Особенности методики бухгалтерского учета операций по договору простого товарищества

Содержание

Методические аспекты бухгалтерского учета информации об участии в совместной деятельности

Бухгалтерский учет операций по договору простого товарищества в бухгалтерии участника совместной деятельности

Особенности учета в бухгалтерии организации-доверенного лица, осуществляющего общие дела по договору простого товарищества

Аналитический учет операций по договору простого товарищества

## Методические аспекты бухгалтерского учета информации об участии в совместной деятельности

Переход России к рыночной экономике породил множество революционных преобразований во всех сферах жизнедеятельности нашего общества, и бухгалтерский учет не является исключением. На сегодняшний момент это наиболее трансформируемая область науки, "лакмус" экономических реформ. Одним из последних судьбоносных преобразований, вызванных исполнением программы реформирования учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, стало принятие плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. Следствием этого явилось изменение в методологии учета хозяйственных субъектов различных форм собственности, и совместной деятельности в частности, в основе которой лежит выполнение обязательств по договору простого товарищества (ГК РФ, ч.2 разд.4 гл.55) между коммерческими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями.

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет, является Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03, утвержденное приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н.

В этом положении предусматриваются правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в трех случаях:

совместного осуществления операций;

совместного использования активов;

совместного осуществления деятельности.

Рассмотрим каждый вариант из трех выше перечисленных:

1. Совместно осуществляемые операции.

Под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции или работ, услуг с использованием собственных активов. И в этой связи каждый участник договора в бухгалтерском учете своей организации отражает в аналитическом и синтетическом учете свою часть расходов, обязательств, долю доходов согласно условиям договора. А вклад участника договора учитывается на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений, т.е. на счет 58 "Финансовые вложения".

Участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающиеся другим участникам договора, учитывает за балансом. А в случае, если договором предусмотрена продажа продукции, работ, услуг, то доходы, причитающиеся другим участникам, отражают в бухгалтерском учете в качестве обязательств перед ними на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При составлении бухгалтерской отчетности каждого участника включение данных об участии в совместной деятельности осуществляется путем построчного суммирования соответствующих показателей:

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.

2. Совместно используемые активы.

Это активы, совместно используемые в случаях, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности для получения экономической выгоды или дохода.

В этом случае каждый из участников договора отражает обособленно в бухгалтерском учете на синтетических и аналитических счетах долю расходов, обязательств, доходов от совместного использования активов в соответствии с условиями договора. При этом активы, принадлежащие участнику договора, в состав финансовых вложений не переводятся и не выделяются на отдельный баланс.

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, т.е. на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Таким образом, каждый участник договора по совместно используемым активам осуществляет бухгалтерский учет в общеустановленном порядке.

Каждый участник такого договора формирует показатели бухгалтерской отчетности путем построчного суммирования аналогичных показателей в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности, где 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.

3. Совместная деятельность.

В соответствии со ст.1041 ГК РФ по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица с целью извлечения прибыли.

Согласно ст.1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества поручается одному из участников на отдельном балансе.

Участники, передающие свои активы, включают их в состав финансовых вложений, т.е. на счет 58 "Финансовые вложения" по балансовой стоимости.

При формировании финансовых результатов каждый участник (организация-товарищ) полученную прибыль, убыток по совместной деятельности включает в состав операционных доходов или расходов.

Имущество, полученное каждым участником после прекращения совместной деятельности, согласно ст.1050 ГК РФ отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений, а в случаях 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 или расходов.

После прекращения совместной деятельности по принятому к бухгалтерскому учету амортизированному имуществу определяется срок полезного использования и производится начисление амортизации по правилам ПБУ 6/01 (Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств"), утвержденным Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

Бухгалтерская отчетность организацией-товарищем представляется в установленном для юридических лиц порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору о совместной деятельности. В бухгалтерском балансе вклад в совместную деятельность каждым участником отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности показывается отдельной статьей.

В отчете о прибылях и убытках в составе операционных доходов (расходов) показывается полученная прибыль (убыток) по договору совместной деятельности.

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются:

доля участия (вклада) в совместной деятельности;

доля в общих договорных обязательствах;

доля в совместно понесенных расходах;

доля в совместно полученных доходах.

Вклады, внесенные участниками, учитываются у участника, ведущего общие дела на счете по учету вкладов, т.е. на счете 80, субсчете "Вклады товарищей" в оценке, предусмотренной договором.

