

## ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ И ЕГО РЕГЛАМЕНТАЦИИ В НАЦИОНАЛЬНЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТАХ

В условиях глобализации экономических процессов, насыщенности рынка и усиления конкуренции одним из способов улучшения конкурентных позиций хозяйствующих субъектов является совместная деятельность. Однако ее осуществление с точки зрения ведения бухгалтерского учета и налогообложения вызывает ряд трудностей, которые вызваны неурегулированностью, неполной хозяйственно-правовой разработкой и регламентацией многих вопросов осуществления совместной деятельности в Украине действующим законодательством.

Понятие совместного предприятия в украинском законодательстве, проблемы организации учета и составления финансовой отчетности участников совместных предприятий, налогообложения совместной деятельности в Украине, а также возможности применения зарубежного опыта для учета совместной деятельности были предметом исследования В. Онищенко [1], Н. Багищевой [2], В. Резниковой [3] и др. Но в настоящее время вопросы организации совместной деятельности и ведения ее учета недостаточно урегулированы в украинском законодательстве и требуют дальнейшего исследования.

*Целью данной статьи является рассмотрение проблемных аспектов, связанных с организацией совместной деятельности в Украине, а также ее регламентацией в национальных нормативно-правовых актах.*

Совместная деятельность не является новым видом деятельности, поскольку ст. 430 Гражданского кодекса УССР было предусмотрено, что по договору о совместной деятельности стороны обязуются совместно действовать для достижения общей хозяйственной цели. При этом договоры о совместной деятельности между гражданами и организациями не допускались [4]. В Гражданском кодексе Украины снято ограничение относительно цели такой деятельности и круга субъектов, поскольку в настоящее время допускается совместная деятельность между юридическими и физическими лицами. В соответствии со ст. 1130 Гражданского кодекса Украины по договору о совместной деятельности стороны (участни-

ки) обязуются совместно действовать без создания юридического лица для достижения определенной цели, не противоречащей закону. Совместная деятельность может осуществляться на основе объединения взносов участников (простое общество) или без объединения взносов участников [5].

Основными преимуществами осуществления совместной деятельности без создания юридического лица являются:

- 1) отсутствие необходимости государственной регистрации, за исключением взятия на учет договора совместной деятельности в органах государственной налоговой службы и регистрации договоров с участием иностранных инвесторов;
- 2) сокращение количества предоставляемой отчетности по сравнению с юридическим лицом;
- 3) возможность одновременного осуществления совместной и собственной хозяйственной деятельности, а также инвестирования при этом их доходами;
- 4) отсутствие необходимости в получении дополнительных лицензий. Если один из участников договора имеет соответствующие лицензии на осуществление определенных видов хозяйственной деятельности, а другие по условиям договора обязуются только финансировать осуществление видов хозяйственной деятельности, подлежащих лицензированию, получение дополнительных лицензий участником договора, который осуществляет финансирование, не требуется [1, с. 39].

Однако, несмотря на то, что осуществление совместной деятельности имеет ряд преимуществ, существуют определенные трудности ее организации, а также ведения бухгалтерского и налогового учета такой деятельности, вызванные несоответствием нормативно-правовых актов, регламентирующих ее осуществление. Особенности ведения бухгалтерского учета операций совместной деятельности в национальных стандартах бухгалтерского учета практически не освещаются. В частности, методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации об операциях по совместной деятель-

