

ПРИЛОЖЕНИЕ К ЖУРНАЛУ

П.С. НИКАНОРОВ

СОВМЕСТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ,
АКТИВОВ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
ПО ДОГОВОРУ
О СОВМЕСТНОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ВЕДЕНИЮ
БУХГАЛТЕРСКОГО
И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Налоговый
Вестник

МОСКВА 2008

П. С. Никаноров
Совместная деятельность:
бухгалтерский учет и налогообложение

*Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=166254*

*Никаноров П. Совместная деятельность: бухгалтерский учет и налогообложение: Налоговый
вестник; М.; 2008
ISBN 978-5-93094-233-0*

Аннотация

В издании анализируются положения действующего законодательства, определяющие отношения сторон по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности). Особое внимание уделяется вопросам ведения бухгалтерского учета совместной деятельности, а также особенностям налогообложения осуществляемых в рамках такой деятельности операций.

Отдельные разделы книги посвящены особенностям бухгалтерского учета и налогообложения хозяйственных операций в рамках договора долевого строительства, применения в расчетах давальческих материалов.

Содержание

1. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности)	4
2. Бухгалтерский учет совместной деятельности	9
3. Налогообложение по договору совместной деятельности	22
4. Рекомендации по ведению бухгалтерского и налогового учета в рамках совместной деятельности	33
Конец ознакомительного фрагмента.	35

Петр Никаноров

Совместная деятельность: бухгалтерский учет и налогообложение

1. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности)

В соответствии со ст. 1041 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности, далее по тексту, если особо не оговорено, – договору совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

При этом сторонами (участниками) договора совместной деятельности могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации. В связи с этим государственные учреждения и некоммерческие организации не имеют права участвовать в договоре совместной деятельности.

В то же время, как указано в п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с договорами на участие в строительстве, доведенного информационным письмом Президиума ВАС РФ от 25.07.2000 № 56, учреждения и некоммерческие организации не могут быть участниками договора о совместной деятельности только в случае, если такой договор заключен для осуществления предпринимательской деятельности. Следовательно, данные организации имеют право заключать договоры совместной деятельности, если они не преследуют цели осуществления предпринимательской деятельности.

Созданное простое товарищество не регистрируется в качестве юридического лица и (или) налогоплательщика (плательщика сборов).

Договор может быть заключен в устной или письменной форме (ст. 158—160 ГК РФ), так как действующее законодательство не содержит требования об обязательной форме такого договора.

Для осуществления деятельности в рамках договора простого товарищества необходимо объединение вкладов участников договора (товарищей). В качестве вклада могут быть внесены деньги, любое иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, деловая репутация и деловые связи.

При этом, как отмечено в письме Минфина России от 02.02.2000 № 04-02-05/7, ГК РФ не содержит юридического определения понятия «деловые связи», и, таким образом, использование вышеприведенной нормы в части внесения в качестве вклада деловых связей участников практически не представляется возможным. Кроме того, исходя из правил ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, товарищ – юридическое лицо может внести в качестве вклада в простое товарищество только то, что ему принадлежит на праве собственности, отражено на его балансе и имеет стоимостную оценку (то есть денежные средства, имущество, нематериальные активы и т.д.). Учитывая это, по мнению Минфина России, организация не может внести не отраженные на ее балансе на праве собственности деловые связи в качестве вклада в простое товарищество.

Оценка вкладов производится самими товарищами, что закрепляется договором совместной деятельности. Если такая оценка не произведена, то предполагается, что вклады товарищей равны по стоимости.

Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, признается их общей долевой собственностью, если иное не установлено договором совместной деятельности либо это не следует из существа обязательства.

Если невозможна денежная оценка вкладов сторон и стороны не придут к соглашению по этому вопросу, то они должны исходить из того, что в соответствии со ст. 1042 и 245 ГК РФ вклады товарищей, а также доли в праве общей долевой собственности считаются равными. На это, в частности, указано в информационном письме Президиума ВАС РФ от 25.07.2000 № 56.

Если на какое-то имущество, внесенное в счет вкладов по договору, товарищи не имели права собственности, оно признается общим имуществом товарищей и используется в интересах всех товарищей. Исходя из этого в качестве вклада по договору может быть внесено в том числе арендованное участниками имущество.

Исполнение договора совместной деятельности предусматривает использование имущества и средств, объединенных товарищами, для извлечения прибыли.

Для этих целей договором предусматриваются (ст. 1043—1044 ГК РФ):

- порядок пользования внесенным имуществом (отметим, что при недостижении согласия данный порядок определяется решением суда);
- обязанности каждого товарища по содержанию общего имущества;
- порядок возмещения расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью по договору, в том числе по содержанию общего имущества (при отсутствии соглашения о порядке покрытия расходов и убытков каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело);
- порядок ведения общих дел товарищества (от имени товарищества может выступать каждый товарищ; дела ведутся специально назначенным товарищем; дела ведутся совместно всеми товарищами, и для принятия какого-либо решения необходимо согласие всех);
- порядок распределения прибыли, полученной в результате совместной деятельности (если такой порядок не предусмотрен любым иным соглашением, распределение прибыли должно производиться пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело).

В соответствии с п. 2 ст. 1044 ГК РФ права отдельных участников на заключение каких-либо соглашений (сделок) с третьими лицами в рамках заключенного договора совместной деятельности должны быть удостоверены доверенностью, выданной им остальными товарищами, или непосредственно самим договором, совершенным в письменной форме и заверенным в порядке, установленном действующим законодательством.

Если существует необходимость ограничения каких-либо прав товарища, ведущего общие дела, об этом прямо указывается в доверенности или самом письменном договоре.

Без согласия всех участников договора совместной деятельности невозможна уступка права требования.

Ничтожными в рамках заключения и исполнения договора совместной деятельности являются соглашения о лишении любого товарища права на получение информации; об освобождении любого из товарищей нести бремя расходов или убытков; об устранении кого-либо из товарищей от участия в распределении прибыли.

Решения, касающиеся общих дел товарищества, принимаются товарищами по общему согласию, если иное не предусмотрено самим договором совместной деятельности. При этом права товарищей при решении общих вопросов равны независимо от их доли вклада.

Каждый товарищ независимо от того, уполномочен он вести общие дела или нет, вправе знакомиться со всей документацией по ведению дел. При этом отказ от этого права или его ограничение, в том числе по соглашению товарищей, ничтожны.

Полученные от исполнения договора совместной деятельности продукция, плоды и доходы признаются общей долевой собственностью товарищей, если иное не установлено

законом, самим договором совместной деятельности либо не следует из существа обязательства.

В соответствии со ст. 219 ГК РФ право собственности на вновь созданное недвижимое имущество возникает с момента его государственной регистрации. Порядок регистрации права общей долевой собственности на вновь созданный объект недвижимости определен ст. 24 и 25 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» и п. 40—41 Правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденных постановлением Правительства РФ от 18.02.1998 № 219.

Если в процессе исполнения договора совместной деятельности возникает необходимость государственной регистрации права на объект незавершенного строительства, она производится в соответствии с п. 2 ст. 25 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ (например, один из товарищей до завершения строительства намерен продать свою долю или совершить иную сделку в рамках своей доли).

Договор совместной деятельности заключается на определенный срок или бессрочно. При этом любой товарищ вправе отказаться от бессрочного договора, заявив об этом не позднее чем за три месяца до предполагаемого выхода из договора. Конкретный срок, на который заключается договор совместной деятельности, определяется соглашением сторон (участников).

Ответственность товарищей по договору совместной деятельности регулируется ст. 1047 ГК РФ.

Если договор не связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, каждый товарищ отвечает по общим обязательствам всем своим имуществом пропорционально стоимости его вклада в общее дело. В связи с этим если общего имущества товарищества для покрытия требований, предъявляемых к участникам договора совместной деятельности, недостаточно, взыскание в той же пропорции, что и вклады товарищей, направляется на их личное имущество. По общим же обязательствам, возникшим не из договора (например, по возмещению причиненного вреда), товарищи отвечают солидарно.

Если же договор совместной деятельности связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения.

В случае выхода одного из товарищей из договора он отвечает перед третьими лицами по общим обязательствам, возникшим в период его участия в договоре, так, как если бы он остался участником договора совместной деятельности (ст. 1053 ГК РФ). В таком же порядке отвечает товарищ, который подал заявление об отказе в дальнейшем участии в договоре, если договор в отношении его не был прекращен.

