
ОТРАЖЕНИЕ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Канапухин Павел Анатольевич,

доктор экономических наук, декан факультета международных отношений Воронежского государственного университета;
pak@mail.ru

В статье рассматривается отражение совместной деятельности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и отечественными Положениями по бухгалтерскому учету. Представлены методы консолидации и порядок раскрытия информации.

Ключевые слова: совместное осуществление операций, совместное использование активов, совместное осуществление деятельности, совместная деятельность, отчетные сегменты, долевое участие, пропорциональная консолидация.

Наиболее динамичными и перспективными сегментами отечественного бизнеса являются консолидированные группы – организации, имеющие дочерние и ассоциированные компании, а также осуществляющие совместную деятельность. Создание и функционирование консолидированных групп как целостных экономических систем вызывает ряд проблем, связанных с методикой формирования консолидированной отчетности.

Деятельность организации, осуществляемая с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями или индивидуальными предпринимателями, путем объединения вкладов или совместных действий без образования юридического лица определяется как совместная деятельность.

Правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности коммерческих организаций регулируются ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» [4].

При заключении организацией учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы (внесение вкладов в уставный складочный капитал, паевой фонд) или не предполагающего извлечение экономических выгод (дохода) ПБУ 20/03 не применяется.

ПБУ 20/03 определяет правила отражения хозяйственных операций в

бухгалтерском учете и отчетности организации в случаях:

- совместного осуществления операций;
- совместного использования активов;
- совместного осуществления деятельности.

Под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов. Каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

Вклад участника договора в бухгалтерском учете продолжает учитываться на соответствующих счетах и в состав финансовых вложений не переводится. 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, расходов, обязательств и активов.

Хозяйственные операции, связанные с выполнением совместно осуществляемых операций, а также их финансовые результаты отражаются в бухгалтерском балансе каждого участника договора.

Участник договора отражает в бухгалтерском учете причитающуюся ему доли продукции и дохода от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) осуществляет за отчетный период в соответствии с условиями договора.

Участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывается балансом, а в случае если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

Факты хозяйственной деятельности, связанные с совместно осуществляемыми операциями участником договора при производстве продукции, а также ее продаже представлены в табл. 1 и табл. 2.

Каждым участником бухгалтерский учет доходов, расходов, обязательств и активов, относящихся к совместно осуществляемой операции, ведется применительно к правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010 [3].

В рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются:

- активы, используемые для участия в договоре;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника, в связи с участием в договоре;
- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в

договоре;

- доходы, полученные непосредственно участником в результате участия в договоре.

Таблица 1

Учет совместно осуществляемых операций участником договора
при производстве продукции

№№ п/п	Содержание фактов хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Отражаются расходы на производство продукции участником договора	20, 23	02, 04, 05, 10, 25, 26 и др.
2.	Отражается производственная себестоимость готовой продукции участником договора	43	20,23
3.	Отражается себестоимость продукции, изготовленной участником договора и переданной другим участникам	45	43
4.	Отражается выручка от продажи продукции, отгруженной участникам договора	76	90
5.	Отражается сумма налога на добавленную стоимость, причитающаяся к получению от покупателей	90	68
6.	Отражается себестоимость проданной продукции (отгруженной участникам договора)	90	45
7.	Отражается финансовый результат от обычных видов деятельности:		
	прибыль	90	99
	убыток	99	90
8.	Отражается поступление денежных средств в оплату проданной продукции от участников договора	51	76

Таблица 2

Учет совместно осуществляемых операций участником договора
при производстве и продаже продукции

№№ п/п	Содержание фактов хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Отражается поступление на склад материально-производственных запасов от участников договора для дальнейшей переработки	003	
2.	Списана стоимость товарно-материальных запасов, полученных от участника договора в связи с использованием в производстве продукции		003
3.	Отражаются затраты на производство продукции участником договора	20,23	02, 05, 10, 25, 26, 69, 70 и др.
4.	Отражается производственная себестоимость готовой продукции участником договора	43	20,23
5.	Отражается стоимость продукции, причитающейся участникам договора (по договорным ценам)	002	
6.	Отражается выручка от продажи продукции, изготовленной по договору	62	90
7.	Отражается сумма налога на добавленную стоимость, причитающаяся к получению от покупателей	90	68
8.	Отражается себестоимость проданной продукции	90	43

Окончание табл. 2

№№ п/п	Содержание фактов хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
9.	Отражается финансовый результат от продажи продукции:		
	прибыль	90	99
	убыток	99	90
10.	Отражается продажа продукции, принадлежащей участникам договора		002
11.	Отражается выручка от продажи продукции, принадлежащей участникам договора	62	76
12.	Отражается поступление денежных средств от покупателей в оплату продукции	51	62
13.	Отражается перечисление выручки участникам договора	76	51

Активы считаются совместно используемыми в случае, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода. Каждый из участников договора отражает в бухгалтерском учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям договора.

