УДК 657

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

ВІТАЛІЙ БАБІЧ,
канд. екон. наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності,
АНАТОЛІЙ ПОДДЄРЬОГІН,
канд. екон. наук, професор кафедри фінансів підприємств,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

У статті досліджено актуальні питання, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та оподаткуванням спільної діяльності без створення юридичної особи. Розроблено пропозиції щодо організації й методики обліку спільної діяльності за умови створення простого товариства та внесення змін до податкової звітності спільної діяльності згідно з Податковим кодексом України.

Ключові слова: *спільна діяльність, просте товариство, оператор обліку, спільно контрольовані активи, податок на прибуток, доходи, витрати, податок на додану вартість.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Спільна діяльність може здійснюватися спільними підприємствами (юридичними особами) і без створення юридичної особи.

Для регулювання спільної діяльності необхідна неупереджена, достовірна, своєчасна інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Однак чітка регульована система обліку спільної діяльності без створення юридичної особи є актуальною.

Цю проблему досліджували вчені-економісти С. Голов [1], В. Онищенко [2; 3] та ін. Однак вирішення її потребує подальшого дослідження і розробки конкретних пропозицій щодо ведення обліку спільної діяльності та формування інформації для вирахування об'єкта оподаткування податком на прибуток за умов укладення договору простого товариства.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА

В українському законодавстві спільна діяльності врегульована Цивільним кодексом України [4]. Так, відповідно до ст. 1130 цього Кодексу за договором про спільну діяльність (далі – ***СД***) сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить закону. СД може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників.

Із наведеного видно, що СД здійснюється її учасниками без створення юридичної особи (спільного підприємства). До речі, це питання не врегульоване і іншими законодавчо-правовими актами України.

Водночас у нормативних документах, які регулюють питання СД, застосовується поняття «спільна діяльність зі створення юридичної особи» («спільне підприємство»).

Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» наведено таке визначення:

«***Спільна діяльність*** – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними» [5, п. 3].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» (далі – МСБО 31) визначає три форми (типи) спільної діяльності: спільно контрольовані операції, спільно контрольовані активи і спільно контрольовані господарські одиниці, які, як правило, мають назву ***спільне підприємство*** [6, с. 693–707].

Як бачимо, в П(С)БО 12 і МСБО 31 врегульовані питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності спільної діяльності як без створення, так і зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), а також питання організації й методики бухгалтерського обліку СД без створення юридичної особи.

СД простого товариства передбачає укладання договору між сторонами (учасниками) такої діяльності. За вимогами ст. 1131 Цивільного кодексу договір про СД укладається у письмовій формі. В Кодексі викладені також основні умови договору.

Як правило, договір простого товариства містить: предмет і мету договору; координацію спільних дій учасників або ведення їхніх спільних справ (управління ними, представництво у відносинах з третіми сторонами); правовий статус виділеного для спільної діяльності майна (розміри і порядок внесення вкладів та їх оцінювання, порядок користування цим майном, обов'язки сторін щодо майна і відшкодування витрат на його утримання та страхування, а також яка зі сторін несе ризик випадкової втрати і псування майна); покриття витрат і збитків учасників, їх участь у результатах спільних дій; взаємні права та обов'язки учасників; порядок внесення змін до договору, строк його дії й умови його припинення; порядок входу учасника до СД та виходу з договору; інші умови спільної діяльності, які не суперечать чинному законодавству.

Договір про СД на умовах простого товариства підписується його учасниками (уповноваженими представниками сторін) та завіряється печатками цих сторін (при їх відсутності – штампами).

Вважаємо, що важливим є той факт, що договір про просте товариство не передбачає створення самостійної юридичної особи і не реєструється як суб'єкт підприємницької діяльності. За чинним законодавством це товариство ставиться на облік у податковому органі як платник податків.

Умови, що виникають із договору про просте товариство, суттєво впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку.

Цивільним кодексом (ст. 1134) передбачено, що ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників. Цією нормою Кодексу, як правило, і користуються учасники СД, які в договорі визначають учасника (оператора) для ведення обліку.

