

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**Війтик Ольга Богданівна**

**Облік і контроль спільної діяльності підприємств без  
створення юридичної особи/**

**Accounting and control of the joint activity of enterprises  
without the creation of a legal entity**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

**Виконала студентка групи**

**ОПЗм-21**

**О.Б. Війтик**

-----

**Науковий керівник:**

**к.е.н. доцент Белова І.М.**

-----

**Магістерську роботу допущено до захисту:**

**“ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.**

**Завідувач кафедри**

**\_\_\_\_\_ Р.Ф.Бруханський**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.....</b>	<b>7</b>
1.1. Спільна діяльність як особлива форма підприємницької діяльності вітчизняних підприємств .....	7
1.2. Форми організації та здійснення спільної діяльності.....	19
1.3. Нормативне регулювання організації спільної діяльності та її облікового відображення .....	31
Висновки до розділу 1.....	44
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.....</b>	<b>45</b>
2.1. Визнання, оцінка та відображення в обліку вкладів і часток учасників спільної діяльності.....	45
2.2. Облікове відображення операцій зі здійснення спільної діяльності.....	58
2.3. Методика визначення і розподілу результатів спільної діяльності за умов її продовження або припинення.....	69
Висновки до розділу 2.....	78
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.....</b>	<b>80</b>
3.1. Організація системи контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.....	80
3.2. Інформаційне забезпечення методики контрольних дій фінансово-господарських операцій спільної діяльності.....	90
3.3. Удосконалення методичного забезпечення контролю спільної діяльності, як функціональної складової в управлінні її розвитком.....	98
Висновки до розділу 3.....	114
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>115</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>119</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Одним з найефективніших інструментів розвитку бізнесу в різних галузях національної економіки є спільна діяльність без створення юридичної особи. Дана форма організації діяльності є поширеною у вітчизняній системі економічних відносин, проте організаційно-методичні та правові положення управління нею є недостатньо розробленими, що знижує її результативність та призводить до вирішення ряду негативних наслідків економічного та правового характерів.

Законодавство з бухгалтерського обліку не забезпечує повною мірою врегулювання питань організації та методики бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Залишаються невирішеними питання організації відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності у підприємства-оператора, існує неузгодженість методики облікового відображення особливих об'єктів, притаманних лише цьому виду діяльності (внески, спільні витрати, розподіл фінансових результатів), відсутні напрацювання в сфері організації контролю спільної діяльності без створення юридичної особи. Відсутність шляхів вирішення існуючих проблемних питань негативно впливає на процес функціонування системи управління спільною діяльністю, досягнення її мети та узгодженість дій підприємств-учасників, що зумовлює актуальність дослідження організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

За змістом спільна діяльність являє собою співробітництво на основі угоди між двома або кількома сторонами. Угодою передбачається досягнення спільної мети господарювання шляхом об'єднання активів та ресурсів, без створення нової юридичної особи та обмежуючись спільним контролем господарських операцій. Така форма підприємництва є поширеною в міжнародній практиці, але досить рідко використовується у вітчизняному бізнесі, у тому числі через недосконалість методик обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Проблемам організації обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи присвячено наукові праці В.В.Бабіча, Н.Н.Батіщевої, О.О.Бідюк, А.В.Дмитренко, Г.І.Зими, П.Ф.Ковалю, Ю.А.Кузьмінського, П.О.Куцика, М.Р.Лучка, Н.О.Рак, М.Ю.Рижої, М.М.Шестерняк.

Враховуючи теоретичні та практичні напрацювання з питань обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи, зазначимо, що жодна з наукових праць не носить комплексного характеру. Зокрема, потребують вирішення питання розробки методики та організації обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи, визнання та оцінки вкладів учасників, організації складання звітності за поточними фінансово-господарськими операціями, розподілу фінансових результатів спільної діяльності та їх контролю.

Практична й теоретична актуальність питань організації обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи обумовила вибір теми, її мету та завдання.

**Мета та завдання дослідження.** Мета роботи полягає в поглибленні комплексу теоретичних, методичних, організаційних аспектів обліку й контролю спільної діяльності без створення юридичної особи, у тому числі шляхом гармонізації з практикою застосування міжнародних і національних стандартів, спрямованих на вдосконалення взаємовідносин суб'єктів спільної діяльності та для покращення підготовки проектів ефективних управлінських рішень.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- 1) обґрунтувати теоретичні основи організації та здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи;
- 2) визначити форми здійснення спільної діяльності та обґрунтувати їх особливості для цілей бухгалтерського відображення;

3) систематизувати підходи до класифікації та оцінки внесків учасників спільної діяльності з урахуванням відмінних ознак;

4) сформувати та вдосконалити існуючі положення організації та методики відокремленого обліку господарських операцій у межах спільної діяльності без створення юридичної особи;

5) обґрунтувати та розробити пропозиції з формування облікової політики для спільної діяльності без створення юридичної особи з метою вибору оптимальних правил ефективного обліку та контролю, які враховують особливості такої діяльності;

6) обґрунтувати доцільність організації спільного контролю фінансово-господарських операцій та результатів спільної діяльності як джерела інформації, необхідної учасникам для управління такою діяльністю;

7) визначити прийоми та процедури контролю спільної діяльності;

8) виокремити складові елементи внутрішнього контролю спільної діяльності без створення юридичної особи та встановити їх взаємозв'язок.

**Об'єктом дослідження** є фінансово-господарські операції та їх результати у межах спільної діяльності без створення юридичної особи.

**Предметом дослідження** є теорія, методика та організація обліку та контролю при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є сукупність методів, способів, прийомів наукового пізнання з урахуванням загальних принципів. Методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції застосовано для обґрунтування доцільності організації відокремленого обліку операцій та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи, метод монографічного опису було використано при дослідженні еволюції теорії обліку спільної діяльності, метод спостереження - при вивченні індивідуальних показників спільної діяльності та їх відображення у фінансовій, податковій звітності, системний метод - при виокремленні та впорядкуванні елементів спільного контролю, абстрактно-логічний метод - при формулюванні висновків.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в поглибленні теоретичних засад бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення

юридичної особи та розвитку його методичних та організаційних підходів щодо формування звітності та контрольованості учасників спільної діяльності.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що запропоновані методичні та організаційні положення бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи забезпечують створення інформаційної основи для обґрунтування управлінських рішень у сфері управління спільною господарською діяльністю.

**Апробація результатів магістерської роботи.** Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Цифрова економіка: тренди та перспективи.

Війтик О.Б., Белова І.М. Організація бухгалтерського обліку спільної діяльності. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 251-255.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Основний зміст магістерської роботи викладений на 132 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 122 найменувань, містить 7 таблиць, 12 рисунків.

## РОЗДІЛ 1

# ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

### 1.1. Спільна діяльність як особлива форма підприємницької діяльності вітчизняних підприємств

Розвиток підприємництва можливий на підставі забезпечення відповідної державної підтримки та гарантій. Законодавче регулювання підприємницької діяльності в Україні спрямоване на забезпечення однакових прав та можливостей доступу до різних ресурсів незалежно від обраної організаційно-правової форми підприємництва та форми власності.

Згідно Господарському кодексу України, до підприємств з одноосібним володінням в Україні належить індивідуальне підприємство, сімейне підприємство, приватне підприємство з правом наймання робочої сили [28].

Як одна з найпростіших форм підприємницької діяльності, одноосібне володіння має певні переваги: власник має повну самостійність, значну свободу і оперативність дій, існує досить сильний безпосередній стимул до ефективного виробництва.

Однак цій організаційній формі притаманні значні недоліки: труднощі із залученням великих капіталів, необмежена відповідальність за борги, невизначеність строків діяльності, недоліки спеціалізованого менеджменту.

Більш перспективну форму підприємництва являють собою підприємства, що засновані на партнерстві або підприємства, організації чи установи, створені на засадах угоди двох чи більше окремих осіб (у тому числі юридичних) шляхом об'єднання їхнього майна та вміння вести підприємницьку діяльність. Поряд з об'єднанням ресурсів та навичок партнери спільно відповідають за ризики від такої діяльності та розподіляють фінансові результати.

За ступенем участі засновників у діяльності підприємства розрізняють товариства з обмеженою відповідальністю, з додатковою відповідальністю, повні та командитні [28]. Вид товариства впливає на склад, права та обов'язки

партнерів у функціонуванні підприємства.

На підприємствах, що ґрунтуються на партнерстві, виявляється ряд переваг: завдяки спеціалізації в управлінні досягається більш висока ефективність виробництва, об'єднуються значні ресурси, що зменшує загрозу банкрутства і створює певну довіру із зовні. Недоліки цих форм господарювання полягають у тому, що при наявності партнерів можливі розходження в поглядах, інтересах, що іноді затримує прийняття відповідних управлінських рішень; необмежена відповідальність призводить до того, що доводиться нести збитки за помилки своїх партнерів.

Економічна глобалізація зумовила появу нових форм та видів господарюючих суб'єктів, зокрема спільної діяльності, кооперації, спільного підприємництва, які доволі часто ототожнюються і тому вимагають виділення певних притаманних їм особливостей, їх визначення та обґрунтування.

Спільні підприємства, згідно чинного законодавства України [72], виділяють в окрему групу підприємств, для яких передбачено певні особливості створення, діяльності та ліквідації. Зокрема, згідно статті 12 Закону України «Про екологічний аудит» у випадках створення спільних підприємств на основі об'єктів державної та комунальної власності обов'язковим є проведення екологічного аудиту [102]. Законодавством про приватизацію встановлено особливий порядок приватизації державної частки у спільних підприємствах: приватизація акцій (часток, паїв), що перебувають у державній власності, у майні спільних підприємств з іноземними інвестиціями, проводиться відповідно до установчих документів спільних підприємств. А за Земельним кодексом України [63] визначено особливі підстави для спільних підприємств, що утворенні юридичними та фізичними особами, щодо того, яким чином земельні ділянки несільськогосподарського призначення переходять до них на праві власності.

Порядок закріплення поняття спільного підприємства виникло в українському законодавстві. Закон України від 27 березня 1991 року № 887-ХІІ «Про підприємства в Україні» [101] відповідно до форм власності,



встановлених Законом України від 7 лютого 1991 р. № 697-ХІІ «Про власність» [100], визначав наступні види підприємств:

1) індивідуальне підприємство, засноване на особистій власності фізичної особи та виключно її праці;

2) сімейне підприємство, засноване на власності та праці громадян України – членів однієї сім'ї, які проживають разом;

3) приватне підприємство, засноване на власності окремого громадянина України, з правом наймання робочої сили;

4) колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу підприємства, кооперативу, іншого статутного товариства, громадської та релігійної організації;

5) державне комунальне підприємство, засноване на власності адміністративно-територіальних одиниць;

6) державне підприємство, засноване на загальнодержавній (республіканській) власності;

7) спільне підприємство, засноване на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). У числі засновників спільного підприємства відповідно до законодавства України могли бути юридичні особи та громадяни України, союзних республік, інших держав;

8) підприємство, засноване на власності юридичних осіб і громадян союзних республік та інших держав [101].

Згідно із наданим визначенням, спільне підприємство ототожнювалося із підприємством, заснованим на змішаній формі власності, і залежно від того, хто виступав би його засновниками, можна було б виділити такі види спільних підприємств:

1) національні спільні підприємства, створені шляхом об'єднання майна різних власників (держави і громадянина; адміністративно-територіальної одиниці і юридичної особи тощо);

2) спільні підприємства, створені за участю іноземних суб'єктів.

Зазначений Закон [101] регулював відносини, пов'язані із створенням і

діяльністю підприємств, і після здобуття Україною незалежності.

Спільне підприємство, як самостійний вид підприємств, було виключене із цього Закону відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні» від 4 лютого 1998 року № 72/98-ВР [101]. Але одночасно з цим аналіз законодавства дозволяє дійти іншого висновку, що спільні підприємства можуть все ж таки існувати. Підставою для такого висновку є положення Закону України «Про підприємства в Україні», відповідно до якого, за умови, якщо трудовий колектив підприємства частково викупає майно підприємства, то такий колектив є співвласником такого підприємства, а саме підприємство, відповідно, стає спільним.

Із прийняттям Господарського кодексу України [28], Закон України «Про підприємства в Україні» [101] втратив чинність. Так Господарський кодекс України [28] поділяє підприємства на різні види в залежності від форм власності, зокрема на приватне підприємство, підприємство колективної власності, комунальне підприємство, державне підприємство та підприємство, засноване на змішаній формі власності. А в залежності від способу утворення (заснування) та формування статутного капіталу за Господарським кодексом України [28] виділяють унітарні та корпоративні підприємства. Тобто спільні підприємства за Господарським кодексом [28] як окремий вид підприємств не визначаються, але в той же час кодексом не забороняється їх створення взагалі, оскільки в Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом.

Поняття та статус спільного підприємства сьогодні визначається Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [43]: стаття 3 цього Закону визначає, що суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:

1) фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

2) юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та

об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), у тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

3) об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

4) структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

5) спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України;

б) інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

Враховуючи викладене, спільні підприємства є самостійними учасниками зовнішньоекономічних відносин і відповідно до статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [43] визначаються як підприємства, які базуються на спільному капіталі суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків.

Проведений аналіз положень законодавства свідчить про значні зміни в тлумаченні термінології щодо спільних підприємств. Спільними підприємствами називають підприємства, які створені спільно з іноземними суб'єктами господарювання, а підприємства, що засновані поєднанням майна вітчизняних економічних суб'єктів, є підприємствами зі змішаною формою власності. Тобто, враховуючи вимоги статті 63 Господарського кодексу України та поєднання майна різної форми власності, спільні підприємства

доцільно віднести до підприємств, що засновані на змішаній формі власності [28]. Але ці поняття є різними, враховуючи те, що спільні є особливим видом підприємств, оскільки у складі засновників таких підприємств обов'язково повинен бути іноземний економічний суб'єкт.

Крім того, законодавством спільні підприємства розділяються і за розміром іноземної інвестиції, внесеної до статутного капіталу такого підприємства. Стаття 116 Господарського кодексу України визначає, що якщо в статутному капіталі підприємства не менше десяти відсотків складає іноземна інвестиція, то таке підприємство є підприємством з іноземними інвестиціями [28]. Законом можуть бути визначені галузі господарювання та/або території, в яких встановлюється загальний розмір участі іноземного інвестора, а також території, на яких діяльність підприємств з іноземними інвестиціями обмежується або забороняється, виходячи з вимог забезпечення національної безпеки [28]. Аналіз цих положень Господарського кодексу України дозволяє дійти висновку, що якщо у статутному капіталі спільного підприємства доля іноземної інвестиції менше десяти відсотків, то такі заборони для нього не властиві.

Проте, слід зазначити, що поняття «спільне підприємство» не завжди використовується у законодавстві у вищенаведеному розумінні, що приводить до його неоднозначного розуміння та використання на практиці. Так, у Законі України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» спільне підприємство визначається як підприємство, створене для виконання проектів технологічного парку, одним із засновників якого є технологічний парк або учасник технологічного парку, а іншими – резиденти чи нерезиденти, сумарний внесок яких до статутного фонду становить суму в національній валюті, еквівалентну не менше 50000 доларів США [103]. Враховуючи, що таке розуміння терміну «спільне підприємство» є спеціальним, оскільки використовується лише для цілей вказаного Закону, вважаємо, що наведене положення не впливає на загальне визначення поняття спільного підприємства, але одночасно вносить плутанину в розуміння цього поняття.

На сьогоднішній день, спірним питанням також є визначення спільного

підприємства як самостійної організаційно-правової форми підприємництва. Загальні положення про види та організаційні форми підприємств визначаються статтею 63 Господарського кодексу України за якого в залежності від способу утворення (заснування) та формування статутного капталу в Україні можуть діяти унітарні та корпоративні підприємства [28].

Унітарне підприємство – це підприємство, що створюється одним засновником, який виділяє необхідне для цього майно, формує відповідно до закону статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства [28].

Корпоративне підприємство – це підприємство, що утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства [28].

Враховуючи викладене, спільні підприємства можуть бути утворені виключно у формі корпоративного підприємства, оскільки його створення передбачає наявність не менше двох учасників (національного та іноземного).

На підставі вищевказаного вважаю, що спільне підприємство не може бути визнане самостійною організаційно-правовою формою підприємництва, а є лише одним із видів підприємств, що виділяється за ознакою наявності у складі засновників (учасників) цього підприємства іноземних суб'єктів. Віднесення підприємства до спільних підприємств вказує лише на склад його учасників та не відображає порядку його утворення, формування і діяльності його органів управління, розподілу одержаного в результаті діяльності прибутку. Враховуючи наведене, при створенні підприємств цього виду необхідно також визначати їх організаційно-правову форму, відповідно до форм, передбачених чинним законодавством, а саме: акціонерне товариство, товариство з

обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

З метою формування чіткої уяви про спільну діяльність розглянемо визначення в законодавчих актах та економічній літературі такої форми економічної діяльності як кооперація.

Відповідно до законодавства термін кооперація має таке визначення «система кооперативних організацій, створених з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб своїх членів», метою та основними завданнями якої є «задоволення економічних, соціальних та інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю».

В економічній літературі кооперація визначена як «добровільне об'єднання власності (різних об'єктів та форм) і праці для досягнення спільних цілей у різних сферах господарської діяльності. Об'єктами власності, як правило, виступають гроші, засоби виробництва, інформація, різні види інтелектуальної власності та ін.» [30, с. 57].

Н. І. Гнатюк розглядає спільне підприємництво, як «особливу форму співпраці, що передбачає об'єднання і спільне використання матеріально-фінансових ресурсів партнерів, та функціонує як єдиний економічний організм» [27, с. 6].

Іншим науковцем О. І. Пестрецовою відзначено, що «усім видам спільного підприємництва притаманні елементи виробничої кооперації» [86, с. 11].

Н. О. Рак у своїй роботі [104, с. 14] також виділяє різні організаційні форми спільного підприємництва (рис. 1.2).

М.М. Шестерняк відзначає, що «спільна діяльність є окремим видом діяльності і до того ж здійснюється тільки за рахунок власних коштів» [121, с. 129] і пропонує удосконалити класифікацію організаційних форм спільного підприємництва дещо іншим чином (рис. 1.3).

