

УДК 657.24; 06.05

М. Р. Лучко

М. М. Шестерняк

ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

В статті розглянуто актуальні питання обліку спільної діяльності в Україні. В даному контексті запропоновано механізм проведення обліку спільної діяльності в сучасних умовах.

In the article make out actual question of accounting of joint activity in the Ukraine. The present context propose mechanisme of accounting of joint activity in the modern conditions.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку має свою специфіку, пов'язану із генезисом та реаліями сьогодення, що формує відповідність потребам ринкової економіки, проте не вирішує всіх проблем учасників господарських відносин і перешкоджає провадженню глобалізаційних процесів на макро- і мікрорівні.

В сучасних умовах користувачі фінансової звітності вимагають від бухгалтерського обліку чіткого відображення операцій, які здійснюють суб'єкти господарювання в процесі фінансово-господарської діяльності, а особливо при спільній діяльності, що породжує потребу адекватного відображення її в бухгалтерському обліку. Відповідно, основним завданням стає комплексне дослідження обліку спільної діяльності, обґрунтування методики його провадження за умов реформування та приведення вітчизняних стандартів у відповідність із міжнародними вимогами.

Деякі аспекти організації та методики обліку спільної діяльності знайшли своє відображення у працях вітчизняних вчених-економістів В.

Батіщева [1], Д. Дем'яненка [2], С. Голова [3], Н. Яновської [4; 5], Т. Жолобчук [6], І. Чалого [7], Т. Онищенко [8]. Проте, дані напрацювання носять фрагментарний характер, та є однобічними і дискусійними.

Станом на сьогодні, організація бухгалтерського обліку регулюється ЗУ від 16.07.99 р. “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [9], який передбачає регулювання бухгалтерського обліку у напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме даний Закон встановлює основні принципи бухгалтерського обліку та визнає його дані базовими для складання будь-якої звітності. Окрім цього, порядок ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності визначає П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобовязань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженими Наказом Міністерством фінансів України та інші нормативно-правові акти.

Так, В. Батіщев та Д. Дем'яненко висвітлюють облік спільної діяльності як зі створенням, так і без створення юридичної особи, проте їх дослідження, на наш погляд, обмежуються нормативно-правовими актами та чинним законодавством, і, відповідно, наукової визначеності дана проблематика не набуває [1; 2].

В свою чергу, С. Голова зосереджує увагу на веденні обліку спільної діяльності, однак висвітлює його згідно міжнародних стандартів, не пропонуючи використовувати дану методику у вітчизняній теорії та практиці [3].

Н. Яновська у свої наукових працях здебільшого дає коментар законодавчої бази щодо бухгалтерського обліку спільної діяльності, не пропонуючи при цьому власної методики його проведення [4; 5].

Аналогічне висвітлення облік спільної діяльності набуває і в дослідженнях Т. Жолобчук, яка також обмежується висвітленням загальновідомих канонів [6].

І. Чалий порівнюючи вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють облік спільної діяльності, зазначає, що законотворці у П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” допускають значні помилки, внаслідок чого виникають дискусії щодо відображення фінансових інвестицій на 14 рахунку “Довгосторокові фінансові інвестиції”. Отже, І. Чалий прогресивніше досліджує облік спільної діяльності, акцентуючи увагу на використанні рахунків бухгалтерського обліку. Окрім цього, вчений зауважує, що вклади в спільну діяльність не є фінансовими інвестиціями, що на наш погляд є правильним і підтверджується чинними законодавством [7].

Практики, зокрема Т. Онищенко висвітлює особливості податкового та бухгалтерського обліку з урахуванням вимог національних стандартів, наводячи при цьому конкретний приклад відображення спільної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку з метою зменшення трудомісткості його ведення [8].

Варто зазначити, що облік спільної діяльності набув значного дослідження у роботах таких вчених-практиків як В. Резнікової [10], Н. Радченко [11], Т. Ноур [12], В. Шеломкова [13], І. Даниленко [14], З. Клепай [15], А. Нефьодова [16], М. Кондзелки [17], Н. Борщ [18], В. Дмитрієва [19], І. Шинкаренко [20], І. Журавської [21], проте їх праці здебільшого торкаються проблем правового регулювання, особливостей оподаткування та провадження спільної діяльності, а облік взагалі залишається поза їх увагою.

Відповідно теоретичний аналіз наукового доробку наведених науковців переконливо свідчить, що більшість праць зосереджено не на методиці здійснення обліку спільної діяльності, а на констатації положень національних і міжнародних стандартів, ЦКУ та Плану рахунків бухгалтерського обліку без запровадження власних, науково обґрунтованих висновків щодо доцільності використання тих чи інших рахунків в контексті провадження спільної діяльності. Відповідно, така ситуація породжує об’єктивну необхідність глибшого дослідження ведення обліку спільної діяльності в сучасних умовах.

