

УДК 657

Об организации внутреннего контроля совместной деятельности

КЕВОРКОВА ЖАННА АРАКЕЛОВНА,

доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
zhanna.kevorkova@mail.ru

САПОЖНИКОВА НАТАЛЬЯ ГЛЕБОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
sapozh@yandex.ru

Аннотация

Совместная деятельность является специфическим направлением деятельности экономических субъектов, требующим постоянного контроля за осуществлением таких операций. Формирование и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о совместной деятельности опирается на нормативное законодательство, однако применение Международных стандартов финансовой отчетности в деятельности экономических субъектов при раскрытии данной информации требует выполнения специфических требований, что вызывает необходимость разработки информационного обеспечения таких операций. Авторами статьи раскрываются проблемы информационного обеспечения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, осуществляемых в рамках исполнения договора простого товарищества. Предлагаемая методика проведения внутреннего контроля данных объектов бухгалтерского учета позволит избежать существенных ошибок. Формирование систематизированной информации о совместной деятельности предполагает определение учетных объектов, организацию документирования, регистрации и систематизации фактов хозяйственной жизни, определение точек контроля. Обозначение точек контроля позволило авторам сформировать информационное обеспечение по каждой из них и дать рекомендации по его применению.

Ключевые слова: информационное обеспечение; внутренний контроль; совместная деятельность; точка контроля; объекты контроля; процедуры контроля.

Regarding the Organization of Internal Control for Joint Activities

KEVORKOVA Zh.A.,

Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
zhanna.kevorkova@mail.ru

SAPOZHNIKOVA N. G.,

Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting Department, Voronezh State University, Voronezh, Russia
sapozh@yandex.ru

Abstract

Joint activity is a specific activity of economic entities and agents, which requires constant monitoring of the implementation of such operations. The formation and disclosure of the information in the financial reporting statements regarding the joint activity is supported by regulatory legislation, however the application of IFRS in the activities of economic entities in disclosing this information requires the implementation of specific requirements that reveals the need for the development of information support (data back up) of such operations. The authors of the article reveal the problems that arise with information support of the internal control of the facts of economic life, undertaken in the framework of the execution of the contract of partnership. The proposed methodology for the implementation of the internal data control of the accounting entities will allow you to avoid significant mistakes. The formation of the systematic information on joint activity suggests and involves the determination of the accounting objects, documentation organization, registration and systematization of the facts of economic life, as well as the determination of control points. The determination of control points allowed the authors to generate information support for each of them and give recommendations on its application.

Keywords: information provision; internal control; joint activity; control point; control objects; control procedures.

Предметом внутреннего контроля совместной деятельности является исследование достоверности информационной базы, систематизирующей показатели, соотношенные с точками контроля и источниками их информации. Правила и порядок формирования и раскрытия информации об участии в совместной деятельности коммерческих организаций Российской Федерации регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 [1]¹. Участие в совместной деятельности осуществляется на основании договоров, которыми устанавливается распределение между участниками обязанностей в случаях совместного совершения операций, совместного использования активов и совместного осуществления деятельности. Под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) с использованием собственных активов. При этом 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 состав финансовых вложений не переводится, доходы, расходы, обязательства и активы каждым участником в учете отражаются в соответствующей доле, обособленно, по соответствующим синтетическим счетам. Факты хозяйственной жизни (ФХЖ), совершаемые при выполнении совместно осуществляемых операциях, а также их финансовые результаты отражаются в Бухгалтерском балансе каждого участника договора [2, 3]. В бухгалтерском учете причитающиеся ему доли продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и доходы от их продажи участник отражает в соответствии с условиями договора. Участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывает за балансом. Если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг) другим участникам, подлежащие получению другими участниками договора, отражают в бухгалтерском учете в качестве обязательства [4].

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

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 // приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н (в ред. от 18.09.2006).