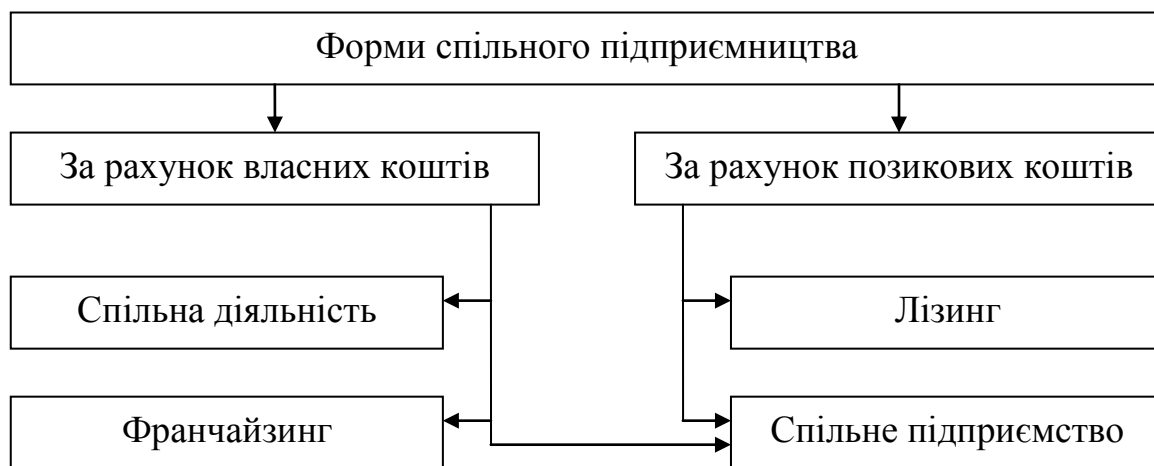


Рис. 1.2. Класифікація організаційних форм спільного підприємництва за Н. О. Рак [121]

У Законі України від 27 березня 1991 р. № 887-ХІІ «Про підприємства в Україні» спільна діяльність ототожнюється із спільним підприємством, а у Законі України від 4 лютого 1998 р. № 72/98-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні» спільне підприємство видалено як окремий самостійний вид [155, 150]. Зважаючи на прийняття Господарського кодексу України наведені закони втратили чинність, але спільна діяльність не знайшла свого чіткого однозначного законодавчого визначення [28].

Так відповідно до ст. 1130 та 1132 Цивільного кодексу [118] «Спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників», а «За договором простого товариства сторони (учасники) беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети».

У Законі України № 93/96-ВР від 19.03.1996 р. «Про режим іноземного інвестування» зазначено, що «спільна інвестиційна діяльність з участю іноземних суб'єктів господарювання може здійснюватися як у вигляді підприємства (організації) будь-якої організаційно-правової форми, створеного у відповідності із законодавством України» (ст. 1), так і «у вигляді договору (контракту) про спільну інвестиційну діяльність (виробничої кооперації, спільного виробництва тощо), не пов'язану зі створенням юридичної особи, відповідно до законодавства України» (ст. 23) [103].

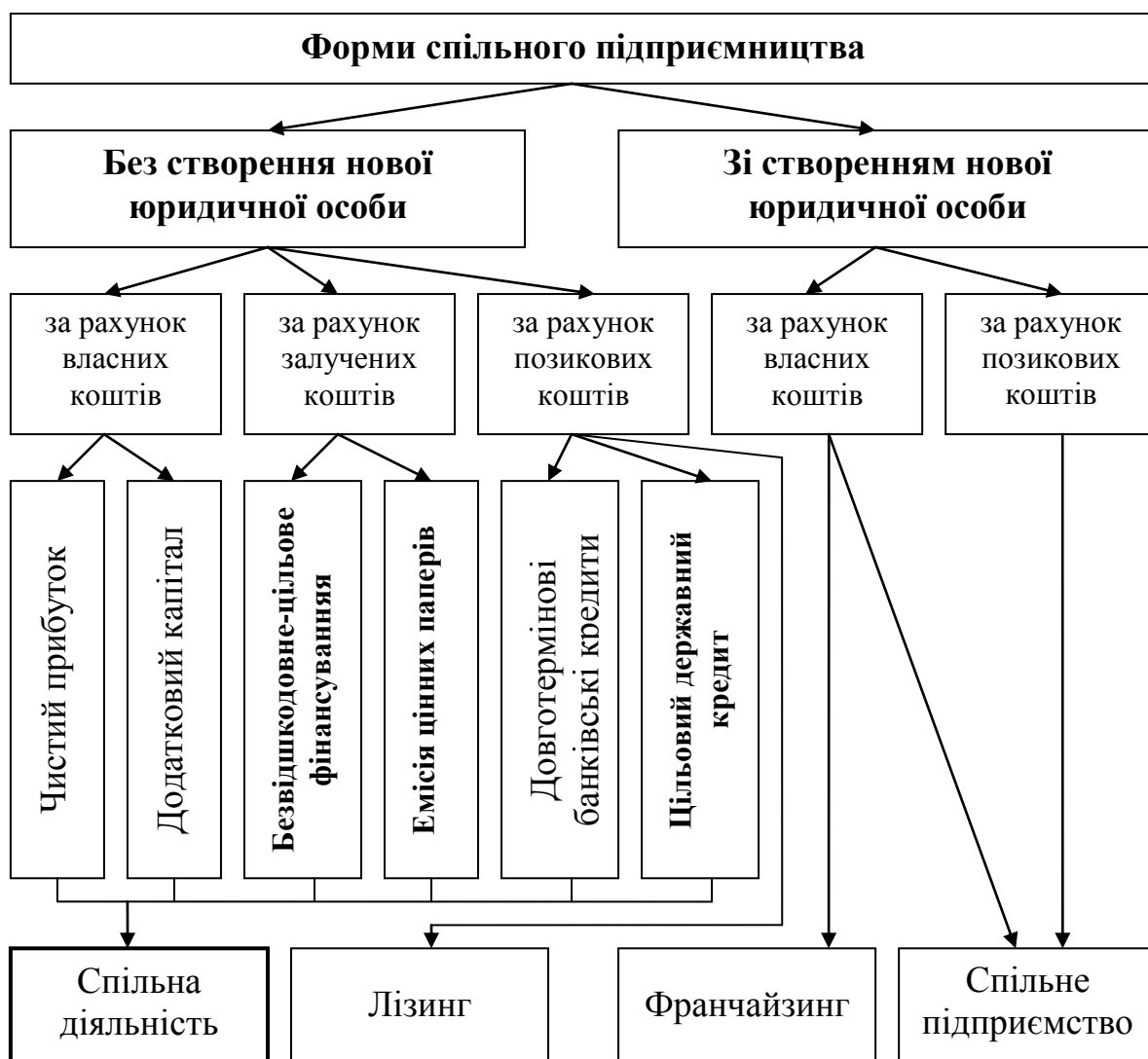


Рис. 1.3. Класифікація організаційних форм спільного підприємництва в контексті джерел фінансування спільної діяльності за М. М. Шестерняк [121]

Окрім того, в пп. 153.14.1 ст. 153 «Оподаткування операцій особливого виду» Податкового кодексу України зазначено, що «спільна діяльність без створення юридичної особи провадиться на підставі договору про спільну діяльність», що передбачає об'єднання засобів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети [89].

У відповідності до п. 3 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 91 від 26.04.2000 р. «спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними» [90].



Для цілей бухгалтерського обліку спільною діяльністю в Україні вважається діяльність як зі створенням, так і без створення юридичної особи. На противагу бухгалтерському обліку цивільним законодавством України створення юридичної особи для проведення спільної діяльності не передбачено. Так, ведення спільної діяльності згідно з гл. 77 Цивільного кодексу України здійснюється на підставі відповідного договору, за яким сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам [118].

Такої ж думки дотримуються вітчизняні науковці О. В. Дзера, А. С. Довгерт, В. В. Луць, які розглядають спільну діяльність в Україні у двох основних організаційно-правових формах: без створення юридичної особи та зі створенням юридичної особи. Вони обумовлюють, що перша форма характеризується оформленням договору про спільну діяльність. Договір є юридичним фактом виникнення зобов'язань за спільною діяльністю та містить усі істотні умови взаємовідносин сторін. Щодо другої організаційно-правової форми, то учасникам необхідно укласти установчий (засновницький) договір, який буде визначати правовий статус створеної юридичної особи та регулюватиме їх спільну діяльність [37, с. 757].

На основі визначення спільної діяльності, доцільно виділити її ознаки, які дозволяють виокремити спільну діяльність без створення юридичної особи із поміж інших видів господарювання та виділити переваги та недоліки порівняно зі спільною діяльністю зі створенням юридичної особи (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Ознаки, переваги та недоліки спільної діяльності

Ознаки спільної діяльності	Переваги спільної діяльності	Недоліки спільної діяльності
1	2	3
Наявність спільної мети господарювання	Мінімальні витрати на початковому етапі створення порівняно з юридичною особою	Відсутні
Діяльність без створення юридичної особи	Не потребує державної реєстрації, крім взяття на облік договору спільної діяльності в органах державної податкової служби та реєстрації договорів за участю іноземних інвесторів	Відсутні

Продовження таблиці 1.2		
Наявність договору або письмової угоди між учасниками	Учасники можуть не робити або робити мінімальні вклади, а вибір допустимих вкладів є широким	Відсутні
Об'єднання активів з метою, визначеною письмовою угодою про спільну діяльність	Менше формальних процедур у порівнянні з юридичною особою	Відсутні
Спільний контроль та розподіл результатів і ризиків від здійснення спільної діяльності	Учасники мають велику свободу при виборі правил здійснення спільної діяльності	Відсутні
Узгодженість проведених операцій в контексті спільної діяльності та відповідальність за прийняті управлінські рішення	Менша кількість звітності порівняно з юридичною особою	Наявність окремої податкової звітності
	Дає можливість спільно використовувати майно	
Розподіл витрат в процесі спільної діяльності пропорційно до внесків	Не потребує отримання додаткових ліцензій	Відсутні

Вище наведені ознаки та переваги діяльності вітчизняних і зарубіжних суб'єктів господарювання, що заснована на об'єднанні їх активів і яка передбачає здійснення спільного контролю та прийняття спільних рішень, зі створенням або без створення юридичної особи та базується на спільному розподілі результатів і ризиків необхідно врахувати для організації бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності.

## 1.2. Форми організації та здійснення спільної діяльності

Так в сучасному українському законодавстві визначення простому товариству та опис даної конструкції наведені в параграфі 2 Цивільного кодексу України [118]. Відповідно до п. 2 ст. 1130 та ст. 1132 ЦКУ просте товариство виникає за ситуації, коли сторони (учасники) зобов'язуються об'єднати свої вклади і спільно діяти без утворення юридичної особи з метою отримання прибутку або досягнення іншої мети, що не суперечить закону [118]. На рис. 1.4 представлена схема взаємодії сторін (учасників) у формі простого товариства.

Водночас, єдина згадка в вітчизняних нормативних актах про можливість взаємодії у формі спільного здійснення операцій проводиться в

документах, що регулюють бухгалтерський облік: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” [90] та Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2011 № 1873 “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи” [72]. Відповідно до даних нормативних документів під спільною діяльністю розуміється господарська діяльність зі створення або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.



Рис. 1.4. Схема взаємодії сторін (учасників) у формі простого товариства

Відповідно до цих методичних рекомендацій бухгалтерський облік спільної діяльності веде оператор спільної діяльності окремо від основго обліку, складає баланс та відповідні форми фінансової звітності. Відповідно до п.153.14 ст. 153 Податкового кодексу України та наказу Міністерства фінансів “Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи” від 28.10.2011 р. №1352, облік та звітність за результатами спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженими на це іншими сторонами договору, тобто, оператором спільної діяльності. Таким чином, останній формує окремий бухгалтерський облік спільної діяльності, складаючи окремі форми фінансової звітності та податкову звітність за спеціальною формою. При цьому інший учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, що не є оператором, відображає у своєму обліку вклади до спільної діяльності, реалізацію

товарно-матеріальних цінностей для спільної діяльності та отримання долі прибутку від здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. Внесення платником податку – учасником спільної діяльності майна як внеску (товарів, основних засобів, нематеріальних активів) відображається у податковому обліку такого платника як продаж також майна. Вартість такого майна визначається на рівні вартості, що зафіксована в договорі про спільну діяльність. Майно, отримане платником, уповноваженим вести облік результатів спільної діяльності, від іншого учасника цієї діяльності з метою його подальшого використання, вважається придбаним і, відповідно, його вартість може бути врахована при визначенні результатів спільної діяльності у порядку, встановленому розділом III Податкового кодексу (вартість товарів можна включити у собівартість реалізованих товарів на дату визнання доходів від продажу таких товарів, а основні засоби та нематеріальні активи може бути визнано як окремі об'єкти амортизації) [72].

На рис. 1.5 представлена схема взаємодії учасників у формі спільного здійснення операцій.

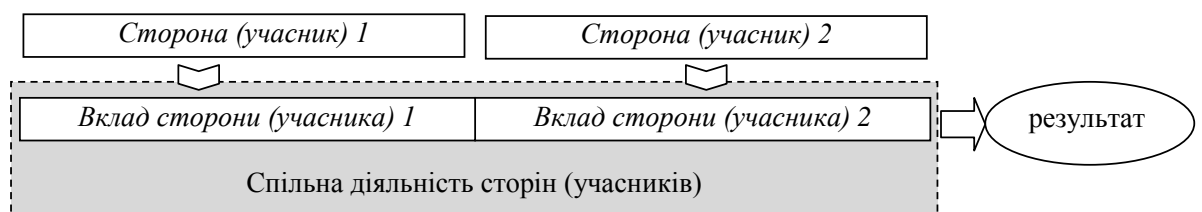


Рис. 1.5. Схема взаємодії у формі учасників спільного здійснення операцій

Згідно МСФЗ 31 спільний контроль здійснюється за наявності таких умов [76]: 1) дві компанії і більше пов'язані договірною угодою – спільна компанія; 2) договірна угода встановлює спільний контроль.

При цьому під спільною компанією розуміється договірна угода, за якою дві сторони або більше здійснюють економічну діяльність за умови спільного контролю над нею.

Контроль дозволяє встановити можливість управління фінансовою та господарською політикою компанії з метою отримання вигоди від діяльності; а спільний контроль являє собою узгоджений між усіма сторонами розподіл контролю над економічною діяльністю.

Отже, договірною угодою згідно МСФЗ 31 [76] встановлюється спільний контроль над спільною компанією, що у свою чергу є гарантією того, що жоден з підприємців не має можливості встановити одноосібний контроль над діяльністю компанії. Договір про спільну діяльність передбачає:

а) зобов'язання щодо формування та складання фінансової звітності спільної компанії;

б) порядок призначення ради директорів або органу управління спільною компанією і права голосу підприємців;

в) розміри внесків підприємців в капітал;

г) порядок розподілу між підприємцями обсягу виробництва, доходів, витрат або результатів спільної діяльності.

Отже, наявність договору про спільну діяльність, умовами якого встановлюється спільний контроль, допомагає розмежувати частки участі підприємців у спільній компанії від інвестицій в асоційовану компанію, за яких інвестор має значний вплив, і від інвестицій в дочірню компанію, за яких інвестор володіє повноваженнями з управління фінансовою політикою компанії, тобто контролює її.

Учасники в спільно контрольованих підприємствах зазвичай здійснюють вклади в капітал підприємств і відображають їх в окремій звітності як інвестиції відповідно до одного з двох можливих методів – за методом пропорційної консолідації або за методом пайової участі.

Основним методом обліку часток у спільно контрольованому підприємстві є метод пропорційної консолідації, згідно з яким учасник спільної діяльності відображає у своїй консолідованій звітності належну йому частку в активах, зобов'язання, доходи та витрати спільно

контрольованого підприємства (МСФЗ 31.30). При цьому можливі два формати відображення цієї частки в консолідованій звітності учасника спільної діяльності:

1) шляхом постатейного підсумовування частки учасника у відповідних активах, зобов'язаннях, доходах та витратах спільно контрольованого підприємства з аналогічними статтями в консолідованих фінансових звітах учасника: частка в основних засобах – з консолідованими основними засобами, частки в запасах – з консолідованими запасами;

2) шляхом включення в консолідовані звіти учасника спільної діяльності окремої лінійної статті, що відображає його частку в активах, зобов'язаннях, доходах та витратах спільно контрольованого підприємства [76].

Допустимий альтернативний метод відображення в консолідованій звітності учасника спільної діяльності його частки в спільно контрольованому підприємстві – метод пайової участі, відповідно до якого частка участі в спільно контрольованому підприємстві спочатку відображається за фактичними витратами, і коригується на подію після придбання частки учасника спільної діяльності в чистих активах спільно контрольованого підприємства. Прибуток або збиток учасника спільної діяльності включає його частку прибутку і збитків спільно контрольованого підприємства (МСФЗ 31.3) [76].

Учасник спільної діяльності повинен припинити застосування методу пропорційної консолідації та дольової участі з моменту втрати спільного контролю над підприємством або втрати значного впливу на це підприємство (МСФЗ 31.36). Крім того, учасник спільної діяльності не застосовує пропорційну консолідацію і метод пайової участі у випадках, коли:

– його частка участі у спільній діяльності класифікована як “призначена для продажу” по МСФЗ (IFRS) 5 “Необоротні активи”, утримувані для продажу, та припинена діяльність;

– або учасник спільної діяльності є материнською компанією, яка може не представляти консолідовану фінансову звітність згідно МСФЗ 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність”;

– або учасник спільної діяльності: не має цінних паперів, що котируються; не реєструє випуски цінних паперів в регулюючих органах; його материнська компанія представляє консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ; він є дочірньою компанією, власники якої не заперечують проти незастосування пропорційної консолідації або методу участі.

Якщо учасник спільної діяльності здійснює внесок у спільно контрольоване підприємство у не грошовій формі в обмін на пайову участь в цьому підприємстві, то відповідна частка прибутку або збитку, що виникає в результаті такого вкладу, повинна визнаватися учасником спільної діяльності у звіті про прибутки та збитки за період у вигляді частки участі інших учасників, за винятком випадків, коли: значні ризики та винагороди, пов’язані з володінням внесеними не грошовими активами, не були надіслані спільно контрольованому підприємству; прибуток або збиток за вкладом не грошовими активами не можуть бути надійно оцінені; або внесені не грошові активи подібні з активами, внесеними іншими учасниками, тобто подібні за характером, напрямками використання в діяльності підприємства, і мають таку ж справедливую вартість. Вклад відповідає критерію схожості тільки тоді, коли всі його складові схожі з активами, внесеними іншими учасниками.

Для проведення спільних операцій не створюється нова юридична особа. Кожен учасник використовує свої власні основні засоби, матеріально-виробничі запаси і трудові ресурси, несе свою частину витрат і зобов’язань у зв’язку з проведенням спільних операцій і отримує належну йому частку доходу відповідно до умов договору. При цьому один учасник договору забезпечує виготовлення продукції під конкретне замовлення. Друга сторона, що має спеціальне обладнання, відшиває конкретну партію

одягу з замовленого асортименту тканин, закуплених безпосередньо у європейських виробників. Після виконання замовлення та оплати його замовником надійшов дохід ділиться між учасниками в пропорції, передбаченої умовами договору.

Слід зазначити, що використання будь-якої з форм спільної діяльності вимагає об'єднання капіталу учасників цієї діяльності. При цьому концепція підтримки капіталу реалізується на практиці через інвестиції. Тому інвестиції в основний капітал є тим механізмом, який забезпечує життєдіяльність виробничої бази простого товариства і його розвиток.

В системі обліку спільна діяльність відображається одночасно з основною діяльністю підприємства-оператора та підприємства-учасника. У міжнародній практиці окремий бухгалтерський облік спільно контрольованих операцій не ведеться, а фінансові звіти по них необов'язкові, проте можливі для оцінки результатів спільної діяльності.

Прикладом здійснення спільно контрольованих операцій може бути об'єднання дій і ресурсів двох або більше контролюючих учасників з метою спільного будівництва об'єкта нерухомості та споруд. Наприклад, нафтопроводу. Складові елементи процесу виробництва відображаються в системі обліку кожним учасником спільної діяльності.

