

ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Аннотация. Рассмотрено экономическое содержание и направления аудиторской проверки совместной деятельности на основе отечественного законодательства и международного опыта. Подчеркнуты проблемы в определении совместной деятельности для целей ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете.

Ключевые слова: совместная деятельность, совместный контроль, совместная деятельность без создания юридического лица.

1. Постановка проблемы. Особенности проведения аудиторской проверки операций совместной деятельности без создания юридического лица в варианте, который наиболее распространен в Украине, отечественными стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами аудита практически не рассматриваются. При этом низкий уровень законодательного обеспечения вопросов налогообложения операций совместной деятельности фактически приводит к двойному налогообложению ее результатов.

2. Нерешенные ранее части проблемы.

Совместная деятельность без создания юридического лица на территории Украины в отличие от зарубежной практики имеет свои особенности. В определенной степени особенности отражения отечественной совместной деятельности в бухгалтерском и налоговом учетах связаны с социалистическим прошлым ее законодательного регулирования, низким уровнем законодательного обеспечения и другими причинами, которые сдерживают развитие рыночных отношений в Украине. Это накладывает определенные трудности на вопросы аудиторской проверки и управления совместной деятельностью предприятий.

3. Цель статьи: анализ существующих вариантов определения совместной деятельности для создания условий ее аудиторской проверки на предприятиях Украины.

4. Основной материал.

Несмотря на отличия в понимании совместной деятельности в Украине и за рубежом, ее характеристики являются общими как для отечественных, так и для зарубежных предприятий:

- наличие двух или более контролирующих участников, связанных контрактным соглашением;
- совместный контроль, который устанавливается контрактным соглашением.

Примерно такое понятие *совместной деятельности* определено отечественными стандартами бухгалтерского учета. Согласно п.3 П(С)БУ-12 [1]:

Пункт 3 П(С)БУ-12 (извлечение)

Совместная деятельность – хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, которая является объектом совместного контроля двух или более сторон в соответствии с письменным соглашением между ними¹.

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.

Возможность ведения совместной деятельности на основании соответствующего договора предусмотрена гл.77 ГКУ [2]. Но понимание совместной деятельности в ГКУ изложено также кратко, как и в стандартах бухгалтерского учета.

Статья 1130 ГКУ (извлечение)

1. По договору совместной деятельности стороны (участники) обязуются совместно действовать без создания юридического лица для достижения определенной цели, не противоречащей закону.

Таким образом, совместная деятельность может быть организована для осуществления как краткосрочных, так и долговременных коммерческих проектов:

- приобретение в совместное пользование дорогостоящих объектов основных фондов (сооружений, космических аппаратов и т.д.);
- создание или изготовление объектов основных фондов с целью их дальнейшего совместного использования или продажи;
- совместное ведение производственной или торговой деятельности и т.д.

При этом в ГКУ ничего не сказано о том, что подразумевается под действиями участников. На практике это не редко понимается так, что каждый из участников должен выполнять определенные хозяйственные функции именно в рамках совместной деятельности. Проще говоря, каждая из сторон должна принимать в совместной деятельности трудовое участие. Например, один из участников совместной деятельности осуществляет поставку материалов и другое материальное обеспечение хозяйственной деятельности, а другой участник непосредственно занят изготовлением и реализацией продукции.

Но таких конкретных требований к совместной деятельности ГКУ не предъявляет. Получается, что действия участника могут ограничиваться внесением взносов в совместную деятельность с последующим участием в контроле над ее осуществлением. Отечественные предприятия в полной мере используют столь широкое понимание совместной деятельности гражданским законодательством и часто применяют совместную деятельность как безналоговый вариант инвестирования хозяйственной деятельности.

Аудиторская проверка операций совместной деятельности всегда считалась занятием трудоемким. По действовавшим ранее правилам бухгалтерского учета на участника, ответственного за ведение общих дел, возлагалась обязанность и по ведению отдельного баланса совместной деятельности. В настоящее время в П(С)БУ–12, которым определен порядок учета финансовых инвестиций, это требование для учета совместной деятельности не установлено. Однако полное соблюдение положений П(С)БУ–12 по ведению бухгалтерского учета совместной деятельности тоже не всегда

¹ Согласно п.3 ПБУ-12 **совместный контроль** – это распределение контроля за хозяйственной деятельностью в соответствии с договором о ведении совместной деятельности (прим. авт.).

возможно. Поэтому для аудитора, вероятно, не лишним будет сравнение учета операций совместной деятельности в ее украинском варианте и в вариантах, наиболее распространенных за рубежом.