По договору негласного товарищества каждый из участников отвечает своим имуществом по сделкам, которые он заключил от своего имени в общих интересах товарищей.

При прекращении договора совместной деятельности каждый из участников продолжает нести солидарную ответственность по неисполненным общим обязательствам в отношении третьих лиц.

В соответствии с п. 1 ст. 1050 ГК РФ договор совместной деятельности может быть прекращен по следующим основаниям:

- объявление кого-либо из товарищей недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим, если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами;

- объявление кого-либо из товарищей несостоятельным (банкротом), если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами;

- смерть товарища или ликвидация либо реорганизация участвующего в договоре простого товарищества юридического лица, если договором или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами либо замещение умершего товарища (ликвидированного или реорганизованного юридического лица) его наследниками (правопреемниками);

- отказ кого-либо из товарищей от дальнейшего участия в бессрочном договоре простого товарищества, если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами;

- расторжение договора простого товарищества, заключенного с указанием срока, по требованию одного из товарищей в отношениях между ним и остальными товарищами, если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами;

- истечение срока договора простого товарищества;

- выдел доли товарища по требованию его кредитора, если договором простого товарищества или последующим соглашением не предусмотрено сохранение договора в отношениях между остальными товарищами.

Кроме того, ст. 1052 ГК РФ предусмотрена возможность расторжения договора совместной деятельности по требованию одного из товарищей при наличии на это уважительных причин. При этом расторгаться могут договоры, заключенные на определенный срок или с указанием цели в качестве отменительного условия.

При расторжении договора на участника возлагается обязанность по возмещению отдельным товарищам реального ущерба, причиненного расторжением договора.

При прекращении договора совместной деятельности вещи, переданные ранее в общее владение и (или) пользование товарищей, возвращаются предоставившим их товарищам без вознаграждения, если иное не предусмотрено условиями самого договора товарищества.

Раздел остального имущества, находящегося в общей долевой собственности товарищей, а также возникших у них общих прав требования производится в порядке, установленном ст. 252 ГК РФ, то есть по соглашению между товарищами, а при недостижении соглашения о способе и условиях раздела – в судебном порядке.

В соответствии с п. 2 ст. 1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, что предполагает ведение отдельного баланса, составление и представление бухгалтерской, налоговой и другой документации (в том числе отчетности) как самим товарищам, так и государственным органам, налоговым органам и т.д.

При объединении организаций и (или) предпринимателей для ведения лицензируемого вида деятельности ведущим дела должна стать организация, располагающая соответствующей лицензией.

При отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с участием в совместной деятельности, организация-товарищ руководствуется нормами п. 13—16 Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденного приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н, а товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, – п. 17—21 данного Положения.

Наряду с этим в бухгалтерском учете каждого участника совместной деятельности должна также формироваться информация о совместно осуществляемых операциях и (или) совместно используемых активах.

При этом под *совместноосуществляемыми операциями* понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов (при этом каждый участник договора совместной деятельности в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода), а под *совместноиспользуемыми активами* – имущество, находящееся в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и заключением собственниками договора с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода (при этом каждый из участников договора отражает в своем учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов).

Таким образом, ПБУ 20/03 охватывает и прочие виды совместной деятельности, которые согласно ГК РФ не рассматриваются в порядке договора простого товарищества. При совместном осуществлении хозяйственных операций и (или) совместном использовании активов стороны вправе заключить иной хозяйственный договор, а не договор простого товарищества.

Нормы ПБУ 20/03 не используются в случае заключения учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы, а также внесения вкладов в уставный, складочный капитал, паевой фонд другой организации; при заключении договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода.

Под будущими экономическими выгодами для целей бухгалтерского учета подразумевается потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию, что следует из п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, которая была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России 29 декабря 1997 года. При этом считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды организации, если он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой объект имущества;
- применен для погашения кредиторской задолженности;
- распределен между собственниками организации.

2. Бухгалтерский учет совместной деятельности

2.1. Учет совместно осуществляемых операций

Согласно ПБУ 20/03 под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов.

Примером совместно осуществляемых операций является объединение ресурсов и усилий для выращивания сельскохозяйственной продукции. В рамках этой деятельности одна организация может проводить посевную, вторая – обеспечивать технологию выращивания сельскохозяйственной продукции, третья – собирать урожай. При этом выращенная сельскохозяйственная продукция подлежит разделу между участниками согласно условиям заключенного между ними договора.

В данном случае каждый участник совместно осуществляемых операций отражает в бухгалтерском учете свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями заключенного соглашения.

Таким образом, все хозяйственные операции, связанные с выполнением совместно осуществляемых операций, а также финансовые результаты от таких операций учитываются не на отдельном балансе, а на балансе каждого из участников.

Соответственно и уполномоченная на ведение общих дел организация (товарищ) не определяется.

Любой вклад участника договора не отражается в составе его финансовых вложений, а продолжает учитываться на соответствующих балансовых счетах.

Обособление информации об участии в совместно осуществляемых операциях должно производиться в соответствии с правилами, определенными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденным приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н. Для этих целей доходы, расходы, обязательства и активы по совместно осуществляемым операциям должны учитываться каждым участником договора обособленно в доле, относящейся к этому участнику, в бухгалтерском учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств и активов.

Доля продукции и (или) дохода от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) учитывается каждым из участников совместно осуществляемых операций за соответствующий период в соответствии с условиями заключенного между сторонами договора (соглашения). При этом участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, должен учитывать причитающиеся к передаче другим участникам доли продукции за балансом. Для этого рабочий план счетов может содержать специальный забалансовый счет или может использоваться для рассмотренных целей забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Если же договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то данный участник должен отражать на своем основном балансе (в качестве своих обязательств) доходы, подлежащие получению другими участниками совместно осуществляемых операций.

В бухгалтерском учете каждого участника совместно осуществляемые операции сопровождаются следующими записями по счетам учета:

Д-т01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т01** – на стоимость основных средств, используемых в совместно осуществляемых операциях;

Д-т20 «Основное производство», субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т02** «Амортизация основных средств» – на суммы амортизации, начисленной по объектам основных средств, используемым в совместно осуществляемых операциях;

Д-т20, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т10** «Материалы» – на стоимость материальных запасов, использованных в совместно осуществляемых операциях;

Д-т20, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы заработной платы, начисленной работникам, занятым в совместно осуществляемых операциях;

Д-т20, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на отчисления единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с сумм заработной платы, начисленной работникам, занятым в совместно осуществляемых операциях;

Д-т20, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **29** «Обслуживающие производства и хозяйства», **44** «Расходы на продажу» – отнесение на затраты в рамках совместно осуществляемых операций расходов вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расходов обслуживающих производств и хозяйств, а также расходов на продажу их в части, приходящейся на совместно осуществляемые операции;

Д-т43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», – стоимость полученной готовой продукции.

При реализации продукции (работ, услуг), полученной в рамках совместно осуществляемых операций, в бухгалтерском учете соответствующего участника подлежат оформлению следующие записи:

Д-т76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т90** «Продажи», субсчет «Выручка в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину доходов от реализации продукции (работ, услуг) в рамках совместно осуществляемых операций (с НДС);

Д-т90, субсчет «НДС с доходов в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т68** «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС с доходов в рамках совместно осуществляемых операций», – на сумму НДС с доходов от реализации продукции (работ, услуг) в рамках совместно осуществляемых операций;

Д-т90, субсчет «Себестоимость продаж в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т43**, субсчет «Готовая продукция в рамках совместно осуществляемых операций»; **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», – отражение себестоимости реализованной в рамках совместно осуществляемых операций готовой продукции (работ, услуг);

Д-т90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т99** «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину прибыли от участия в совместно осуществляемых операциях (финансовый результат определяется ежемесячно);

Д-т99, субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т90**, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместно осуществляемых опера-

ций», – на величину убытка от участия в совместно осуществляемых операциях (финансовый результат определяется ежемесячно);

Д-т51 «Расчетные счета» К-т76, субсчет «Расчеты в рамках совместно осуществляемых операций», – на суммы, полученные от покупателей продукции (заказчиков работ и услуг) в рамках совместно осуществляемых операций.