Але до спільної діяльності в розумінні П(С)БО 12 [90] та інших вітчизняних нормативно-правових актів таке будівництво не відноситься. В Україні така діяльність найчастіше пов'язана або з створенням іншої юридичної особи (об'єднання підприємств), або здійснюється на підставі договору підряду. Наприклад, спеціалізовані будівельні підприємства або об'єднуються в будівельні трести, що виступають в договорах із замовниками виконавцями робіт, або здійснюють будівництво одного об'єкта на підставі договору на виконання конкретних робіт з генпідрядником, укладають договори з замовниками.

Спільною діяльністю на основі спільно контрольованих активів може вважатися спільне володіння контролюючими учасниками активами,



внесеними чи набутими для використання у спільній діяльності. При цьому кожен з учасників приймає на себе узгоджену частину понесених витрат і може отримувати частину результатів використання активів. Частка майбутніх економічних вигод контролюється ним через свою частину спільно контрольованих активів.

Бухгалтерський облік такої діяльності обмежується такими витратами, які були спільно понесені контролюючими учасниками і розподілені між ними згідно з договором. Фінансовий звіт по спільній діяльності може не складатися. Контролюючі учасники у власних (окремих) фінансових звітах вказують свою частку у спільно контрольованих активах, свою частину зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками, дохід від продажу продукції спільної діяльності одночасно з його часткою у витратах такої діяльності.

Варіанти спільної діяльності на основі спільно контрольованих операцій або спільно контрольованих активів характерні і для вітчизняних підприємств. Але так як в більшості випадків вони не пов'язані з об'єднанням вкладів учасників спільної діяльності, особливості законодавчого регулювання спільної діяльності, визначені ЦКУ для простого товариства на них не поширюються.

Спільну діяльність, що проводиться українськими підприємствами можна вважати аналогом створення об'єднання підприємств. Але впевнено говорити про це не дозволяє одна обставина. При цьому не здійснюється реєстрація юридичної особи. Отже, вітчизняний варіант спільної діяльності має свою специфіку.

Насамперед, така специфіка полягає в тому, що згідно ст.1134 ЦКУ майно, яким до внесення у спільну діяльність вони володіли на праві власності, а також виготовлена в результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності доходи є спільною частковою власністю учасників, якщо інше не встановлено договором спільної діяльності або законом [118]. Тому, якщо учасники бажають зберегти право власності на

майно, внесене ними у спільну діяльність, то відповідна норма має бути передбачена в договорі.

Часто від особи спільної діяльності діє один з її учасників, який уповноважений на це іншими учасниками договору спільної діяльності. Зазвичай на такого учасника покладаються також зобов'язання щодо ведення спільних справ. На практиці учасника, відповідального за ведення спільних справ, прийнято назвати оператором спільної діяльності. При цьому податкове законодавство вимагає, щоб оператором спільної діяльності був платник податку на прибуток.

Але ні цивільне, ні податкове законодавство не містить вимоги обов'язкової участі у спільній діяльності платників податку прибуток. Тому можна сказати, що відсутні законодавчі підстави для відмови в реєстрації спільної діяльності організованої тільки особами, які не є платниками податку на прибуток.

Для виконання своїх зобов'язань за спільною діяльністю у відносини з третіми особами можуть вступати її учасники, які не є операторами спільної діяльності. Таке право учасників спільної діяльності підтверджується довіреністю, виданою їм іншими учасниками спільної діяльності.

Витрати і збитки, пов'язані зі спільною діяльністю, відшкодовуються учасникам відповідно до методів зазначених в договорі. У випадку їх відсутності в договорі прибутки і збитки учасники розподіляють пропорційно їх внесків у спільну діяльність.

Також пропорційно вартості вкладів учасників у спільне майно розподіляється прибуток, отриманий ними в результаті спільної діяльності. При цьому договором спільної діяльності може бути встановлений інший порядок розподілу прибутку, отриманого в результаті спільної діяльності. У такому випадку за основний критерій порядку розподілу прибутку може бути прийнятий обсяг участі в спільній діяльності і його ефективність.

Конкретні умови ведення спільної діяльності встановлюються договором про спільну діяльність, основні умови якого ЦКУ визначено для спільної діяльності, яка передбачає об'єднання вкладів її учасників і згідно п.2 ст.1130 ЦКУ названої простим суспільством.

Бухгалтерський облік операцій спільної діяльності завжди вважався заняттям трудомістким. За діяло раніше правилами бухгалтерського обліку на учасника відповідального за ведення спільних справ покладался обов'язок і по веденню окремого балансу спільної діяльності.

В даний час в П(С)БО 12, яким визначено порядок обліку фінансових інвестицій, це вимога для обліку спільної діяльності не встановлено. Однак повне дотримання положень П(С)БО 12 з ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності теж не завжди можливо. Тому, ймовірно, не зайвим буде порівняння обліку операцій спільної діяльності в її українському варіанті і у варіантах, найбільш поширених за кордоном.

Перш за все, необхідно відзначити, що порядок обліку спільної діяльності без створення юридичної особи у ПБО-12 викладено досить лаконічно. Для того, щоб зрозуміти що висуваються національним стандартом вимоги до організації такого обліку, мабуть, необхідно звернутися до першоджерела, тобто МСБО-31, яким визначено рекомендації з ведення обліку часток у спільних підприємствах та складання звітності про активи, зобов'язання, доходи та витрати спільного підприємства у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів незалежно від структури або здійснення основної діяльності спільного підприємства.

При цьому в МСБО-31 під спільними підприємствами розуміються не тільки господарюючі суб'єкти, які в Україні називають юридичними особами, але і спільну діяльність таких суб'єктів без утворення юридичної особи. Згідно п.3 МСБО-31 спільне підприємство це не просто суб'єкт господарювання, а контрактна угода, за якою дві або кілька сторін проводять економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Таким чином, у міжнародній практиці для будь-якої спільної діяльності, яка передбачає створення юридичної особи чи ні, загальними характеристиками є: наявність не менше двох учасників, пов'язаних між собою договором; спільний контроль, який встановлюється договором про спільну діяльність.

Аналогічним чином поняття спільної діяльності визначено і в П(С)БО 12: Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними [90].

У свою чергу: Спільний контроль – це розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно договором про ведення спільної діяльності.

Але, на відміну від норм П(С)БО 12 [90], в якому спільна діяльність розглядається тільки як спільна діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, або відповідних норм ЦКУ, яким варіанти спільної діяльності розглядаються в залежності від наявності або відсутності об'єднання внесків її учасників, МСБО 31 [76] найбільш поширеними названі три варіанти спільної діяльності: спільно контрольовані операції; спільно контрольовані активи; спільно контрольовані суб'єкти господарювання.

В МСБО 31 [76] зазначено, що варіант спільної діяльності у вигляді спільно контрольованих операцій пов'язаний з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, а не зі створенням відособлених від них корпорацій. Кожен контролюючий учасник використовує власні основні засоби, містить власні запаси, несе власні витрати і повертає власні фінансові кошти, які представляють його власні зобов'язання.

Угода про організацію спільної діяльності, як правило, передбачає порядок розподілу між учасниками спільної діяльності прибутку, що є результатом спільної діяльності. Спільна діяльність може відображатися в обліку одночасно з основною діяльністю підприємства-оператора.

Відповідно до п.12 МСБО 31 [76] окремий бухгалтерський облік такої спільної діяльності та складання фінансових звітів необов'язкові, проте можливі для оцінки результатів спільної діяльності.

Прикладом здійснення спільно контрольованих операцій в МСБО 31 названо об'єднання дій і ресурсів двох або більше контролюючих учасників з метою спільного виготовлення та реалізації конкретної продукції, наприклад літака. Складові частини виробничого процесу відображаються в обліку кожним учасників спільної діяльності. Кожен учасник такої спільної діяльності несе власні витрати і отримує свою частину доходу від продажу літака. При цьому така частина доходу визначається контрактною угодою про спільну діяльність.

В Україні варіант спільного виготовлення та реалізації продукції досить поширений. Але до спільної діяльності в розумінні П(С)БО 12 [90] та інших нормативно-правових актів таке виробництво не відноситься. У нас така діяльність найчастіше пов'язана або з створенням іншої юридичної особи (об'єднання підприємств), або здійснюється на підставі договору підряду.

Згідно п.24 МСБО 31 [76] спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільна діяльність, яка передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має 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.

Практично такий варіант спільної діяльності в Україні визначено згідно § 2 глави 77 ЦКУ [118] як просте товариство. Також як в простому суспільстві в Україні спільно контрольований суб'єкт господарювання за кордоном контролює активи спільної діяльності, приймає зобов'язання,

несе витрати і отримує дохід. Контракти він може укладати від свого імені та залучати грошові кошти з метою здійснення спільної діяльності.

У свою чергу кожен контролюючий учасник спільно контрольованого суб'єкта господарювання, так само як і учасник простого товариства в Україні, згідно п.25 МСБО 31 [76] має право на отримання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання. При цьому такий суб'єкт господарювання відповідно до п.28 МСБО 31 веде власні облікові реєстри, а також складає і подає фінансові звіти, також як і інші суб'єкти господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Але на відміну від правил обліку операцій спільної діяльності, визначених згідно п.19 П(С)БО 12 [90], якими заборонено відображати фінансовими інвестиціями активи, задіяні у спільній діяльності, внески, внесені до спільно контрольованого суб'єкта господарювання, включаються в облікові реєстри контролюючого учасника та визнаються в його фінансових звітах як інвестиція. На жаль, те, що просте товариство, фактично будучи в Україні самостійним суб'єктом господарювання, не визнається юридичною особою, послужило причиною проблем бухгалтерського обліку операцій спільної діяльності в Україні.

Правила їх бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 12 [90] визначені для спільної діяльності, яка не передбачає створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Разом з тим спільна діяльність в Україні в своїй більшості передбачає об'єднання вкладів учасників, тобто спільно контрольованим суб'єктом господарювання в Україні фактично є просте суспільство.

Отже, існування великого переліку диспозитивних (обумовлених вільним вибором) норм, які учасники спільної діяльності без створення юридичної особи можуть встановлювати на свій розсуд, призводить до необхідності більш детального дослідження особливостей здійснення спільної діяльності у законодавчій, бухгалтерській та податковій сферах.

### **1.3. Нормативне регулювання організації спільної діяльності та її облікового відображення**

Нормативно-правове забезпечення зазвичай полегшує роботу бухгалтерів-практиків, адже характеризується встановленням та фіксацією загальноприйнятих правил та методик здійснення того чи іншого процесу, однак, лише у тому випадку, коли його структурні елементи є взаємоузгодженими та повністю регламентують основні аспекти профілюючого об'єкту, чого, на жаль, не можна сказати про нормативно-правове забезпечення спільної діяльності, адже його недоліки виступають основною причиною нехтування вітчизняними суб'єктами господарювання зазначеною формою співпраці.

Нормативно-правові документи, які регулюють спільну діяльність в Україні можна поділити на чотири рівні:

1. Закони, кодекси: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність”, Закон України “Про режим іноземного інвестування”, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України;

2. Нормативні акти Президента і інших державних органів: Декрет Кабінету Міністрів України №55-93 “Про режим іноземного інвестування”, Угода між урядом України і урядом Об'єднаних Арабських Еміратів, положення про порядок державної реєстрації договорів №112, Інструкція №125, інструкція №703 “Питання укладання деяких договорів ”;

3. Положення (стандарти), плани рахунків, інструкції, накази, і інші нормативні акти бухгалтерського обліку: П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” , МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах”, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом МФУ № 1352 від 28.10.2011, Лист міністерства фінансів України від 02.02.2012 № 31-08410-07-10\2417;

4. Внутрішні документи підприємства: договір про спільну діяльність, наказ про облікову політику, внутрішні розпорядження.

Таким чином, дослідження спільної діяльності в юридичному аспекті: охоплює питання визначення її сутності, форм, організації, регулювання відносин між учасниками (визначення їх прав та обов'язків), тобто дослідження спільної діяльності як цивільно-правових відносин.; а в обліковому аспекті – організацію обліку, облікове (бухгалтерське, податкове) відображення та регулювання операцій, які виникають при здійсненні спільної діяльності, тобто спільна діяльність як синтез особливостей відображення господарських операцій, які виникли при її здійсненні.

З прийняттям ЦКУ [118] спостерігається розширення спектру допустимих видів внесків у спільну діяльність та галузей, в яких вона може здійснюватись, введено нове поняття: “договір простого товариства”. В цілому, в Цивільному кодексі України порядку регулювання спільної діяльності присвячено 14 статей у главі 77 “Спільна діяльність”.

Досліджуючи положення статей ЦКУ в частині регулювання спільної діяльності, можна прослідкувати, що визначений нормативно-правовий документ регламентує здебільшого механізм здійснення простого товариства. Таким чином, діяльність простого товариства здійснюється на підставі письмово укладеного договору, в якому фіксується мета здійснення діяльності, розмір та вид внеску, що не суперечить ст.1133 ЦКУ, учасник, на якого покладається ведення спільних справ та ведення обліку спільної діяльності, порядок користування майном, обов'язки щодо утримання спільного майна, порядок відшкодування витрат та збитків, розподілу прибутку. Під час ведення спільних справ кожний учасник має право діяти від імені всіх учасників, якщо договором простого товариства не встановлено, що ведення справ здійснюється окремими учасниками або спільно всіма учасниками договору простого товариства. У разі спільного ведення справ для вчинення кожного правочину потрібна згода всіх учасників [118, с.1135]. Тобто учасник може вступати у взаємовідносини з третіми особами від імені простого товариства, однак лише



на підставі довіреності узгодженої всіма учасниками та підписаної оператором спільної діяльності.. Досліджуючи положення цього документу уточнення, з приводу статусу спільної діяльності є недоречним, тому, що під спільною діяльністю розуміється лише та спільна діяльність, що здійснюється на підставі договору, а не статуту чи установчих документів.

Цікавим є питання видів права власності на внесені майно. Відповідно до ст.1134 ЦКУ майно може перебувати у спільній власності та у спільній частковій власності. Відмінність полягає у праві власності учасника до здійснення спільної діяльності на об'єкт, що вноситься. Тобто, якщо учасник спільної діяльності володів об'єктом внеску на праві власності, то майно і вироблена у результаті спільної діяльності продукція та доходи вважатимуться спільною частковою власністю. Однак, майно, яким учасник володів до здійснення спільної діяльності, на підставах інших ніж право власності, визнаватиметься спільною власністю [118, с. 1134].

Інші нормативно-правові документи щодо досліджуваного об'єкту опосередковано стосуються об'єкта дослідження, в них розглядається спільна діяльність як співпраця українських суб'єктів господарювання з суб'єктами господарювання інших країн та спільна діяльність між суб'єктами господарювання та державою (що не виступає об'єктом нашого дослідження).

Незважаючи на те, що діяльність простого товариства – підприємницька господарська діяльність, Господарський кодекс України не містить жодних згадувань про такий вид діяльності як спільна діяльність. До того ж, Законом України “Про підприємства в Україні”, в частині регулювання об'єднань, спільна діяльність також не розглядається.

Таким чином, єдиним нормативно-правовим документом вищого рівня, який регулює діяльність простого товариства є Цивільний кодекс України, з урахуванням положень якого і слід здійснювати облікове відображення господарських операцій, що виникають при здійсненні такої спільної діяльності. До того ж, договір про спільну діяльність виконує роль установчого документу.

Для визначення особливостей регулювання облікового відображення спільної діяльності, що дозволить виявити напрями удосконалення нормативного забезпечення дамо характеристику діючим нормативно-правовим актам. Основним законом, який регламентує загальні правила та принципи бухгалтерського обліку в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, однак, положень про спільну діяльність без створення юридичної особи він не містить. Натомість, єдиним законодавчим документом, який регулював здійснення спільної діяльності в Україні в частині організації та ведення її бухгалтерського обліку до 30.12.2011 р. було П(С)БО 12 [90], яке незважаючи на свої еволюційні процеси, все рівно не забезпечило роз’яснення правил та методик відображення операцій зі спільної діяльності без створення юридичної особи, а лише сприяло уточненню порядку обліку внесків у спільну діяльність, відображення доходів та витрат і розкриття інформації про спільну діяльність у фінансовій звітності.

Регулювання облікового аспекту спільної діяльності без створення юридичної особи П(С)БО 12 [90] є парадоксальним, адже видається дивним регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності положенням, яке, навіть судячи з назви – “Фінансові інвестиції” - повинно регулювати операції суто з фінансовими інвестиціями, в той час, коли вклади учасників у спільну діяльність без створення юридичної особи фінансовими інвестиціями не вважаються. До того ж, П(С)БО 12 не повністю розкриває облікові аспекти здійснення спільної діяльності, що на практиці призводить до виникнення проблемних питань.

Встановлюючи взаємозв’язок між формами спільної діяльності, що регулюються МСБО 31 [76] та П(С)БО 12 [90], виявлено, що форма здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи не відповідає жодній формі, що регламентується МСБО 31, адже в Україні вона є змішаною (спільно контрольовані активи і спільно контрольовані операції), а тому потребує окремого положення, яке її регулюватиме.

Як наслідок, 30.12.2011 р. затверджено Методичні рекомендації № 1873 [72], які детально регламентують питання ведення бухгалтерського обліку операцій зі спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні, розкриття інформації в звітності і примітках, як у учасників так і у оператора спільної діяльності. До того ж, для правильного розуміння зазначеного в рекомендаціях, в додатках наведено відповідні числові приклади.

Однак і вони, на жаль, не дають відповідей на всі проблемні питання, які виникають в ході здійснення та облікового відображення спільної діяльності, адже мають рекомендаційний характер. До того ж, новим недоліком нормативного регулювання стало те, що окрім виявлених протиріч між положеннями МСБО 31 [76] та П(С)БО 12 [90], віднині, підлягають врегулюванню ще й окремі норми Методичних рекомендації № 1873 [72] з нормами П(С)БО 12 [90].

Необхідність уточнення окремих положень регулювання спільної діяльності без створення юридичної особи пояснює наявність великої кількості листів, наказів та інструкцій, зокрема: Інструкція № 125, інструкція № 703 “Питання укладання деяких договорів”, Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом МФУ № 1352 від 28.10.2011, Лист міністерства фінансів України від 02.02.2012 № 31-08410-07-10\2417, які нерідко сприяють виникненню нових дискусійних питань.

Сучасна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності стосується господарських операцій, які відображаються в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора в частині основної діяльності та підприємств-учасників. В свою чергу нормативні положення облікового відображення операцій в відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності є не розробленими, що є причиною проблем організаційно-методичного забезпечення облікового відображення. Для вирішення даної проблеми розглянемо, процес організації та ведення спільної діяльності, що дасть можливість визначити напрями організації та ведення

бухгалтерського обліку, специфічні об'єкти, які властиві спільній діяльності та особливості тих об'єктів, які обумовлені договором спільної діяльності.

Зважаючи на визначенні підходи до сутності спільної діяльності, форми її здійснення та результатів аналізу нормативних актів з її регулювання процес організації та здійснення спільної діяльності з позиції впливу на систему бухгалтерського обліку можна представити в наступній бухгалтерській моделі (рис. 1.6).

Виходячи з представленої бухгалтерської моделі спільної діяльності можна прослідкувати різні види учасників спільної діяльності їх роль та значення в здійсненні спільної діяльності, управління нею та облікового відображення операцій зі здійснення спільної діяльності.