цели. Если иное не следует из договора, вклады предполагаются равными по стоимости. 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 прочих доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, распределенные между товарищами. При прекращении договора простого товарищества активы, 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» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — План счетов)², к которому открывается субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества» [4, 5]. В Бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений и показывается отдельной статьей в случае существенности [2, 3]. Прибыль или убыток, причитающиеся организации-товарищу по итогам раздела, в Отчете о финансовых результатах включаются в состав прочих

доходов или расходов. 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 ФХЖ по совместно осуществляемой деятельности и ФХЖ, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Стоимость общих активов учитывается на счете 80 «Уставный капитал», субсчете «Вклады товарищей», Плана счетов в оценке, предусмотренной договором. 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 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 кредиторская задолженность перед товарищами в сумме, причитающейся им прибыли, или дебиторская задолженность товарищей в сумме части непокрытого убытка, подлежащего погашению. В сроки, установленные договором, но не позднее сроков, предусмотренных Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016), 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

² Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010).

общие дела, составляется Ликвидационный баланс, в котором причитающиеся каждому товарищу активы учитываются как погашение доли участия (вклада) в совместную деятельность.

Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) 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 (финансовой) отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности. Анализ правил раскрытия информации об участии в совместной деятельности отечественных корпораций показывает, что каждый участник договора о совместной деятельности в рамках отчетного сегмента отражает активы, используемые для участия в договоре, а также обязательства, доходы и расходы, возникшие непосредственно в связи с участием в договоре. Организацией-товарищем также показывается доля участия — вклад в совместную деятельность.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности корпораций, имеющих долю участия в совместно контролируемых компаниях, определены Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»⁴. Совместной деятельностью признается деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон на основе договорного соглашения, как правило, письменно оформленного. Договорное соглашение регулирует следующие

вопросы: цель, виды и продолжительность совместной деятельности; порядок назначения членов совета директоров или иного органа управления совместной деятельностью; процесс принятия решений; вклады сторон; участие сторон в активах, обязательствах, выручке, расходах, прибыли/убытках, связанных с совместной деятельностью. Если совместная деятельность имеет структуру отдельной организации, условия договорного соглашения могут включаться в ее устав или внутренние положения. Совместный контроль предполагает принятие стратегических решений в области операционной и финансовой деятельности на основе единогласного решения сторон. Совместная деятельность предполагает наличие совместного предприятия либо осуществление совместных ФХЖ. Совместная операция предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью (участники совместной деятельности). Совместное предприятие предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем, прав на чистые активы деятельности (участники совместного предприятия). В финансовой отчетности участник совместного ФХЖ на основе доли участия признает: свои активы, включая долю в совместных активах; свои обязательства, включая долю в совместных обязательствах; свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместной операции; свою долю выручки, произведенной в результате совместной операции; свои расходы, в том числе долю в совместных расходах. Участник совместного предприятия в финансовой отчетности признает свою долю участия как инвестиции и отражает ее методом долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»⁵.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) // приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н.

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (в ред. от 27.06.2016) // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (с изм. от 11.07.2016).

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (в ред. от 27.06.2016) // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (с изм. от 11.07.2016).

Обзор нормативных документов и исследования авторов по данной проблеме [1–4] позволяют сделать вывод о том, что формирование систематизированной информации о совместной деятельности предполагает определение учетных объектов, организацию документирования, регистрации и систематизации ФХЖ, определение точек контроля (табл. 1).

Целью внутреннего контроля за вкладами в совместную деятельность является проверка состояния их бухгалтерского учета на предмет соответствия осуществленных ФХЖ законодательству, а также сохранность и оценка физического состояния переданных активов экономическому субъекту — уполномоченному лицу.

