

случае, когда организация сдает купленный билет, она получает не всю стоимость билета, т.к. снимается часть стоимости за возврат.

В такой ситуации необходимы дополнительные проводки и расчет результатов данной операции, а для их проведения нужен специально обученный человек.

В заключение следует отметить, что с переводом учета денежных документов на счет 10 «Материалы» появились дополнительные проблемы в организации их учета. Ранее основной проблемой учета денежных документов являлось отсутствие бланков для их учета. В настоящее время организация должна определить материально-ответственное лицо, которое бы обладало навыками учета денежных документов, и при этом необходимо организовать место хранения данных активов.

Список цитированных источников

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50.

2. Комплекс аудиторских услуг "АУаудит" ИП Кузьменок [Электронный ресурс]— Минск, 2002— Режим доступа: <http://auaudit.narod.ru>.—Дата доступа: 01.11.12. — Учет денежных документов.

УДК 338.242

Дмуховская А.В.

Научный руководитель: к.с.-х.н. Царук И.А.

Белорусский государственный аграрный технический университет, г. Минск

ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ УЧАСТИИ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Формирование в нашей стране рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования к организации бухгалтерского учета. Особое значение в деятельности субъектов хозяйствования приобрел управленческий учет – самостоятельная учетная система, позволяющая не только своевременно получать нужную информацию, но и осуществлять анализ, контроль и планирование основных моментов деятельности субъектов хозяйствования с целью принятия эффективных управленческих решений [4].

На сегодня не вызывает сомнения тот факт, что необходимо совершенствовать организацию бухгалтерского учета на предприятиях, изучать опыт и практику зарубежных стран и все лучшее использовать в практике наших предприятий. Учет на предприятиях необходимо вести в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), что является важным условием, позволяющим нашим предприятиям выйти на рынки дальнего зарубежья и привлечь инвестиции.

В современных условиях инновационного развития в Республике Беларусь активно внедряется в хозяйственную деятельность организаций такая форма инвестиционной активности, как совместная деятельность – соглашение, по которому две и более стороны осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля.

Необходимым условием эффективного управления совместной деятельностью предприятий является эффективная система учета и отчетности, соответствующая международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) [3].

Актуальность данных исследований обусловлена необходимостью изучения методики отражения в бухгалтерском учёте и отчётности совместной деятельности, сложившейся в международной практике учёта, и сопоставление её с действующей в Республике Беларусь.

Таким образом, целью исследования является совершенствование механизмов учета совместной деятельности организаций РБ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Понятие «совместное предприятие» содержится в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предприятии».

Анализ и сопоставление учета и отчетности совместной деятельности за рубежом и в Республике Беларусь позволит:

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

Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 31 «Участие в совместном предприятии» допускает организацию совместной деятельности в виде различных форм и структур, при этом выделяет для целей учёта и составления отчётности следующие три основных типа совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые предприятия.

Данные три типа объединены основным условием – наличие совместного контроля, то есть согласованного по договору распределения контроля над экономической деятельностью, и связанность двух или более участников совместного предпринимательства договорным соглашением [5].

Компании, в учредительных документах которых нет договорного соглашения участников по установлению совместного контроля, не считаются совместными.

Использование в национальной системе учёта принципов МСФО приобретает особую практическую значимость в условиях привлечения иностранных инвестиций в форме организации совместной деятельности без образования юридического лица. Национальной системой бухгалтерского учёта предусмотрена единая форма совместной деятельности без образования юридического лица – совместная деятельность в рамках договора простого товарищества [1].

В условиях Республики Беларусь совместно осуществляемые операции и используемые активы, а также контролируемые предприятия являются составляющими договора простого товарищества, но при этом не учитывается требование МСФО 31, указывающее на самостоятельность каждого типа совместной деятельности.

Данные об участии в совместной деятельности в части активов и операций, доходов и расходов у каждого участника формируются путем построчного суммирования аналогичных показателей. В рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражается [2]:

- 1) доля участника в совместно используемых активах;
- 2) обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- 3) доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
- 4) расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- 5) доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора.

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

- субъект учёта совместной деятельности – её участник;
- участник включает в свои учётные записи и признаёт в своей бухгалтерской (финансовой) отчётности объекты учёта совместной деятельности доли, определённой договором;
- составление отдельной от участника бухгалтерской (финансовой) отчётности по совместной деятельности не требуется.

Анализ основных положений Инструкции по бухгалтерскому учёту совместной деятельности [6] позволяет отметить существенную разницу в подходах к определению типов совместной деятельности по МСФО [8] и законодательству Республики Беларусь [7].