Прежде всего, необходимо отметить, что порядок учета совместной деятельности без создания юридического лица в П(С)БУ–12 изложен весьма лаконично. Для того, чтобы понять выдвигаемые национальным стандартом требования к организации такого учета, по-видимому, необходимо обратиться к первоисточнику, то есть МСБУ–31, которым определены рекомендации по ведению учета долей в совместных предприятиях и составлению отчетности об активах, обязательствах, доходах и расходах совместного предприятия в финансовых отчетах контролирующих участников и инвесторов независимо от структуры или осуществления основной деятельности совместного предприятия.

При этом в МСБУ–31 под совместными предприятиями понимаются не только хозяйствующие субъекты, которые в Украине называют юридическими лицами, но и совместная деятельность таких субъектов без образования юридического лица. Согласно п.3 МСБУ-31 совместное предприятие - это не просто субъект хозяйствования, а контрактное соглашение, по которому две или несколько сторон проводят экономическую деятельность, которая подлежит совместному контролю.

Таким образом, в международной практике для любой совместной деятельности, которая предполагает создание юридического лица или нет, общими характеристиками являются:

- наличие двух или более контролирующих участников, связанных контактными соглашением;

- совместный контроль, который устанавливается контрактным соглашением.

Аналогичным образом понятие совместной деятельности определено и в П(С)БУ–12. В свою очередь:

Совместный контроль – это распределение контроля за хозяйственной деятельностью в соответствии договором о ведении совместной деятельности.

Но, в отличие от норм П(С)БУ–12, в котором совместная деятельность рассматривается только как совместная деятельность с созданием или без создания юридического лица, или соответствующих норм ГКУ, которым варианты совместной деятельности рассматриваются в зависимости от наличия или отсутствия объединения взносов ее участников, в МСБУ –31 наиболее распространенными названы три варианта совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые субъекты хозяйствования.

При этом предметом особого внимания, прежде всего, являются два первых варианта, относящихся к совместной деятельности без создания юридического лица. Отечественные предприятия такие варианты совместной деятельности используют редко. Для украинских предприятий характерным является более углубленный вариант, предусматривающий, проведение *совместно контролируемых операций на основе совместно контролируемых активов*, что означает создание отдельного хозяйствующего субъекта, что фактически и происходит в международной практике.

В Украине чаще всего совместная деятельность по производству и реализации конкретной продукции осуществляется путем объединения не только основных, но и оборотных средств, в том числе денежных средств, которые находятся в совместном контроле участников договора. При этом каждый из них осуществляет полный контроль совместной деятельности, а не отдельных операций или активов.

Совместную деятельность, проводимую украинскими предприятиями, можно считать аналогом создания самостоятельного хозяйствующего субъекта в их понимании в МСБУ-31. Но уверенно говорить об этом не позволяет одно обстоятельство. В украинском варианте не осуществляется создание предприятия, то есть регистрация юридического лица, следовательно, и бухгалтерский учет, и аудит такой деятельности имеет свою специфику.

Правила бухгалтерского учета совместной деятельности изложены только в двух пунктах П(С)БУ-12:

П(С)БУ-12 (извлечение)

19. Каждый участник совместной деятельности без создания юридического лица отражает в своих учетных регистрах (на отдельных счетах аналитического учета и финансовой отчетности):

- а) активы, задействованные в совместной деятельности, которые он контролирует, или свою долю в совместно контролируемых активах;
- б) обязательства, которые он взял для проведения совместной деятельности;
- в) свою долю в любых обязательствах, взятых совместно с другими участниками относительно этой деятельности;
- г) доходы или расходы, накопленные в ходе совместной деятельности.

Активы, задействованные в совместной деятельности без создания юридического лица, не отражаются финансовыми инвестициями участников такой деятельности.

20. Доля участника совместной деятельности без создания юридического лица в совместно контролируемых активах отражается в бухгалтерском учете этого участника в составе соответствующих активов.

Особенности отечественного варианта совместной деятельности проведения совместно контролируемых операций с использованием совместно контролируемых активов в основном определены совместным использованием оборотных активов. Учесть свою часть в постоянно изменяющемся экономическом содержании и форму совместно используемых оборотных активах, как этого требует П(С)БУ-12, каждому участнику очень 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. Связано это 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.