При осуществлении внутреннего контроля за вкладами предполагается проверка достоверности и правильности:

- документального оформления и своевременного отражения в учетных регистрах ФХЖ поступления вкладов согласно доли участия в совместную деятельность;
- документального оформления и своевременного отражения в соответствующих учетных регистрах ФХЖ по движению основных средств, нематериальных активов, МПЗ, денежных средств;
- начисления и своевременного отражения в учете сумм амортизации по основным средствам и нематериальным активам;

Таблица 1

**Информационная база системы показателей внутреннего контроля
ФХЖ совместной деятельности**

Показатель		Точка контроля	Источник информации точки контроля	
укрупненный	частный		синтетического учета	аналитического учета
Вклад в совместную деятельность	Основные средства. Нематериальные активы. Материалы. Денежные средства	Соответствующие строки Бухгалтерского баланса	Регистры бухгалтерского учета, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 01, 04, 08, 10, 15, 50, 51, 52, 75, 80 Плана счетов и формируемые регистры по ним, платежные документы, приемосдаточные накладные, карточки, акты, счета-фактуры, договоры, машинограммы
Расчеты с контрагентами	Поступление материально-производственных запасов (МПЗ). Оказание работ, услуг. Формы расчетов, применяемые в совместной деятельности. Курсовые разницы по ФХЖ в иностранной валюте. Задолженность перед контрагентами и др.	Соответствующие строки Бухгалтерского баланса	Регистры бухгалтерского учета, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 41, 19, 44, 50, 51, 52, 76, 60, 68 Плана счетов и формируемые регистры по ним, платежные документы, счета-фактуры, накладные, акты, договоры, акты сверки, машинограммы
Выручка	Выручка от обычных видов деятельности. Выручка от совместной деятельности	Соответствующие строки Отчета о финансовых результатах	Регистры бухгалтерского учета, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 62, 76, 50, 51, 52, 90 Плана счетов и формируемые регистры по ним, отгрузочные документы, счета-фактуры, кассовые документы, выписки банка, машинограммы

Окончание табл. 1

Показатель		Точка контроля	Источник информации точки контроля	
укрупненный	частный		синтетического учета	аналитического учета
Формирование себестоимости выпущенной и проданной продукции (работ, услуг)	Фактическая себестоимость. Нормативная себестоимость. Расходы на продажу. Коммерческие расходы	Соответствующие строки Отчета о финансовых результатах	Регистры бухгалтерского учета, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 10, 02, 05, 69, 70, 20, 26, 29, 43, 44, 50, 51, 62, 68, 90 Плана счетов и формируемые по ним регистры, сметы, калькуляции, производственные отчеты, требования, инвентаризационные описи, накладные, счета-фактуры, приходные кассовые ордера, выписки банка, машинограммы
Формирование прибыли от совместной деятельности и порядок распределения ее между участниками	Прибыль (убыток) от продаж. Распределение прибыли (возмещение убытка) от совместной деятельности между участниками	Протокол распределения прибыли (возмещения убытка)	Регистры бухгалтерского учета, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 62, 68, 75, 80, 90, 91, 99, 84 Плана счетов, формируемые регистры, Протокол распределения прибыли (возмещения убытка) между участниками, договоры, машинограммы
Возврат вкладов по окончании совместной деятельности	Основные средства. Нематериальные активы. Материалы. Денежные средства	Соответствующие строки Бухгалтерского баланса	Регистры бухгалтерского учета, Ликвидационный баланс на дату прекращения договора, машинограммы	Факты хозяйственной жизни по счетам 01, 04, 08, 10, 50, 51, 52, 75, 80 Плана счетов и формируемые регистры по ним, платежные документы, накладные, акты, договоры, машинограммы

• документального оформления и своевременного отражения в соответствующих учетных регистрах ФХЖ списания МПЗ в производство;

• определения остаточной стоимости при возврате основных средств, нематериальных активов, МПЗ (в случае наличия остатка), денежных средств участникам договора.

Считаем, что в состав информационной базы внутреннего контроля за ФХЖ по совместной деятельности можно включить:

- договоры о совместной деятельности с указанием доли участия и формы их осуществления;
- учетную политику (в части элементов раскрытия совместной деятельности);
- пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода при определенной договором форме совместной деятельности;

• стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

• суммы доходов и расходов, прибылей и убытков, относящихся к совместной деятельности;

• материалы предыдущих аудиторских и налоговых проверок;

• сведения, полученные из бесед с руководством экономических субъектов, участвующих в совместной деятельности;

• сведения, полученные от третьих лиц по запросу службы внутреннего контроля;

• другую информацию, полученную от службы внутреннего контроля.