Оператор спільної діяльності (далі – оператор) – учасник СД, якому відповідно до договору доручено вести справи СД, зокрема бухгалтерський облік. Оператор веде облік господарських операцій простого товариства окремо від обліку своєї статутної діяльності, використовуючи з цією метою окремі рахунки і регістри аналітичного та позабалансового обліку.

На нашу думку, оператор має складати і передавати кожному з учасників СД фінансову звітність простого товариства (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів та Примітки до фінансової звітності). В нашій статті порядок складання таких звітів не розглядається.

Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про СД викладені в П(С)БО 12 та МСБО 31. Проте ця проблема до кінця не вирішена і на практиці учасники СД зустрічаються з труднощами, пов'язаними з побудовою бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та інших об'єктів обліку.

Вкладом учасника у СД вважається все те, що він вносить у СД (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки (ст. 1133 Цивільного кодексу України).

Грошову оцінку вкладу провадять за домовленістю між самими учасниками СД. Водночас учасники можуть в договорі відобразити положення про те, що оцінювати кожний вклад будуть незалежні оцінювачі згідно з чинним законодавством.

Ми вважаємо, що сукупність принципів, методів та процедур, які оператор використовує при веденні бухгалтерського обліку і формуванні інформації для учасників СД, має бути відображена в наказі про облікову політику простого товариства, який схвалюється всіма учасниками. При цьому всі учасники та сам оператор повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин.

На побудову обліку внесків у СД впливає той факт, що **активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображуються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності** (п.19 П(С)БО 12).

Виходячи з наведеної норми в П(С)БО 12 передбачено, що кожний учасник СД без створення юридичної особи відображує в своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності: активи, задіяні у СД, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах; зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності; свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності; дохід або витрати, набуті в процесі СД.

У п. 19 П(С)БО 12 також зазначено, що частка учасника СД без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображується в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

Спільно контрольовані активи – це активи, придбані з метою спільної діяльності за кошти всіх учасників і розподілені між ними, як правило, пропорційно до їх внесків.

Критично оцінюючи наведену норму побудови обліку переданих учасникам до спільної діяльності власних активів або частки спільно контрольованих активів, слід виділити два моменти:

- облік активів або частки у спільно контрольованих активах ведеться кожним учасником на своєму балансі;
- активи, задіяні у СД, відображуються на окремих рахунках аналітичного обліку.

З першим моментом – підходом до відображення в бухгалтерському обліку активів, переданих учасником до СД, на балансі кожного учасника – власника цих активів або контрольованих активів у складі своїх активів, тобто на своєму балансі, повністю можна погодитись, оскільки власник не змінився.

З другим моментом важко погодитись, особливо це стосується оборотних активів, переданих у СД у простому товаристві. Наша точка зору ґрунтується на тому, що передані учасником до простого товариства активи певного виду протягом короткого часу змінюють свій первісний вид і переходять в інший. Наприклад, передані в СД грошові кошти витрачаються для придбання товарів чи виробничих запасів, а виробничі запаси, в свою чергу, перетворюються на готову продукцію. Тому якщо дотримуватися норми П(С)БО 12, в балансі учасника будуть відображені нереальні (неіснуючі) активи.

На нашу думку, оборотні активи, передані учасником до простого товариства, в балансі такого учасника доцільно відображувати як дебіторську заборгованість, а не як конкретний вид активу. При погашенні дебіторської заборгованості простим товариством, її списують з балансу учасника. Оператор відображує таку заборгованість як кредиторську.

Щодо основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які в процесі їх використання в СД не втрачають своєї форми (не змінюється вид активу), то їх доцільно обліковувати на балансі учасника (власника) цих засобів. Власник нараховує амортизацію (знос) цих активів і передає нараховану суму як витрати (заборгованість) у СД оператору.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, передбачено використання для обліку розрахунків за операціями СД субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [7].

На нашу думку, ці вказівки не охоплюють усі операції СД без створення юридичної особи. Зокрема, відсутні вказівки щодо обліку операцій СД в учасника, якому доручено вести облік спільної діяльності.