В налоговом отношении совместная деятельность, осуществляемая на основе совместно контролируемых операций и активов, представляет собой деятельность самостоятельного субъекта хозяйствования, который контролируется его участниками, но без создания юридического лица. Поэтому, исходя из правил налогового учета, собственные необоротные и оборотные активы, переданные в совместную деятельность и, следовательно, находящиеся в совместном контроле, в бухгалтерском учете предпочтительнее отразить как финансовые инвестиции, то есть по дебету субсчета **142** «Прочие инвестиции связанным сторонам».

В таком случае взносы в совместную деятельность как финансовые инвестиции отражают все ее участники, в том числе тот, на которого возложено ведение общих дел. Иначе это будет больше похоже на инвестиции не в совместную деятельность, а в деятельность одного из участников. Кроме того, от квалификации взносов зависит и квалификация полученных доходов. В рассматриваемом варианте совместной

деятельности финансовый доход должны признавать все ее участники. Основной совместная деятельность может считаться одновременно для всех контролирующих участников, но не для каждого из них в отдельности.

Тем не менее, согласно п.19 П(С)БУ-12, запрещено отражать активы, задействованные участниками в совместной деятельности, как их финансовые инвестиции. Конечно, если совместная деятельность осуществляется в вариантах совместно контролируемых операций или совместно контролируемых активов, так оно и будет. Но для совместной деятельности в форме организации самостоятельного субъекта хозяйствования, хотя и без создания юридического лица, такое решение выглядит сомнительным.

Возможно, запрет на отражение активов, задействованных участниками в совместной деятельности как их финансовых инвестиций, связан с тем, что такой вариант совместной деятельности П(С)БУ-12 не рассматривается. Но, если П(С)БУ-12 выдвигает это требование, чтобы его не нарушать, взносы участников в совместную деятельность можно отражать как дебиторскую задолженность совместной деятельности перед участником, например: по дебету **счета 377.9** – «Дебиторская задолженность по взносам в совместную деятельность».

Используя действующий План счетов, аудит взносов в совместную деятельность и ее результатов можно проводить как с подтверждением отдельного баланса совместной деятельности, так и без него. Все зависит от желания контролирующего участника, на которого возложено ведение общих дел.

5. Выводы. Под совместной деятельностью понимается хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, которая является объектом совместного контроля двух или более сторон в соответствии с письменным соглашением между ними.

Одним из вариантов аудиторской проверки совместной деятельности может быть аудит отдельного баланса. Такое требование к организации совместной деятельности, если одним из ее участников является нерезидент, предъявляется ст. 24 Закона № 93/96-ВР «О режиме иностранного инвестирования».

Операции совместной деятельности на территории Украины для предприятий, созданных в форме простых обществ, необходимо отражать как операции отдельного хозяйствующего субъекта, что соответствует нормам МСБУ-31. Налогообложение операций такой совместной деятельности требует дополнительного нормативного урегулирования.

Литература

1.Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 26.04.2000 г. №91.

2.Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 г. №435-IV

3.Закон Украины от 28.12.94г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» (В редакции Закона от 22.05.97г. №283/97-ВР)

4.Международный стандарт бухгалтерского учета 31 «Доли в совместных предприятиях»

5.Порядок ведения налогового учета результатов совместной деятельности на территории Украины без создания юридического лица, утвержденный приказом ГНАУ от 30.09.2004 г. №571, зарегистрированным в министерстве юстиции Украины 29.10.2004г. под № 1388/9987

6.Инструкция о порядке учета налогоплательщиков, утвержденная приказом ГНАУ от 19.02.98 г. №80 (в редакции приказа ГНАУ от 17.11.98 г. №552), зарегистрированным в министерстве юстиции Украины 14.12.2004г. под №791/3231

7.Порядок присвоения регистрационных (учетных) номеров налогоплательщиков, утвержденный приказом ГНАУ от 03.08.98 г. №380, зарегистрированным в министерстве юстиции Украины 01.09.98 г. под №540/2980

8.Положение о порядке государственной регистрации договоров контрактов о совместной инвестиционной деятельности с участием иностранного инвестора, утвержденное постановлением Кабинета министров Украины от 30.01.97 г. №112

9.Закон Украины от 19.03.96 г. № 93/96-ВР «О режиме иностранного инвестирования»

Summary. Economical maintenance and directions of auditor check of joint activity on the base of Ukrainian law and international experience was considered.

Problems in determination of joint activity for goals of its reflection in account and tax account was underlined.

Keywords: joint activity, joint control, joint activity without creation of the legal person.

Стаття надійшла до редакції 31.01.2011