Обобщая и систематизируя источники информационной базы в целях проводимого исследования, в их число дополнительно можно включить:

- обособленный Бухгалтерский баланс организации по совместной деятельности (за отчетный год);

- Ликвидационный баланс на дату прекращения договора по совместной деятельности;
- инвентарные карточки по учету основных средств (типовые формы № ОС-6, ОС-7, ОС-8 в случае их утверждения учетной политикой в качестве используемых форматов или разработанные организацией самостоятельно);
- первичные документы аналитического учета нематериальных активов, МПЗ, денежных средств (акты, карточки, ведомости, расчеты и др.);
- акты приемки-передачи и выбытия (списания) основных средств и нематериальных активов;
- счета-фактуры, книги покупок и продаж участников;
- инвентаризационные описи;
- приказы, распоряжения и другие распорядительные документы руководства организаций.

Поскольку, кроме материальных ценностей, участники совместной деятельности могут вносить в качестве вклада и денежные средства, то вся информация о наличии и движении денежных средств обобщается на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» Плана счетов. Считаем, что к этим счетам могут быть открыты субсчета второго порядка в случае существенно объема таких ФХЖ.

В качестве примера можно привести открытие субсчетов второго порядка 50-СД «Касса» и 51-СД «Расчетные счета». Поскольку ФХЖ по кассе и расчетным счетам носят массовый характер, а проверка их осуществляется сплошным порядком, то этот этап внутреннего контроля является достаточно трудоемким. Однако ФХЖ по кассе и расчетным счетам однообразны, а методы проверки просты. В состав контрольных процедур можно включить инвентаризацию кассы и сверку по расчетным счетам, исследование расчетов с контрагентами, опрос, нормативную проверку соблюдения установленных в экономическом субъекте правил совершения некоторых ФХЖ, документальную проверку, сравнение и сопоставление документов.

При проведении сплошной проверки ФХЖ по расчетным счетам и кассе контролеру необходимо убедиться в том, соответствует ли принятый в организации порядок учета денежных средств

порядку, установленному нормативными документами и учетной политикой в части элементов для целей совместной деятельности.

В ходе проверки следует установить, соблюдает ли экономический субъект установленный лимит хранения наличных денег (если такой показатель установлен для выдачи авансов на командировки, оплаты мелких хозяйственных расходов и других небольших платежей). Поскольку превышение установленных лимитов в кассе в настоящее время практически отсутствует, то на данном этапе считаем необходимой процедурой проверку разграничения денежных потоков по обычному виду деятельности и совместной деятельности в целях формирования показателя выручки, являющегося укрупненной точкой контроля.

Внутренний контроль за денежными потоками также подразумевает проверку наличия договора на открытие расчетных счетов по совместной деятельности. Прежде всего, внутренним контролером устанавливается количество имеющихся у экономического субъекта расчетных счетов. При наличии нескольких таких счетов он проверяет организацию и порядок ведения аналитического и синтетического учета по каждому из них, а также разделение потоков денежных средств от совместной и прочих видов деятельности.

Основная информация по расчетному счету, открытому для целей ведения совместной деятельности, содержится в банковских выписках и приложенных к ним первичных документах. Следовательно, контролер должен проверить подтверждение каждого ФХЖ, отраженного в выписке, соответствующими первичными документами, с тем, чтобы выявить составляющие суммы показателя выручки.

Следующей укрупненной точкой контроля должны стать расчеты с контрагентами за поставляемые товары, материалы и оказываемые услуги, если совместная деятельность предполагает какой-либо бизнес-процесс производства. В этом случае основными контрагентами являются поставщики и подрядчики, расчеты с которыми должны вестись обособленно, а необходимой контрольной процедурой является оценка системы первичного учета. Связано это в первую очередь с тем, что практически все

документы, которыми оформлены ФХЖ расчетов с контрагентами, поступают в организацию извне.