У участника, выполняющего заключительный этап совместного производственного процесса и реализацию продукции, оформляются следующие записи:

Д-т43, субсчет «Готовая продукция в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», – на стоимость полученной в рамках совместно осуществляемых операций готовой продукции в доле, приходящейся данному участнику совместной деятельности;

Д-тзабалансогосчета002 – оприходование готовой продукции в доле, приходящейся на других участников совместно осуществляемых операций;

Д-т62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т90**, субсчет «Выручка в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину доходов от реализации продукции (работ, услуг) (с НДС), право собственности на которые принадлежит данному участнику;

Д-т90, субсчет «НДС с доходов в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т68**, субсчет «Расчеты по НДС с доходов в рамках совместно осуществляемых операций», – на сумму НДС с доходов от реализации продукции (работ, услуг);

Д-т90, субсчет «Себестоимость продаж в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т43**, субсчет «Готовая продукция в рамках совместно осуществляемых операций»; **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместно осуществляемых операций», – отражение себестоимости реализованной в рамках готовой продукции (работ, услуг);

Д-т90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т99**, субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину прибыли от участия в совместно осуществляемых операциях (финансовый результат определяется ежемесячно);

Д-т99, субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т90**, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину убытка от участия в совместно осуществляемых операциях (финансовый результат определяется ежемесячно);

Д-т62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т76**, субсчет «Расчеты в рамках совместно осуществляемых операций», – на величину выручки от реализации продукции (работ, услуг) (с НДС), право собственности на которые принадлежит другим участникам;

К-тзабалансогосчета002 – списание продукции, принадлежащей другим участникам, при ее реализации;

Д-т51К-т62, субсчет «Расчеты с покупателями в рамках совместно осуществляемых операций», – на суммы, полученные от покупателей (заказчиков) от реализации продукции (работ, услуг) в рамках совместно осуществляемых операций, включая доходы от реализации продукции (работ, услуг), принадлежащей другим участникам;

Д-т76, субсчет «Расчеты в рамках совместно осуществляемых операций», **К-т51** – на денежные средства, перечисленные в пользу других участников, полученные от реализации принадлежащей им продукции (работ, услуг).

При формировании показателей бухгалтерской отчетности каждый участник учитывает только ту часть активов, обязательств, доходов и расходов в рамках совместно осуществляемых операций, которые обособленно учтены в вышерассмотренном порядке на их

бухгалтерском балансе. При этом в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются следующие данные (п. 8 ПБУ 20/03):

- об активах, используемых для участия в договоре;
- об обязательствах, возникших непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- о расходах, понесенных непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- о доходах, полученных непосредственно участником в результате участия в договоре.

2.2. Учет совместного использования активов

В соответствии с п. 9 ПБУ 20/03 активы считаются совместно используемыми в случае, если имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода.

Согласно ст. 244 ГК РФ под долевой собственностью понимается общая собственность на имущество с определением доли каждого из собственников в праве собственности на него. Распоряжение имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников. При этом участник долевой собственности вправе по своему усмотрению продать, подарить, завещать, отдать в залог свою долю либо распорядиться ею иным образом с соблюдением правил преимущественной покупки, зафиксированных в ст. 250 ГК РФ. Такое же преимущественное право имеют остальные участники долевой собственности.

Владение и пользование имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляются по соглашению всех ее участников, а при недостижении согласия – в порядке, устанавливаемом судом. При этом каждый участник имеет право на предоставление в его владение и пользование части общего имущества, соразмерной его доле, а при невозможности этого – вправе требовать от других участников, владеющих и пользующихся имуществом, приходящимся на его долю, соответствующей компенсации.

При этом в соответствии с п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно его доле в общей собственности.

При совместном использовании активов каждый из участников договора отражает в своем бухгалтерском учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям данного договора.

Примером совместного использования активов является сдача в аренду принадлежащих на праве долевой собственности двум или более организациям объектов основных средств. Согласно условиям заключенного между собственниками договора каждый из них может нести свою долю расходов (амортизация, оплата коммунальных услуг, текущий ремонт своей части здания и т.д.) и получать свою долю арендной платы.

Так же как и в случае с совместным осуществлением операций, доходы, расходы и обязательства, полученные в результате совместного использования активов, учитываются каждым участником обособленно в аналитическом учете по соответствующим счетам учета доходов, расходов, обязательств. Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, должны продолжать учитываться

на соответствующих счетах бухгалтерского учета. В связи с этим в состав финансовых вложений они не переводятся.

Осуществляемые при совместном использовании активов операции, а также вклады участников и полученные от совместного использования активов финансовые результаты на отдельный баланс не выделяются.

Каждый участник отражает в своем бухгалтерском учете за соответствующий отчетный период долю доходов, полученных им от совместного использования активов, а также обязательства и расходы, понесенные им в связи с выполнением договора. Он также отражает в бухгалтерском учете обязательства, возникшие непосредственно у него в связи с участием в договоре, а также свою долю в совместных обязательствах с другими участниками договора.

Участники вправе предусмотреть в заключенном ими договоре о совместном использовании активов ведение расчетов с покупателями (заказчиками) одним из них. В данном случае подлежащие получению другими участниками договора доходы должны отражаться в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед участниками договора.

Как следует из вышеизложенного, бухгалтерский учет при совместном использовании активов сходен с порядком, установленным при учете совместно осуществляемых операций, что было рассмотрено в предыдущем разделе издания.

В бухгалтерском учете простого участника совместного использования активов, не наделенного функцией ведения единых расчетов с покупателями, оформляются следующие записи:

Д-т20, субсчет «Расходы в рамках совместного использования активов», **К-т02, 10, 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **76** и т.д. – отражение затрат, связанных с совместным использованием активов;

Д-т62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в рамках совместно используемых активов», **К-т90**, субсчет «Выручка в рамках совместного использования активов», – на величину доходов от совместного использования активов (с НДС) в доле, приходящейся на данного участника;

Д-т90, субсчет «НДС с доходов в рамках совместного использования активов», **К-т68**, субсчет «Расчеты по НДС с доходов в рамках совместного использования активов», – на сумму НДС с доходов от совместного использования активов;

Д-т90, субсчет «Себестоимость продаж в рамках совместного использования активов», **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместного использования активов», – списание расходов, понесенных в рамках совместного использования активов;

Д-т90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместного использования активов», **К-т99**, субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместного использования активов», – на величину прибыли от совместного использования активов (финансовый результат определяется ежемесячно);

Д-т99, субсчет «Прибыли и убытки в рамках совместного использования активов», **К-т90**, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж в рамках совместного использования активов», – на величину убытка от совместного использования активов (финансовый результат определяется ежемесячно).

В бухгалтерском учете участника, которому поручено ведение единых расчетов с покупателями (заказчиками), оформляются следующие записи:

Д-т62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в рамках совместно используемых активов», **К-т90**, субсчет «Выручка в рамках совместного использования активов», – на величину доходов от совместного использования активов (с НДС) в доле, приходящейся на данного участника;

Д-т90, субсчет «НДС с доходов в рамках совместного использования активов», **К-т68**, субсчет «Расчеты по НДС с доходов в рамках совместного использования активов», – на сумму НДС с доходов от совместного использования активов;

Д-т90, субсчет «Себестоимость продаж в рамках совместного использования активов», **К-т20**, субсчет «Расходы в рамках совместного использования активов», – списание расходов, понесенных в рамках совместного использования активов;

Д-т62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в рамках совместного использования активов», **К-т76**, субсчет «Расчеты в рамках совместного использования активов», – на величину доходов от совместного использования активов (с НДС) в доле, приходящейся на других участников договора;

Д-т51К-т62, субсчет «Расчеты с покупателями в рамках совместного использования активов», – на суммы, полученные от покупателей (заказчиков) при осуществлении операций по совместному использованию активов;

Д-т76, субсчет «Расчеты в рамках совместного использования активов», **К-т51** – на денежные средства, перечисленные в пользу других участников, полученные от совместного использования активов.

Информация о совместном использовании активов отражается в бухгалтерской отчетности каждого из участников применительно к нормам ПБУ 12/2000. В связи с этим в рамках соответствующего отчетного сегмента о совместной деятельности в пояснительной записке отражаются следующие данные:

- доля участника в совместно используемых активах;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;
- доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора.