ности определяет Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции» (далее П(С)БУ 12), утвержденное Приказом Министерства финансов Украины от 26.04.2000 г. № 91. Прежде всего, существует проблема понимания понятий «совместная деятельность» и «совместное предприятие». В соответствии с п. 3 П(С)БУ 12 *совместная деятельность* — это хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, являющаяся объектом совместного контроля двух или более сторон в соответствии с письменным соглашением между ними [6]. То есть для целей бухгалтерского учета совместной деятельностью считается такая деятельность, которая связана как с созданием, так и без создания юридического лица. Однако гражданским законодательством Украины процедуры создания юридического лица для проведения совместной деятельности не предусмотрено. Кроме того, налоговым законодательством (Налоговый кодекс, Закон «О налогообложении прибыли предприятий») также рассматривается совместная деятельность без создания юридического лица. Для такой деятельности предусмотрен особый порядок ведения налогового учета. Поскольку в П(С)БУ 12 вопросы учета совместной деятельности ограничены лишь несколькими пунктами, а также в связи с тем, что национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета не должны противоречить международным, то целесообразно обратиться к первоисточнику — Международному стандарту бухгалтерского учета 31 «Доли в совместных предприятиях» (далее МСБУ 31). В соответствии с данным стандартом для любой совместной деятельности, которая предполагает создание юридического лица или нет, общими характеристиками являются наличие двух или более контролирующих участников, связанных контрактным соглашением, а также совместный контроль, который устанавливается контрактным соглашением [7]. Таким же образом понятие «совместная деятельность» определено и в П(С)БУ 12 (п. 3), однако в отличие от П(С)БУ 12, которое предусматривает возможность осуществления совместной деятельности как с созданием, так и без создания юридического лица, или соответствующих норм ТКУ, которым варианты совместной деятельности рассматриваются в зависимости от наличия или отсутствия объединения вкладов ее участников, в МСБУ 31 наиболее распространенными признаны три варианта совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые хозяйственные единицы.

Именно последний из указанных вариантов предусматривает создание юридического лица, которое

в МСБУ 31 названо совместным предприятием. При совместно контролируемых операциях каждый из участников использует и содержит свои собственные основные средства, несет свои собственные расходы и обязательства для совместного изготовления и сбыта конкретной продукции, а также получает свою часть дохода от реализации такой продукции, определенную контрактным соглашением. В бухгалтерском учете такая совместная деятельность может отражаться одновременно с подобной деятельностью контролирующего участника [7]. В международной практике отдельные бухгалтерские регистры для совместно контролируемых операций могут не вестись, а финансовые отчеты по ним необязательны, однако возможны для оценки результатов совместной деятельности. Примером осуществления совместно контролируемых операций может быть объединение действий и ресурсов двух или более контролирующих участников с целью совместного строительства объекта недвижимости. При этом к совместной деятельности в соответствии с П(С)БУ 12 и другими отчетственными нормативно-правовыми актами такое строительство не относится. В Украине такая деятельность чаще всего связана либо с созданием другого юридического лица, либо осуществляется на основе договора подряда [2, с. 41].

Деятельность на основе совместно контролируемых активов предусматривает совместное владение активами, которые были внесены или приобретены участниками договора о совместной деятельности. При этом каждый участник может получать свою часть результатов от использования таких активов и несет согласованную часть понесенных затрат [7]. Однако на практике обычно при осуществлении совместной деятельности в Украине участники объединяют свои активы и совместно контролируют операции, т. е. используют, так называемый, смешанный вариант.

Согласно п. 24 МСБУ 31 совместно контролируемый субъект хозяйствования — это совместное предприятие, предусматривающее создание корпорации, общества или другого субъекта хозяйствования, в котором каждый контролирующий участник имеет долю [7]. Так же, как в простом обществе в Украине, совместно контролируемый субъект хозяйствования за рубежом контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает доход. Каждый контролирующий участник совместно контролируемого субъекта хозяйствования, так же как и участник простого общества в Украине, согласно п. 25 МСБУ 31 имеет право на получение доли результатов деятельности совместно контролируемого субъекта хозяйствования. При этом такой субъект хозяйствования в соответствии с п. 28 МСБУ 31 ведет собственные

учетные регистры, а также составляет и подает финансовые отчеты, как и другие субъекты хозяйствования согласно международным стандартам финансовой отчетности. Однако в отличие от правил учета совместной деятельности, определенных согласно п. 19 П(С)БУ 12, которыми запрещено отражать финансовыми инвестициями активы, задействованные в совместной деятельности, взносы, внесенные в совместно контролируемый субъект хозяйствования, включаются в учетные регистры контролирующего участника и признаются в его финансовых отчетах как инвестиция [3, с. 135].