Одним из важных моментов внутреннего контроля является проверка достоверности (полноты и точности) ФХЖ оприходования товарно-материальных ценностей и принятия к учету выполненных работ, оказанных услуг. С помощью этой процедуры достигается уверенность в том, что в экономических субъектах-участниках присутствует вся первичная документация по всем поступившим ценностям и всем оказанным услугам за отчетный период. Считаем, что выборку на данном участке целесообразно осуществлять в следующей последовательности: 1) по ФХЖ поступления товарно-материальных ценностей путем репрезентативной выборки с помощью случайного или систематического отбора; 2) по ФХЖ приобретения работ, услуг путем непредставительной выборки в зависимости от предмета договоров, их стоимости и прочих факторов.

Следующей укрупненной точкой контроля совместной деятельности является формирование себестоимости выпущенной и проданной продукции.

Выпуск и продажа готовой продукции являются основными бизнес-процессами экономического субъекта, в которых формируются такие значимые для участников совместной деятельности показатели, как выручка, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продажи. ФХЖ по продаже готовой продукции являются объектом налогообложения и соответственно одним из основных участков внутреннего контроля. Цель проверки бизнес-процесса выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности следующих показателей: выручки; себестоимости проданной продукции; управленческих и коммерческих расходов; прибыли (убытка) от продажи. Обобщение результатов проведенного исследования позволило сделать вывод о том, что с использованием информационной базы (см. *табл. 1*) в процессе внутреннего контроля совместной деятельности решается большой комплекс взаимосвязанных задач в отношении готовой продукции как

объекта бухгалтерского учета и укрупненной точки контроля:

- исследуется учетная политика экономических субъектов-участников в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции по договору о совместной деятельности согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;
- контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством и условиями содержания договора простого товарищества;
- проверяется достоверность, правильность и своевременность документального оформления ФХЖ по выпуску и отгрузке продукции покупателям;
- изучается в соответствии со схемами документооборота порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;
- анализируется правильность, достоверность и законность организации аналитического и синтетического учета ФХЖ, связанных с движением готовой продукции;
- контролируется соблюдение налогового законодательства в части достоверности и правильности расчетов налоговых баз ФХЖ по продаже готовой продукции.

Изложенное выше позволило разработать программу внутреннего контроля ФХЖ выпуска и продажи готовой продукции в рамках договора о совместной деятельности, соотнесенную с его объектами и процедурами (*табл. 2*).

Укрупненной точкой контроля совместной деятельности является формирование результатов от исполнения обязательств договора простого товарищества и порядок распределения их между участниками.

Внутренним контролерам необходимо проверить:

- правильность определения экономическим субъектом, уполномоченным вести учет совместной деятельности, предполагаемой выручки от продажи продукции (работ, услуг) и прибыли (убытка);
- наличие приказа по учетной политике для целей совместной деятельности с указанием порядка признания доходов и расходов;

Таблица 2

Программа внутреннего контроля ФХЖ выпуска и продажи готовой продукции по договору совместной деятельности