2.3. Учет совместно осуществляемой деятельности у каждого из товарищей

2.3.1. Учет вкладов товарищей

Вклады товарищей отражаются в бухгалтерском учете в составе финансовых вложений в оценке по той стоимости, по которой они были отражены в их бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу. Данные суммы в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов, Инструкция по применению Плана счетов), отражаются по отдельно открываемому к балансовому счету 58 «Финансовые вложения» субсчету «Вклады по договору простого товарищества».

В связи с этим в бухгалтерском учете данная операция сопровождается следующими записями:

Д-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», **К-т01** – на остаточную стоимость объектов основных средств, внесенных в счет вклада по договору совместной деятельности;

Д-т02К-т01 – на сумму начисленной амортизации по переданному по договору совместной деятельности объекту основных средств;

Д-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», **К-т10** – на фактическую стоимость материальных запасов, внесенных в счет вклада по договору совместной деятельности;

Д-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», **К-т07** «Оборудование к установке» – на балансовую стоимость оборудования, переданного по договору совместной деятельности;

Д-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», **К-т41** «Товары» – на фактическую стоимость товаров, переданных по договору совместной деятельности;

Д-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», **К-т51** – на величину денежных средств, переданных в счет вклада по договору совместной деятельности.

Если договором совместной деятельности предусмотрено получение товарищами вознаграждений за предоставление имущества в общее пользование, эти суммы отражаются в учете в следующем порядке:

Д-т76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», **К-т91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы», – сумма причитающегося к получению вознаграждения (с НДС);

Д-т91, субсчет «Прочие расходы», **К-т68**, субсчет «Расчеты по НДС», – НДС с суммы причитающегося вознаграждения;

Д-т51, 52 «Валютные счета» **К-т76**, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», – сумма вознаграждения, полученного денежными средствами;

Д-т76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», **К-т98** «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления», – стоимость имущества, подлежащего получению в счет вознаграждения по договору совместной деятельности;

Д-т01, 04 «Нематериальные активы», **10К-т76**, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», – стоимость имущества, полученного в счет вознаграждения по договору;

Д-т20, 23, 25, 26 и т.д. **К-т10** – списание материалов, полученных в счет вознаграждения по договору;

Д-т98, субсчет «Безвозмездные поступления», **К-т91**, субсчет «Прочие доходы», – одновременно со списанием материалов признание прочих доходов организации.

2.3.2. Учет результатов деятельности

Полученная в результате совместной деятельности прибыль учитывается в соответствии с п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, и п. 14 ПБУ 20/03 в составе прочих доходов. Соответственно убытки по совместной деятельности включаются в состав прочих расходов участников.

Причитающиеся к получению по договору совместной деятельности суммы прибыли товарищи отражают по отдельно открываемому к счету 76 субсчету «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам»:

Д-т76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», **К-т91**, субсчет «Прочие доходы», – прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению товарищем;

Д-т51, 52К-т76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», – поступление сумм прибыли, причитающихся по распределению в пользу организации – участника договора совместной деятельности;

Д-т08 «Вложения во внеоборотные активы», **10, 41** и т.д. **К-т76**, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», – получение в счет прибыли по договору совместной деятельности имущественных ценностей;

Д-т91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов», **К-т99** – ежемесячное отражение сумм прибыли по договору совместной деятельности в составе общего положительного финансового результата деятельности организации;

Д-т91, субсчет «Прочие расходы», **К-т76** – суммы убытков, причитающиеся к погашению товарищем;

Д-т76К-т51, 52 – погашение сумм убытков;

Д-т99К-т91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов», – ежемесячное отражение убытков по договору совместной деятельности в составе общего отрицательного результата деятельности организации по прочим доходам и расходам.

В соответствии со ст. 1046 ГК РФ порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело.

Соглашение, полностью освобождающее кого-либо из товарищей от участия в покрытии общих расходов или убытков, ничтожно.

2.3.3. Бухгалтерский учет при прекращении договора совместной деятельности

В соответствии с п. 15 ПБУ 20/03 имущество, подлежащее получению каждой организацией-товарищем по результатам раздела согласно ст. 1050 ГК РФ при прекращении совместной деятельности, отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. При этом получаемые активы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, по которой они учитывались на обособленном балансе простого товарищества на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности она отражается в составе прочих доходов (расходов).

В связи с этим в бухгалтерском учете при прекращении договора совместной деятельности оформляются следующие записи:

Д-т01, 04, 10, 41 и т.д. **К-т58**, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», – стоимость имущества, возвращенного товарищу при его выходе из договора, в пределах сумм, числящихся по счету 58;

Д-т91, субсчет «Прочие расходы», **К-т58**, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», – отражение разницы между оценкой вклада и стоимостью полученных активов;

Д-т51К-т58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», – на денежные средства, полученные в счете оплаты вклада;

Д-т01, 04, 10, 51, 52К-т91, субсчет «Прочие доходы», – сумма вознаграждения, полученного организацией при ее выходе из договора товарищества;

Д-т91, субсчет «Прочие расходы», **К-т68**, субсчет «Расчеты по НДС», – НДС с денежных средств, полученных товарищем при выходе его из товарищества, сверх величины его вклада.

По принятому к бухгалтерскому учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу начисление амортизации производится в течение вновь установленного срока полезного использования в соответствии с правилами, установленными ПБУ 6/01.

2.3.4. Особенности формирования и раскрытия информации о совместной деятельности в бухгалтерской отчетности

В соответствии с п. 16 ПБУ 20/03 бухгалтерская отчетность представляется организацией-товарищем в установленном порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору о совместной деятельности. При этом в бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности – отдельной статьей.

В отчете о прибылях и убытках причитающиеся товарищу по итогам раздела прибыль или убыток включаются в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются:

- доля участия (вклад) в совместную деятельность;
- доля в общих договорных обязательствах;
- доля в совместно понесенных расходах;
- доля в совместно полученных доходах.

Информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода.

2.4. Учет совместно осуществляемой деятельности у товарища, ведущего общие дела

2.4.1. Общие положения

В соответствии с п. 2 ст. 1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

Этот товарищ, как правило, и ведет общие дела товарищей. Однако общие дела могут вестись совместно всеми участниками договора. В данном случае для совершения каждой сделки требуется согласие всех товарищей.

Как было указано в письме МНС России от 06.10.2003 № 22-2-16/8195-ак185 «О порядке применения упрощенной системы налогообложения», ведение учета общего имущества, обязательств и хозяйственных операций простого товарищества вне зависимости от категорий лиц, объединившихся в простое товарищество, и применяемых каждым товарищем систем налогообложения, должно осуществляться в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения. Иными словами, если ведение общих дел поручается товарищу, применяющему упрощенную систему налогообложения, ведение учета товарищества должно производиться в полном объеме в соответствии с Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов).

В отношениях с третьими лицами полномочие товарища совершать сделки от имени всех товарищей удостоверяется доверенностью, выданной ему остальными товарищами, или же договором простого товарищества, совершенным в письменной форме. Как возмож-

ный вариант на совершение каждой сделки уполномоченный товарищ может получать разовую доверенность всех товарищей.

Товарищ, ведущий общие дела по договору совместной деятельности, должен обеспечить обособленный учет операций по каждому договору простого товарищества и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. При этом согласно п. 17 ПБУ 20/03 показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются. Иными словами, уполномоченный на ведение учета товарищ ведет отдельно бухгалтерский учет по простому товариществу и отдельно по себе как юридическому лицу. В своем основном балансе данный участник отражает в общеустановленном выше рассмотренном порядке вклады в совместную деятельность, долю прибыли (убытка) и т.д.

2.4.2. Учет имущества, полученного по договору совместной деятельности

Учет объектов имущества, внесенных товарищами по договору совместной деятельности, осуществляется на основании первичных документов об оприходовании имущества.

Аккумуляирование вкладов товарищей производится с использованием балансового счета 80 «Уставный капитал», который может называться «Вклады товарищей»:

Д-т01, 41, 51, 52К-т80 – оприходование организацией – участником договора совместной деятельности, ведущей общие дела, имущества и средств, полученных от участников в счет их вклада по договору;

Д-т51, 52К-т76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», – получение от участников средств для финансирования долгосрочных вложений для приобретения имущества и осуществления текущих операций.

Имущество, переданное в общее пользование товарищей и не находящееся в общей собственности товарищей, учитывается на забалансовых счетах (например, 001 «Арендованные основные средства», 002) в оценке, указанной в договоре простого товарищества. Бухгалтерский учет такого имущества ведется по простой схеме.

