибыли, остающейся в их распоряжении. Суммы затрат, принимаемые предприятием - доверенным лицом к зачету, "передаются" участникам в виде счета, который ежемесячно выставляется простому товариществу в целях его последующего погашения (возмещения затрат). По завершении всех операций по совместной деятельности или одного из ее этапов предприятие - доверенное лицо определяет затраты, которые произвел каждый участник, выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и финансовые результаты завершенной операции.

Имущество, внесенное участниками по договору о совместной деятельности, отражается на обособленном балансе в оценке, предусмотренной договором, на основании первичных документов об оприходовании имущества. В процессе эксплуатации основных средств и нематериальных активов на счетах по учету совместной деятельности начисляется износ, который впоследствии по окончании договора будет влиять на размер возвращаемого вклада участнику совместной деятельности. В этом случае будет иметь место расхождение между суммой возвращаемых средств и суммой вклада.

Бухгалтерский учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений ведется в общеустановленном порядке: в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление. Приобретение или создание этого имущества может осуществляться как за счет дополнительных перечислений денежных средств товарищей, так и за счет средств по совместной деятельности согласно принятым на общем собрании решениям [7, с. 52].

В связи с тем, что в совместной деятельности отсутствует понятие "уставной фонд", для учета вкладов в общую собственность участников совместной деятельности бухгалтерские счета 75 "Расчеты с учредителями" и 85 "Уставный фонд" неприменимы, поскольку они могут быть использованы только в случаях, связанных с формированием уставного фонда (т. е. юридического лица, действующего на основании устава), но не вкладочного капитала участников совместной деятельности.

Некоторые аспекты учета операций по совместной деятельности рассматривал в своих работах И.Н. Ковалевич, по мнению которого для отражения ведущим участником совместной деятельности поступления взносов от остальных участников и внесения собственного взноса может быть использован счет 96 "Целевые финансирование и поступления" с открытием специального субсчета "Общая долевая собственность по совместной деятельности (простого товарищества)". По кредиту счета учитывается сумма вкладов участников совместной деятельности в виде начального и конечного сальдо, а также поступление денежных средств и иного имущества (материалов, готовой продукции, товаров, основных средств, нематериальных активов, незавершенного производства) в качестве взносов. По дебету счета отражается возврат вкладов по окончании совместной деятельности. Этот же автор выдвигает рациональное, на наш взгляд, предложение ввести счет 79/ "Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям" для обобщения информации о расчетах ведущего участника с простым товариществом. Расчеты же с другими участниками совместной деятельности, в том числе и по учету вкладочного капитала, в основном учете отражаются (согласно автору) с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" [8, с. 65]. Некоторые авторы предлагают использовать субсчет 78-3 «Расчеты по совместной деятельности» в развитие синтетического счета 78 "Расчеты с дочерними предприятиями".

Обратимся к опыту российских коллег. В российском учете согласно указаниям Министерства финансов Российской Федерации № 68н от 24.12.1998 по отражению операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, все расчеты по денежным и имущественным вкладам, по распределению прибыли, убытка и других результатов совместной деятельности отражаются на счете 74 "Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу", субсчете 1 "Расчеты по договору простого товарищества". Таким образом, неправомерное отражение на счете 96 вместо счета 74 поступивших средств от инвестора может быть рассмотрено налоговым органом как "грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" согласно статье 120 Налогового кодекса РФ. Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается "систематическое (два раза и более в течение календарного года) неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика" [9, с. 22].

Учитывая вышеизложенное, мы предлагаем ввести в рабочий План счетов дополнительный синтетический счет (используя свободные коды счетов) [10, с. 13]. Поскольку согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79/ "Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям" (некоторые авторы предлагают использовать субсчет 78-3 "Расчеты по совместной деятельности" в развитие синтетического счета 78 "Расчеты с дочерними предприятиями") не отражают сути расчетов между участниками простого товарищества, так как простое товарищество нельзя отнести ни к филиалу (представительству и другому обособленному подразделению предприятия, выделенному на отдельный баланс), ни к дочернему предприятию. Кроме того, не стоит ставить в ряд с прочими кредиторами и дебиторами участников договоров о совместной деятельности.