№ п/п	Этап внутреннего контроля	Объект внутреннего контроля	Процедура внутреннего контроля
1	Анализ учетной политики для целей совместной деятельности	Учетная политика, схемы документооборота, Рабочий план счетов, формы первичных документов, список лиц, имеющих право подписи первичных документов	Нормативная проверка положений учетной политики на соответствие положениям по бухгалтерскому учету и другим нормативным документам
2	Выборочная проверка наличия, достоверности и правильности оформления договоров поставки материальных ценностей, работ, услуг	Договоры	Нормативная и визуальная проверка договоров по формальным признакам и существу отраженных в них условий
3	Выборочный контроль документального оформления движения готовой продукции на складе	Регистры учета выпуска продукции, накладные, счета-фактуры, Книга продаж, Главная книга, машинограммы	Анализ товарного баланса, отчетов материально ответственных лиц, выборочная инвентаризация, методы документального контроля первичных документов: контрольное сличение остатков; хронологическая проверка движения готовой продукции
4	Проверка правильности организации и учета выпуска и продажи готовой продукции, списания себестоимости проданной продукции, поступления выручки от продажи	Учетная политика, ФХЖ по счетам 20, 25, 26, 29, 44, 43, 90, 68, 62 Плана счетов, ведомости № 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, 16а*, регистры, сметы, калькуляции, Главная книга, машинограммы	Логическая проверка учетных записей, арифметический контроль сумм, методы сравнения, сопоставления, взаимного контроля, получение подтверждений
5	Проверка своевременности и достоверности списания себестоимости проданной продукции и расходов на продажу	Учетная политика, расчет фактической себестоимости проданной продукции, регистры, ФХЖ по счетам 20, 26, 44, 43, 90 Плана счетов, машинограммы	Пересчет, контроль документов, учетных записей, контрольное сличение остатков, хронологическая проверка движения готовой продукции
6	Выборочная проверка правильности оформления отгрузочных документов и достоверности их отражения в учете	Счета-фактуры, Книга продаж, накладные, регистры, машинограммы	Проверка документации по формальным признакам, арифметическая проверка сумм, взаимный контроль документов
7	Выборочная проверка соответствия цен, указанных в отгрузочных документах, ценам в прейскуранте	Счета-фактуры, Книга продаж, накладные, прейскурант цен, машинограммы	Проверка документации по существу, взаимный контроль документов, получение внешних подтверждений
8	Проверка данных регистров текущего учета отгрузки готовой продукции и продажи и сверка их со счетами в Главной книге	Регистры, счета-фактуры, Книга продаж, машинограммы	Пересчет, логическая проверка учетных записей, взаимный контроль документов
9	Проверка полноты и реальности сумм дебиторской задолженности	Учетная политика, договоры, акты сверки расчетов, расчеты по формированию резерва, регистры, машинограммы	Подтверждение, инспектирование, выборочная инвентаризация, взаимный контроль документов, встречная проверка, получение внешних подтверждений

Окончание табл. 2

№ п/п	Этап внутреннего контроля	Объект внутреннего контроля	Процедура внутреннего контроля
10	Проверка правильности учета и налогообложения расчетов с покупателями с использованием денежных и неденежных форм расчетов	Учетная политика, регистры, Отчет о финансовых результатах, машинограммы	Пересчет, нормативная проверка соблюдения правил учета и договорных обязательств, встречная проверка, получение внешних подтверждений
11	Проверка правильности формирования показателей Отчета о финансовых результатах, выручки, себестоимости проданной продукции, валовой прибыли и прибыли (убытка) от продажи	Факты хозяйственной жизни по счетам 62, 68, 43, 44, 26, 90 Плана счетов, Главная книга, Отчет о финансовых результатах, машинограммы	Пересчет, проверка учетных записей, аналитические процедуры, взаимный контроль документов

* См.: О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях: письмо Минфина России от 24.07.1992 № 59.

- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от продажи продукции (работ, услуг) в рамках исполнения договора о совместной деятельности на счетах бухгалтерского учета;

- правильность и достоверность отражения данных о бартерных сделках и других формах исполнения обязательств неденежными средствами;

- правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита;

- правильность отражения в учете результатов от сдачи активов в аренду;

- правильность и достоверность отражения расходов о произведенных текущих и капитальных ремонтах основных средств;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 80 «Уставный капитал» Плана счетов;

- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 80 «Уставный капитал» Плана счетов записям в Главной книге, обособленном балансе и других формах внутренней отчетности.

Считаем, что важным моментом при проведении внутреннего контроля за деятельностью товарища, ведущего общие дела, является выделение точки контроля подсчета результата совместной деятельности и распределения его

величины между всеми участниками договора. В этом случае обязательной контрольной процедурой является проверка правильности и достоверности отражения финансового результата от совместной деятельности. Контролю подвергаются ФХЖ по счетам 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и 80 «Уставный капитал» Плана счетов на предмет проверки величин кредиторской задолженности перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли или дебиторской задолженности товарищей в сумме их доли непокрытого убытка, причитающейся к погашению [5]⁶.