Відмітимо, що спільна діяльність у вигляді спільно контрольованих операцій пов'язана з використанням активів та інших ресурсів її учасників, а не із створенням відокремлених від них корпорацій. Кожен контролюючий учасник використовує власні основні засоби, утримує власні запаси, здійснює власні витрати та зобов'язання, залучає власні кошти. Угода про організацію такої спільної діяльності зазвичай передбачає способи розподілу між її учасниками виручки від реалізації продукції, що є результатом спільної діяльності, та будь-яких спільних витрат.

У обліку така спільна діяльність може відображатися одночасно з подібною діяльністю контролюючого учасника. В свою чергу, у міжнародній практиці окремий бухгалтерський облік спільно контрольованих операцій не ведеться, а фінансові звіти щодо них не є обов'язковими, проте їх можна використовувати для оцінки результатів спільної діяльності.

Спільною діяльністю на основі спільно контрольованих активів є спільне володіння контролюючими учасниками активами, внесеними або придбаними для використання у спільній діяльності. При цьому, кожен із учасників бере на себе узгоджену частку здійснених витрат та може отримувати частку результатів використання активів. Частку майбутніх економічних вигід він контролює через свою частку спільно контрольованих активів. Переважно така спільна діяльність полягає в спільному контролі за об'єктом нерухомості.

Бухгалтерський облік цієї діяльності обмежується такими витратами, які були спільно здійснені контролюючими учасниками та розподілені між ними згідно з договором. Окрім цього, фінансовий звіт щодо спільної діяльності можна не формувати. Проте, контролюючі учасники у власних (окремих) фінансових звітах зазначають свою частку в спільно контрольованих активах, свою частку зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками, дохід від продажу продукції спільної діяльності одночасно з його часткою у витратах такої діяльності.

В свою чергу, до спільно контрольованих підприємств відносять спільну діяльність, яка передбачає створення нового суб'єкта господарювання, в якому кожен контролюючий учасник має визначену частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього суб'єкта господарювання [24]. Практично даний варіант спільної діяльності в Україні визначено у §2 глави 77 ЦКУ як просте товариство [22]. Так само, як і у простому товаристві в Україні, спільно контрольована господарська одиниця за кордоном, контролює активи спільної діяльності, приймає зобов'язання, несе витрати та отримує дохід.

Водночас, кожен контролюючий учасник спільно контрольованого суб'єкта господарювання, так само як і учасник простого товариства в Україні, згідно з п.25 МСБО 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” (далі – МСБО-31) має право на отримання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання. При цьому, такий суб'єкт господарювання згідно з п.28 даного стандарту веде власні облікові реєстри, а також складає і подає фінансові звіти, як і інші суб'єкти господарювання згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності [24].

Але, на відміну від правил обліку операцій спільної діяльності, визначених згідно з п.19 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затвердженого наказом МФУ від 26.04.2000 р. (далі – П(С)БО-12), які забороняють відображати фінансовими інвестиціями активи, задіяні у спільній діяльності [25], внески, внесені у спільно контрольований суб'єкт господарювання, включаються до облікових реєстрів контролюючого учасника та визнаються в його фінансових звітах як інвестиції. Однак, просте товариство, що є в Україні самостійним суб'єктом господарювання, і одночасно не визнається юридичною особою, зумовило виникнення проблем у вітчизняному бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності.

До того ж, у П(С)БО-12 не передбачено створення спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Спільна діяльність у вітчизняній практиці здебільшого повинна обмежуватися на юридичному правомірному ґрунті тільки об'єднанням внесків учасників. Тобто, спільно контролюваним суб'єктом господарювання в Україні фактично є просте товариство.

Проте, просте товариство, яке не є юридичною особою, не має можливості застосовувати правила обліку, визначені П(С)БО-12 для спільних підприємств (юридичних осіб), аналогічні нормам МСБО-31, якими визначено порядок обліку діяльності спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Однак, якщо вітчизняні підприємства здійснюватимуть два інших види спільної діяльності, поширені у міжнародній практиці, то П(С)БО-12 може бути використано повною мірою.

Варіанти спільної діяльності на основі спільних контролюваних операцій або спільно контролюваних активів є також характерними і для вітчизняних підприємств. Але, оскільки в основному вони не пов'язані з об'єднанням внесків учасників спільної діяльності, особливості законодавчого регулювання спільної діяльності, визначені Цивільним Кодексом України для простого товариства, на них не поширюються [22].

В контексті даного дослідження зауважимо, що бухгалтерський облік операцій спільної діяльності завжди є об'ємною за обсягами роботою. Трудомісткість даного процесу було знижено внаслідок прийняття П(С)БО-12, яким визначено порядок обліку фінансових інвестицій, і нівельовано складання окремого балансу спільної діяльності. Отже, баланс спільної діяльності можна скласти за бажанням її учасників. Однак, повне дотримання положень даного стандарту щодо ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності є не завжди можливим.