2.4.3. Учет финансово-хозяйственных операций в рамках договора совместной деятельности

После аккумуляирования соответствующих средств приобретение (создание) в ходе совместной деятельности нового имущества отражается в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на его приобретение (создание, изготовление) в общеустановленном порядке.

Так, приобретение объектов основных средств сопровождается следующими записями по счетам учета у организации, ведущей общие дела по договору простого товарищества:

Д-т08, субсчет «Приобретение объектов основных средств», **К-т60** – стоимость полученных объектов основных средств (без НДС);

Д-т19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», **К-т60** – НДС со стоимости приобретенных объектов основных средств;

Д-т01К-т08, субсчет «Приобретение объектов основных средств», – принятие к учету приобретенных объектов основных средств (ввод в эксплуатацию);

Д-т60К-т51 – оплата стоимости приобретенных объектов основных средств;

Д-т68, субсчет «Расчеты по НДС», **К-т19**, субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», – зачет сумм НДС, уплаченных по приобретенным и оплаченным объектам основных средств.

Согласно п. 18 ПБУ 20/03 начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса осуществляется в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности. Иными словами, при принятии к учету имущества ведущий общие дела товарищ вправе определять свои сроки его полезного использования, а также способы начисления по нему амортизации.

Заработная плата занятым в рамках совместной деятельности работникам должна начисляться одним из работодателей, с которым заключены трудовые договоры, или несколькими участниками, с каждым из которых оформлены такие договоры. Простое товарищество не может выступать в качестве работодателя, так как оно не является юридическим лицом. Понесенные расходы на выплату заработной платы и отчислений с нее в виде единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний должны быть возмещены всеми участниками совместной деятельности на условиях, определенных договором простого товарищества. При отсутствии такого соглашения расходы возмещаются пропорционально стоимости вкладов в общее дело, на что указано в ст. 1046 ГК РФ.

Если договором простого товарищества предусмотрена выплата вознаграждения за предоставление в общее пользование имущества, сумма такого вознаграждения отражается по дебету счета 26 в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Ведение учета уполномоченным товарищем может осуществляться в соответствии с положениями его учетной политики, применяемой для целей бухгалтерского учета, или же согласно правилам, установленным товарищами и зафиксированным в договоре совместной деятельности или ином совместно оформленном документе. Как, например, указано в письме Минфина России от 28.02.2002 № 16-00-14/74, вопросы формирования учетной политики по договору простого товарищества должны предусматриваться в договоре простого товарищества.

Напомним читателям, что согласно ст. 1046 ГК РФ соглашением участников товарищества предусматривается порядок покрытия расходов, связанных с совместной деятельностью. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы пропорционально стоимости его вклада в общее дело.

Возмещаемые расходы отражаются в бухгалтерском учете участников совместной деятельности следующими записями:

Д-т76, субсчет «Расчеты по совместной деятельности», **К-т10,60, 69, 70, 76** и т.д. – на величину расходов, произведенных участником и подлежащих возмещению простым товариществом;

Д-т51К-т76, субсчет «Расчеты по совместной деятельности», – на суммы денежных средств, возмещенных товариществом на счета участников.

Соответственно в обособленном учете товарищества подлежащие возмещению расходы оформляются следующими записями:

Д-т20, 26 и т.д. **К-т76**, субсчет «Расчеты по совместной деятельности», – на расходы, произведенные участниками и подлежащие возмещению товариществом;

Д-т76, субсчет «Расчеты по совместной деятельности», **К-т51** – на суммы расходов, возмещенных участникам товарищества.

В соответствии с п. 19 ПБУ 20/03 сформированный финансовый результат по договору простого товарищества подлежит списанию по окончании отчетного периода на счет учета средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и дальнейшему распределению между участниками договора совместной деятельности. При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению. В связи с этим в бухгалтерском учете подлежат оформлению следующие записи:

Д-т99К-т84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на суммы прибыли по договору совместной деятельности по результатам отчетного периода;

Д-т84К-т75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов», – распределение сумм полученной прибыли между участниками договора совместной деятельности;

Д-т75, субсчет «Расчеты по выплате доходов», **К-т51, 52** – перечисление средств в пользу товарищей в порядке распределения прибыли;

Д-т75, субсчет «Расчеты по выплате доходов», **К-т01, 10, 41** и т.д. – передача имущества товарищам в порядке распределения прибыли;

Д-т84К-т99 – на убыток по договору совместной деятельности по результатам отчетного периода;

Д-т75, субсчет «Расчеты по выплате доходов», **К-т84** – распределение сумм убытка между участниками договора простого товарищества;

Д-т51, 52К-т75, субсчет «Расчеты по выплате доходов», – получение средств от товарищей в порядке погашения ими убытка, образованного по результатам исполнения договора совместной деятельности за отчетный период.

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора совместной деятельности в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации. При этом представление товарищем, ведущим общие дела, информации, включаемой в бухгалтерскую отчетность товарищей, осуществляется в сроки, определенные договором, но не позднее сроков, установленных Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2.4.4. Бухгалтерский учет при прекращении договора совместной деятельности

По окончании договора совместной деятельности или при его прекращении имущество, находящееся в общей собственности товарищей, и возникшее у них общее право требования подлежат распределению, что сопровождается следующими записями по счетам учета:

Д-т80К-т51, 52 – возврат денежных средств, ранее внесенных участниками договора в счет их вклада;

Д-т80К-т01, 04, 10, 41, 43 – возврат имущества, ранее внесенного товарищами в счет вклада по договору, передача в погашение вклада имущества (записи производятся по остаточной стоимости или себестоимости имущества);

Д-т02К-т01 – списание суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, подлежащих возврату (передаче) в счет вклада товарища;

Д-т05 «Амортизация нематериальных активов» К-т04 – списание суммы начисленной амортизации по нематериальным активам, подлежащим возврату (передаче) в счет вклада товарища.

По окончании или прекращении договора совместной деятельности, товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора.

Согласно п. 4 ст. 252 ГК РФ несоразмерность имущества, выделяемого в натуре участнику долевой собственности, его доле в праве собственности устраняется выплатой соответствующей денежной суммы или иной компенсацией. Выплата участнику долевой собственности остальными собственниками компенсации вместо выдела его доли в натуре допускается с его согласия. Если доля собственника незначительна, не может быть реально выделена и он не имеет существенного интереса в использовании общего имущества, суд вправе и при отсутствии согласия этого собственника обязать остальных участников долевой собственности выплатить ему компенсацию.

3. Налогообложение по договору совместной деятельности

Ввиду того что созданное товарищество не является юридическим лицом, налогоплательщиками в части доходов и иных объектов налогообложения являются участники договора совместной деятельности. Исключение из этого правила составляют НДС и акцизы, плательщиком которых в части всех операций товарищества признается участник договора, который ведет учет имущества и (или) осуществляемых операций.

В то же время на основании ст. 29 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) участники договора совместной деятельности вправе определить одного из товарищей их уполномоченным представителем. В таком случае уполномоченный товарищ будет осуществлять свои полномочия на основании доверенности, выданной участниками в соответствии с гражданским законодательством.

Согласно ст. 185 ГК РФ доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с обязательным приложением печати этой организации.

При осуществлении операций в рамках совместной деятельности читателям необходимо учитывать, что если ведущая общие дела организация пользуется льготами по тем или иным налогам, то действие этих льгот не распространяется на отношения, связанные с осуществлением операций в рамках договора простого товарищества. И наоборот, если участники вправе воспользоваться льготами по налогообложению в части совместно осуществляемой деятельности, то действие этих льгот распространяется только на отношения, существующие в рамках отдельного баланса простого товарищества. В части своей основной деятельности участники могут и не иметь права на соответствующие льготы, которыми они воспользовались в рамках созданного товарищества.

Договоры простого товарищества часто заключаются именно для снижения налоговой нагрузки. Как минимум, это обусловлено тем, что вносимые и возвращаемые вклады не облагаются НДС. В связи с этим сделки по совместной деятельности всегда являются объектом пристального внимания налоговых органов.

3.1. Налог на добавленную стоимость

В соответствии со ст. 174.1 НК РФ при совершении операций в соответствии с договором совместной деятельности на одного из участников товарищества возлагаются обязанности налогоплательщика, установленные главой 21 настоящего Кодекса. При этом данный участник будет являться плательщиком НДС вне зависимости от того, имеет он в части своей основной деятельности льготы по данному налогу или нет (в том числе применяет он упрощенную систему налогообложения или нет).