Доходы, расходы, обязательства, полученные в результате совместного использования активов каждым участником договора, учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств. Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, продолжают учитываться им на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся. При этом вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением такого договора, а также полученные от совместного использования активов финансовые результаты не выделяются на отдельный баланс.

Каждым участником договора в бухгалтерском учете за отчетный период отражаются его доля доходов, полученных от совместного использования активов, а также обязательства и расходы, понесенные им в связи с выполнением договора.

В бухгалтерском учете участника подлежат отражению обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре, а также его доля в совместных обязательствах с другими участниками договора.

В бухгалтерском учете участника учитываются расходы, произведенные непосредственно участником в связи с участием в договоре, и его доля в совместных расходах с другими участниками указанного договора.

В случае если согласно договору расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляются одним из участников, то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражаются в его бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кредит 76 субсчет «Расчеты по договору простого товарищества».

В бухгалтерском учете товарищей доходы отражаются записью:

Дебет 76 субсчет «Расчеты по договору простого товарищества» – кредит 90 субсчет «Выручка».

Ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с выполнением договора, осуществляется каждым участником в общеустановленном порядке с учетом правил, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010 [3].

Данные об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов у каждого участника формируют показатели бухгалтерской отчетности путем построчного суммирования аналогичных показателей. В рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражается:

- доля участника в совместно используемых активах;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;
- доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора.

По договору простого товарищества (о совместной деятельности) несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и действовать совместно без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Вклады предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора. 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.

Внесенные товарищами активы, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные доходы признаются их общей долевой собственностью. Пользование общими активами товарищей осуществляется по их общему согласию, а при недостижении согласия – в порядке установленном судом. Обязанности товарищей по содержанию общих активов и порядку возмещения расходов, связанных с выполнением

этих обязательств определяются договором.

При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав операционных доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, распределенные между товарищами.

При прекращении договора простого товарищества вещи, переданные в общее владение или пользование товарищей, возвращаются предоставившим их товарищам без вознаграждения, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, отражаются как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений, и принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

Участие в простом товариществе каждый товарищ отражает в порядке, предусмотренном для учета финансовых вложений, на счете 58 «Финансовые вложения» к которому открывается субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества» (табл. 3).

Таблица 3

Корреспонденция счетов по отражению операций, связанных с участием в совместной деятельности организации-товарища

№№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Переданы активы, отличные от денежных средств, в счет вклада в общее имущество простого товарищества по остаточной стоимости (сумме фактических затрат на приобретение)	58	0104,10 и др.
2.	Внесены денежные средства в счет вклада в общие активы простого товарищества	58	51,52
3.	Начислена прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником договора	76	91
4.	Поступила прибыль от деятельности простого товарищества на счета участника договора	51, 52	76
5.	Начислен убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию участником договора	91	76
6.	Перечислены денежные средства в счет покрытия убытка от деятельности простого товарищества	76	51,2
7.	Возвращены активы при прекращении договора простого товарищества:		
	в пределах сумм, числящихся на счете 58	01,04, 10 и др.	58
	при отражении разницы	01,04,10 и др.	91
		91	01,04,10 и др.

В бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, и показывается отдельной статьей в случае существенности. Прибыль или убыток, причи-

тающиеся организации-товарищу, по итогам раздела, в отчете о прибылях и убытках включаются в состав операционных доходов или операционных расходов.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются: доля участия (вклад) в совместную деятельность; доля в общих договорных обязательствах; доля в совместно понесенных расходах; доля в совместно полученных доходах.

Ведение бухгалтерского учета общих активов товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц. Каждый товарищ вправе знакомиться со всей документацией по ведению дел.

Деятельность товарищества учитывается на обособленном балансе, специально открываемом для этого. Данный баланс не является самостоятельным, так как простое товарищество не является юридическим лицом. Активы и пассивы такого баланса не включаются в балансы юридических лиц – участников договора о совместной деятельности, в том числе, в баланс организации, которой по договорам поручено ведение общих дел товарищества.

Товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором о совместной деятельности, обеспечивает обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. В бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются показатели отдельного баланса.

Для формирования обособленного баланса простого товарищества, ведения учета общих активов товарищей и хозяйственных операций необходимо применять счета, предусмотренные планом счетов для соответствующих операций. Стоимость общих активов учитывается на счете 80 «Вклады товарищей» в оценке, предусмотренной договором. Записи по счетам, включая учет доходов и расходов, финансовых результатов и другие производятся в общеустановленном порядке. Прибыль, полученная товарищами в результате совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов в общее дело, если договором или иным соглашением товарищей не предусмотрено иное. Порядок покрытия расходов и убытков также предусматривается соглашением товарищей. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело. На дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли или непокрытого убытка отражается кре-диторская задолженность перед товарищами в сумме, причитающейся им прибыли, или дебиторская задолженность товарищей в сумме части непокрытого убытка, подлежащего погашению (табл. 4).