Например, для отражения в бухгалтерском учете расчетов по денежным и имущественным взносам участников договора (в т.ч. и ведущего), распределения полученной прибыли или убытка, а также других операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, воспользуемся счетом 77 "Расчеты по совместной деятельности". В учете совместной деятельности по дебету счета отражается сумма задолженности предприятий-участников перед простым товариществом, а по кредиту - сумма задолженности товарищества перед участниками. У участников, наоборот: по дебету счета отражается сумма задолженности простого товарищества перед предприятиями-участниками, а по кредиту - сумма задолженности предприятий перед товариществом. С введением данного счета устраняется необходимость в счетах 96 "Целевые финансирование и поступления", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 79/ "Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям", которые не отражают экономическую сущность операций простого товарищества.

В рамках счета 77 "Расчеты по совместной деятельности" необходимо открыть два субсчета: на первом будут учитываться расчеты по имущественным и денежным вкладам, на втором - расчеты по полученному финансовому результату от совместной деятельности.

Согласно порядку заполнения форм бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов РБ от 20.01.2000 № 23 (с изменениями), для отражения в бухгалтерском балансе (форма № 1). развернутого сальдо по счету 77 "Расчеты по совместной деятельности" необходимо использовать строки 236 и 246 "Прочие дебиторы" в зависимости от срока, в течение которого ожидаются платежи, а также строку 528 "Прочие кредиторы" пассива баланса. В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) по статье "Доходы от участия в других организациях" (строка 080) отражаются также доходы, подлежащие получению от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества) [11, с. 27].

Отвлечение средств в учете предприятий-участников в качестве взносов в зависимости от срока, на который заключен договор совместной деятельности, отражается по счету 06 "Долгосрочные финансовые вложения" / "Паи и акции", если срок действия договора свыше 12 месяцев, или счету 58 "Краткосрочные финансовые вложения" / "Облигации и другие ценные бумаги", если срок заключения договора менее 12 месяцев. В соответствии с инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета предприятия вправе также по своему усмотрению вводить дополнительные субсчета с более адекватным их назначению названием, например, "Вклады по договору простого товарищества". В развитие данных субсчетов следует открывать аналитические счета по каждому договору простого товарищества и видам вкладов. Таким образом, будет осуществляться связь между балансами инвесторов и балансом совместной деятельности.

Порядок записей по счетам 06 и 58 будет следующим: по дебету счетов учитывается сумма внесенного в совместную деятельность пая (денежные средства и прочие имущественные взносы), по кредиту отражаются возврат вклада по окончании совместной деятельности, а также сумма превышения полученных средств над вкладом в простое товарищество.

Передача имущества (за исключением денежных средств) в качестве вклада в совместную деятельность может отражаться при помощи счетов реализации: 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов". Это вытекает из статьи 913 Гражданского кодекса Республики Беларусь, в которой говорится: "Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, ... признается их общей долевой собственностью" [1, с. 525]. Налицо смена собственника, что доказывает правомерность использования в данном случае счетов реализации, тогда как экономическая сущность счетов 06 "Долгосрочные финансовые вложения", 58 "Краткосрочные финансовые вложения" / "Вклады по договору простого товарищества" предполагает сохранение за инвестором права собственности на имущество, учитываемое на данных счетах.

Следует отметить, что в белорусском законодательстве ничего не говорится о переоценке основных средств, находящихся в общей долевой собственности простого товарищества. По нашему мнению, переоценку должен производить участник, ведущий общие дела, так как имущество, переданное в качестве вклада, поступает в собственность простого товарищества, т. е. является объектом переоценки согласно Положению о переоценке основных средств организаций по состоянию на 1 января 2001 г. № 1 от 9.01.2001 г. Переоценку основных средств в обязательном порядке проводят все организации независимо от форм собственности и видов деятельности [12, с. 8].

Отметим, что в России согласно письму Министерства финансов Российской Федерации от 25.09.97 № 16-00-17-63 основные средства, переданные в счет вклада на баланс простого товарищества, переоценке не подлежат.

При прекращении деятельности простого товарищества участники распределяют между собой имущество, которое было приобретено и передано в виде вклада. Основные средства, переданные в совместную деятельность, возвращаются предоставившим их участникам без вознаграждения, если иное не предусмотрено договором.

Расходы и убытки, связанные с совместной деятельностью, распределяются между участниками согласно договору пропорционально стоимости вкладов в общее дело. На результатах деятельности участников - юридических лиц расходы и убытки не отражаются, так как они должны покрываться за счет собственных средств участников совместной деятельности [1, с. 528].