Щодо обліку спільної діяльності, то варто зазначити, що специфічним завданням обліку спільно контролюваних операцій є облік доходу, отриманого від реалізації спільно виготовленої продукції, та його розподіл між учасниками. Окрім того, варто зазначити, що спільна діяльність може

бути збитковою, отже необхідно висвітлювати облік припинення спільної діяльності, або ж її ліквідації за умови досягнення спільної мети.

Отже, враховуючи провадження спільної діяльності в контексті проведеного нами дослідження, пропонуємо виокремити наступні етапи її здійснення і, відповідно, включати:

- Облік внесків до спільної діяльності;
- Облік фінансово - господарських операцій в частині здійснення спільної діяльності;
- Облік фінансових результатів від спільної діяльності;
- Облік операцій з припинення спільної діяльності (як при отриманні збитків, так і при досягненні спільної мети за умови одержання прибутку).

Відповідно, усі запропоновані облікові аспекти механізму провадження спільної діяльності унаочнює рис. 1. (див. рис. 1).



Рис. 1. Схема обліку спільної діяльності

Вважаємо, що запропонована нами етапізація, систематизує методіку ведення обліку спільної діяльності у теоретичному та практичному плані.

Список використаних джерел

- 1 Батіщев В. Спільна діяльність: український варіант / Володимир Батіщев, Дмитро Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - № 10(529). – с.52-73.
- 2 Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності без створення юридичної особи / Дмитро Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - №10. – С.34-40.

- 3 Голов С. Облік спільної діяльності за МСБО / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000 р.- №8. – С.40-49.
- 4 Яновська Н. Спільна діяльність: новації оподаткування / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 1999 р. - №46. – С.23-29.
- 5 Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2000 р. - №29. – С.19.
- 6 Жолобчук Т. Спільна діяльність: розподіл прибутку (збитків), ліквідація / Тетяна Жолобчук // Головбух. – 2003. - №13(219). – С.37-40.
- 7 Чалий І. БО СД: ? (Проблеми бухобліку спільної діяльності) / Іван Чалий // Бухгалтер. - 2002. - №45(189). - С.46.
- 8 Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. - №52. – С. 23-40.
- 9 Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996 -XIV - ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
- 10 Резнікова В.В. Окремі питання правового регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування спільної господарської діяльності в Україні / Вікторія Вікторівна Резнікова // Науковий часопис “Вісник Хмельницького Інституту регіонального управління та права”. – 2004. - №3 (11). - с.131-136.
- 11 Радченко Н. Спільна діяльність без створення юридичної особи / Наталя Радченко // Головбух. – 2001. - №51(153). – С.51-57.
- 12 Ноур Т. Спільна діяльність: правові аспекти / Тетяна Ноур // Баланс. – 2004. - №11(501). – С.41-46.
- 13 Шеломков В. Совместная деятельность – проблемы и решения / Віталій Шеломков // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 1999. - №32. – С.7.

- 14 Даниленко І. Механізм залучення іноземних інвестицій. Спільна діяльність без створення юридичної особи за участю нерезидента / Ірина Даниленко // Юридическая газета. - №22(58) 28 ноября 2005 года.
- 15 Клепай З. Сумісна так сумісна: ділити можна тільки результат / Зінаїда Клепай // Бухгалтерія. – 2001. - №18/2(433). – С.32-33.
- 16 Нефьодов А. Сумісна діяльність без створення юридичної особи / Андрій Нефьодов // Бухгалтерія. – 2001. - №11(426). – С.85-87.
- 17 Кондзелка М. Оподаткування спільної діяльності: тільки один раз / Мар'яна Кондзелка // Дебет – Кредит. – 2003. - №37. – С.22-23.
- 18 Борщ Н. Оподаткування спільної діяльності з нерезидентом / Н. Борщ // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - №34(488). – С.37-44.
- 19 Дмитрієв В. Спільна діяльність, але не спільне підприємство / В. Дмитрієв // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - №74. – С. 41-43.
- 20 Шинкаренко І. Спільна діяльність: учаснику на замітку / Ірина Шинкаренко // Бухгалтерія. – 2002. - №14/2(481). – С.20-25.
- 21 Журавська І. Спільна діяльність з нерезидентом: які податки утримуємо? / Інна Журавська // Бухгалтерія. – 2002. - №14/2(481). – С.30-31.
- 22 Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – С. 356.
- 23 Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97- ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
- 24 МСБО 31 “ Частки в спільних підприємствах” // minfin.kmu.gov.ua.
- 25 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 26.04.2000 N 91// www.rada.gov.ua.
- 26 Спільна діяльність : [зб.систем.законодавства / упоряд., ред. Батіщев В.]. - Бухгалтерія. – 2007. - № 9 - 228 с.