В сроки, установленные договором, но не позднее сроков, предусмотрен-

ных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [1] товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора, информацию, необходимую для формирования отчетной, налоговой и иной документации.

На дату прекращения договора о совместной деятельности товарищем, ведущим общие дела, составляется ликвидационный баланс, в котором причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение доли участия (вклада) в совместную деятельность.

Таблица 4

Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с исполнением договора простого товарищества (на обособленном балансе)

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Оприходованы активы, переданные участниками договора в счет вкладов в общие активы простого товарищества	01, 04, 51 и др.	80
2.	Списана прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая распределению между участниками договора	99	84
3.	Распределена прибыль от деятельности простого товарищества между участниками договора	84	75
4.	Перечислены денежные средства в счет прибыли от деятельности простого товарищества, причитающейся участнику договора	75	51,52
5.	Списан убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий распределению между участниками договора	84	99
6.	Распределен убыток от деятельности простого товарищества между участниками договора	75	84
7.	Зачислены денежные средства, поступившие от участников договора в покрытие убытка от деятельности простого товарищества	51, 52	75
8.	Возвращены активы, при прекращении договора простого товарищества	80	01,04 и др.

Организацией, являющейся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);
- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010 [3].

Для формирования достоверной информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

В соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» [2] консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Методы формирования отчетности об участии в совместной деятельности представлены в МСБУ 31 «Участие в совместной деятельности» [5]. Совместная деятельность предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия. Совместный контроль над экономической деятельностью устанавливается на основе договора. Совместно контролируемая компания контролирует активы, внесенные в совместную деятельность, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль, на которую имеет право каждый участник. Совместно контролируемая компания ведет учетные регистры, составляет и представляет финансовую отчетность. Вклады участников в совместную деятельность признаются в его финансовой отчетности в качестве инвестиций в совместно контролируемые компании.

В финансовой отчетности участника совместной деятельности доля участия отражается методом пропорциональной консолидации или методом долевого участия. Для отражения пропорциональной консолидации МСБУ 31 «Участие в совместной деятельности» предусматривает использование различных форматов отчетности. Участник может объединять свою долю каждого из активов, обязательств, доходов или расходов совместно контролируемой компании построчно с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности. Участник также может включить в финансовую отчетность отдельные статьи, касающиеся его доли активов, обязательств, доходов и расходов в совместно контролируемой компании.

В качестве альтернативы пропорциональной консолидации участник может использовать метод учета по долевному участию, согласно МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании». Использование метода пропорциональной консолидации (долевого участия) прекращается с даты утраты контроля над совместно контролируемой компанией.

Инвестор в совместную деятельность должен учитывать свою долю в совместной компании в соответствии с МСБУ 39 «Финансовые инструменты – признание и оценка», если доля участия в совместной компании приобретается с целью последующей продажи в течение двенадцати месяцев с даты приобретения, а руководство организации ведет активный поиск покупателя.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать:

- перечень и описание существенных долей участия в совместных компаниях и долей совместно контролируемых компаниях;

- общую сумму каждого краткосрочного и долгосрочного активов и обязательств, доходов и расходов, связанных с долями участия в совместной деятельности;

- инвестиционные обязательства, связанные с долями участия в совместной деятельности;

- условные обязательства, связанные с участием в совместной деятельности.

Участник также обязан раскрывать метод, который он использует для признания долей участия в совместно контролируемых компаниях.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что правила составления финансовой отчетности о совместной деятельности организаций представленные в Международных стандартах финансовой отчетности и Положениях по бухгалтерскому учету существенно различаются. Использование методов пропорциональной консолидации, либо долевого участия, рекомендуемых Международными стандартами финансовой отчетности, обеспечит уместность и надежность финансовой информации.

Список источников

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ [текст].

2. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ [текст].

3. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010: Утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 ноября 2010 г. № 143 н. [текст].

4. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03: Утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 ноября 2003 г. № 105 н. [текст].

5. Международные стандарты финансовой отчетности 2010: издание на русском языке [текст] – М.: Аскери – АССА, 2010.

REFLECTION OF JOINT ACTIVITY IN FINANCIAL REPORTING OF ORGANIZATIONS

Kanapukhin Pavel Anatolyevich,

Dr. Sc. of Economy, Dean of the Faculty of External Relations of Voronezh State University; pak@mail.ru

Reflection of joint activity is disclosed accordingly with International standards of financial reporting and native standing orders in accounting. Methods of consolidation and order of disclosure of information are considered.

Keywords: joint implementation, operations, sharing of assets, joint implementation of activities, joint activities, reportable segments, equity proportionate consolidation.