Для забезпечення ефективної організації спільної діяльності пропонуємо наступні підходи до визначення сутності даних понять:

- *підприємство-учасник спільної діяльності* – суб'єкт господарювання, яке є учасником договору про спільну діяльність, вносить майно, бере / не бере участі в здійсненні спільної діяльності, не бере участі в управлінні спільною діяльністю та не веде відокремлений облік операцій зі здійснення спільної діяльності;

- *підприємство-оператор спільної діяльності* – суб'єкт господарювання, яке є учасником договору про спільну діяльність, вносить майно, та на якого покладаються обов'язати в здійсненні спільної діяльності, управління нею та ведення відокремленого обліку операцій зі здійснення спільної діяльності.

Так спільним в функціонуванні підприємства-оператора та підприємств-учасників є те, що всі вони вносять відповідне майно в спільну діяльність (оборотні та необоротні активи, грошові кошти), а також можуть приймати трудову участь в здійсненні спільної діяльності. Кожен учасник спільної діяльності бере участь в розподілі прибутку спільної діяльності, а за умови отримання збитку повинен покривати відповідну частину збитків.

Відмінності у функціонуванні підприємства-оператора спільної діяльності та підприємств-учасників полягають в наступному:

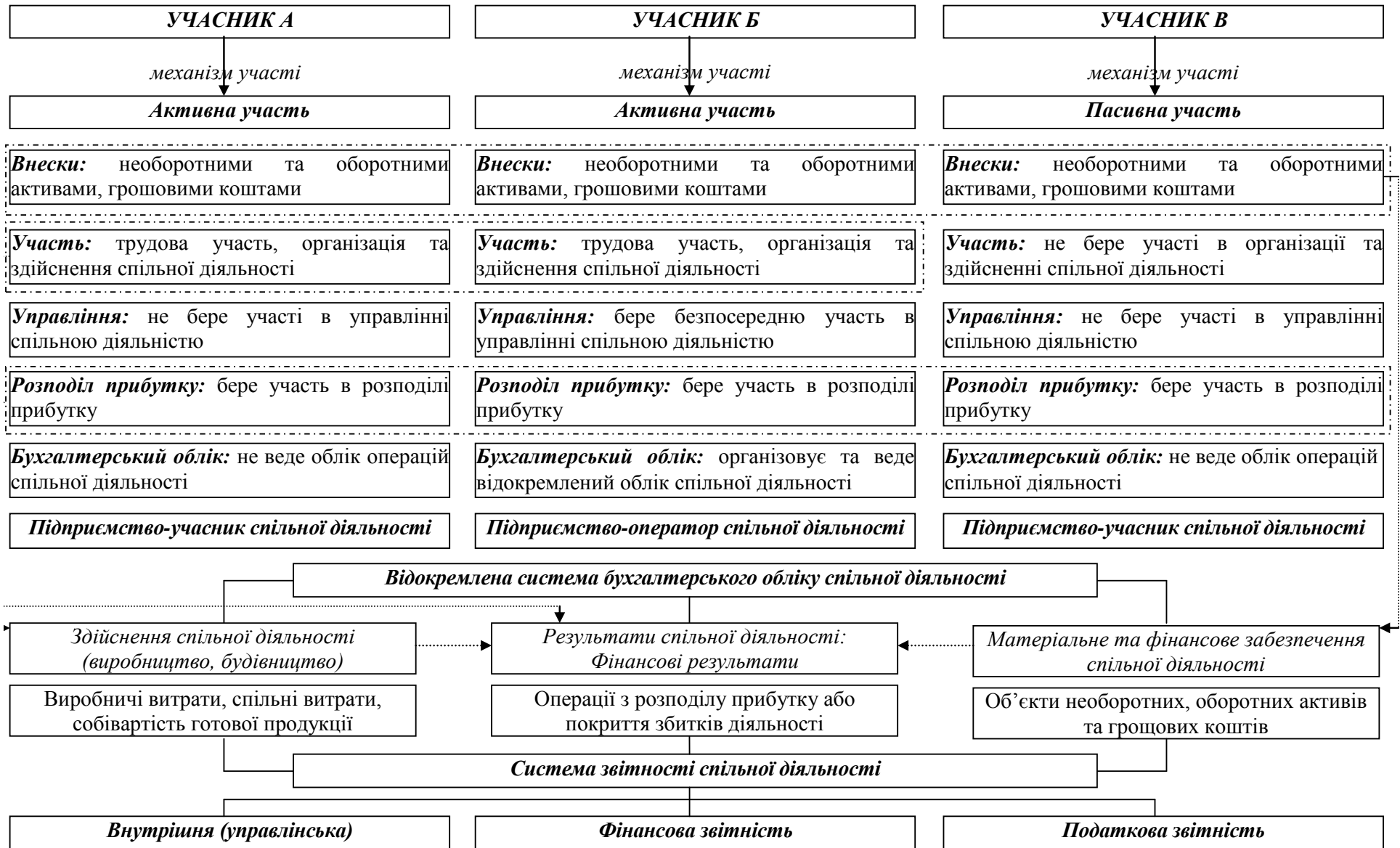


Рис. 1.6. Бухгалтерська модель спільної діяльності

- підприємство-оператор на відмінну від підприємств-учасників бере безпосереднє управління спільною діяльністю;

- підприємство-оператор завжди бере трудову участь в здійсненні спільною діяльністю на відміну від підприємств-учасників, які можуть приймати лише пасивну участь – внесення внесків передбачених договором;

- підприємство-оператор організовує відокремлену систему бухгалтерського обліку та звітності спільної діяльності.

П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” регулює лише питання відображення операцій спільної діяльності підприємств-учасників в частинні внесків учасників, та розподілу результатів спільної діяльності. Зокрема п 19 П(С)БО передбачає наступне: “Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності.

а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;

б) зобов’язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;

в) свою частку в будь-яких зобов’язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;

г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності” [90].

Тобто, даним стандартом спільна відображається на відповідних рахунках підприємств-учасників. В свою чергу, відсутні положення, які б регулювали операції зі здійснення спільної діяльності та їх відображення в відокремленій системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора.

Окремі питання висвітленні в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Зокрема в п. 2.1. зазначено наступне: “Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності окремо від результатів власної господарської діяльності, використовуючи для цього окремі регістри бухгалтерського обліку. За даними цих регістрів оператор спільної діяльності складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної

діяльності в порядку, встановленому положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку”. Проте даний положення не передбачає наступні особливості [43]:

- організація документообігу, відокремленого від документообігу основної діяльності підприємства оператора. Зазвичай пропонується розробити окрему нумерацію документів з позначкою “СД” ;

- формування окремої облікової політики або внесення змін до існуючої в частинні об’єктів спільної діяльності

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) методів оцінки внесків засновників;

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибору методів амортизації для основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Адже, відповідно до п. 2.4. методичних рекомендацій “амортизація основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності у порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та у повному обсязі враховується при визначенні результатів спільної діяльності. Якщо основні засоби та/або нематеріальні активи учасника (у тому числі внесені як вклад у спільну діяльність) використовуються як у власній господарській діяльності учасника, так і в спільній діяльності, то сума нарахованої амортизації розподіляється та у відповідних сумах відображається в окремому бухгалтерському обліку спільної діяльності та в бухгалтерському обліку учасника” [43];

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибору методів списання запасів на виробничі витрати, витрати на збут або адміністративні витрати;

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибір методу калькулювання собівартості продукції, яка виготовляється відповідно до договору спільної діяльності ;

- розробка робочого плану рахунків, який би передбачав аналітичні рахунки за всіма об'єктами спільної діяльності (оборотні та необоротні активи, грошові кошти, виробничі витрати, готова продукція, розрахунки з оплати праці, розрахунки з учасниками, розрахунки за податками та зборами, розрахунки з контрагентами, доходи, фінансові результати, прибуток, збиток).

Зважаючи на порядок організації спільної діяльності необхідним є закріплення в законодавстві окремих положень щодо сутності специфічних об'єктів бухгалтерського обліку, властивих спільній діяльності. До таких об'єктів відносяться: внески в спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансові результати спільної діяльності, прибуток від спільної діяльності, збиток від спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності. Передбачення сутності даних понять в законодавстві, яке регулює бухгалтерський облік спільної діяльності дозволить уникнути плутанини в організації її здійснення та облікового відображення.

Зважаючи на розроблену бухгалтерську модель організації та ведення спільної діяльності та обґрунтовані теоретичні положення здійснення спільної діяльності, її нормативне закріплення пропонуємо наступне визначення даних понять (табл. 1.3).

Якщо підприємство-оператор не відкриває окремий поточний рахунок, а для безготівкових розрахунків по спільній діяльності використовує свій основний поточний рахунок, то операції будь-яких безготівкових розрахунків, пов'язаних з веденням спільної діяльності, відображаються в кореспонденції з субрахунком розрахунки із спільною діяльністю рахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Зважаючи, що спільна діяльність може стосуватися будь-якої галузі національної економіки організація виробничого процесу буде подібною до будь-якого іншого підприємства (будівельні, виробничі, торгівельні, сфери послуг). Відповідно до цього організація та ведення спільної діяльності складатиметься з наступних бізнес-процесів, які визначатимуть порядок



організації та методики бухгалтерського обліку спільної діяльності. Особливості даних бізнес процесів та їх місце в системі бухгалтерського обліку представлено в табл. 1.4.

Таблиця 1.3

Сутність об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності

Поняття	Сутність
внески в спільну діяльність	це майно суб'єктів господарювання передане для здійснення спільної діяльності підприємству-оператору за умовами договору
операції зі здійснення спільної діяльності	це господарська діяльність яка передбачена предметом договору про спільну діяльність та пов'язана з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт, торгівлею товарами
фінансові результати спільної діяльності	це результат здійснення спільної діяльності за звітний період або за термін договору про спільну діяльність
прибуток спільної діяльності	це позитивний фінансовий результат спільної діяльності, який повинен бути розподілений учасниками договору спільної діяльності
збиток від спільної діяльності	це негативний фінансовий результат спільної діяльності, який повинен бути погашений учасниками договору спільної діяльності
операції з припинення спільної діяльності	це операції пов'язанні з припиненням договору спільної діяльності, які передбачають визначення кінцевої частки учасників в спільній діяльності та розподіл майна спільної діяльності між учасниками відповідно до його частки
розподіл прибутку спільної діяльності	це операції пов'язані з розподілом прибутку спільної діяльності отриманого в звітному періоді між учасниками спільної діяльності

Специфічними об'єктами бухгалтерського обліку спільної діяльності виступатимуть:

- внески учасників в спільну діяльність. Дані операції матимуть специфіку відображення, як в система бухгалтерського обліку спільної діяльності так і в системі обліку підприємств-учасників. Специфіка полягає в тому, що в системі обліку спільної діяльності дані внески відобразатимуться як інша кредиторська заборгованість. В свою чергу власне внески оборотними і необоротними активами та грошовими коштами будуть відображатися відповідно до діючих норм бухгалтерського законодавства, але матимуть специфіку в частинні оцінки об'єктів, документування таких об'єктів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Все це вимагає від законодавців чітких позицій в регулюванні даних

елементів методу бухгалтерського обліку, що на сьогоднішній день є нез'ясованими та не викладеними в діючих П(С)БО;

- операції з припинення спільної діяльності. Сукупність даних операцій є властивими суто для спільної діяльності. Крім того, дані об'єкти бухгалтерського обліку є досить важливими, адже саме від них залежить дотримання всіх умов договору про спільну діяльність. На сьогоднішній бухгалтерський облік операцій з припинення спільної діяльності є неврегульованим на законодавчому рівні, що призводить до ряду проблемних питань не лише облікового але й економічного та правового характерів. Зокрема, на законодавчому рівні необхідним є визначення порядку розподілу майна та результатів спільної діяльності. Дане питання є досить важливим з тієї позиції, що результати спільної діяльності можуть бути як позитивними – прибуток, так і негативними – збиток. В залежності від того, який результат визначатиметься порядок припинення спільної діяльності (розподіл майна, розподіл фінансових результатів, покриття збитків, проведення всіх розрахунків).

Крім специфічних об'єктів спільної діяльності, їй властиві об'єкти, характерні для основної діяльності підприємства-оператора, або ж підприємств-учасників. Проте, зважаючи на особливості здійснення спільної діяльності дані об'єкти особливо відобразатимуться в відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності. До таких об'єктів відносяться:

- господарські процеси (придбання, виробництво, реалізація) спільної діяльності. Облікове відображення даних господарських процесів є особливим з позиції відображення та розподілу спільних витрат (придбання, виробництво, реалізація) спільної діяльності та підприємства-оператора, трудової участі підприємств-учасників, калькулювання собівартості продукції, розподілу загальновиробничих витрат, організації документування та організації аналітичного обліку. Всі зазначені питання не розкриті в законодавстві взагалі. Це в свою чергу є причиною відсутністю єдиних підходів до ведення бухгалтерського спільної

діяльності та зниження якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, щодо спільної діяльності.

Таблиця 1.4

Характеристика бізнес-процесів спільної діяльності

Бізнес процес	Характеристика	Об'єкти обліку
<i>Процес створення спільної діяльності</i>	Укладання договору про спільну діяльність, його реєстрація в податкових органах, організація обліку спільної діяльності в підприємства оператора	- плата за реєстрацію договору в податкових органах та його нотаріальне завірення; - витрати договірному процесу, які відображаються в складі витрат основної діяльності кожного учасника
<i>Процес об'єднання внесків</i>	Кожен учасник відповідно до умов договору вносить майно для забезпечення здійснення спільної діяльності	<i>У відокремленій системі обліку:</i> - оборотні активи; - необоротні активи; - грошові кошти; - кредиторська заборгованість перед учасниками; <i>В обліку підприємств-учасників:</i> - операції з передачі майна; - дебіторська заборгованість за внесками
<i>Процес придбання</i>	Здійснюється процес придбання оборотних та необоротних активів для забезпечення здійснення спільної діяльності	- оборотні активи; - необоротні активи; - капітальні витрати; - спільні витрати придбання
<i>Процес виробництва</i>	Здійснюється процес виробництва продукції передбаченої договором про спільну діяльність	- прямі виробничі витрати за елементами; - загальновиробничі витрати; - спільні витрати виробництва; - готова продукція
<i>Процес реалізації</i>	Здійснюється реалізація готової продукції виготовлення, якої передбачено договором про спільну діяльність	- готова продукція; - витрати на збут; - доходи від реалізації; - спільні витрати реалізації
<i>Розподіл фінансових результатів</i>	Формуються фінансові результати спільної діяльності за звітний період, у випадку отримання прибутку проводиться його розподіл між учасниками	- витрати та доходи; - фінансові результати (прибуток, збиток); - операції з розподілу прибутку; - операції з покриття збитків
<i>Процес припинення спільної діяльності</i>	Здійснюється оцінка спільної діяльності її результатів та стану майна та проводиться його розподіл між учасниками	- оборотні активи; - необоротні активи; - грошові кошти; - кредиторська заборгованість перед учасниками;

- розподіл фінансових результатів спільної діяльності. Розподіл фінансових результатів спільної діяльності є особливим бізнес-процесом.

Адже, в залежності від фінансових результатів залежить ефективність спільної діяльності та рівень досягнення її мети, яка зазначена в договорів. В свою чергу від розподілу фінансових результатів спільної діяльності залежить задоволеність спільною діяльністю всіх підприємств-учасників.

Отже, організація бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи може бути здійснена з двома варіантами: по-перше, формування окремих робочих планів рахунків й відповідно окремої системи бухгалтерського обліку операцій спільної діяльності; по-друге, ведення єдиної системи бухгалтерського обліку з паралельним обліком спільної діяльності. При формуванні відокремленої системи бухгалтерського обліку підприємство-оператор затверджує відповідні зміни та доповнення в організації бухгалтерського обліку, які повинні бути узгодженні з підприємствами-учасниками. Узгодження таких позицій пропонуємо затверджувати протоколом погодження, який повинен бути додатком до договору про спільну діяльність.

### **Висновки до розділу 1**

1. На основі вивчення науково-навчальної літератури та нормативних актів на предмет сутності спільної діяльності, обґрунтовано під даним поняттям розуміти господарську діяльність без створення юридичної особи для здійснення короткострокових або довгострокових комерційних проектів, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. В такій редакції запропоновано дане визначення затвердити в нормативно-правових актах.

2. Договір спільної діяльності є координуючим внутрішнім документом, реєстрація якого легалізує здійснення спільної діяльності між окремими учасниками. Від договору залежить подальше здійснення діяльності учасників, що спільно функціонують, а також порядок організації бухгалтерського обліку операцій зі здійснення спільної діяльності.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

#### 2.1. Визнання, оцінка та відображення в обліку вкладів і часток учасників спільної діяльності

Ураховуючи, що спільна діяльність без створення юридичної особи являє собою відокремлену діяльність від основної діяльності учасників, відповідно порядок організації обліку такої спільної діяльності з урахуванням її особливостей, має бути закріпленим в окремому наказі про облікову політику, затвердженому учасниками для такої діяльності.

Відповідно до визначених основних етапів провадження спільної діяльності без створення юридичної особи здійснюються наступні кроки:

- 1) внесення учасниками активів для провадження спільної діяльності;
- 2) ведення поточної фінансово-господарської спільної діяльності;
- 3) розподіл між учасниками фінансових результатів, отриманих в межах спільної діяльності;
- 4) припинення спільної діяльності та розподіл між її учасниками активів, зобов'язань та фінансових результатів.

Відповідно до П(С)БО 12 учасник, уповноважений іншими учасниками, на ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності названий оператором спільної діяльності [90]. Такий оператор веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Вкладами учасників відповідно до ст. 1133 Цивільного кодексу вважається все те, що вони вносять у спільну діяльність, у тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки [118]. При цьому вклади усіх учасників можуть вважатися як рівними за вартістю, так і не рівними. В останньому випадку учасники домовляються про частку їх внесків у спільну діяльність та визначають вартість вкладу кожного учасника.

Майно, яким учасники володіли на правах власності, внесене в якості вкладу у спільну діяльність, стає спільною частковою власністю усіх учасників, якщо інше не встановлено договором про спільну діяльність або законом.

Задля бухгалтерського обліку вкладів учасників у спільну діяльність усі активи доцільно поділити на три групи (рис. 2.1).