Приобретение, изготовление нового имущества, нематериальных активов и других вложений ведется в общеустановленном порядке. Начисление амортизации осуществляется в установленном порядке.

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат распределяется между участниками согласно договору и отражается как кредиторская или дебиторская задолженность через счет 75, субсчет "Расчеты по выплате доходов".

Ликвидационный баланс составляется товарищем, ведущим общие дела, на дату прекращения договора о совместной деятельности. При этом имущество, причитающееся участникам, учитывается как погашение их доли участия (вклада) в совместной деятельности.

Специфика методики учета операций по совместной деятельности обусловливается общей долевой собственностью, ее образованием и распределением между участниками договора без создания для этой цели юридического лица, что является выгодным условием по привлечению к совместной деятельности иностранных юридических лиц.

Другим определяющим фактором методики учета является то, что каждый участник договора о совместной деятельности не вправе распоряжаться долей в общем имуществе без согласия других участников договора, за исключением той части доходов и продукции от совместной деятельности, которая поступает в распоряжение каждого участника. В этой связи участнику, которому поручено ведение общих дел, выдается доверенность остальными участниками договора и осуществляется учет долевой собственности на отдельном (обособленном) балансе, данные которого в баланс основной деятельности не включаются.

Распределение прибыли или убытков и других результатов от совместной деятельности осуществляется между участниками согласно условиям договора. Как правило, каждый участник при формировании финансовых результатов включает свою долю прибыли от совместной деятельности в состав операционных доходов, а полученную долю убытков - в состав операционных расходов. Также каждому товарищу, независимо от того, уполномочен он или нет вести общие дела по совместной деятельности, предоставляется право ознакомления со всей документацией по ведению общих дел.

Участник, ведущий общие дела, ежеквартально сообщает каждому участнику совместной деятельности и налоговому органу по месту его нахождения о суммах, составляющих долю прибыли (убытка) для учета ее при налогообложении не позднее сроков, предусмотренных для представления бухгалтерской отчетности.

Особенностью учета является и то, что стоимость передаваемого участниками имущества не списывается с их самостоятельного баланса и подлежит отражению в балансе как финансовые вложения в дебете счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетами учета имущества 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и др. В соответствии с новым планом счетов, кроме названных выше, в учете участников простого товарищества используются следующие счета: 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по выплате доходов": 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам"; 80 "Уставный капитал", субсчет "Вклады товарищей" и др.

## Бухгалтерский учет операций по договору простого товарищества в бухгалтерии участника совместной деятельности

На основании договора простого товарищества (совместной деятельности) партнер имеет право передавать другому партнеру имущество и оформлять данный факт первичными документами: накладной, актом или квитанцией к приходному кассовому ордеру, которые подтверждают передачу имущества.

У предприятия-участника для учета данных операций по Плану счетов бухгалтерского учета предназначен счет 58 "Финансовые вложения". К счету 58 открывается отдельный субсчет "Вклады по договору простого товарищества" (ДПТ); внутри этого субсчета ведется аналитический учет по каждому договору простого товарищества и видам вкладов. По дебету счета 5 8ДПТ показывается стоимость передаваемого имущества в оценке, предусмотренной договором, в корреспонденции со счетами 01, 04, 10, 41, 43 по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение). При этом возможные разницы между договорной ценой и балансовой отражаются на счетах 58 "Финансовые вложения" и 91 "Прочие доходы и расходы". Взнос денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества отражается в учете следующей записью: дебет счета 58 "Финансовые вложения", кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета".

Подтверждением получения имущественного вклада для организации-участника является авизо об оприходовании имущества участником, ведущим общие дела, или первичные учетные документы о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному ордеру, акт и др.).

Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению у участника договора, отражается как операционные доходы записью по дебету счета 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию у участника, отражается как операционные расходы по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества в пределах сумм, числящихся на счете 58, отражается по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом счетов 01, 04 и др. Стоимость возвращаемого имущества в размере сверх числящейся на счете 58 отражается по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции с дебетом вышеназванных счетов (01, 04).

Наиболее распространенные операции у рядового участника совместной деятельности (СД) носят следующий характер:

передача имущества участнику договора, ведущего общие дела;

начисление причитающейся суммы прибыли (убытков), полученной в результате СД;

зачисление на расчетный счет прибыли от СД;

перечисление суммы убытков от СД участнику, ведущему общие дела;

получение имущества от участника, ведущего общие дела, после прекращения СД.

Порядок отражения хозяйственных операций на балансе основной деятельности у простого участника СД приводится в табл.1.