В украинском законодательстве четко не определено понятие «совместного предприятия», которое впервые появилось в Законе «О предприятиях в Украине» от 27.03.1991 г. № 887-ХІІ и рассматривалось как предприятие, основанное на смешанной форме собственности [8]. С принятием Хозяйственного кодекса Украины данный закон утратил силу, в то же время Хозяйственный кодекс Украины разделяет предприятия на виды в зависимости от нескольких критериев, однако он не определяет статуса совместного предприятия, т. е. Хозяйственным кодексом не определены совместные предприятия как один из видов предприятий. Однако и не запрещено их создание вообще, поскольку ст. 63 установлено, что «в Украине могут действовать также другие виды предприятий, предусмотренные законом» [9]. Таким образом, П(С)БУ 12, как и МСБУ 31, предусмотрена возможность совместной деятельности с созданием юридического лица. Однако на практике возникают трудности в применении норм пунктов 21–23 П(С)БУ 12 относительно такой деятельности, поскольку ни действующим гражданским, ни налоговым, ни хозяйственным законодательством не предусмотрена совместная деятельность с созданием юридического лица.

Также на законодательном уровне недостаточно урегулированы вопросы осуществления совместной деятельности без объединения взносов участников, поскольку особый порядок регулирования гражданских отношений Гражданским кодексом определен только для совместной деятельности, которая предусматривает объединение взносов участников.

Бухгалтерский учет операций совместной деятельности считается занятием трудоемким, поскольку несмотря на многочисленные изменения в нормативно-правовых актах в последние годы, вопросы учета операций совместной деятельности остаются недостаточно урегулированными. В налоговом законодательстве рассматривается только совместная деятельность без создания юридического лица для достижения совместной хозяйственной цели и только с объединением взносов участников, т. е. на основе договора простого общества [10, 11,

12]. Следует отметить, что согласно Закону «О налогообложении прибыли предприятий» договор о совместной деятельности предусматривает лишь объединение денежных средств или имущества участников. Однако в соответствии с гражданским законодательством взносом участника считается все то, что он вносит в совместную деятельность, в том числе денежные средства, другое имущество, профессиональные и другие знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи [5]. Поскольку договоры совместной деятельности на территории Украины должны состоять на учете в органах налоговой службы и учитывая то, что налоговое законодательство рассматривает только совместную деятельность с объединением взносов, можно сделать вывод, что регистрации в органах налоговой службы подлежат только договоры простого общества.

Бухгалтерский учет совместной деятельности без создания юридического лица регулируется п. 19 и п. 20 П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции», в соответствии с которым каждый участник совместной деятельности без создания юридического лица отражает в своих учетных регистрах (на отдельных счетах аналитического учета) и в финансовой отчетности:

- а) активы, задействованные в совместной деятельности, которые он контролирует, или свою долю в совместно контролируемых активах;
- б) обязательства, которые он взял для осуществления этой деятельности;
- в) свою долю в любых обязательствах, взятых вместе с другими участниками относительно этой деятельности;
- г) доход или расходы, приобретенные в процессе совместной деятельности. Доля участника совместной деятельности без создания юридического лица в совместно контролируемых активах отражается в бухгалтерском учете этого участника в составе соответствующих активов [6]. Аналогичные требования содержатся и в МСБУ 31 относительно отображения контролирующим участником операций совместной деятельности при совместно контролируемых активах. Однако данное требование справедливо лишь относительно необоротных активов; вариант совместного контроля за которыми описан в МСБУ 31 (совместный контроль и эксплуатация нефтепровода, недвижимости). Особенности отечественного варианта проведения совместно контролируемых операций с использованием совместно контролируемых активов в основном определены совместным использованием постоянно изменяющегося экономического содержания и форму оборотных активов, учесть свою долю в которых, как это требует П(С)БУ 12, каждому участнику трудно. В этом случае для выполнения положений П(С)БУ 12 понадобится постоянное дублирование первичных