В частности, как указано в письме Минфина России от 21.02.2006 № 03-11-04/2/49, так как предпринимательская деятельность в рамках договора простого товарищества осуществляется его участниками без образования юридического лица (п. 1 ст. 1041 ГК РФ), а субъектами упрощенной системы налогообложения признаются организации, то есть юридические лица и индивидуальные предприниматели, то применяющая упрощенную систему налогообложения организация, осуществляющая ведение общих дел по договору совместной деятельности, признается плательщиком НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, осуществляемых в рамках вышеуказанного договора.

Соответственно именно данный товарищ обязан выставить в установленном порядке счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав согласно договору совместной деятельности, а также вести книги покупок и книги продаж и журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур¹. Как следствие тому, и вычеты по налогу при приобретении товаров (работ, услуг) в рамках простого товарищества применяет именно участник, ведущий общие дела. Для получения налоговых вычетов товарищ, регистрирующий счета-фактуры поставщиков (исполнителей) и принимающий к учету товары (работы, услуги), должен, кроме того, вести согласно п. 3 ст. 174.1 НК РФ раздельный учет товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, которые используются при осуществлении операций в соответствии с договором совместной деятельности и применяются при реализации иной деятельности.

Уполномоченный участник совместной деятельности представляет также в налоговые органы налоговую декларацию по НДС по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества.

В обязанности ведущего общие дела товарища входит также заполнение отдельных (в рамках договора совместной деятельности) книги покупок и книги продаж.

Счета-фактуры подлежат оформлению как при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, так и при экспорте товаров (работ, услуг). При этом счета-фактуры должны выставляться также и в случае, если осуществляются операции, освобождаемые от обложения НДС.

На основании п. 5 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению НДС (освобождаются от налогообложения), счета-фактуры должны выставляться без выделения соответствующих сумм налога. При этом на счетах-фактурах, а также на расчетных документах и первичных учетных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

В соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка их оформления, которые определены в п. 5 и 6 ст. 169 настоящего Кодекса, не могут служить основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению. В свою очередь, невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может служить основанием для отказа в принятии к вычету соответствующей суммы НДС.

Согласно п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, выставления счетов-фактур не требуется. Данные действия заменяет выдача покупателям кассового чека или иного документа установленной формы, а именно бланка строгой отчетности.

Типовая форма счета-фактуры приведена в приложении № 1 к постановлению Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Счет-фактура должен содержать достоверные сведения о грузоотправителе (продавце) и грузополучателе (покупателе), включая их ИНН и КПП. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, включая те из них, которые содержат недостоверные сведения о налогоплательщике, не могут служить основанием для принятия к вычету или возмещению сумм НДС, предъявленных покупателю продавцом.

¹ см. также письмо МНС России от 18.08.2004 № 03-1-08/1815/45 «Об исчислении НДС организациями при реализации товаров (работ, услуг) в рамках договора простого товарищества»

Исходя из этого выступающему в качестве покупателя товарищу, который уплачивает НДС, рекомендуется осуществлять проверку полноты и достоверности сведений, указанных продавцом, включая оформление соответствующих запросов в налоговые органы или пользование соответствующими справочными базами.

Как указано в письмах МНС России от 26.02.2004 № 03-1-08/525/18 и Минфина России от 08.12.2004 № 03-04-11/217, изменения внешней формы счета-фактуры, в том числе заполнение счета-фактуры комбинированно (компьютерным и ручным способом), не должны нарушать последовательность расположения, содержания и числа показателей, утвержденных в типовой форме счета-фактуры. Исходя из этого разрешается внесение от руки каких-либо сведений в уже оформленные счета-фактуры.

Допускается оформление счетов-фактур и на нескольких листах (в связи с большим количеством позиций товаров, работ, услуг), что подтверждено в письме Минфина России от 15.05.2006 № 03-04-09/11. В таких случаях реквизиты «Руководитель организации» и «Главный бухгалтер» проставляются на последнем листе счета-фактуры. При этом должна быть обеспечена сквозная нумерация листов счета-фактуры.

В соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав.

Счет-фактура оформляется в двух экземплярах. При этом первый экземпляр передается покупателю, а второй экземпляр остается продавцу. По соглашению сторон сделки может предусматриваться оформление счетов-фактур в количестве экземпляров, большем чем два.

Днем выполнения работ для целей применения вышеуказанных норм считается день подписания акта сдачи-приемки работ. На это указывает, в частности, письмо Минфина России от 11.03.2005 № 03-04-05/02.

Что касается оказываемых услуг, то под датой их оказания целесообразно рассматривать окончание соответствующего периода (как правило, месяца), за который они оказываются.

Действующим законодательством не предусмотрено право досрочного выставления счетов-фактур, то есть до момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Учитывая, что в качестве условия для вычетов соответствующих сумм НДС для покупателей является наличие оформленных в строго установленном порядке счетов-фактур, соответствующие суммы вычетов могут уменьшать исчисленную к уплате в бюджет сумму налога только в том налоговом периоде, в котором фактически были получены счета-фактуры. На это обращено внимание налогоплательщиков в письме Минфина России от 23.06.2004 № 03-03-11/107.

При выставлении счетов-фактур следует учитывать особенности условий заключения договоров поставки, учета и расчетов при отгрузке товаров (оказания услуг) в отдельных отраслях, связанных с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя, такими, как непрерывный отпуск товаров и оказание услуг по транспортировке одним и тем же покупателям электроэнергии, нефти, газа; оказание услуг электросвязи, банковских услуг; ежедневная многократная реализация в адрес одного покупателя хлеба и хлебобулочных изделий, скоропортящихся продуктов питания и т.д.

В этих случаях допускается составление счетов-фактур в соответствии с условиями договора поставки, заключенного между продавцом и покупателем товаров (услуг), актами сверки осуществленных поставок и выставление счетов-фактур покупателям одновременно с платежно-расчетными документами, но не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. При этом составление счетов-фактур и регистрация их в книге продаж должны производиться в том налоговом периоде, в котором

состоялась реализация этих товаров (оказание услуг) в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (письмо МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость»).

Исходя из вышеизложенного допускается выставление счетов-фактур покупателям одновременно с платежно-расчетными документами не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором продавцом осуществлялись непрерывные долгосрочные поставки товаров в адрес одного и того же покупателя.

Получившие от продавцов счета-фактуры поставщики имеют право на осуществление налоговых вычетов в том налоговом периоде, в котором фактически получен оформленный в установленном порядке счет-фактура (см. также письмо Минфина России от 23.06.2004 № 03-03-11/107), а не в том периоде, в котором были поставлены товары (выполнены работы, оказаны услуги). В данном случае дата оформления счета-фактуры значения не имеет.

В качестве подтверждения даты получения счета-фактуры, направленного поставщиком товаров по почте, может быть принята запись в журнале регистрации входящей декларации, что подтверждено письмом Минфина России от 16.06.2005 № 03-/04-11/133.

В соответствии с п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС определяется с учетом сумм, полученных за реализованные и (или) предстоящие к реализации товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Обложению НДС подлежат также суммы полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) авансовых платежей (предварительной оплаты).

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ при получении товариществом предварительной оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) и (или) передачи имущественных прав уполномоченный товарищ исходя из расчетной ставки (18/118 или 10/110) обязан исчислить причитающиеся к уплате суммы налога с полученных авансовых платежей (предварительной оплаты).

При этом продавцом самостоятельно оформляется счет-фактура с выделением по расчетной ставке причитающейся к уплате суммы НДС. Данный счет-фактура подлежит регистрации в книге продаж.

Исходя из письма Минфина России от 25.08.2004 № 03-04-11/135 «О составлении счета-фактуры на сумму аванса» причитающаяся к уплате сумма НДС отражается в графе 9 «Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога» счета-фактуры. Графа 5 «Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога» счета-фактуры не заполняется.

В случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счете-фактуре в соответствии с подпунктом 4 п. 5 ст. 169 НК РФ должен быть указан номер платежно-расчетного документа, по которому были перечислены авансы (предварительная оплата).

Не оформляется счет-фактура при получении авансовых платежей (предварительной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), не облагаемых НДС.