Оставшееся имущество и денежные средства распределяются между участниками в соответствии с условием договора.

Все полученные в результате совместной деятельности доходы используются в первую очередь на возмещение материальных затрат инвесторов. По окончании отчетного периода прибыль, получаемая сторонами от совместной деятельности после возмещения затрат и внесения всех налоговых и обязательных неналоговых платежей, подлежит распределению между участниками пропорционально их взносам и затратам в соответствии с условиями договора простого товарищества.

Предприятия-участники отражают причитающуюся им по договору долю прибыли по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с дебетом счета 77/ "Расчеты по финансовым результатам". При получении средств задолженность списывается с кредита счета 77 в дебет счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет".

У предприятий инвесторов убыток от совместной деятельности погашается за счет средств, остающихся в их распоряжении, и относится в дебет счетов 81/ "Использование прибыли на другие цели", 87 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" с кредита счета 77/ "Расчеты по финансовым результатам". Как показывает запись, убытки, полученные от выполнения договора простого товарищества, на результатах деятельности участников - юридических лиц не отражаются. По мере перечисления предприятиями средств для погашения полученного убытка учтенная на счете 77/ "Расчеты по финансовым результатам" сумма задолженности списывается в дебет счетов учета денежных средств.

Рассмотрим на конкретном примере порядок учета вклада и возврата взноса в совместную деятельность, сделанного основными средствами, если:

- первоначальная стоимость основных средств 400 000 руб.;
- сумма износа, начисленного ранее, 100 000 руб.;
- стоимость основных средств в оценке, по которой произведен вклад в совместную деятельность (согласно договору), 400 000 руб.;
- стоимость произведенной модернизации за время совместной деятельности 70 000 руб.;
- износ, начисленный по переданному в совместную деятельность основному средству за время эксплуатации, 80 000 руб.

Отразим вариант учета передачи и возврата основных средств при помощи счета 47 "Реализация основных фондов". У предприятий-инвесторов и на обособленном учете простого товарищества хозяйственные операции отражаются следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Хозяйственные операции по учету основных средств, переданных в качестве вклада в совместную деятельность (в тыс. руб.)

Обособленный учет простого товарищества			Основной учет		
Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
Передано в качестве вклада в совместную деятельность оборудование по договорной стоимости					
01	77-1	400	47	01	400
01	02	100	02	47	100
			77-1	47	400
-	-	-	47	80	100
Начислен износ за время эксплуатации оборудования, используемого в совместной деятельности					
20,44	02	80	-	-	-
Произведена модернизация оборудования, переданного участником в виде вклада в совместную деятельность					
08	70, 69, 68	40	-	-	-
08	10	30	-	-	-
01	08	70	-	-	-
Перечислены участником денежные средства в счет вклада в совместную деятельность в целях возмещения затрат по модернизации оборудования					
51	77-1	70	77-1	51	70
По окончании совместной деятельности списано оборудование с баланса простого товарищества и возвращен участнику вклад в совместную деятельность					
47	01	570			
02	47	180	01	77-1	390/на оценочную стоимость и сумму проведенной модернизации
					180
77-1	47	320/на оценочную стоимость + 70/на сумму проведенной модернизации	01	02	70/на сумму проведенной модернизации
			01	88	
77-1	51	80/на сумму износа	51	77-1	80/на сумму износа

Получение участником договора именно того имущества, которое было передано в виде вклада, является возможным, но не обязательным. Мы рассмотрели пример, когда часть вклада возвращается в виде основных средств, а часть - в виде денежных средств. Однако обратим внимание на то, что возврат взноса (неденежного вклада) в совместную деятельность денежными средствами может быть расценен налоговыми органами как продажа имущества, и если содержание договора не соответствует наименованию (например, договор был заключен с целью сокрытия от налогообложения продажи имущества), то такой договор может быть признан недействительным. Таким образом, надо быть готовым доказывать налоговым органам правомерность осуществления совместной деятельности.