документов и перерасчет участниками своих долей в совместно используемых активах. Это связано с тем, что любая операция, осуществленная в совместной деятельности одним из участников, приведет к изменению долей (в стоимостном выражении) других участников в изменившихся при этом активах. Следует отметить, что стандарт не содержит конкретных указаний, каким образом каждый из участников одновременно может отражать свою долю в совместно контролируемых активах и в совместно взятых обязательствах. Очевидно, что это можно сделать только на дату баланса путем предоставления уполномоченным участником определенной информации о состоянии имущества и обязательств, доходах и расходах совместной деятельности. Стандарт не определяет формы отчетности, в которой такая информация должна предоставляться, а также каким образом она должна быть учтена в учете и при составлении финансовой отчетности участников совместной деятельности. Остается нерешенной до конца проблема правомерности составления отдельного бухгалтерского баланса по совместной деятельности. По действовавшим до 2000 г. правилам бухгалтерского учета на участника, ответственного за ведение общих дел, возлагалась обязанность и по составлению отдельного баланса совместной деятельности. Действующим Гражданским кодексом предусмотрено, что ведение бухгалтерского учета совместного имущества участников может быть поручено одному из участников. Однако ни Гражданским, ни Хозяйственным кодексом Украины, ни П(С)БУ 12 не закреплена законодательно необходимость составления отдельного (обособленного) бухгалтерского баланса по договору простого общества.

Кроме того, в налоговом законодательстве и законодательстве о бухгалтерском учете отсутствует методология ведения учета операций по договору совместной деятельности в форме простого общества, участниками которого являются субъекты предпринимательской деятельности — физические лица. В соответствии с Налоговым кодексом, Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий», Порядком ведения налогового учета результатов совместной деятельности на территории Украины без создания юридического лица, учет результатов совместной деятельности может вести только плательщик налога на прибыль, которым является исключительно юридическое лицо [10, 11, 12]. Из этого следует, что, несмотря на отсутствие запрета на осуществление совместной деятельности только физическими лицами в законодательстве Украины, фактически оно является невозможным, поскольку налоговое законодательство выдвигает требование о необходимости участия в совместной деятельности плательщика налога на прибыль

предприятий. Следовательно, субъекты предпринимательской деятельности — физические лица могут быть только участниками договора о совместной деятельности, при которой учет в целях налогообложения будет вести юридическое лицо.

Проблемным остается вопрос отражения в учете взносов в совместную деятельность без создания юридического лица, поскольку Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета содержит указание для их учета использовать только субсчет 377 «Расчеты с прочими дебиторами» [13]. Однако совместная деятельность может осуществляться в течение срока более одного года, поэтому отражение взносов в составе оборотных активов является некорректным. Также в соответствии с требованиями П(С)БУ 12 участники должны отражать в своих учетных регистрах не только активы, внесенные в совместную деятельность, но и обязательства, доходы и расходы. Поэтому использование субсчета 377 для ведения учета совместной деятельности недостаточно. Отсутствует методика отражения уполномоченным участником полученных взносов и операций совместной деятельности. Кроме того, гражданским законодательством предусмотрена возможность осуществления совместной деятельности без объединения взносов участников, однако ни налоговым законодательством, ни П(С)БУ 12, ни Инструкцией о применении Плана счетов бухгалтерского учета не разработан механизм ее осуществления.

На практике учет совместной деятельности ведется двумя способами:

1. Отражение уполномоченным участником всех внесенных активов на своих бухгалтерских счетах с открытием специальных субсчетов. Другие участники отражают переданные взносы как дебиторскую задолженность (по субсчету 377), хотя есть случаи отражения таких взносов в составе финансовых инвестиций. Однако в данном случае нарушаются критерии признания актива и принцип осмотрительности, поскольку в балансе уполномоченного участника отражаются не только собственные активы, но и активы других участников, которые он полностью не контролирует. В результате чего происходит завышение стоимости активов уполномоченного участника. А также не соблюдается требование п. 19 П(С)БУ 12 о том, что совместно контролируемый актив и совместно приобретенное обязательство должны отражаться в финансовых отчетах каждым из участников.

2. Применение методики, действовавшей до принятия П(С)БУ 12: отдельное ведение учета взносов совместной деятельности и операций самой совместной деятельности. Взносы каждый из участников отражает как дебиторскую задолженность. Уполномоченный участник составляет отдельный балансовый отчет [1, с. 42].