Необходимо учитывать, что согласно п. 6 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, исчисленные с авансовых платежей (предварительной оплаты), которые предусмотрены п. 8 ст. 171 НК РФ, производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Кроме того, на основании п. 5 ст. 171 НК РФ вычетам также подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), в случае растор-

жения соответствующего договора и возврата соответствующих авансовых платежей покупателю.

Касаясь участников товарищества, необходимо учитывать, что на основании п. 3 ст. 39 НК РФ НДС не облагается передача имущества участниками в качестве вклада по договору совместной деятельности. Наряду с этим ранее принятые к вычету суммы НДС по такому передаваемому имуществу подлежат восстановлению в порядке, установленном подпунктом 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Восстановлению в отношении объектов основных средств и материальных активов подлежат суммы, определяемые пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленные суммы учитываются в составе прочих расходов на основании ст. 264 НК РФ. Операции по восстановлению НДС осуществляются в том налоговом периоде, в котором имущество было передано.

Не облагается НДС также возврат имущества при прекращении договора совместной деятельности, но только в пределах первоначального взноса соответствующего участника (подпункт 6 п. 3 ст. 39 НК РФ). Сверх вышеуказанной величины передаваемое имущество облагается НДС.

3.2. Акцизы

В соответствии со ст. 180 НК РФ обязанность по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения и осуществляемым в рамках договора совместной деятельности, признается организация, ведущая дела простого товарищества.

Если дела простого товарищества ведутся совместно всеми участниками, они обязаны определить того товарища, который будет исполнять обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям образованного товарищества.

Не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом обложения акцизами, уполномоченный товарищ обязан известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора совместной деятельности. Такое извещение оформляется по типовой форме № 9-АКПТ-1 «Извещение налогового органа организацией – участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) об исполнении обязанностей по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)», утвержденной приказом МНС России от 23.08.2001 № БГ-3-09/303.

Читателям необходимо учитывать, что главой 22 НК РФ определена солидарная ответственность участников договора простого товарищества по исполнению обязанности по уплате акцизов. Соответственно если ведущий дела товарищ не уплатит акциз, отвечать придется всем вместе.

3.3. Налог на прибыль

Согласно ст. 278 НК РФ один из участников товарищества должен быть уполномочен на осуществление учета доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения. При этом в любом случае таким участником может быть российская организация или физическое лицо, являющееся налоговым резидентом Российской Федерации. Если хотя бы одним из участников товарищества является российская организация либо физическое лицо, являющееся налоговым резидентом Российской Федерации, ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором.

По результатам каждого отчетного (налогового) периода участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения, обязан определять нарастающим итогом прибыль каждого участника товарищества, которая устанавливается пропорционально доле соответствующего участника товарищества согласно договору, в прибыли товарищества, полученной за соответствующий отчетный (налоговый) период. При этом общая сумма прибыли товарищества за отчетный (налоговый) период определяется от деятельности всех участников в рамках созданного товарищества.

Уполномоченный товарищ ежеквартально оформляет документально произведенные расчеты и сообщает о суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику товарищества в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом.

Оформленный документ должен содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Можно предположить, что если участником договора является лицо, уплачивающее налог на прибыль ежемесячно, то оформлять расчет уполномоченному товарищу в части вышеуказанных участников придется ежемесячно.

Полученная от уполномоченного товарища информация используется прочими участниками договора совместной деятельности при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Доходы, полученные от участия в товариществе, включаются ими в состав внереализационных доходов (п. 9 ст. 250 НК РФ) на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. На это указано в подпункте 5 п. 4 ст. 271 НК РФ. В свою очередь, убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Организация, которая осуществляет учет доходов и расходов товарищества, учитывает при распределении прибыли и свою долю участия в созданном товариществе. В аналогичном (вышерассмотренном) порядке она определяет прибыль в части своего участия, которая подлежит налогообложению в составе внереализационных доходов этого участника совместной деятельности.

Как отмечено в письме Минфина России от 11.01.2006 № 03-03-04/4/2, НК РФ не предусмотрено включение в налоговую базу по налогу на прибыль доходов, полученных участниками товарищества в виде компенсаций понесенных ими и переданных на отдельный баланс совместной деятельности затрат, непосредственно относящихся к совместной деятельности. При этом подразумевается, что расходы, понесенные участником простого товарищества, непосредственно относящиеся к совместной деятельности, переданные на отдельный баланс совместной деятельности, также не учитываются для целей налогообложения прибыли у данного участника товарищества.

В силу требований п. 4 ст. 273 НК РФ все участники договора простого товарищества обязаны определять доходы и расходы для целей налогообложения прибыли исключительно по методу начисления. Если в договор вступает организация, определяющая доходы и расходы по кассовому методу, она обязана перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала того налогового периода, в котором был заключен такой договор.

Участники совместной деятельности должны включать в налоговую базу суммы распределенной прибыли даже в случае, если они фактически не получают соответствующие суммы на свой счет, а направляют их на развитие созданного товарищества или на иные цели. Это объясняется необходимостью ведения учета доходов и расходов по методу начисления.

Согласно п. 1 ст. 346.17 НК РФ участники, применяющие упрощенную систему налогообложения, включают суммы полученной от совместной деятельности прибыли в состав внереализационных доходов только после фактического поступления денежных средств.

Для организаций – участников договора совместной деятельности передача имущества (имущественных прав) в качестве вкладов в создаваемое товарищество не признается реализацией для целей исчисления налога на прибыль.

В случае прекращения действия договора совместной деятельности при распределении дохода от деятельности товарищества товарищи не корректируют ранее учтенные ими при налогообложении доходы на доходы, фактически полученные ими при распределении дохода от деятельности товарищества (п. 5 ст. 278 НК РФ). Иными словами, если по итогам договора полученные доходы окажутся меньше ранее учтенных при налогообложении доходов, перерасчет не производится.

В свою очередь, отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Имущество, имущественные права и (или) неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены участниками при выделении или разделе общего имущества в пределах вклада в договор совместной деятельности, не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль на основании подпункта 5 п. 1 ст. 251 НК РФ. Превышение стоимости возвращаемого имущества, приобретенного в ходе реализации договора совместной деятельности, над стоимостью имущества, внесенного в качестве вклада по данному договору, учитывается в составе внереализационных доходов участников – получателей этого имущества в том отчетном (налоговом) периоде, в котором имущество было получено и сторонами подписан акт приема-передачи имущества. Если стоимость возвращаемого имущества ниже стоимости имущества, внесенного в качестве вклада по договору, возникшая отрицательная разница не уменьшает налогооблагаемую базу участника на основании п. 6 ст. 278 НК РФ.

В соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ организации имеют право уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на расходы в виде капитальных вложений в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются согласно ст. 257 настоящего Кодекса.

Вышеуказанная «амортизационная льгота» рассчитывается исходя из 10 % от первоначальной стоимости основных средств. Поэтому независимо от формы собственности (долевой, совместной или иной) на объект строительства расчет «амортизационной льготы» в размере 10 % производится от первоначальной стоимости объектов основных средств.

Согласно вышеприведенным нормам НК РФ льгота предоставляется налогоплательщику-организации, которая учитывает объект основных средств на правах собственности у себя на балансе. Например, если акт приема-передачи объекта строительства подписан основным инвестором, то право на «амортизационную льготу» должен заявить в налоговой декларации именно основной инвестор, а затем уже в бухгалтерском учете он обязан провести распределение суммы льготы между участниками (см. письмо Минфина России от 21.12.2006 № 03-03-04/1/852).

3.4. Налог на имущество организаций

В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом обложения налогом на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, внесенное в совместную собственность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств согласно установленному порядку ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется в рамках договора совместной деятельности исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного по договору совместной деятельности, а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей и учитываемого на отдельном балансе простого товарищества одним из участников, ведущим общие дела.

Плательщиком налога на имущество организаций признается каждый участник простого товарищества. При этом на основании ст. 377 НК РФ каждый участник договора совместной деятельности производит исчисление и уплату налога на имущество организаций в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога на имущество организаций производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Для реализации вышеуказанных положений товарищ, ведущий учет общего имущества, обязан сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, каждому участнику договора совместной деятельности сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется исходя из остаточной стоимости объектов основных средств, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 375 НК РФ). При этом в части не подлежащих амортизации объектов основных средств налог на имущество организаций исчисляется с их стоимости, определяемой как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого квартала (года).