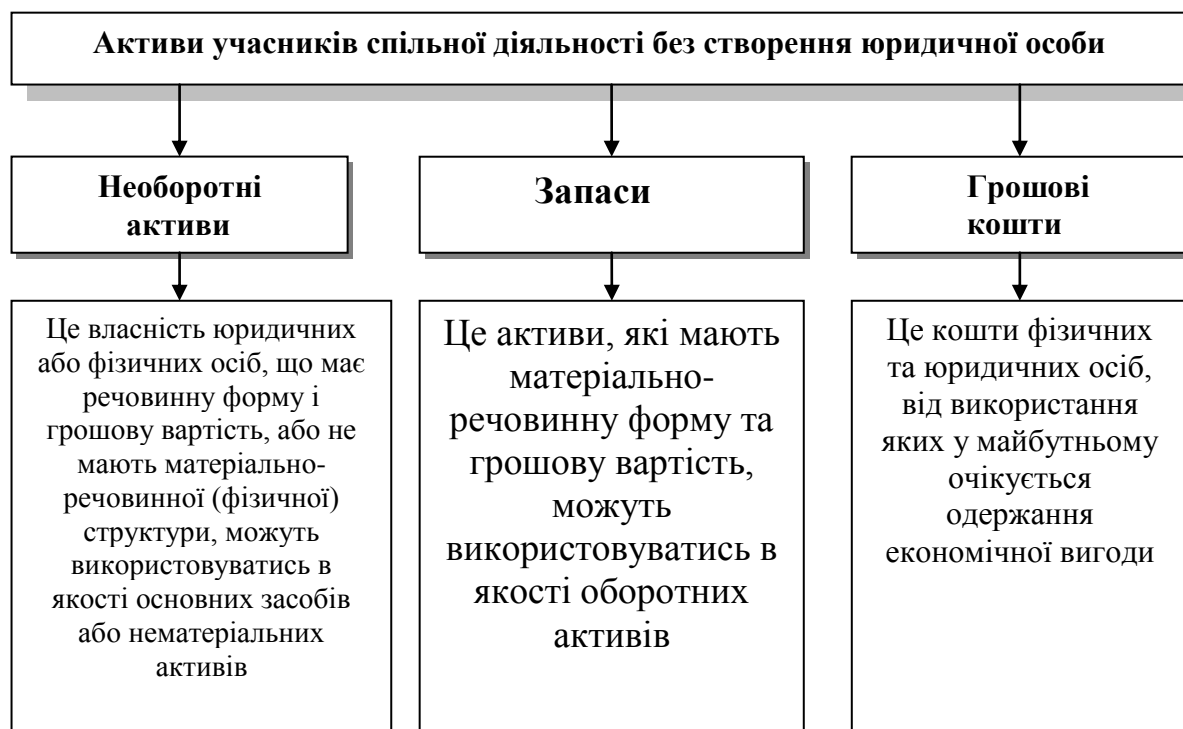


Рис. 2.1. Склад активів, які можуть вноситись у спільну діяльність

Необхідними умовами для визнання відповідного виду активу внеском у спільну діяльність доцільно вважати можливість [82]:

- 1) оприбуткування активу в бухгалтерському обліку;
- 2) визнання активів як необоротних активів, запасів та грошових коштів;
- 3) документального підтвердження права власності активів, а саме, що вони належать відповідному учаснику спільної діяльності;
- 4) визначення їх собівартості або справедливої вартості.

Незалежно від того, у якій формі здійснено внесок активів учасниками спільної діяльності, усі вони потребують виконання оцінки для цілей бухгалтерського обліку. Саме тоді визначається розмір частки кожного з учасників спільної діяльності.

Організація здійснення оцінки внесених активів учасниками спільної

діяльності без створення юридичної особи відбувається за одним із трьох можливих шляхів. Перший передбачає формування оціночної комісії, членами якої стають учасники спільної діяльності та залучені фахівці. Другий шлях отримання оцінки передбачає залучення третіх осіб, якими можуть виступити спеціалізовані експертні підприємства - суб'єкти підприємницької діяльності, що про ліцензовані за цим напрямком. Третій шлях включає обидва попередніх варіанти, застосовується за необхідності оцінки різних видів активів.

Окрім організації обліку оцінки внесків учасників, необхідно визначитися із методами їх первісної оцінки. Оскільки об'єднання внесків (у вигляді активів) відбувається за договорами про спільну діяльність без створення юридичної особи, за суттю для кожного з учасника це означає не що інше, ніж певні фінансові інвестиції у спільну справу. Тому, застосувавши п. 4 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», первісна оцінка таких активів відображається в бухгалтерському обліку за собівартістю [90]. Одночасно у п. 19 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» зазначено, що активи, задіяні у спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються в бухгалтерському обліку цього учасника у складі фінансових інвестицій, а тому до них не можна застосувати оцінку саме як фінансових інвестицій.

У інших положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, якими визначається оцінка відповідних активів, які вносяться учасниками спільної діяльності, відсутні будь-які згадки щодо можливості застосування тих чи інших методів первісної оцінки активів при формуванні майна спільної діяльності без створення юридичної особи. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 9 «Запаси» випадків застосування оцінки майна спільної діяльності не визначають [94].

Як було зазначено вище, зарубіжний досвід ведення спільної діяльності є достатньо поширеним у країнах з ринковою економікою. Саме тому організації обліку часток спільних підприємств присвячено окремий стандарт. Положення МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» надає інформацію для оцінювання внесених в спільну діяльність активів за собівартістю, що впливає з визначення поняття методу участі в капіталі, як альтернативного підходу до

оцінки визначених активів на дату балансу, який сформульовано як «метод обліку і звітності, згідно з яким частка участі в капіталі спільно контролюваного підприємства первісно відображається за собівартістю...» [76]. Грунтуючись на методі аналогій та зважаючи на використання норм МСБО 31 під час підготовки П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [90] вважаємо, що метод оцінки, запропонований у міжнародному стандарті доцільно використати і під час первісного обліку внесків учасників спільної діяльності.

За вимогами Податкового кодексу України передача товарів (робіт, послуг) на баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів спільної господарської діяльності, вважається поставкою (продажем) [89]. Тому порядок формування вартості внесків учасників спільної діяльності визначено наступним чином (рис. 2.2).

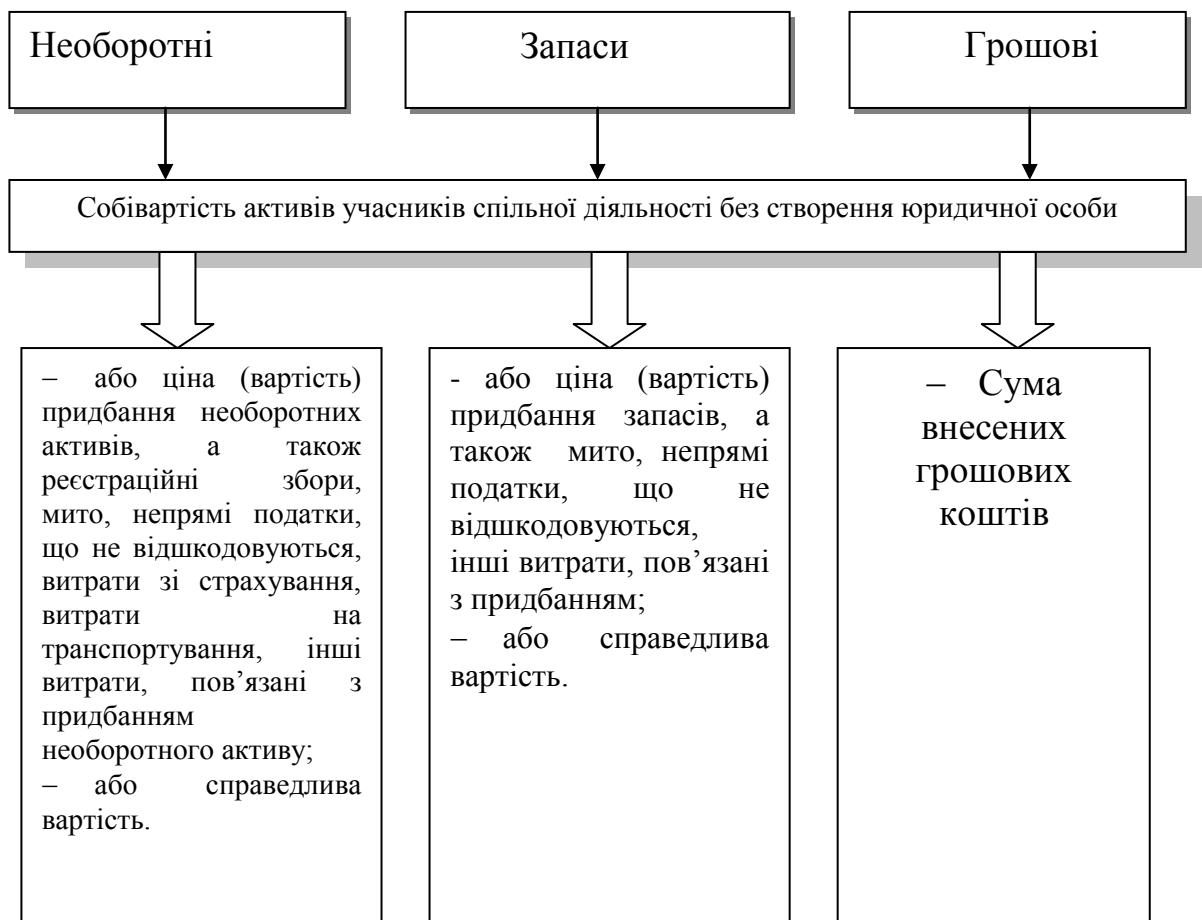


Рис. 2.2. Порядок формування первісної вартості внесків учасників спільної діяльності



Таким чином, оцінка активів проводиться або за вартістю придбання, з урахуванням витрат, понесених у зв'язку з їх отриманням, або за справедливою вартістю. Грошові кошти оцінюються за сумою коштів, переданих учасниками для спільної діяльності.

Організаційні та методичні підходи проведення оцінки вкладів учасників у спільну діяльність забезпечили інформаційну базу для подальшого обліку таких вкладів в учасника, який їх вніс та в окремому обліку спільної діяльності, який веде оператор спільної діяльності.

Порядок обліку внесків учасників у спільну господарську діяльність також має свою специфіку, що насамперед пов'язано з організацією ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності загалом та видами внесків зокрема.

Відповідно до П(С)БО 12 [90], після внесення в нього змін наказом Міністерства фінансів активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями у учасників такої діяльності. При цьому, вклади, внесені у таку спільну діяльність:

1) відображаються у учасників у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність;

2) відображаються оператором спільної діяльності в окремому балансі, що ведеться по такій діяльності, - у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Крім того, ураховуючи, що активи, передані в спільну діяльність учасниками у якості вкладів, стають спільною частковою власністю усіх учасників, згідно П(С)БО 12 [90] кожний учасник відображає у своєму бухгалтерському обліку свою частку таких активів у складі відповідних активів. Частки учасників в активах спільної діяльності дорівнює долі кожного учасника в спільній діяльності, закріпленій в договорі про таку діяльність.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [70] передбачено, що «Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображаються

оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менший, ніж один рік).» В свою чергу, «передача учасником активів як вкладу у спільну діяльність відповідно відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік)» [46].

На підставі інформації, наданої оператором спільної діяльності, кожний учасник відображає у своєму бухгалтерському обліку власну частку в активах та зобов'язаннях спільної діяльності на кожну дату балансу. В результаті показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності в учасників будуть сформовані з урахуванням показників за основною діяльністю та з урахуванням показників по спільній діяльності у відповідних частках. Отже, показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності ( «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» або форма 1-м «Баланс») у учасників будуть співставними. [69].

Що стосується відображення учасниками своєї частки в доходах та витратах по спільній діяльності, то ураховуючи, що на кожну дату балансу отримані доходи та понесені витрати, відносяться на фінансовий результат, то пропонується учасникам у своєму бухгалтерському обліку та фінансовій звітності («Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» або форма № 2-м «Звіт про фінансові результати») на підставі інформації, підготовленої оператором спільної діяльності відображати:

- 1) частку в отриманих спільною діяльністю доходах;
- 2) частку в понесених спільною діяльністю витратах;
- 3) частку у фінансових результатах (прибуток або збиток), отриманих спільною діяльністю.

Для обліку фінансово-господарських операцій спільної діяльності

оператором такої діяльності можуть використовуватися рахунки діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [56].

Таким чином, оператор спільної діяльності використовуватиме:

- 1) рахунки 55 та 685 з відповідним кодуванням для обліку довгострокової або короткострокової заборгованості спільної діяльності перед кожним учасником та іншими контрагентами;
- 2) рахунки 183 або 377 з відповідним кодуванням для обліку довгострокової або короткострокової заборгованості учасників перед спільною діяльністю.

Що стосується учасників, то в них облік операцій з передачі ними внесків у спільну діяльність відображається за кредитом відповідних рахунків, на яких обліковуються активи, що вносяться у спільну діяльність, та за дебетом таких рахунків:

- 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність», якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково;
- 3771 «Вклад у спільну діяльність», якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік.

Крім обліку розрахунків учасників із спільною діяльністю, пов'язаних із внесенням вкладів, також між учасниками та спільною діяльністю проводяться розрахунки, пов'язані із поточною діяльністю. Для обліку таких розрахунків учасники можуть використовувати рахунки 377 та 685 з кодуванням «2»:

- 3772 «Поточні розрахунки із спільною діяльністю»;
- 6852 «Поточні розрахунки із спільною діяльністю».

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [70] внески активів у якості вкладів у спільну діяльність відображаються у бухгалтерському обліку з урахуванням того, що «якщо учасник вносить активи спільній діяльності і

відповідно передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності».

При цьому «сума прибутку (збитку) від вкладу до спільної діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних необоротних активів.» [70].

Тобто зазначеними рекомендаціями передбачено, що на дату передачі активу в якості вкладу у спільну діяльність, учасник, що їх передав в своєму бухгалтерському обліку відображає продаж таких активів.

При цьому він відображає частину фінансового результату від такого продажу (прибутку або збитку), що припадає на частку інших учасників у спільній діяльності, у складі фінансового результату звітного періоду, в якому відбулася така передача, а частину фінансового результату, що припадає на його частку у спільній діяльності, він відображає у складі доходів або витрат майбутніх періодів відповідно. Свою частку у фінансовому результаті від такого продажу він відображає у складі фінансового результату того періоду, в якому такий актив або буде проданим або почне амортизуватися у спільній діяльності.

Тобто, зазначеними рекомендаціями пропонується, по-перше, відображення в обліку учасника, який вніс до спільної діяльності активи, часток фінансового результату від такої передачі, що припадають на долі у спільній діяльності інших учасників, по-друге, розірвати у часі відображення фінансового результату від такої операції, що припадає на його долю у спільній діяльності тільки після продажу або початку амортизації такого активу.

Вкладами учасників у спільну діяльність може бути не тільки передача активів у спільну власність усіх учасників, але й право користування активами без передачі права власності на них. Для обліку таких операцій Методичними рекомендаціями [70] передбачено, що «у разі передачі учасником як вкладу у

спільну діяльність прав користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, оператор спільної діяльності оприбутковує відповідний нематеріальний актив (права користування майном) у сумі, узгодженій учасниками» [70].

При цьому, «якщо учасником до спільної діяльності внесено права користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, то вартість нематеріального активу, який оприбутковано спільною діяльністю внаслідок такої операції, що припадає на частку учасника у фінансовій звітності такого учасника, не відображається.» [70].

Отже, такі рекомендації не передбачають відображення в обліку учасника, що вніс до спільної діяльності право користування активами, його частки у його праві користування такими активами. З таким підходом не можна погодитись, оскільки відповідно до П(С)БО 12 [90] в обліку та фінансовій звітності кожного учасника має бути відображена частина усіх активів та зобов'язань, що є у спільній діяльності пропорційно частці кожного учасника.

Слід зазначити, що у ситуаціях, коли учасники вносять у якості вкладу у спільну діяльність право користування майном, Методичними рекомендаціями [70] передбачено відображати в обліку спільної діяльності оприбуткування нематеріального активу у вигляді права користування майном, а в обліку учасника, який таке право користування передає, відображати таку операцію за дебетом рахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» та кредитом рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

В обліку учасника, що передає право користування майном, має бути визнаним актив у вигляді права користування майном, а потім відображення його передачі до спільної діяльності шляхом визнання доходів від такої передачі. А в обліку спільної діяльності логічно, що такий актив після підписання договору про таку діяльність має бути оприбуткованим та підлягати подальшій амортизації. Такий підхід обумовлено тим, що право користування

майном є ресурсом такого учасника, використання якого (в якості внеску до спільної діяльності) як очікується призведе до надходження економічних вигід у майбутньому (вартість такого ресурсу буде ураховано при визначенні розміру частки такого учасника, пропорційно якій він очікує отримувати прибутки від спільної діяльності) [58].

Провадження господарської діяльності у формі спільної діяльності без створення юридичної особи, як і проведення господарської діяльності у будь-якій іншій формі, передбачає наявність найманих працівників, які будуть працювати для досягнення цілей, запланованих для спільної діяльності. Тобто спільна діяльність має бути забезпеченою трудовою участю найманих працівників.

Однак, використання праці найманих працівників у межах спільної діяльності має низку особливостей, які слід ураховувати при організації такої діяльності та її обліку.

В першу чергу, зазначимо, що спільна діяльність, в якій мають бути задіяні наймані працівники не може бути для них роботодавцем. Роботодавцем найманих працівників, які можуть бути задіяними у спільній діяльності, має бути учасник, який є юридичною особою. Це обумовлено тим, що використовувати найману працю, укласти трудові угоди, вести трудові книжки відповідно до законодавства про працю мають право тільки юридичні особи усіх форм власності та фізичні особи – підприємці. Ураховуючи, що спільна діяльність не є юридичною особою і тим біль фізичною особою – підприємцем, то відповідно воно не має права виступати у ролі роботодавця та самостійно наймати працівників. Крім того, законодавством не передбачено, щоб спільна діяльність утримувала (нараховувала) та сплачувала податки та внески із заробітної плати найманих працівників.

Отже, роботодавцем таких працівників має бути учасник спільної діяльності, який є юридичною особою. Такий роботодавець укладає трудові угоди з найманими працівниками, несе відповідальність за дотримання вимог трудового законодавства, зокрема нараховую та виплачує працівникам винагороду (заробітну плату) за виконану ними роботу, забезпечує охорону

праці таких працівників, несе відповідальність за утримання (нарахування) та сплату до бюджету та відповідних фондів податку на доходи фізичних осіб та внесків на загальнообов'язкове соціальне страхування.

З урахуванням зазначеного, трудова участь найманих працівників у спільній діяльності може відбуватися у двох варіантах.

Перший варіант полягає у тому, що учасник, який є роботодавцем найманих працівників, в якості свого вкладу у спільну діяльність зобов'язується надати на певний термін своїх найманих працівників (трудові ресурси), які будуть працювати для досягнення цілей спільної діяльності в обмін на частку у такій діяльності. При такому варіанті трудової участі учасник розраховую отримати прибуток від своєї участі у спільній діяльності і відповідно витрати на оплату праці (у тому числі, передбачені законодавством нарахування на заробітну плату), утримання робочих місць таких працівників він здійснюватиме за свій рахунок. Частка такого учасника у спільній діяльності може бути розрахована виходячи з розміру його витрат на утримання найманих працівників (заробітна плата, охорона праці, умови праці тощо), протягом часу, на який заплановано їх праця у межах спільної діяльності.

Другий варіант передбачає, що учасник – роботодавець найманих працівників, надає своїх працівників (трудові ресурси) для пояснення цілей спільної діяльності не в якості внеску у таку діяльність. При такому варіанті трудової участі витрати на оплату праці та необхідні умови праці таких працівників будуть проводитися за рахунок коштів спільної діяльності. Однак, учасник буде нараховувати та виплачувати заробітну плату та передбачені законодавством податки та внески із заробітної плати, але за рахунок коштів спільної діяльності.

Відповідно до Методичних рекомендацій [70] «вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю відображається за кредитом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» у частині заробітної плати і 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» у частині єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування та дебетом субрахунку 1831 або 3771. А оператором спільної діяльності «вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю відображається за дебетом відповідних рахунків з обліку витрат та кредитом субрахунку 551 або субрахунку 6851» [70].