Поскольку в налоговом учете прибыль от совместной деятельности распределяется между товарищами не только в конце года, то внутреннему контролеру следует иметь в виду, что величины бухгалтерской и налоговой прибыли не совпадут. Одна из причин связана с различными правилами расчета амортизации основных средств и нематериальных активов, переданных в совместный бизнес. В бухгалтерском учете амортизацию по ним начисляет товарищ, ведущий общие дела. При этом он сам устанавливает новые сроки полезного использования и способы расчета амортизации⁷. В налоговом же

⁶ См. также: О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66 (в ред. 06.04.2015).

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 // приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н (в ред. от 18.09.2006).

учете объекты, используемые в совместной деятельности, амортизируются по общим правилам. То есть амортизацию продолжает начислять организация, передавшая основное средство в исполнение обязательств по договору простого товарищества, впоследствии сообщая о сумме начисленной амортизации участнику, который подсчитывает налогооблагаемую прибыль от совместной деятельности⁸.

Считаем, что одной из точек контроля должна стать величина нераспределенной прибыли (при наличии решения собрания) или ее части, направляемой в качестве инвестиций во внеоборотные активы. При наличии таких ФХЖ необходимо проверить достоверность отнесения соответствующей суммы нераспределенной прибыли на увеличение счета 80 «Уставный капитал, субсчета «Вклады товарищей», Плана счетов в качестве дополнительных вкладов товарищей соразмерно их доле по договору по окончании отчетного периода или остатка на счете 84 «Нераспределенная прибыль

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

(непокрытый убыток)» Плана счетов в рамках отдельного баланса [5].

Последней точкой контроля в проверке совместной деятельности уполномоченного представителя является возврат вкладов участникам по окончании или прекращении договора. Необходимо подвергнуть возврат монетарных и немонетарных активов, внесенных в совместную деятельность ее участниками и также созданных (приобретенных) в рамках осуществления совместной деятельности⁹.

На наш взгляд, при проверке предмета исследования целесообразно выделить точку контроля активов, находившихся в общей долевой собственности товарищей, согласно требованиям, установленным ст. 252 Гражданского кодекса Российской Федерации¹⁰.

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.07.2016); План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению // приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010).

¹⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

Литература

1. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Формирование и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о совместной деятельности // *Аудитор*. 2004. № 6. С. 35–40.
2. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Учет финансовых вложений // *Аудитор*. 2003. № 4. С. 9–14.
3. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Учет финансовых вложений // *Аудитор*. 2003. № 5. С. 17–20.
4. Сапожникова Н.Г. *Бухгалтерский учет: учебник*. 6-е изд. перераб. и доп. М.: КноРус, 2013. 456 с.
5. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г., Савин А.А. *План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10 000 проводок: практ. пособие*. 3-е изд. перераб и доп. М.: Проспект, 2015. 592 с.

References

1. Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Formirovanie i raskrytie v bukhgalterskoi otchetnosti informatsii o sovmestnoi deiatel'nosti [The Formation and the disclosure in the financial reporting statements of the information regarding the joint activities]. *Auditor — Auditor*, 2004, no. 6, pp. 35–40 (in Russian).
2. Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Uchet finansovykh vlozhenii [The accounting of the financial investments]. *Auditor — Auditor*, 2003, no. 4, pp. 9–14 (in Russian).
3. Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Uchet finansovykh vlozhenii [The accounting of the financial investments]. *Auditor — Auditor*, 2003, no. 5, pp. 17–20 (in Russian).
4. Sapozhnikova N.G. *Bukhgalterskii uchet: uchebnik*. 6-e izd. pererab. i dop. [Accounting. Textbook, 6th edition, revised and updated]. Moscow, KnoRus — KnoRus, 2013, 456 p. (in Russian).
5. Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N. G, Savin A.A. *Plan i korrespondentsiia schetov bukhgalterskogo ucheta. Bolee 10 000 provodok: prakt. posobie*. 3-e izd. pererab i dop. [The Plan and the Correspondence of the Accounts. More than 10 000 entries and transactions. A practical guidebook, 3rd edition, revised and updated]. Moscow, Prospekt — Prospect, 2015, 592 p. (in Russian).