В соответствии с ПБУ 6/01 амортизации не подлежат законсервированные объекты мобилизационных мощностей, а также объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции и т.д.).

Исходя из вышеизложенного в части не подлежащих амортизации объектов основных средств должен быть организован отдельный налоговый учет сумм износа, уменьшающих стоимость имущества для целей формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций. Соответствующие положения об организации такого налогового учета должны быть закреплены в учетной политике организации, применяемой для целей налогообложения.

Исходя из п. 4 ст. 376 НК РФ определяемая в рамках формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций величина среднегодовой (средней) стоимости имущества за соответствующий налоговый (отчетный) период устанавливается как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налого-

вым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Как было указано в письме Минфина России от 18.04.2005 № 03-06-01-04/204, для целей определения среднегодовой (средней) стоимости имущества за налоговый (отчетный) период годовая сумма износа по не подлежащим амортизации объектам основных средств может быть равномерна распределена по месяцам налогового периода. Исходя из этого налоговое законодательство допускает ежемесячное исчисление сумм износа по не подлежащим амортизации объектам основных средств для целей формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций.

Причитающаяся к уплате по принадлежности сумма налога на имущество организаций устанавливается как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый или соответствующий отчетный период.

В течение календарного года организации исчисляют и уплачивают авансовые платежи по налогу на имущество (п. 4 ст. 382 НК РФ) по итогам каждого отчетного периода (I квартал, полугодие, девять месяцев) в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

В соответствии с п. 6 ст. 382 НК РФ законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу на имущество организаций в течение налогового периода.

3.5. Единый социальный налог

Так как созданное товарищество не является юридическим лицом, то оно не может выступать в качестве работодателя. Исходя же из требований ст. 249 ГК РФ каждый участник совместной деятельности обязан соразмерно своей доле участвовать в уплате единого социального налога с выплат, начисленных в пользу лиц, занятых в рамках совместной деятельности.

Для реализации вышеприведенных положений единый социальный налог может уплачиваться каждым участником совместной деятельности пропорционально своей доле или же одним из товарищей, уполномоченным на то прочими участниками.

В любом случае, как указано в письме МНС России от 19.06.2001 № СА-6-07/463@ «О направлении разъяснений», ведущий общие дела товарищ обязан составлять и представлять участникам договора информацию, необходимую им для формирования налоговой и иной документации.

Таким образом, каждый участник совместной деятельности является плательщиком единого социального налога с выплат, начисленных в пользу работников, занятых в совместной деятельности. При этом выплаты и вознаграждения работникам должны начисляться пропорционально доходам, полученным каждым участником совместной деятельности.

3.6. Упрощенная система налогообложения

В соответствии с п. 3 ст. 346.14 НК РФ организации, являющиеся участниками договора о совместной деятельности и применяющие упрощенную систему налогообложения, имеют право применять в качестве объекта налогообложения исключительно доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом данная норма введена с 1 января 2006 года Федеральным законом от 21.07.2005 № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законода-

тельные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

Порядок применения данной нормы разъяснен в письме Минфина России от 01.08.2006 № 03-11-02/169.

Согласно п. 2 ст. 346.14 НК РФ объект налогообложения не может меняться налогоплательщиками в течение трех лет с начала применения вышеуказанной системы налогообложения. Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21.07.2005 № 101-ФЗ организациям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2003 года и выбравшим объект налогообложения в виде доходов, было предоставлено право с 1 января 2006 года изменить объект налогообложения, уведомив об этом налоговые органы не позднее 20 декабря 2005 года.

Если организация применяла упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов с 1 января 2003 года, то она имела право изменить с 1 января 2006 года объект налогообложения на доходы, уменьшенные на величину расходов, и являться участником договора простого товарищества (договора совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

Если организация начала применять упрощенную систему налогообложения после 1 января 2003 года, то есть на 1 января 2006 года у нее не истек трехлетний срок применения упрощенной системы налогообложения, то она могла изменить объект налогообложения только с начала нового налогового периода по истечении налогового периода, в котором истек трехлетний срок применения объекта налогообложения.

Поэтому если у налогоплательщика, являвшегося участником договора простого товарищества (договора совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, выбравшего объект налогообложения в виде доходов, на 1 января 2006 года не истек трехлетний срок применения вышеуказанного объекта налогообложения, он должен был прекратить с 1 января 2006 года участие в договоре совместной деятельности или перейти на общий режим налогообложения.

Если организация применяла упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов и в течение 2006 года стала участником договора совместной деятельности, то она утратила право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором стала участником договора совместной деятельности.

Прибыль от совместной деятельности у организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учитывается в составе внереализационных доходов после фактического поступления денежных средств, как это следует из п. 1 ст. 346.17 НК РФ.

3.7. Единый сельскохозяйственный налог

Согласно п. 3 ст. 346.1 НК РФ являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога организации освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество организаций, единого социального налога. Не признаются они также плательщиками НДС. Исключение составляют случаи уплаты налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ при осуществлении операций в соответствии с договором совместной деятельности.

3.8. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

В соответствии с п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности не применяется в отношении любых видов деятельности, если они осуществляются в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Исходя из этого при принятии решения об участии в совместной деятельности уплачивающая единый налог организация должна перейти на общий режим налогообложения.

4. Рекомендации по ведению бухгалтерского и налогового учета в рамках совместной деятельности

4.1. Учет объектов основных средств

В соответствии с п. 18 ПБУ 20/03 приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности имущество отражается в обособленном бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и т.д. При этом учет приобретения или создания новых объектов основных средств ведется в общеустановленном порядке.

Кроме того, уполномоченный на ведение учета товарищ должен учитывать, что начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса осуществляется в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора совместной деятельности.

После прекращения договора совместной деятельности и получения при разделе объектов основных средств участник должен начислять амортизацию по ним в бухгалтерском и налоговом учете в течение вновь установленных сроков полезного использования.

Отнесение тех или иных предметов к объектам основных средств, а также порядок начисления амортизации по ним в целях бухгалтерского учета регламентированы ПБУ 6/01.

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 к объектам основных средств относятся активы, по которым одновременно выполняются следующие условия:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо предоставление за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (в последнем случае активы учитываются обособленно на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»);
- использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- активы способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам, в частности, относятся здания, сооружения и передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также земельные участки; объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора).

Как указано в п. 35 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств формируют отдельный объект учета, если только в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью организации-арендатора. На сумму произведенных затрат организация открывает отдельную инвентарную карточку на инвентарный объект.

Если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, отражаются в бухгалтерском учете организации-арендатора как реализация.

В качестве отдельных объектов основных средств могут также выступать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объектов основных средств (п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств), а также объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

С 2004 года возводимые объекты недвижимости могут зачисляться в состав объектов основных средств при условии, что документы переданы на государственную регистрацию, а сами объекты эксплуатируются. Закрепленный в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств порядок учета объектов недвижимости объясняется тем, что от момента фактической эксплуатации построенного объекта до момента государственной регистрации прав на вышеуказанный объект в ряде случаев проходят значительные сроки, в течение которых объект недвижимости эксплуатируется и приносит организации определенные экономические выгоды.

В то же время читателям следует учитывать, что правила п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств могут применяться только в части возводимых (построенных) организацией объектов основных средств. Если же какие-либо объекты основных средств приобретаются по договорам купли-продажи и имеет место переход права собственности на объект недвижимости от одного лица к другому, то они принимаются к учету на счет 01 «Основные средства» только после оформления соответствующих регистрационных документов (см., в частности, письмо Минфина России от 31.05.2004 № 04-02-05/143).

Что касается начисления амортизации по объектам недвижимости, то по данному вопросу организациям следует руководствоваться п. 22 Положения о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве, утвержденного Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомцен СССР, Госкомстатом СССР, Госстроем СССР 29.12.1990 № ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (№ ВГ-9-Д).

В соответствии с данным Положением по не оформленным актами приемки объектам капитального строительства или их частям, но фактически эксплуатируемым теми организациями, которым они будут переданы в основные средства или с их согласия другими организациями, амортизация начисляется в общем порядке – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию. Основанием для начисления суммы амортизации является справка о стоимости вышеуказанных объектов или их частей по данным учета капитальных вложений. При оформлении актами о приемке ввода в действие этих объектов и их зачислении в состав основных средств производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.