В заключение рассмотрим порядок учета курсовых разниц, возникающих при переоценке задолженности по расчетам совместной деятельности, выраженной в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте, от 17.07.2000 № 78 устанавливает для организаций правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с имуществом и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Кредиторская задолженность простого товарищества по расчетам в иностранной валюте отразится на счете 77/"Расчеты по имущественным взносам". Согласно пунктам 9 и 11.2 Положения № 78 курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, отражаются по дебету (кредиту) счета 31 "Расходы будущих периодов"/субсчет 31-1 "Курсовые разницы" в корреспонденции с кредитом (дебетом) счетов учета расчетов, на которых учитывается кредиторская задолженность. К этому счету открываются субсчета 31-11 "По сырью и материалам", 31-12 "По товарам, работам, услугам" и другие.

Курсовые разницы, которые возникают при переоценке дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, на балансе предприятия-участника отражаются по кредиту (дебету) счета 83 "Доходы будущих периодов" / "Курсовые разницы" в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета 77/ "Расчеты по имущественным вкладам" [13, с. 22].

Приведем наглядный пример. Предприятие-инвестор в качестве вклада в совместную деятельность перечислило 300 долларов США под покупку сырья и материалов. Официальный курс Национального банка Республики Беларусь на дату подписания договора составлял 1 200 рублей за 1 дол. США, а на дату фактического зачисления/перечисления средств на баланс простого товарищества - 1 220 рублей. В учете делаются следующие записи (табл. 2).

Впоследствии, как видно из табл. 2, курсовые разницы, учтенные на счете 31 "Расходы будущих периодов"/субсчетах 31-11 "По сырью и материалам", 31-12 "По товарам, работам, услугам", списываются на финансовые результаты совместной деятельности ежемесячно в размере не более 10 % от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) с отражением по дебету (кредиту) счета 80 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с кредитом (дебетом) соответствующих субсчетов счета 31 "Расходы будущих периодов".

Курсовые разницы, учтенные на счете 83 "Доходы будущих периодов", списываются в аналогичном порядке по мере проведения расчетов по дебиторской задолженности с отражением по дебету (кредиту) счета 83/"Курсовые разницы" в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 80 "Прибыли и убытки".

Таблица 2

Хозяйственные операции простого товарищества (в тыс. руб.)

Обособленный учет простого товарищества			Основной учет		
Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
Участник в качестве вклада в совместную деятельность вносит денежные средства в иностранной валюте под покупку сырья и материалов					
52/сд	77/по вкладам	360/на дату подписания договора	77/по вкладам	52	360/ на дату подписания договора
31-11	77/по вкладам	6/на сумму разницы между курсами	-	-	-
По окончании совместной деятельности возвращена сумма вклада участнику					
77/по вкладам	52/сд	366			
80	31-11	6	77/по вкладам	83-5	6
-	-	-	52	77/по вкладам	366
-	-	-	83-5	80	6

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: с коммент. к разделам / Коммент. В.Ф. Чигира. - 3-е изд. - Мн.: Амалфея, 2000. - 704 с.
2. Любич О.Л. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности): правовое регулирование // Главный бухгалтер. - 1999. - № 16. - С. 85 - 87.
3. Об иностранных инвестициях на территории Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь // Ведомости Вярхоўнага Савета Рэспублікі Беларусь. - 1991. - № 35. - 625 с.
4. Томкович Р.Р. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности): правовое регулирование // Главный бухгалтер. - 1999. - № 17. - С. 68 - 73.
5. Алейникова Т. Организация и налогообложение совместной деятельности // Главный бухгалтер. - 2002, - №5. - С.70-75.
6. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет совместной деятельности предприятий. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 64 с.
7. Ануфриев В.Е. Учет и распределение финансовых результатов // Бухгалтерский учет. - 1999. - № 4. - С. 45-52.
8. Ковалевич И.Н. Особенности бухгалтерского учета совместной деятельности // Главный бухгалтер. - 1999. - № 11. - С. 65-69.
9. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества // Бухгалтерский учет (прил. к журналу). - 2000. - № 23. - С. 22 - 28.
10. План счетов бухгалтерского учета. - Мн.: Информпресс, 1998. - 112 с.
11. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности: Утв. Минфином РБ от 20.01.2000 № 23 (с изм. и доп.) // Главный бухгалтер. - 2002. - № 4. - С. 20.
12. Об утверждении положения о переоценке основных средств организаций по состоянию на 1.01.2001: Постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь // Главный бухгалтер. - 2001. - № 4. - С. 8 - 24.
13. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь // Главный бухгалтер. - 2000. - № 31. - С. 21 - 28.