Деякий вплив на бухгалтерський облік операцій зі здійснення спільної діяльності залежить від того, чи відкривають окремий поточний рахунок для ведення безготівкових розрахунків зі спільної діяльності.

Поточний рахунок спільної діяльності найчастіше відкриває оператор спільної діяльності. У такому разі безготівкові розрахунки, пов'язані з веденням спільної діяльності, відображають у звичайному порядку на рахунку 311 «Поточний рахунок спільної діяльності».

Для цілей оподаткування господарські операції між учасниками та спільною діяльністю без створення юридичної особи відповідно до ст. 153 Податкового кодексу прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Це означає, що операції з передачі активів до спільної діяльності з метою оподаткування прирівнюються до операцій з продажу таких активів спільній діяльності з відповідним застосуванням загальних провал оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість таких операцій.

Отже, підсумовуючи вище наведене, необхідно відзначити, що на даний момент у вітчизняному бухгалтерському законодавстві та розроблених Методичних рекомендаціях відсутня єдина методична основа для оцінки й обліку активів, внесених у спільну діяльність без створення юридичної особи.

Оцінку таких внесків необхідно здійснювати за собівартістю, а у випадку неможливості її визначення – за справедливою вартістю. Облік спільної господарської діяльності доцільніше вести відокремлено від обліку господарських операцій кожного учасника з одночасним відображенням активів та зобов'язань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності учасників пропорційно їх часткам у спільній діяльності, що призведе до розширення змісту облікової інформації в оцінці фінансового стану спільної діяльності у цілому та часток учасників у її фінансовому стані зокрема, що



дасть можливість приймати ефективні управлінські рішення щодо участі у такій діяльності та її розвитку.

Ураховуючи наведене, в наказі про облікову політику, що затверджується учасниками для проведення спільної діяльності, доцільно закріпити наступні положення:

1) визначити оператора спільної діяльності, відповідального за ведення окремого бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій, пов'язаних із провадженням спільної діяльності;

2) уточнити види внесків учасників;

3) закріпити порядок визнання та проведення оцінки кожного виду внесків учасників;

4) встановити порядок передачі учасниками внесків та документального оформлення таких операцій;

5) відобразити порядок (графік) документообігу документів, що складаються за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності;

6) визначити порядок обліку робочого часу працівників, задіяних у спільній діяльності;

7) прийняти робочий План рахунків бухгалтерського обліку, за допомогою яких будуть обліковуватися операції спільної діяльності та порядок його застосування;

8) встановити порядок кодування документів, що оформлюються за операціями, що пов'язані із провадженням спільної діяльності;

9) показати порядок відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій щодо передачі внесків до спільної діяльності;

10) визначити порядок формування оператором спільної діяльності інформації про стан активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів по такій діяльності, а також терміни, періодичність та форму надання такої інформації учасникам.

Отже, облікова політика учасника спільної діяльності, на якого покладено її ведення бухгалтерського обліку, визначає загальні підходи щодо організації облікового відображення операцій та складання звітності.

## 2.2. Облікове відображення операцій зі здійснення спільної діяльності

Особливості обліку операцій, пов'язаних із здійсненням спільної діяльності, в основному пов'язані з тим, що спільна діяльність не є юридичною особою. З цієї причини спільна діяльність не є платником податку на прибуток, а податком обкладається частину прибутку, яка отримана кожним учасником від здійснення спільної діяльності.

Виходячи з цього, підприємство-оператор, при здійсненні спільної діяльності відображає в обліку господарські операції щодо: внесення необоротних і оборотних активів, внесених підприємствами-учасниками спільної діяльності; придбання сировини і матеріалів, товарів, обладнання в рамках договору спільної діяльності; використання майна в ході спільної діяльності; витрат виробництва та калькулювання собівартості виготовленої продукції, яка є результатом спільної діяльності; визначення фінансового результату від спільної діяльності з передачею частки підприємствам-учасникам; передачу майна після закінчення терміну або при припиненні спільної діяльності.

Бузанов Д. зазначає, що “враховуючи, що виробничий процес відбувається на базі одного з учасників, також існуватимуть витрати, що стосуються основної діяльності підприємства-оператора так і ті, що стосуються спільної діяльності. Прикладом таких витрат можуть служити комунальні платежі у випадку, якщо в якості внеску передано частину будівлі цеху, в якому ведеться виробничий процес. Також цілком імовірно, що і деякі основні фонди використовуються одночасно. Відповідно амортизаційні відрахування необхідно розподіляти між видами діяльності. Якщо в договорі про спільну діяльність передбачено спільне використання землі, то розподіляються і витрати з податку на землю між основною діяльністю учасника, що володіє землею, і спільної” [21].

Таким чином, спільна діяльність має ряд особливостей, які мають місце в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора. Проте, щодо складу об'єкти бухгалтерського обліку залишаються ідентичними.

Об'єкти бухгалтерського обліку спільної діяльності варто розглядати з позиції господарських процесів: придбання, виробництво та реалізація. Таке групування об'єктів, дозволить підійти до проблем організаційно-методичного забезпечення в комплексі, виявити критичні точки та визначити напрями їх розв'язання. В таблиці наведено бухгалтерську модель спільної діяльності (табл. 2.1).

Таким чином, система бухгалтерського обліку спільної діяльності повинна забезпечувати управський персонал та учасників договору спільної діяльності інформацією про всі господарські процеси, які пов'язані з даним видом діяльності.

З метою формування якісного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємств-операторі спільної діяльності, потрібно організувати відокремлену систему бухгалтерського обліку процесу придбання, облікового відображення процесу виробництва та калькулювання готової продукції, а також процесу реалізації з метою визначення фінансових результатів спільної діяльності. Тому з метою визначення напрямів удосконалення організації та методики системи бухгалтерського обліку господарських процесів спільної діяльності розглянемо, кожен з них окремо в розрізі елементів методу.

*Процес придбання* пов'язаний з необхідністю матеріального забезпечення спільної діяльності, що полягає в придбання оборотних та необоротних активів. Необоротні активи є основою налагодження ефективного виробничого процесу, за умови, що внески даними видами активів не можуть повністю забезпечити даний процес. В свою чергу придбання оборотних активів, пов'язано з необхідністю придбання виробничих запасів, що складають матеріальні витрати спільної діяльності.

## Бухгалтерська модель господарських процесів спільної діяльності

Господарські процеси					
Придбання		Виробництво		Реалізація	
<b>Об'єкти бухгалтерського обліку</b>					
Оборотні та необоротні активи, необхідні для забезпечення предмету спільної діяльності підприємств; <i>розрахунки з постачальниками</i>		Виробництво та виробничі витрати пов'язанні з виготовленням продукції передбаченої предметом договору спільної діяльності підприємств		Готова продукція, витрати пов'язанні з її реалізацією, <i>розрахунки з покупцями</i> за реалізовану готову продукцію, яка є результатом спільної діяльності	
<b>Специфічні об'єкти бухгалтерського обліку</b>					
- проведення розрахунків через відокремлений рахунок або рахунок підприємства-оператора з відповідними записами в системах бухгалтерського обліку		- спільні витрати основної та спільної діяльності підприємства-оператора; - витрати на оплату праці трудової участі; - послуги підприємств-учасників		- проведення розрахунків через відокремлений рахунок або рахунок підприємства-оператора з відповідними записами в системах бухгалтерського обліку	
<b>Вплив на методіку бухгалтерського обліку</b>					
<i>Документування</i>	В частинні організації відокремленого документообігу	<i>Документування</i>	В частинні організації відокремленого документообігу та розробки калькуляційних форм	<i>Документування</i>	В частинні організації відокремленого документообігу
<i>Оцінка та калькулювання</i>	В частинні визнання первісної вартості	<i>Оцінка та калькулювання</i>	- організація системи калькулювання продукції; - специфічний механізм розподілу спільних витрат; - особливості відображення трудової участі;	<i>Оцінка та калькулювання</i>	- визначення витрат на реалізацію готової продукції; - розподіл спільних витрат на реалізацію готової продукції
<i>Рахунки та подвійний запис</i>	- організація аналітичного обліку відокремленого від внесків та активів - порядок відображення придбання та витрат на придбання активів	<i>Рахунки та подвійний запис</i>	- організація аналітичного обліку відокремленого від виробничих витрат основної діяльності	<i>Рахунки та подвійний запис</i>	- організація аналітичного обліку відокремленого від готової продукції, витрат та доходів від її реалізації
<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про постачання, стан активів та їх використання	<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про витрати та собівартість готової продукції	<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про реалізацію продукції та витрати на реалізацію

Придбання таких об'єктів може здійснюватися як за рахунок спільних коштів учасників спільної діяльності, які обліковуються як внески підприємством-оператором або отриманих в ході здійснення спільної діяльності, так і за рахунок додаткових внесків грошових коштів учасників згідно з прийнятими рішеннями (рішення обов'язково необхідно оформити як додаток до договору про спільну діяльність, що в подальшому буде визначати порядок розподілу результатів спільної діяльності та операцій з її припинення). Додаткові внески в спільну діяльність відображаються в системі бухгалтерського обліку ідентично до початкових внесків учасників.

Основою процесу облікового відображення придбання оборотних та необоротних активів є налагодження ефективної системи спостереження, що полягає в організації *документування* господарських операцій. Система документування надходження оборотних та необоротних активів складається зі складу ідентичних первинних документів, які передбачення законодавством для даних господарських операцій. Специфічним для спільної діяльності буде лише організація документообігу.

Документообіг пов'язаний з процесом придбання в спільній діяльності, повинен бути організований відокремлено від аналогічного процесу основної діяльності підприємства-оператора. Це пов'язано з необхідністю спільного контролю всіма учасниками договору.

Бухгалтером, відповідального за ведення спільної діяльності, потрібно розробити відокремлений графік документообігу, який має бути затверджений керівником, за узгодженням з учасниками спільної діяльності. Даний графік варто оформити як додаток до договору спільної діяльності. Крім того, графік документообігу повинен бути узгоджений з ідентичним документом основної діяльності підприємства-оператора.

Наступною складовою методики бухгалтерського обліку придбання оборотних та необоротних, яка має свою специфіку в спільній діяльності є *оцінка*. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку при придбанні активів полягає у визначенні їх первісної вартості за якою вони будуть поставлені на баланс спільної діяльності. В загальному, підхід до оцінки

вартості придбаних активів не відрізняється від діючих підходів при основній діяльності, адже повинен відповідати П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 9 “Запаси” [94]. Тобто придбані активи необхідно відображати в сумі фактичних витрат понесених на їх придбання та / або виготовлення.

Витрати понесенні на придбання складаються з вартості придбання відповідно до договору купівлі продажу та витрат пов’язаних з транспортування, встановленням та зберіганням. Основною проблемою з якою стикаються підприємства-оператори при організації спільної діяльності є розподіл витрат на придбання, які пов’язані як зі спільною так і власною (основною) діяльністю підприємства-оператора.

Відповідно до методичних рекомендацій Міністерства фінансів з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичною особи «Витрати, понесенні на провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною та власною діяльністю пропорційно обраній базі (виготовлені продукції, годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямими витратами, суми доходів, отриманих від спільної діяльності)». Даний підхід до розподілу таких витрат є логічним для виробничих витрат, проте що стосується витрат пов’язаних з придбанням то дані бази розподілу неможливо використовувати з наступною причини: всі зазначенні в рекомендаціях бази розподілу пов’язані з технологічними та економічними результатами процесу виробництва або реалізації, а на баланс придбання оборотні та необоротні активи ставляться в момент їх надходження на підприємство.

Основною проблемою оцінки придбаних активів є формування їх первісної вартості в частинні спільних витрат пов’язаних з постачанням та моржем основних засобів та транспортно-заготівельних витрат. Варто зазначити, що спільні витрати потрібно розподіляти окремо за кожним видом активів. Спільні витрати постачання виникають в наступних випадках:

- при умові, що об’єкти основних засобів для спільної діяльності придбаються та постачаються одночасно з основними засобами для здійснення основної діяльності підприємства-оператора;

- при умові, що виробничі запаси для спільної діяльності надходять на підприємство одночасно та за тим же механізмом, що й для основної діяльності підприємства-оператора. За цієї умови транспортно-заготівельні витрати не можливо розподілити за одиницею виробничих запасів.

Наступною складовою методики бухгалтерського обліку процесу придбання активів для спільної діяльності є рахунки та подвійний запис. Особливості облікового відображення операцій процесу придбання буде розглянуто нижче в комплексі з процесами виробництва та реалізації. В свою чергу для можливості облікового відображення операцій з придбання оборотних та необоротних активів необхідним є відповідна організація аналітичного обліку придбаних оборотних та необоротних активів спільної діяльності.

Для цілей управління спільною діяльністю в частині процесу придбання необхідним є відокремлене відображення активів, від основної діяльності підприємства-оператора. Крім того, інформація про активи, які пов'язанні зі спільною діяльністю, повинна бути представлена в розрізі: по-перше, окремих договорів спільної діяльності, для оцінки матеріального забезпечення діяльності за кожним договором спільної діяльності та по-друге, окремих видів активів, що дасть можливість визначати потребу в певному запасі або об'єкті необоротних активів.

*Процес виробництва.* Порядок бухгалтерського обліку виробництва при спільній діяльності повністю відповідає загальним принципам бухгалтерського обліку, затверджених національним бухгалтерським законодавством України (Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність, П(С)БО). Проте, зважаючи на особливості власне спільної діяльності та необхідності ведення відокремленого бухгалтерського обліку, виникає необхідність в удосконаленні окремих елементів методів. Зокрема, в частині документування, на сьогоднішній день, відсутні нормативно-закріплені підходи до формування калькуляційних форм, в частині оцінки та калькулювання підприємства

стикаються з розподілом спільних витрат виробництва, в частинні рахунків та подвійного запису існують проблеми відображення спільних витрат, а також витрат, які несе підприємство-оператор при здійсненні спільної діяльності.

Зокрема, на особливостях облікового відображення даних витрат в частинні амортизації та заробітної плати, значна увага приділяється в методичних рекомендаціях Міністерства фінансів з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичною особи

Стосовно документування, то даний процес повинен бути організований в комплексі з документування операцій придбання оборотних на необоротних активів. В частинні удосконалення окремих форм певних документів, то зважаючи на необхідність калькулювання собівартості продукції, яка є результатом спільної діяльності, необхідним є обґрунтування підходу, який би передбачав відображення специфічних витрат спільної діяльності. До специфічних витрат спільної діяльності відносимо спільні витрати виробництва.

Зокрема, варто зазначити про особливості специфічних витрат, зокрема спільних витрат виробництва та витрат підприємства-оператора, які пов'язанні зі спільною діяльністю. Останні в свою чергу пропонуємо називати “загальні витрати підприємства-оператора”.

Різниця між даними видами витрат полягає в тому, що спільні витрати виробництва – це виробничі витрати понесенні підприємством-оператором на провадження спільної та основної діяльності, які не можна прямо віднести на конкретний вид діяльності. В свою чергу, під загальними витратами підприємства-оператора, варто розуміти витрати, які несе безпосередньо підприємство-оператор у зв'язку з спільною діяльністю та вартість, яких компенсується спільною діяльністю, або визнається як збільшення вартості внесків підприємства-оператора.

Стосовно витрат на оплату праці то виникають труднощі пов'язані з тим, що спільна діяльність не є юридичною особою. не є юридичною особою,



а, отже, не є платником податків. Працівники укладають трудовий договір з роботодавцем - підприємством-оператором, отже, незалежно від того, чи зайняті працівники у спільній діяльності чи ні, договірна відповідальність лежить на самому підприємстві. Тому всі подібні витрати доцільно враховувати у внутрішньому обліку роботодавця на окремих субрахунках рахунків з обліку витрат і передавати їх через рахунок розрахунків для обліку в окремому балансі спільної діяльності. При цьому спільна діяльність зобов'язана компенсувати товаришеві такі витрати на підставі положень договору.

Бузанов Д. зазначає, що “характерною тільки для обліку спільної діяльності, буде розподіл витрат на оплату праці працівників, зайнятих в основній діяльності і спільній діяльності, і загальних витрат для цих же видів господарювання. Що стосується витрат на оплату праці, то в договорі між учасниками доцільно обумовити, які саме працівники якого підприємства будуть брати участь у спільній діяльності. Можна передбачити погодинну оплату або виконання робіт з використанням нарядів. Якщо ж мова йде про розподіл інших загальних витрат і амортизаційних відрахуваннях, то в договорі необхідно обумовити чітке процентне співвідношення їх віднесення до основної діяльності і спільної” [21].

Виходячи з вище зазначеного витрати на оплату праці, можуть бути як спільними витратами виробництва так і загальними витратами підприємства-оператора. За умови, якщо витрати на оплату праці понесенні підприємством-оператором, можна прямо віднести на спільну діяльність такі витрати будуть загальними витратами, в іншому випадку спільними витратами. Перші ж в свою чергу прямо відносяться до собівартості готової продукції спільної діяльності, за умови одного виду продукції, або ж розподіляються як загальновиробничі за умови двох і більше видів продукції.

Особливої уваги при включенні витрат на оплату праці до собівартості готової продукції потребують спільні витрати, адже саме вони потребують розподілу між основною діяльністю підприємства-оператора та спільною

діяльністю. Вважаємо, що думка Бузанов Д. [21] стосовно затвердження розподілу таких витрат, шляхом визначеного відсотку є економічно необґрунтованим. Зокрема, необґрунтованість полягає в тому, що встановлений відсоток не завжди буде відповідати реальному стану справ, зважаючи на можливість зміни обсягів виробництва як основної діяльності підприємства-оператора, так і спільної діяльності.

В залежності від особливостей спільної діяльності підприємство обиратиме базу розподілу спільних витрат виробництва. Універсальними базами розподілу для обох варіантів будуть прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. В свою чергу, база розподілу за обсягами виробництва, характерна лише для першого варіанту. Що стосується непрямих витрат спільної діяльності, то такі витрати пропонуємо розподіляти за прямою заробітною платою або прямими матеріальними витратами.

Якщо мова йде про амортизацію та нарахування амортизації необоротних активів, яке знаходиться у спільній діяльності, здійснюється в загально вставленому порядку незалежно від фактичного терміну їх використання і раніше застосовуваних методів нарахування до укладення договору про спільну діяльність. Проте, виникають проблеми відображення в бухгалтерського обліку не стільки основних засобів, які є власністю спільної діяльності, скільки на відображення в бухгалтерському обліку та собівартості готової продукції авторизації на основні засоби, які використовуються в спільній діяльності та основній діяльності підприємства оператора. На сьогодні законодавством не розроблено чіткий механізм розподілу на витрат пов'язаних з амортизацією таких об'єктів.

Всі витрати, які несе спільна діяльність повинні бути відповідним чином відображенні в системі обліку, щоб формувати інформацію як в цілому про собівартість готової продукції так і за її окремими складовими. Для формування такої інформації необхідно організувати відповідний аналітичний облік. Організація аналітичного обліку повинна стосуватися як

прямих так і непрямих витрат, а також спільних витрат виробництво та загальних витрат підприємства-оператора.