*Таблица 1*

Учет операций в бухгалтерии участника договора простого товарищества

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| по дебету | по кредиту |
| Передача денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества | 58 | 51, 52 |
| Передача активов, отличных от денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества:  по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение)  в оценке согласно договору простого товарищества | 58  58 | 01, 04, 10, 41, 43  91 |
| Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником договора | 76-3 | 91 |
| Поступление сумм прибыли от деятельности простого товарищества на счета участников договора в банке | 51, 52 | 76-3 |
| Убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию участником договора | 91 | 76-3 |
| Перечисление денежных средств в счет покрытия убытка от деятельности простого товарищества | 76-3 | 51,52 |
| Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества:  в пределах сумм, числящихся на счете 58  сверх сумм, числящихся на счете 58  суммы вознаграждения (если предусмотрено договором) | 01,04,10,41,43  76-3 | 58  91  91 |

## Особенности учета в бухгалтерии организации-доверенного лица, осуществляющего общие дела по договору простого товарищества

Организация бухгалтерского учета на предприятиях, выполняющих функции доверенного лица по ведению общих дел совместной деятельности, в значительной степени отличается от учета операций у простого товарища (участника) совместной деятельности. Прежде всего тем, что весь процесс учета осуществляется на отдельном самостоятельном балансе с использованием всего плана счетов бухгалтерского учета для отражения в учете следующих операций;

получения имущества и денежных средств, внесенных участниками договора простого товарищества;

покупки сырья, материалов, товаров, оборудования, их использования, переработки и реализации готовой продукции, товаров с целью выполнения договора простого товарищества;

выявления финансовых результатов в общеустановленном порядке;

распределения прибыли (убытков) между участника ми ДПТ;

перечисления прибыли участникам ДПТ;

получения возмещения убытков от участников ДПТ;

возврата имущества и денежных средств каждому участнику ДПТ после прекращения совместной деятельности.

При этом участник, ведущий общие дела, при организации бухгалтерского учета обеспечивает отдельный учет операций по договору простого товарищества и связанных с выполнением своей уставной деятельности.

Отражение операций по договору простого товарищества, расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке.

Особое внимание должно быть обращено на организацию учета по счетам денежных средств: 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 50 "Касса", для чего необходимо открывать счета в банках.

По новому плану счетов поступающее в качестве вклада от участников договора простого товарищества имущество должно учитываться по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и др. в корреспонденции с кредитом счета 80 "Уставный капитал", субсчет "Вклады товарищей" (с ведением аналитического учета по каждому участнику договора), а при возврате данного имущества каждому из участников делается адекватная проводка с закрытием счета 80 "Уставный капитал". Эта методика в корне отличается от ранее действовавших по старому плану счетов бухгалтерского учета, когда получаемые активы ПДЛ отражало на счетах расчетов.

Учет имущества, внесенного участниками ДПТ, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре и на основании первичных учетных документов об оприходовании.

В ходе совместной деятельности приобретенное или созданное имущество отражается в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и реализацию.

Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений, осуществляемых за счет дополнительных взносов участников, ведется в общеустановленном порядке и осуществляется за счет дополнительных перечислений товарищей согласно принятым решениям.

По окончании отчетного 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 75-2 "Расчеты по выплате доходов".

В случаях списания сумм убытка от деятельности простого товарищества, подлежащего распределению между участниками договора, делается запись по дебету счета 84 и кредиту счета 99; распределение же убытка от деятельности простого товарищества между участниками договора отражается по дебету счета 75, субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По истечении срока договора о совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются между участниками согласно условиям договора.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, отражается по дебету счета 80, субсчет "Вклады товарищей" в корреспонденции с кредитом счетов учета имущества - 51, 52, 01, 04, 10, 41, 43.

Особенностью учета также является то, что товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора простого товарищества необходимую им информацию для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

По окончании или прекращении договора простого товарищества товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора.

Порядок отражения операций в бухгалтерии ПДЛ приводится в табл.2.