*Підводячи вищезазначене, можна зробити висновки о тому, що прежде всего возникает необходимость в разработке и принятии отдельного Положения (стандарта) бухгалтерского учета «Совместная деятельность», в котором необходимо подробно осветить вопросы организации совместной деятельности и ведения ее учета. Кроме того, нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок осуществления совместной деятельности, а также бухгалтерского и налогового учета такой деятельности в Украине, требуют согласования и урегулирования друг с другом, а также с международными стандартами учета в части:*

1. Однозначного определения таких понятий, как «совместная деятельность» и «совместное предприятие», а также цели осуществления совместной деятельности.

2. Закрепления юридического статуса совместной деятельности, определения механизма осуществления совместной деятельности с образованием юридического лица в гражданском, хозяйственном и налоговом законодательстве Украины.

3. Определения четкой методики отражения взносов, долей в совместно контролируемых активах и совместно взятых обязательствах, а также результатов операций совместной деятельности в финансовой отчетности ее участников.

4. Налогового и бухгалтерского учета таких взносов в совместную деятельность, как взнос профессиональными и другими знаниями, навыками и умениями, а также деловой репутацией и деловыми связями.

5. Законодательного закрепления методологии ведения учета (как финансового, так и налогового) операций по договору совместной деятельности в форме простого общества, участниками которого являются субъекты предпринимательской деятельности — физические лица.

6. Механизма осуществления совместной деятельности без объединения взносов участников и ведения финансового и налогового учета такой деятельности.

7. Определения форм финансовой отчетности по операциям совместной деятельности.

8. Дополнения Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению счетами для учета взносов в совместную деятельность без образования юридического лица, обязательств, взятых при осуществлении такой деятельности, доходов, расходов и финансовых результатов такой деятельности.

Законодательное урегулирование вопросов организации и учета совместной деятельности в Украине будет способствовать повышению эффективности ее осуществления, усилению конкурентных позиций хозяйствующих субъектов, внедрению Украины в международную систему учета и отчетности, а так-

же выходу нашей страны на новый уровень развития и сотрудничества с мировым сообществом.

## Литература

1. Онищенко В. Актуальные вопросы совместной деятельности в Украине / В. Онищенко // Бухгалтерский учет и аудит. — 2006. — № 5. — С. 39–43.

2. Батищева Н. Проблемы определения совместной деятельности для ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете / Н. Батищева // Бухгалтерский учет и аудит. — 2009. — № 11. — С. 38–49.

3. Резникова В. Окремі питання правового регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування спільної господарської діяльності в Україні / В. Резникова // Науковий часопис «Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права». — 2004. — № 3 (11). — С. 131–136.

4. Цивільний кодекс Української РСР від 18.07.1963 р. № 1540-VI. — Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/>.

5. Цивільний кодекс України : Офіц. текст : [прийнятий 16 січ. 2003 р. : набрав чинності з 1 січ. 2004 р.] / М-во юстиції України. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 462 с.

6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. — Х. : Курсор, 2010. — 293 с.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки в спільних підприємствах». — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

8. Про підприємства в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 24. — Ст. 272.

9. Господарський кодекс України : [прийнятий 16 січ. 2003 р.] ; Господарський процесуальний кодекс України : [прийнятий 6 листоп. 1991 р.] ; Офіц. тексти / [над вип. працювали Л. П. Ляшко, А. В. Довбня, В. М. Зарецька та ін.] ; М-во юстиції України. — К. : Юрінком Інтер, 2004. — 303 с.

10. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. — 2010. — № 92. Частина 1. — Ст. 3248.

11. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22.12.1994 р. № 334-94 // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 4. — Ст. 28.

12. Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи : затверджено Наказом Державної податкової адміністрації від 30.09.2004 р. № 571 // Вісник Податкової служби України. — 2004. — № 42.

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. — Дебет-Кредит. — 2009. — № 16–17.

*Поступила в редакцію 24.02.2011 г.*