Для бухгалтерського обліку виробничих витрат спільної діяльності використовуються рахунки: 23 “Виробництво” та 91 “Загальновиробничі витрати”, з виділенням відповідних аналітичних рахунків в розрізі витрат. На зазначених рахунках повинні відображатися як витрати спільної діяльності так і спільні витрати та загальні витрати підприємства-оператора. В свою чергу, на рахунку 23 “Виробництво” відображаються прямі виробничі витрати, а на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” непрямі виробничі витрати.

Зважаючи на те, що дані рахунки призначенні не лише для спільної діяльності, але й для основної діяльності підприємства оператора необхідним є організація аналітичного, який би забезпечив відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від виробничих витрат основної діяльності.

*Процес реалізації.* Основною метою спільної діяльності є виробництво та реалізації продукції для отримання відповідної економічної вигоди. Відповідно до цього виникає потреба в організації бухгалтерського обліку процесу реалізації готової продукції. Даний процес пов’язаний з такими об’єктами бухгалтерського обліку як готова продукція, собівартість реалізації готової продукції, витрати на збут та доходи отримані від реалізації готової продукції. Відповідно до цього удосконалення методики відображення процесу реалізації повинно стосуватися саме цих об’єктів. Система документування організовується таким же чином як й при процесі придбання та виробництва.

Стосовно оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку то за доцільне наголосити, що при реалізації як власне й при придбання та виробництві виникають спільні витрати на реалізацію готової продукції. Спільні витрати виникають при:

- спільному зберіганні готової продукції спільної діяльності та основної діяльності підприємства-оператора. Наприклад, використання спільних складів, що обумовлює необхідність розподілу витрат пов’язаних з

утриманням складів (електроенергія, водопостачання, опалення та ін.), заробітна плата персоналу складів, матеріальне забезпечення складів;

- спільному транспортуванні готової продукції покупцям. Наприклад, використання одних й тих самих транспортних засобів (амортизація, заробітна плата, паливно-мастильні матеріали, витрати на почтовий ремонт), транспортування за одним договором про використання транспортних послуг автотранспортних підприємств (оплата послуг);

- спільна система управління збутом готової продукції. Наприклад, спільна реклама, утримання маркетингових відділів та ін.

Стосовно удосконалення такого елемента методу бухгалтерського обліку як рахунки то необхідним є розробка підходу до організації аналітичного обліку готової продукції, витрат на збут, собівартості реалізації готової продукції та доходів від реалізації готової продукції. Витрати на збут відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, а доходи на рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, готова продукція на рахунку 28 “Готова продукція”, собівартість реалізації на рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”. Аналітичний облік на даних рахунках повинен передбачати відокремлення даних об’єктів від подібних об’єктів основної діяльності підприємства оператора, а також надавати інформацію в розрізі окремих договорів спільної діяльності.

Незважаючи на те, що порядок бухгалтерського обліку проведення господарських операцій спільної діяльності повністю відповідає загальним положенням бухгалтерського обліку, ідентичні операції при спільній діяльності матимуть свою специфіку. Дана специфіка полягає в наступному:

- по-перше, специфічних видів витрат, таких як спільні витрати та загальні витрати підприємства-оператор підлягають подвійному відображенню: на рахунках бухгалтерського обліку основної та спільної діяльності;

- по-друге, особливим є відображення операцій з надання послуг учасниками спільній діяльності, що також потребує подвійного відображення;

- по-третє, проведення будь-яких видів розрахунків спільної діяльності залежить від варіанту використання рахунків банків: використання окремого рахунку в банку або використання рахунку підприємства-оператора.

Перших дві особливості облікового відображення операцій зі здійснення спільної діяльності полягають в їх подвійному відображенні та мають специфіку розподілу, яка розкрита вище. В свою чергу, більше проблем виникає з організацією безготівкових розрахунків. У випадку коли спільна діяльність використовує окремий рахунок, порядок відображення розрахунків є ідентичним, що й при основній діяльності. Якщо ж мова йде про використання рахунку підприємства-оператора, тоді розрахункові операції повинні відображатися як в системі бухгалтерського обліку підприємства оператора так і в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності.

### **2.3. Методика визначення і розподілу результатів спільної діяльності за умов її продовження або припинення**

Метою спільної діяльності, як і будь-якої іншої підприємницької діяльності, є отримання прибутку. Це зафіксовано умовами договору про спільну діяльність, і, відповідно, завданням облікової системи учасника, на якого покладено ведення бухгалтерського обліку, є визначити результат їхньої співпраці та розподілити прибуток чи збитки між учасниками.

Дійсно, кінцевим продуктом діяльності облікової системи є звітність, у якій відображається інформація про результати діяльності господарюючого підприємства.

Під час визначення теоретичного підґрунтя для обчислення фінансових результатів спільної діяльності зазначимо, що деякими науковцями розмежовувалися поняття результату діяльності і власне прибутком або збитком. Підставою до такого розмежування, на думку німецького дослідника Шмідта слугувало відображення в обліку як натуральних, так і вартісних вимірників врахованих цінностей, де натуральні вимірники за словами Шмідта вказують на реальну наявність цінностей, а вартісні – на абстрактну, наприклад підприємницький капітал відображається в грошовому вимірнику [83, с. 638].

Отримання прибутку може супроводжуватися зменшенням вартості використаного майна, яке через амортизацію втрачає частину своєї цінності. І навпаки. Якщо в процесі діяльності частина прибутку спрямовувалась на інвестиції у виробництво, або, наприклад, застосовувалися нові технології та матеріали за рахунок поточних витрат, то можна очікувати, що матеріальна складова збільшується.

Після відображення на рахунках бухгалтерського обліку оператора спільної діяльності фінансового результату, обчисленого відповідно до чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, системою обліку виконується головна її мета, яка полягає у наданні користувачам об'єктивної, повної інформації у звітності. Звітність, як елемент методу бухгалтерського обліку, як і баланс, є його завершальним етапом, оскільки містить узагальнені підсумкові дані [42, с. 238].

Вимоги, що ставляться до звітності, аналогічні вимогам системи бухгалтерського обліку, однак можна наголосити і на певній специфіці підготовці узагальнених даних для цілей розробки відповідної методики щодо фінансових результатів спільної діяльності. Так, Кузьмінський А.М. виокремлює достовірність, об'єктивність, реальність, доступність, як характеристики звітних даних, виділяючи і обмежувальні принципи, такі як відсутність шахрайства (перекручення даних), її стандартизація за формою та змістом, порівнянність показників. Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, М.Р. Лучко, Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька, ґрунтуючись на нормах міжнародних стандартів фінансової звітності, виділяють низку якісних характеристик підготовки

звітності, орієнтованих на користувача і на рішення, і також акцентують увагу на обмеження, серед яких називають своєчасність, дотримання балансу між вигодами і витратами, балансу між якісними характеристиками. Таким чином, справа не лише у висуненні до звітних даних нових і, можливо, актуальних принципів її складання. Необхідно дотримуватись паритету щодо якості підготовки звітності в цілому, так і її окремих показників та обмежувальних правил.

Спільна діяльність, результати якої відобразатимуться у фінансовій звітності одного з її учасників для усіх партнерів, є одночасно базисом майбутньої їх дохідності. Швидке реагування на змінювані умови ведення господарської діяльності потребують відповідного реагування, інакше досягнення мети спільної діяльності може зазнати негативного впливу ризикового економічного середовища. Тому, проводячи розрахунки фінансового результату та відображаючи на звітні дати інші стратегічні параметри такої діяльності, слід відмітити важливість інформації, поданої у примітках до річної фінансової звітності. Саме там, необхідно зазначати не лише ідентифіковані ризики спільної діяльності, але й перелік витрат, пов'язаних з її виконанням, які не можливо повернути, так звані зворотні витрати. Вони виникають іноді через фактори надзвичайної діяльності, іноді через неефективні управлінські рішення. Важливо, щоб ці дані бралися до уваги при здійсненні подальших рішень щодо продовження спільної діяльності.

Зважаючи на термін дії договору про спільну діяльність облікова система оператора – учасника спільної діяльності може вирішувати це завдання або розподіляючи отриманий прибуток, без повернення раніше внесених активів, або розподіляючи отриманий прибуток, одночасно проводити розрахунки вартості повернення раніше внесених активів.

Сам прибуток спільної діяльності після його визначення може розподілятися як протягом звітного періоду згідно з нормами Податкового кодексу України, так і після його закінчення. Зауважимо, що між учасниками розподіляється саме бухгалтерський, а не податковий прибуток. А от сплачувати податок на прибуток слід згідно з вимогами податкового

законодавства. Підпункт 153.14.2 Податкового кодексу України свідчить, що виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, оподатковується за ставкою, встановленою пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу, особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності, до/або під час такої виплати. У разі, якщо прибуток від спільної діяльності не розподіляється протягом звітного періоду з метою оподаткування, він вважається розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягає оподаткуванню згідно з пп. 153.14.3 Податкового кодексу України [89].

Розподіл результатів спільної діяльності фактично виступає розподілом фінансового результату спільно виконуваних операцій між учасниками договору. Особливістю даного процесу в частині відображення в системі бухгалтерського обліку є те, що спільна діяльність не є відокремленою юридичною особою, а отже, розподіл повинен відображатися як на балансі спільної діяльності так і в системі бухгалтерського обліку учасників спільної діяльності як вид інших операційних доходів. Зважаючи на це розглянемо особливості облікового відображення даних операцій в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку.

Основою облікового відображення процесу розподілу фінансових результатів є документування. Саме даний елемент методу бухгалтерського обліку підтверджує здійснення розподілу фінансових результатів спільної діяльності та є основою відображення даних результатів на рахунках бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємств-учасників. На сьогоднішній день національним бухгалтерським законодавством не передбачено певних документів з розподілу фінансових результатів не лише для спільної діяльності, але й для основної діяльності підприємств. При основній діяльності основою відображення розподілу фінансових результатів є протокол зборів засновників та складений на його основі розрахунок бухгалтерії.



У випадку зі спільною діяльністю такий орган як збори засновників відсутній, а тому порядок розподілу затверджується договором про спільну діяльність. На основі договору, бухгалтер підприємства-оператора, який відповідальний за ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності повинен скласти розрахунок бухгалтерії. Проте, розрахунок бухгалтерії складається бухгалтером та не затверджується жодним з учасників спільної діяльності, що не може свідчити про впевненість учасників в правильності розподілу фінансових результатів. Крім того, довідка бухгалтерії є внутрішнім документом підприємства-оператора, що не дозволяє на його основі відобразити прибуток в системі бухгалтерського обліку підприємства-учасника.

Наступним питанням, яке потребує вирішення є власне обґрунтування методики розподілу фінансових результатів, що стане основою такого елементу методу бухгалтерського обліку як оцінка. Оскільки, на основі розподілу встановлюється сума прибутку, яка підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємств-учасників. Відповідно до методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи “учасники спільної діяльності відображають господарські операції, пов’язані зі спільною діяльністю, щодо внесків, придбання і продажу активів з урахуванням такого:

- якщо учасник вносить або продає активи спільній діяльності і відповідно передає значні ризики та вигоди, пов’язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності;

- сума прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим у межах кількості й вартості подібних активів,

реалізованих після його одержання. Учасник відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів;

- якщо учасник придбав активи у спільної діяльності, то сума прибутку (збитку) від цієї операції, що припадає на частку учасника, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції;

- якщо учасником до спільної діяльності внесено права користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, то вартість нематеріального активу, який оприбутковано спільною діяльністю внаслідок такої операції, що припадає на частку учасника у фінансовій звітності такого учасника, не відображається” [72].

Таким чином, методичні рекомендації дають лише загальне бачення розподілу фінансових результатів спільної діяльності, не конкретизуючи методів розподілу. На сьогодні існує багато підходів до розподілу фінансових результатів, що обумовлено участю окремого підприємства в здійсненні спільної діяльності, їх внесками трудовою участю та ін.. Так, на думку вітчизняних дослідників М.Р. Лучко, М.М. Шестерняк: “Кожний 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” [68, с. 9].

Так як спільна діяльність не є юридичною особою, а отримана в її результаті прибуток розподіляється між учасниками і використовується на сплату податку на прибуток учасників, у відображенні в обліку нерозподіленого прибутку спільної діяльності немає необхідності. Нарахування податку на прибуток учасників в

обліку може відображатися безпосередньо за дебетом рахунку 79 “Фінансові результати” і кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками та зборами”. Прибуток кожного з учасників, фактично є його власністю і як заборгованість спільної діяльності перед учасником нараховується за дебетом субрахунку 791 і кредитом субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, або запропонованого рахунку 686 “Розрахунки з учасниками спільної діяльності”. У обліку учасника нарахована йому частину прибутку спільної діяльності відображається за кредитом субрахунку 722 “Дохід від спільної діяльності” в кореспонденції з дебетом субрахунку 377 “Дебіторська заборгованість спільної діяльності”.

Зважаючи на вище викладене необхідним є організація аналітичного обліку за вказаними рахунками, зокрема за рахунками 70 “Доходи від реалізації товарів, робіт послуг” і 79 “Фінансові результати” для відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та рахунку 72 “Інші операційні доходи” для відображення доходів від спільної діяльності в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора та підприємств учасників.

Особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності залежатимуть від організації безготівкових розрахунків: з використанням окремого рахунку спільної діяльності та з використанням поточного рахунку підприємства-оператора.

Якщо поточний рахунок спільної діяльності не відкривається, а безготівкові розрахунки за операціями спільної діяльності проводяться по поточному рахунку учасника, відповідального за ведення спільних справ, то перерахування податку на прибуток учасників і самого прибутку іншим учасником для такого учасника є дебіторською заборгованістю спільної діяльності, яка відображається за дебетом субрахунку 377. Для спільної діяльності операції з перерахування прибутку учасникам та податку до бюджету призводять до виникнення дебіторської заборгованості перед відповідним учасником, яка відображається за кредитом рахунку 685 / 686.

Наступним особливим об'єктом бухгалтерського обліку спільної діяльності є операції з її припинення. Дані операції є специфічними, зважаючи на особливості податкового законодавства, а також необхідності повернення внесків учасникам, які можуть бути як в складі оборотних так і необоротних активів. Крім того, особливого значення дані операції при їх обліковому відображенні мають при різних фінансових результатах спільної діяльності, зокрема прибуток або збиток. Так в залежності від фінансових результатів визначатимуться не лише вартість внесків підприємств-учасників спільної діяльності, але й податкові наслідки як для спільної діяльності так і для її учасників.

Припинення спільної діяльності, перш за все, пов'язано з поверненням учасникам їх внесків. Адже, зазвичай перед повним завершенням спільної діяльності, нарахований учасникам прибуток повністю їм перераховується. Тому операції, пов'язані з її закриттям, в основному зводяться до повернення внесків учасникам спільної діяльності.

На відміну від внесення внесків у спільну діяльність оподаткування операцій з їх поверненню не залежить від того, повертаються внески грошовими коштами або майном. Порядок податкового обліку таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності був прибуток, то її сума, включаючи податок на прибуток учасників, повністю розподіляється між учасниками. У результаті їм повертається номінальна вартість внесків.

При поверненні основних засобів частина внеску в їх вигляді може бути повернена учаснику грошовими коштами. Пов'язано це з тим, що вартість основних фондів, внесених у спільну діяльність, знижується через амортизацію. При цьому суму амортизації необхідно збільшити на суму ПДВ, яка нараховувалася на її суму у складі вартості обладнання при передачі внеску у спільну діяльність.

На оподаткуванні операції з повернення майнових внесків або їх частини грошовими коштами відображаються тільки в сумі ПДВ. Повна сума

повернутого внеску до складу доходу учасника не включається, а податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються на залишкову вартість об'єкта, який повертається.

У свою чергу учасник отримує право на нарахування податкового кредиту з ПДВ, сума якого у складі вартості повернутого обладнання, також враховується в рахунок погашення заборгованості спільної діяльності з повернення внеску основними засобами. Крім суми амортизації обладнання грошовими коштами також повертається вартість внесків учасників у вигляді товарів (результатів робіт, послуг).

Якщо результатом спільної діяльності є прибуток, який повністю нараховано і виплачено учасникам, то для завершення спільної діяльності необхідно повернути її учасникам внески і сплатити до бюджету податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані спільною діяльністю з залишкової вартості майнового внеску, який повертається учасникам, зокрема у вигляді основних засобів. У такому випадку перед завершенням спільної діяльності в її балансі будуть відображені відповідні активи і зобов'язання. Фактично сальдо рахунків, за винятком сальдо рахунка 131 "Знос основних засобів", утворилися в результаті внесення внесків у спільну діяльність. Сальдо рахунку 131 являє собою амортизацію основних засобів, переданих учасниками в спільну діяльність.

Для варіанту використання у спільній діяльності поточного рахунку учасника, відповідального за ведення спільних справ, сальдо субрахунку 311 включає грошові кошти, отримані в результаті здійснення спільної діяльності після проведення розрахунків з учасниками і як внесок у спільну діяльність. Ці кошти є засобами спільної діяльності, і відображаються як заборгованість підприємства-оператора за кредитом рахунку 685 і як дебіторська заборгованість на балансі спільної діяльності за дебетом субрахунку 377.

Порядок обліку операцій з повернення майнових внесків учасників не залежить від результатів спільної діяльності, яка припиняється. Якщо при цьому виникне нестача грошових коштів спільної діяльності, необхідних для сплати податкових зобов'язань з ПДВ, то оптимальним рішенням залучення для цього коштів учасників, що призведе до зміна суми їх внесків, яке може бути

оформлено додатковою угодою до договору про спільну діяльність до її повного припинення.

В свою чергу, збиток як фінансовий результат спільної діяльності згідно п.1 ст.1137 ЦКУ [118] повинен покриватися учасниками за домовленістю між ними. За відсутності такої домовленості кожний учасник несе збитки пропорційно його внескам у спільну діяльність. При припинення спільної діяльності її збиток покривається за рахунок внесків. Збиток спільної діяльності відображений за дебетом рахунку 791 “Результат операційної діяльності”.

Таким чином, проведенне дослідження операцій з розподілу фінансових результатів спільної діяльності та операцій з її припинення дозволило виявити ряд проблемних питань облікового характеру, які можуть вплинути та правову та економічну сторони спільної діяльності та обґрунтувати напрями їх вирішення шляхом удосконалення окремих елементів методу бухгалтерського обліку.

## **Висновки до розділу 2**

Внески учасників у спільну діяльність необхідно визначати у відповідності до статті 1133 Цивільного кодексу України, тобто вкладом вважається все те, що учасник вносить у спільну діяльність (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки.

Обґрунтовано, що грошова оцінка вкладів у спільну діяльність носить умовний (обліковий) характер, впливаючи на розмір частки учасника у праві на спільне майно і визначаючи також його частку в можливих спільних боргах, прибутках і збитках, здійснюється виключно за згодою учасників і не вимагає незалежної експертної оцінки. Запропоновано внески в спільну діяльність оцінювати двома способами: за ринковою вартістю при погодженні з усіма учасниками договору та за правилами бухгалтерського обліку.

