

ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА У БУДІВНИЦТВІ

Як відомо, у сфері будівництва застосовують безліч різноманітних схем, що прагнуть оптимізувати облікову систему. Так, у сучасних економічних умовах однією з ефективних форм ведення бізнесу у будівництві є утворення нового суб'єкта господарювання, що виникає коли укладають договір про спільну діяльність без створення юридичної особи між її учасниками. При цьому, такий договір може бути двох видів: 1) із внесками учасників (договір простого товариства); 2) без внесків учасника.

Як правило, на практиці у будівництві найчастіше застосовують договір простого товариства. Сторонами такого договору можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. Учасники об'єднують свої зусилля, щоб створити спільний об'єкт нерухомості, оскільки поодиноці звести такий об'єкт вони неспроможні.

Метою спільної діяльності у сфері будівництва можуть бути:

1) отримання кожним з учасників спільної діяльності у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті будівництва;

2) отримання прибутку від спільно побудованої нерухомості, тобто – метою спільної діяльності є будівництво об'єкта, його продаж і розподіл прибутку від ведення спільної діяльності.

Порядок ведення спільних справ, як правило, доручають оператору спільної діяльності, який веде як відокремлений фінансовий облік операцій спільної діяльності, так і здійснює податкові розрахунки. Окрім цього, оператор спільної діяльності може виконувати функції забудовника, тобто оформляти необхідні дозвільні документи, укладати договори з підрядниками, приймати виконані роботи, тощо. В іншому випадку, оператор спільної діяльності повинен укласти із забудовником договір підряду, в якому будуть передбачені всі інші обов'язки забудовника.

Як відомо, внески у спільну діяльність можна здійснювати не тільки грошовими коштами, але й майном, правом користування чим-небудь, професійними знаннями, навиками, діловою репутацією, тощо. А це - у свою чергу, зумовлює необхідність визначення порядку оцінки кожного внеску, який учасники можуть провести самостійно та скласти про це акт або звернутися до професійного оцінювача. При цьому, факт здійснення внеску кожним учасником фіксується актом приймання-передачі, який підписують, з однієї сторони учасник, який здійснює внесок, а з другої – оператор спільної діяльності. Щодо правового

статусу майна, яке учасники вносять у спільну діяльність, то як правило, майно, що спершу належало учаснику на правах власності, тепер належить учасникам на правах спільної часткової власності. Це торкається і результатів спільної діяльності. Так, зокрема, результатом спільної діяльності у будівництві буде зведена будівля, що належатиме учасникам на праві спільної часткової власності.

Оцінка об'єктів обліку спільної діяльності залежить від схеми фінансового обліку, що регламентована національними стандартами. Так, зокрема в Україні використовують – П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” [1], а наприклад в Росії - ПБО 20/03 “Інформація про участь у спільній діяльності” [2]. При цьому, норми П(С)БО 12 та ПБО 20/03 суттєво відрізняються, що обумовлено формою реалізації спільної діяльності.

Без сумніву, особливий правовий характер спільної діяльності у вітчизняній практиці формує специфіку бухгалтерського обліку. Тому, відображення обліку спільної діяльності без створення юридичної особи відноситься до операцій особливого виду, для яких були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [3], яких так потребувала вітчизняна облікова система. Згідно яких оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності окремо від результатів власної господарської діяльності, складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності в порядку, встановленому національними стандартами. Перелік субрахунків, які використовують для обліку операцій, що пов'язані зі спільною діяльністю подано у табл.1.

Таблиця 1

Субрахунки бухгалтерського обліку для спільної діяльності без створення юридичної особи

Рахунки другого порядку		Субрахунки	
код	назва	код	назва
А	Б	В	Г
183	Інша дебіторська заборгованість	1831	Довгостроковий вклад у спільну діяльність <i>(якщо термін договору більше 1го року)</i>
373	Розрахунки за нарахованими доходами	3731	Розрахунки за нарахованими доходами по спільній діяльності <i>(виплата частини прибутку учасника)</i>
377	Розрахунки з іншими дебіторами	3771	Вклад у спільну діяльність <i>(якщо термін договору менше 1го року)</i>
		3772	Розрахунки з іншими дебіторами по спільній діяльності
551	Довгострокові вклади до спільної діяльності <i>(якщо термін договору більше 1го року)</i>		
672	Розрахунки за іншими виплатами	6721	Розрахунки за виплатами по спільній діяльності <i>(виплата частини прибутку спільної діяльності)</i>
6852	Розрахунки з іншими кредиторами по спільній діяльності	6851	Вклади до спільної діяльності <i>(якщо термін договору менше 1го року)</i>

	6852	Розрахунки з іншими кредиторами по спільній діяльності
--	------	--

Потрібно врахувати, що у процесі будівництва спільна діяльність несе витрати, що пов'язані зі створенням об'єкта нерухомості. Відповідно у фінансовому обліку всі витрати на будівництво об'єкта, як і більшість практиків, рекомендуємо накопичувати на рахунок 15 "Капітальні інвестиції", а саме - субрахунок 151 "Капітальне будівництво". Після введення в експлуатацію завершеного об'єкта нерухомості та початку його спільного використання можна списувати суму капітальних інвестицій на виробництво. Витрати, що пов'язані з організацією процесу будівництва (адміністративні та інші), включаються до валових витрат на загальних підставах.

Сучасні російські науковці також досліджують облік інвестицій за договорами спільної діяльності у будівництві, при цьому орієнтуються на український варіант ведення такого обліку спільної діяльності за договором простого товариства. Так, зокрема Н. В. Предеус, зазначає, що інвестиції у спільну діяльність за договором простого товариства в Росії відображають на рахунку 58 "Фінансові вкладення", що має відповідний субрахунок "Внески по договору простого товариства", що суперечить економічному змісту даної господарської операції, оскільки під фінансовими вкладеннями розуміють внесення вкладу в статутний капітал (ПБО 19/02), а це - у свою чергу, зумовлює виникнення юридичної особи, яка може займатися підприємницькою діяльністю протягом невизначеного часу. Однак, як відомо, договір простого товариства не передбачає утворення юридичної особи. Вчений вважає, що недоцільно використовувати рахунок 58 "Фінансові вкладення" для відображення інвестицій за договором простого товариства, а відображати їх у складі дебіторської заборгованості на окремих аналітичних рахунках: "Довгострокова дебіторська заборгованість по договору простого товариства" або "Короткострокова дебіторська заборгованість по договору простого товариства" [5].

Перспективи подальших наукових досліджень ґрунтуватимуться на формуванні рекомендацій та заходів щодо вирішення піднятих проблем, оскільки будівництво за договором про спільну діяльність може стати реальною альтернативою пайовим та інвестиційним договорам, які у до кризовий період домінували на ринку спорудження житла.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91, зареєстроване в Мін'юсті України 17.05.2000 р. № 284/4505, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] : // Режим доступу до станд. : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Положення по бухгалтерському учету 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности", приказ от 24.11.2003 № 105 н., зарегистрирован в Минюсте России 22.01.2004 г. № 5457 // www.businessuchet.ru.
3. Проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Аудитор України, № 8 (191), вересень 2011 р., С. 53-66.
4. Положення по бухгалтерскому учету 19/0 "Учет финансовых вложений", приказ от 10.12.2002 № 126 н., зарегистрирован в Минюсте России 27.12.2002 г. № 5457 // www.businessuchet.ru.
5. Н. В. Предеус. Учет инвестиций по договорам совместной деятельности в строительстве. Бухгалтерский учет, сентябрь 2011. - № 9. – С. 110-114.