Пропонуємо облік вкладів у СД вести на рахунках і субрахунках:

➢ ***в обліку учасника:***

- **18** «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», субрахунок «Інші необоротні активи» (якщо договір простого товариства укладено на строк більший як один рік або він безстроковий);
- **37** «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (якщо договір простого товариства укладено на строк менший ніж один рік);

➢ ***в обліку простого товариства (оператора):***

- **55** «Інші довгострокові зобов'язання», субрахунок 551 «Зобов'язання за операціями спільної діяльності» (якщо договір простого товариства укладено на строк більший ніж один рік);
- **68** «Розрахунки за іншими операціями», субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (якщо договір простого товариства укладено на строк менше ніж один рік).

Для узагальнення інформації з метою контролю кожний учасник СД і оператор можуть використовувати позабалансові рахунки під назвою «Спільна діяльність», на яких відображені всі операції та результати такої діяльності.

Бухгалтерський облік учасники простого товариства і оператор ведуть в окремих бухгалтерських регістрах (окремо від регістрів статутної діяльності) на основі первинних документів з позначкою «Спільна діяльність» («СД»).

Учасники СД можуть надавати СД різні послуги, виконувати роботи. В таких випадках просте товариство по відношенню до учасника виступає як стороння організація – замовник. У разі оцінки вкладів за експертною оцінкою учасник відображує в своєму обліку суми дооцінки або уцінки. Оператор за рішенням учасників має надавати їм необхідну інформацію про СД і фінансову звітність для внутрішніх потреб.

Цивільний кодекс України (ст. 1141) регулює порядок припинення договору простого товариства. У разі припинення такого договору речі, передані у спільне володіння та/або користування учасників,

повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін. Порядок розподілу майна, що є у спільній власності учасників, регулюється Цивільним кодексом України.

У бухгалтерському обліку учасників простого товариства повернення вкладів учасникам відображуються зворотними бухгалтерськими записами, що складалися при їх (його) внесенні у СД.

Кожний учасник може вести і позабалансовий облік вкладів, позикових операцій і результатів діяльності СД. З цією метою відкриваються позабалансові рахунки за видами внесків і розрахунків з простим товариством.

Розглянуті в цій статті організаційні та методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку сприятимуть підвищенню ефективності СД без створення юридичної особи шляхом прийняття раціональних управлінських рішень та формування інформації для визначення об'єкта оподаткування для цієї діяльності.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів договори про діяльність без створення юридичної особи підлягають реєстрації (обліку) в органах податкової служби. Реєстрацію СД здійснюють за місцезнаходженням учасника (оператора), уповноваженого вести облік результатів СД. У разі внесення змін до договору про СД оператор має протягом 10 днів від дня внесення змін подати до податкової служби документи про зміни.

Реєстрація СД за участю іноземних інвесторів регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 30.01.97 р. № 112.

ОПОДАТКУВАННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Оподаткування СД на території України без створення юридичної особи має здійснюватися згідно з п. 153.14 Податкового кодексу України [8].

Облік результатів СД, як зазначено, ведеться оператором окремо від обліку господарських результатів діяльності учасників – платників податку договору про СД.

Об'єктом оподаткування, як і для інших платників податку на прибуток, є прибуток, який визначається зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Порядок визначення доходів і витрат наведено у розд. III Податкового кодексу.

Об'єктом оподаткування є оподатковуваний прибуток СД або прибуток, який фактично розподіляється між учасниками. У разі, якщо прибуток від СД не розподіляють протягом звітного періоду з метою оподаткування, його вважають розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про СД на кінець звітного періоду.

Виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками СД, оподатковується за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 Податкового кодексу.

Учасник, який одержує свою частину доходу, тобто прибуток від СД, з якого уповноваженим учасником (оператором) уже утриманий, сплачений податок на прибуток, не включає його до складу свого доходу з метою оподаткування.