*Таблица 2*

Учет операций по договору о совместной деятельности на отдельном балансе участника, ведущего общие дела (на обособленном балансе)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| по дебету | по кредиту |
| Поступило имущество, переданное участниками договора в счет вкладов в общее имущество простого товарищества | 01, 04, 10, 41,43, 51 | 80 |
| Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества | 80 | 01, 04, 10, 41, 43,51, 52 |
| Списание суммы прибыли от деятельности простого товарищества, подлежащей распределению между участниками договора | 99 | 84 |
| Распределение прибыли от деятельности между участниками договора простого товарищества | 84 | 75-2 |
| Перечисление денежных средств в счет прибыли от деятельности простого товарищества, причитающейся участникам договора | 75-2 | 51, 52 |
| Списание суммы убытка от деятельности простого товарищества, подлежащего распределению между участниками договора | 84 | 99 |
| Распределение убытка от деятельности простого товарищества между участниками договора | 75-2 | 84 |
| Зачисление денежных средств, поступивших от участников договора в покрытие убытка | 51, 52 | 75-2 |

## Аналитический учет операций по договору простого товарищества

На совместных предприятиях к синтетическим счетам, где необходимо разделение по участникам, открывают именные субсчета.

Например, к счету 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" открывают аналитическую "Карточку расчетов по доходам (расходам) от совместной деятельности" следующего образца:

Карточка расчетов по доходам (расходам)

от совместной деятельности\_\_\_\_\_\_

Код участника\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Дата операции | № документа | Наим. хоз. операции | В Дт сч.76-3  с Кт счетов: | | | Итого  в Дт  сч.76-3 | С Кт сч.76-3  в Дт счетов: | | | | Итого с Кт  сч.76-3 | Ост. на конец отч. периода | |
| 1 |  |  |  | 91 |  |  |  | 91 | 51 | 52 |  |  | Дт | Кт |
| 2 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого за месяц: | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

По окончании месяца бухгалтер подводит итоги в каждой карточке и сверяет записи со всеми бухгалтерами участников СД. После этого данные строки "Итого за месяц" из каждой карточки переносят отдельной строчкой в "Сальдо-оборотную ведомость счета 76-3" и подводят итоги. Последующие операции в хронологическом порядке заносят на основании первичных документов или из других корреспондирующих счетов по правилу "двойной записи" в "Сальдо-оборотную ведомость счета 76-3".

На таких же карточках можно вести аналитический учет и по субсчетам 75-2 "Расчеты по выплате доходов от совместной деятельности", 58-4 "Вклады по договору простого товарищества", 80 субсчет "Вклады товарищей".

По окончании месяца итоговые данные переносятся в журнал-ордер по кредиту этих счетов, и ведомости по дебету счетов или в мемориальные ордера, или в соответствующие машинограммы (в зависимости от формы учета и программы учета).

При организации совместной деятельности для расчетов СД с участниками и сторонними предприятиями можно использовать расчетный, валютный и ссудный счета участника ПДЛ, которому поручается ведение бухгалтерского учета, в качестве транзитных счетов. В зависимости от объемов и сущности учетных операций предприятие ПДЛ выступает в трех ролях:

как хозяин счетов;

при использовании его имени и штата по обслуживанию СД;

как участник СД.

Для этого необходимо вести аналитический учет по всем счетам и своевременно производить периодические сверки по расчетам с каждым участником совместной деятельности.

При журнально-ордерной форме учета в зависимости от объема операций используют либо весь комплект журналов-ордеров, либо сокращенный вариант журналов-ордеров, таких как 2, 6, 8, 10, 11, 15 и др. с выделением субсчетов совместной и внешнеэкономической деятельности (далее - СВЭД).

Например, предприятию, ведущему общие дела, для учета расчетов с участниками СД целесообразно вести журнал-ордер № 8 по кредиту счетов 76-3, 75-2 и др., где имеются справочные данные (номер документа, дата совершения операции) и основные части: сальдо на начало месяца по дебету и кредиту, обороты по кредиту указанных счетов, обороты по дебету других счетов, сальдо на конец месяца по дебету и кредиту. Журнал № 8 открывается ежемесячно записью сальдо на начало месяца по каждому участнику СД. Лимитно-позиционный способ построения журнала-ордера дает возможность завести на каждого участника одну или несколько строк в зависимости от характера операций и их объема. Такой журнал-ордер позволяет вести одновременно синтетический и аналитический учет расчетов с участниками по каждой операции (вкладу, платежу). При этом записи в журнале-ордере № 8 производятся на основании выписок банка, протоколов распределения результатов СД, авизо, справок бухгалтерии и первичных документов, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 8 июля 1997 г. № 835 "О первичных учетных документах" и постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве".

При выборе любой формы учета, включая автоматизированную, необходимо использовать нужные регистры с обязательным выделением субсчетов с аббревиатурой "СД" или "ДПТ".