Сравнивая типы совместной деятельности МСФО 31, можно установить, что в основе их классификации лежит организация учётного процесса совместной деятельности. Наиболее существенные различия между тремя вариантами отражения в бухгалтерском учёте совместной деятельности представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Характеристика организации учётного процесса в зависимости от типа совместной деятельности

Основные характеристики	Типы совместной деятельности			
	по МСФО			по законодательству РБ
	Совместно контролируемые операции	Совместно используемые активы	Совместно контролируемые предприятия	Простое товарищество
Составление отдельной бухгалтерской (финансовой) отчётности по совместной деятельности	-	-	+	+
Отражение показателей совместной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчётности участников	+	+	+	+
Объединение вкладов (инвестиций) участников	-	-	+	+
Объединение действий, усилий участников	+	+	+	+
Использование активов, находящихся в общей долевой собственности участников	-	+	+	+
Распределение полученного от совместной деятельности дохода	+	+	+	+

В результате сравнения основных характеристик организации учётного процесса в зависимости от типа совместной деятельности выявлена несопоставимость требований по составлению бухгалтерской (финансовой) отчётности. Это не позволяет отечественным и иностранным инвесторам одинаково толковать условия договора о совместной деятельности, а также отчётность об участии в совместной деятельности.

В частности выявлено:

1. Составление отдельной бухгалтерской (финансовой) отчётности по совместной деятельности:

– не требуется по двум типам совместной деятельности по МСФО, а именно по совместно контролируемым операциям и совместно используемым активам, хотя участники могут составлять управленческую отчетность, с тем чтобы иметь возможность оценивать результаты совместного предпринимательства;

– совместно контролируемые предприятия и простое товарищество ведут свои собственные учётные регистры (при необходимости подготавливают и представляют финансовую отчётность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности).

2. Отражение показателей совместной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчётности участников соблюдается всеми типами совместной деятельности.

3. Объединение вкладов (инвестиций) участников производится в простом товариществе и совместно контролируемых предприятиях, а при совместно контролируемых операциях и совместно используемых активах вклады обособлены, т.е. участник совместного предпринимательства получает контроль над своей частью будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

Таким образом, сравниваемые типы предполагают объединение действий, усилий своих участников. Участники простого товарищества, совместно контролируемых предприятий и совместно используемых активов обладают правом пользования активами, находящимися в общей долевой собственности участников, а участники совместно контролируемых операций используют только собственные основные средства и собственные запасы. Каждый из участников имеет право на часть прибыли, полученной от совместной деятельности.

Совместная деятельность в рамках договора простого товарищества предусматривает наличие отдельного баланса по контролируемым операциям и формирование обособленной от участников бухгалтерской отчётности по совместной деятельности. Образуется противоречие: в отечественной практике учёта упоминаются типы совместной деятельности, предусмотренные МСФО 31 [8], однако не соблюдаются основные принципы их учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности об участии в совместной деятельности, то есть тождественные по смыслу понятия отличаются по экономическому содержанию.

Выявлено, что под участием в совместной деятельности без образования юридического лица МСФО 31 подразумевается более широкий спектр форм (т.е. совместно контролируемые операции; совместно контролируемые активы; совместно контролируемые предприятия), чем в отечественной учётной практике [7].

С целью унификации методических основ учёта совместной деятельности в национальном учёте в соответствии с международными стандартами рекомендуется:

1) в соответствии с МСФО классифицировать договор простого товарищества как совместно контролируемые предприятия, так как наблюдается полное совпадение по основным характеристикам;

2) исключить из состава договора простого товарищества и выделить в самостоятельные учётные категории договор о совместном осуществлении операций и совместном использовании активов.

Таким образом, совершенствование учёта и отчетности совместных предприятий и адаптация системы национального бухгалтерского учета к требованиям международных стандартов позволит улучшить информационную насыщенность отчетности с целью принятия обоснованных управленческих решений, что повысит эффективность деятельности субъектов хозяйствования.

Список цитированных источников

1. Бакаев, А. С. Раскрытие информации в бухгалтерской отчётности / А. С. Бакаев // Бухгалтерский учёт. — 2000. — № 7. — С. 13-17.

2. Кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 N 218-3 (ред. от 03.07.2011) "Гражданский кодекс Республики Беларусь" (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.12.2011). Статья 911. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. — Дата доступа: 26.03.2012.

3. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб. пособие / Т.Н. Малькова — СПб.: ИД «Бизнес-пресса», 2009. — 352 с.

4. Международные стандарты финансовой отчётности : изд. на рус. яз. — М.: Аскери-АССА, 2009. — С.1060.

5. Палий, В.Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В.Ф. Палий. — М.: Финансы и статистика, 2009. — 352 с.

6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.12.2006 N 161 "Об утверждении нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету" (вместе с "Инструкцией по бухгалтерскому учету совместной деятельности", "Инструкцией по бухгалтерскому учету инвестиций в зависимые хозяйственные общества", "Инструкцией по бухгалтерскому учету раскрытия информации об аффилированных лицах") // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. — Дата доступа: 26.03.2012.

7. Постановление Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 27.12.2007 N 410 (ред. от 24.03.2010) "Об утверждении Национального стандарта финансовой отчетности 31 "Участие в совместной деятельности" (НСФО 31)" // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. — Дата доступа: 24.03.2012.

8. МСФО 31. Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности // [Электронный ресурс] — Режим доступа: http://intes-group.narod.ru/books/msfo/29_msfo.htm — Д