У разі, якщо учасником СД є нерезидент, при виплаті йому доходу від цієї діяльності уповноважений учасник (оператор) зобов'язаний утримувати податок на прибуток.

Відповідно до п. 136.1 ст. 136 Кодексу до суми доходу з метою оподаткування не включаються суми коштів або майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій.

Передана учасником у СД вартість товарів (робіт, послуг) прирівнюється до нереалізованої (тобто сума виручки є доходом для такого учасника, а для СД їх просування – витратами).

При передачі учасником до спільної діяльності основних засобів і нематеріальних активів їх вартість не включається уповноваженим учасником (оператором) до складу доходів.

Вони амортизуються учасником СД у порядку, визначеному Кодексом.

Не включаються до складу доходу учасників СД кошти або майно або повертаються такому учаснику в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про СД, але не вище вартості вкладу (пп. 136.1.14 ст. 136 Кодексу).

В пп. 153.14.4 ст. 153 Кодексу зазначено, що в разі, якщо протягом звітного періоду витрати СД перевищують доходи такої діяльності, ці збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої СД протягом строків, установлених розд. III Кодексу.

Слід зауважити, що Державною податковою адміністрацією України було затверджено форму Звіту про результати СД на території України без створення юридичної особи і порядок його заповнення.

На нашу думку, такий звіт повинен складатися і подаватися до податкового органу і в умовах дії Податкового кодексу України.

У п. 180.1 ст. 180 Кодексу зазначено, що платником податку на додану вартість є особа, що веде облік результатів діяльності за договором про СД без створення юридичної особи. Тобто уповноважений учасник (оператор) СД є платником податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Уповноважений учасник (оператор) повинен зареєструватись як платник ПДВ в податковому органі і отримати відповідне свідоцтво та індивідуальний податковий номер.

Об'єкт оподаткування ПДВ визначається ст. 185 Податкового кодексу.

Порядок визначення податкового зобов'язання та його сплати, а також віднесення сум ПДВ до податкового кредиту визначено розд. V Кодексу.

Слід зауважити, що передання товарів (робіт, послуг) до СД належить до операцій реалізації, тому є об'єктом оподаткування ПДВ.

СД без створення юридичної особи є платником і інших податків, зборів та обов'язкових платежів, передбачених Податковим кодексом України.

ВИСНОВКИ

Спільна діяльність без створення юридичної особи є суб'єктом господарської діяльності в Україні і потребує формування неупередженої, достовірної та своєчасної інформації з метою управління та контролю діяльності і сплати податків. З цією метою потрібно вдосконалювати систему бухгалтерського обліку як в учасників такої діяльності, так і уповноваженого учасника (оператора) обліку спільної діяльності.

Доцільно розробити і затвердити нормативний документ (положення, методичні рекомендації) щодо ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. В коментарі до Податкового кодексу України бажано більш докладно розкрити питання оподаткування спільної діяльності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. ***Голов С.*** Облік спільної діяльності за МСБО / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 8. – С. 40–49.

2. ***Онищенко В.*** Актуальні проблеми спільної діяльності в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 39–43.

3. ***Онищенко В.*** Можливість застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 28–35.

4. ***Цивільний*** кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV із змінами та доповненнями.

5. ***Положення*** (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91, із змінами і доповненнями.

6. ***Міжнародні*** стандарти бухгалтерського обліку 2000; пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

7. ***Інструкція*** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами і доповненнями.

8. ***Податковий*** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756-VI.

В статье исследованы актуальные вопросы ведения бухгалтерского учета и налогообложения совместной деятельности без создания юридического лица. Разработаны предложения по организации и методике учета совместной деятельности в условиях создания простого общества и внесению изменений в налоговую отчетность совместной деятельности в соответствии с Налоговым кодексом Украины.

Ключевые слова: *совместная деятельность, простое общество, оператор учета, совместно контролируемые активы, налог на прибыль, доходы, расходы, налог на добавленную стоимость.*

The article deals with the actual issues in accounting and taxation of joint venture. We discuss proposals for participation agreement accounting and argue the correction for tax report form according to Tax Code.