Механізм розподіл спільних витрат в розрізах господарських процесів (придбання, виробництво, реалізація) передбачає можливість вибору різноманітних баз розподілу, які враховують не лише економічні але технологічні особливості понесених витрат. Особливим є механізм з позиції розподілу спільних витрат виробництва на оплату праці, який полягає в тому в тому, що він має два варіанти: по-перше, коли основна та спільна діяльності пов'язанні з виготовленням одного й того ж виду продукції; по-друге, коли основна та спільна діяльності пов'язанні з виготовленням різних видів продукції. В залежності від особливостей спільної діяльності підприємство обиратиме базу розподілу спільних витрат виробництва. Універсальними базами розподілу для обох варіантів будуть прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. В свою чергу, база розподілу за обсягами виробництва, характерна лише для першого варіанту. Що стосується непрямих витрат спільної діяльності, то такі витрати пропонуємо розподіляти за прямою заробітною платою або прямими матеріальними витратами.

Облік спільної господарської діяльності доцільніше вести відокремлено від обліку господарських операцій кожного учасника з одночасним відображенням активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів спільної діяльності у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності кожного учасника пропорційно його частці у такій діяльності, що призведе до розширення змісту облікової інформації в оцінці фінансового стану та можливості прийняття об'єктивних управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

#### 3.1. Організація системи контролю спільної діяльності без створення юридичної особи

Контроль за господарською діяльністю є однією з найважливіших функцій управління, підпорядкований для вирішення завдань системи управління [40]. Суть контролю полягає в тому, щоб за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [1]. Тобто, контроль – це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [45].

Контроль, як функція управління, є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами через те, що він забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління [85, с. 65], сприяє раціональному використанню засобів і предметів праці і самої праці підприємницької діяльності для одержання найбільшого прибутку [13, с.10].

Спільна діяльність, яка уособлює в собі підприємництво із залученням на кооперативних засадах мінімум двох учасників, потребує здійснення контрольної функції управління аналогічно будь –якому іншому бізнес процесові. Так, Д. Ірвін, розглядаючи цикл бізнесу, визначав, що основною функцією управління, яка використовує облікову інформацію, є здійснення контролю [47], а кульмінаційним пунктом управлінського циклу, коли фактичні результати впливу на об'єкт, яким управляють, співставляються з вимогами прийнятих рішень, називав контроль Белобжецкий І.А. [3, с.7].

Основною метою функції контролю є, на думку Виговської Н.Г., блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми [24, с.38], з чим не можна погодитись, адже відхилення можуть здійснювати як позитивний, так і негативний вплив, а тому спершу їх необхідно



оцінити [29]. Контроль, як функція управління у спільній діяльності, обумовлене договором здійснення контрольних дій, що має місце тільки в тих випадках, коли для прийняття рішень необхідна одностайна згода сторін зі здійснення контролю.

Отже, скориставшись позначками для схематичного відображення елементів системи, які вперше запропонував у своїй монографії Шевчук В.О. [119], відобразимо особливість системи контролю спільної діяльності на рис. 3.1.

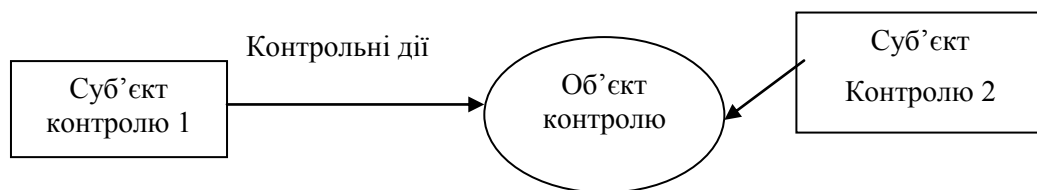


Рис. 3.1. Система контролю спільної діяльності (теоретичний аспект) [119]

Суб'єктом контролю у теоретичному значенні називають інституцію, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої юридичної особи [29, с.45]. У спільній діяльності таких суб'єктів контролю може бути не менше двох – обидва учасники, а якщо їх більше - тоді за кількістю усіх учасників. Проте сутність контролю, здійснюваних окремо кожним з учасників, відповідно до спрямованості контрольних дій, буде відрізнятися. Один з учасників уповноважений здійснювати обліковий і звітний процес, тобто являється оператором спільної діяльності. У нашому випадку на рис. 3.1. це суб'єкт контролю 2. Для такого учасника контрольні дії спрямовуються на власну діяльність, тобто контроль є внутрішнім, відповідно до визначення, прийнятого у теорії контролю за таких обставин його виконання. Для іншого учасника (суб'єкт контролю 1), який інвестував фінансові та інші матеріальні ресурси у спільну діяльність, управляє нею проте не здійснює ані виробничого, ані облікового процесу в її організації, спрямування контрольних дій є зовнішнім по відношенню до такої діяльності.

Адже уся господарська діяльність здійснюється і обліковується відокремлено у оператора спільної діяльності. Отже, обидва учасника спільної

діяльності, ініціюючи контрольні дії, за метою мають однакові цілі, а за здійсненням - різні, які залежать від спрямування на таку діяльність. Внутрішній контроль, здійснюваний учасником-оператором, має бути організований, на нашу думку, відповідно до вимог побудови внутрішнього контролю. А зовнішній контроль, який виконує інший учасник спільної діяльності, має організовуватись з урахуванням існування внутрішнього контролю та умов ведення облікового процесу самої спільної діяльності без створення юридичної особи. За таких обставин важливим для організації контролю спільної діяльності визначити особливості організації таких різновидів контролю, які по суті мають єдину мету.

Так, внутрішній контроль за світовими стандартами COSO та COSO II будується відповідно до елементів, які передбачають побудову системи внутрішнього контролю та діяльність відокремленого незалежного підрозділу внутрішнього аудиту. В Україні з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 1001 визначено побудову внутрішнього контролю для органів державної влади, яка базується саме на стандартах COSO. [14, с. 4-5]. Тимохін М., Чечуліна О. відповідно до цих стандартів виділяють п'ять елементів системи внутрішнього контролю: середовище контролю, оцінка ризиків, контролююча (управлінська) діяльність, інформаційне забезпечення, моніторинг [86, с. 3-7]. Невід'ємною складовою внутрішнього контролю на підприємстві є підрозділ внутрішнього аудиту, який в умовах гармонізації з функціонуючою системою внутрішнього контролю надає гарантії та консультації керівництва з питань ефективності управління підприємницької діяльності. Така сутність внутрішнього аудиту визначена світовими стандартами Інституту внутрішнього аудиту. Підтримана позиція внутрішніх аудиторів і стандартами Міжнародної федерації бухгалтерів і аудиторів [55]. Отже, залишилось визначитися із сутністю зовнішніх контрольних дій, спрямованих на перевірку побудови внутрішнього контролю. Відповідь на це питання міститься у регламентованому в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [52], прийнятій ІНТОСАІ та у Міжнародних стандартах аудиту. Обидва документи засвідчують, що

завданням зовнішнього контролера є перевірка ефективності внутрішнього контролю. Якщо підрозділ внутрішнього контролю визнано ефективним, необхідно, не обмежуючи право зовнішнього суб'єкта контролю на всеохоплюючий контроль, здійснити найбільш адекватний розподіл завдань та визначити засади співробітництва між ним та підрозділом внутрішнього контролю.

Важливою умовою реалізації спільного контролю є його інформаційне забезпечення, яке складається переважно з фінансової інформації, що міститься в бухгалтерській, статистичній, оперативній та внутрішній звітності, а також узагальнених фінансових показниках, що відображають різні сторони спільної господарської діяльності.

Оскільки найважливішою метою спільної діяльності є досягнення ефективності такої діяльності, отримання максимально можливого прибутку, то значення спільного контролю, який здатний сприяти досягненню мети, зростає. За допомогою спільного контролю керівництво підприємства довіреної особи може здійснювати ефективніше фінансово-господарське управління, а учасники договору – стежити за менеджерами їх капіталів, що дозволяє надати певні гарантії збереження та примноження вкладів у спільну діяльність.

Проведення спільного контролю на підприємстві, що здійснює облік спільної діяльності, пов'язано з виявленням відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів. Це дозволяє вчасно прийняти коригуючі заходи, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду, здійснити заходи, спрямовані на запобігання таких порушень у майбутньому.

Сутність зовнішнього контролю, який здійснює учасник спільної діяльності по відношенню до внутрішнього контролю оператора спільної діяльності, полягає окрім встановлення ефективності системи внутрішнього контролю у подальшій співпраці з метою визначення фінансового стану на основі фінансової звітності, відповідності результатів операцій і руху грошових коштів суб'єкту спільної діяльності загальноприйнятим принципам

бухгалтерського обліку та законодавчим нормам.

За договором спільної діяльності взаємозв'язки між учасниками зумовлюють проведення спільного контролю уповноваженого учасника.

Учасник-уповноважена особа (оператор) виступає в ролі розпорядника засобів виробництва і продуктів праці, зайнятих у спільній діяльності, а розвиток цієї діяльності багато в чому залежить від збереження цих засобів та ефективності їх використання, а також правильного та достовірного обліку даних операцій. Таким чином, спільний контроль діяльності уповноваженого представника повинен здійснюватися, в першу чергу, в інтересах усіх учасників для управління спільною діяльністю.

Контроль повинен бути орієнтований не на виявлення і фіксацію вже наявних різних втрат, а на їх попередження. За допомогою спільного контролю на основі детального вивчення специфіки спільної діяльності розробляються заходи, спрямовані на запобігання розкрадань і псування продукції, що випускається, та матеріалів, на заощадження коштів і фінансових ресурсів, на упередження виникнення відхилень від законодавства, нормативних актів, оптимальних режимів функціонування спільної діяльності.

Тісно взаємодіючи з іншими функціями управління, спільний контроль є основним джерелом інформації для розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень учасниками спільної діяльності і, отже, займає провідне місце в системі управління спільною діяльністю. Характеристика спільного контролю представлена у табл. 3.1.

Спільний контроль, організований учасниками спільної діяльності, визначає законність здійснення спільних операцій, їх економічну доцільність, і дозволяє грамотно управляти спільною діяльністю.

Предметом спільного контролю в рамках такої діяльності виступають процеси формування та використання фінансових ресурсів, а об'єктом контролю – органи управління, діяльність яких безпосередньо пов'язана з даними процесами.

Таблиця 3.1

**Характеристика елементів системи спільного контролю  
в рамках спільної діяльності без створення юридичної особи**

Елементи системи спільного контролю	Характеристика
1	2
Мета створення	Визначається учасниками договору про спільну діяльність або уповноваженою організацією-учасником
Завдання	Визначаються учасниками спільної діяльності або виконавчим органом управління, виходячи з потреб в інформації для прийняття управлінських рішень, а також самостійно виходячи зі специфіки робіт
Суб'єкти	Учасники спільної діяльності
Взаємовідносини з учасниками договору	Взаємна участь у діяльності та спільний контроль спільної діяльності
Звітність	Перед учасниками або перед уповноваженою організацією
Термін повноважень	Визначається учасниками спільної діяльності та закріплюється в обліковій політиці
Відповідальність	Перед підприємствами-учасниками та уповноваженим виконавчим органом за якість і своєчасність виконання обов'язків, а також за перевищення повноважень
Незалежність	Визначається порядком оплати праці, самостійністю при прийнятті рішень, свободою від конфліктів інтересів, внутрішніми стандартами
Планування організації діяльності та	Плани та порядок робіт визначаються учасниками спільної діяльності
Об'єкти	Для зовнішнього спрямування – оцінка ефективності системи внутрішнього контролю учасника оператора спільної діяльності, операції спільної діяльності, для внутрішнього спрямування контрольних дій – лише операції спільної діяльності
Методи	Документальні, фактичні, тести контролю
Зміст контрольних функцій	Контрольно-перевірочні, експертно-аналітичні, консультативні
Точність інформації	Сукупність оцінок у відповідності з принципом розумної достатності зібраних даних для формування думки відносно об'єкту контролю, виявлення винних і розміру збитків
Основні результати діяльності	Звіти та висновки. Звіти містять рекомендації з усунення недоліків та удосконалення управління спільною діяльністю
Оцінка надійності результатів перевірок	Визначається дотриманням принципів контролю незалежністю, об'єктивністю, компетентністю, особистими характеристиками (чесністю тощо) суб'єктів спільного контролю, ефективною організацією та методикою

Уповноважене підприємство-учасник контролює фінансові потоки в рамках договору спільної діяльності і відповідає за повноту і своєчасність відображення господарських операцій, правильність і достовірність складання бухгалтерської звітності, ведення податкового обліку та подання звітності учасникам договору спільної діяльності. Усі учасники спільної діяльності

здійснюють контроль фінансових активів підприємства, контролюють її, визначають цінову політику, формують вартість продажу, контролюють збутову діяльність, матеріально-технічне забезпечення виробничого процесу.

Інформаційною базою спільного контролю є документи, пов'язані з виконанням підприємницької діяльності як спільної: облікова політика для цілей спільної діяльності; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; первинні облікові документи; документи внутрішньої бухгалтерської звітності зі спільної діяльності; методи оцінки майна і зобов'язань; документообіг; технологія обробки облікової інформації. Ефективність спільного контролю залежить від достовірності, аналітичності та обґрунтованості даних фінансового обліку спільної діяльності, оскільки масштаби процедур можуть бути збільшені, якщо інформація є неякісною.

Одним із найважливіших принципів організації спільного контролю є формування інформації щодо спільної діяльності, достатньої для зіставлення доходів і витрат за різними сегментами спільної діяльності учасників.

Для формування інформації, необхідної для економічного аналізу і прийняття обґрунтованих управлінських рішень учасниками спільної діяльності, а також для підвищення результативності діяльності служби спільного контролю, слід застосовувати спеціальні форми облікової документації, розроблені з урахуванням специфіки ведення спільної діяльності.

Принциповим моментом при організації спільного контролю є встановлення термінів формування та надання необхідної інформації учасникам договору про спільну діяльність.

Інформацію спільного контролю, як правило, використовує управлінський персонал уповноваженої організації, або ж всі учасники спільної діяльності. Такому контролю піддаються всі ділянки спільної діяльності суб'єктів, він охоплює всю фінансово-економічну та виробничу спільну діяльність в цілому.

Враховуючи зазначене, спільний контроль представлений як комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур, які використовуються учасниками спільної діяльності і керівництвом господарюючого суб'єкта з метою забезпечення дотримання політики

керівництва та ефективного ведення спільної діяльності. Контроль в рамках спільної діяльності здійснюється силами всіх учасників спільної діяльності для постійного нагляду та перевірки здійснюваних операцій, прийняття оперативних заходів. При цьому ефективність спільного контролю залежить від методів спільної діяльності, організації та технології виробництва, порядку збору, обробки та аналізу інформації та інших факторів.

З нашої точки зору, організація спільного контролю спільної діяльності здійснюється через поєднання наступних елементів (рис. 3.2).

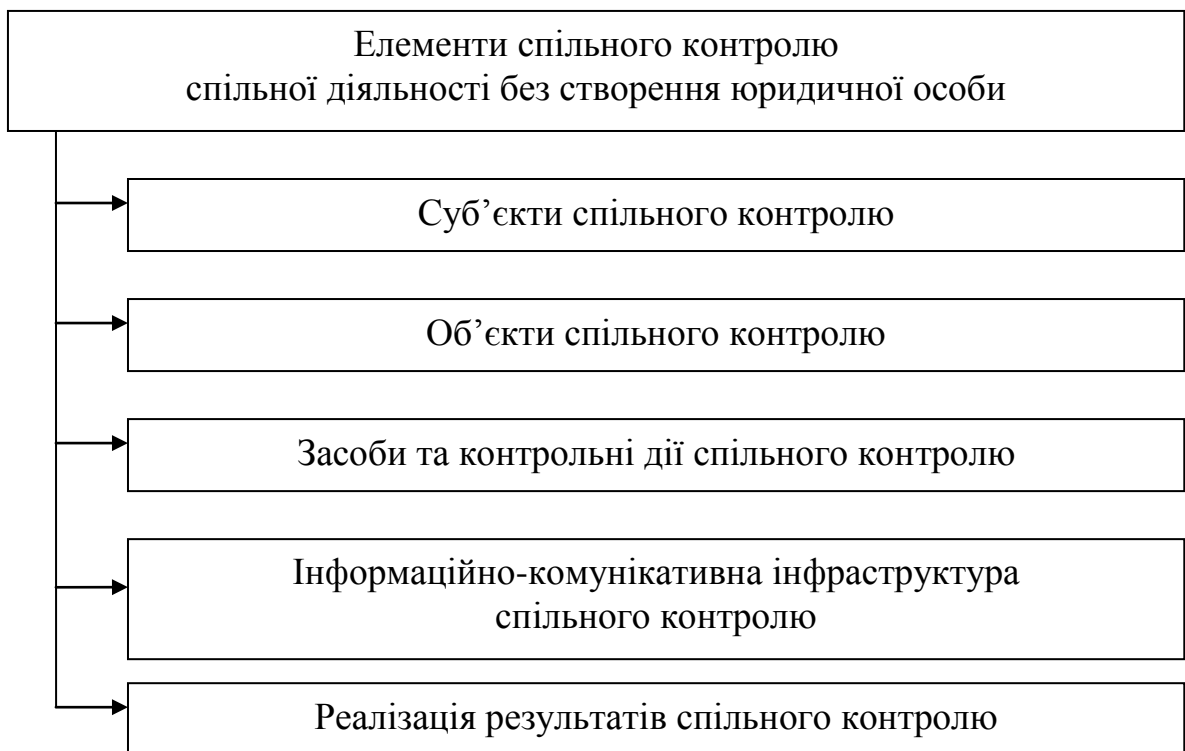


Рис. 3.2. Елементи організації спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи

Об'єктами спільного контролю на підприємстві-операторові спільної діяльності є:

1) активи та зобов'язання – необоротні та оборотні активи, джерела власних і позикових коштів, що використовуються в рамках спільної діяльності;

2) центри відповідальності – центр доходів, центр витрат, центр відповідальності з формування прибутку від спільної діяльності, центр відповідальності за отриманими та розподіленими доходами від спільної діяльності;

3) види спільної господарської діяльності – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, організаційна діяльність, інвестиційна діяльність.

До засобів спільного контролю, які мають забезпечити організацію його здійснення відносимо матеріально-технічні засоби – техніку та технології (включаючи систему комп'ютерної обробки даних), приміщення, вимірювальні прилади, фінансові ресурси, у т.ч. заробітну плату, систему штрафів і заохочень, процедури та методи спільного контролю – конкретні дії та заходи, встановлені і здійснювані учасниками спільної діяльності з метою забезпечення ефективного та надійного управління господарюючим суб'єктом, до яких належать контрольні процедури і методи бухгалтерського обліку.

Спільний контроль доцільно розглядати як різновид фінансового контролю. Фінансовий спільний контроль полягає в проведенні спільної діяльності в суворій відповідності до прийнятої і закріпленої документами облікової політики для цілей спільної діяльності та адекватного відображення цих операцій в обліку та звітності.

Система спільного контролю спільної діяльності може бути організована на трьох основних рівнях: індивідуальному (рівень співробітника), мікро- та макрорівні (рис. 3.3). В умовах ринкового середовища, підприємницькій діяльності, як діяльності здійснюваній на свій страх і ризик, притаманні негативні впливи ризиків з різним ступенем ймовірності. На кожному із зазначених рівнів виникають відповідні ризики, які найбільш актуальні (характерні) для кожного з них.

У рамках спільного контролю доцільно виділити і різновиди контролю за часом, такі як попередній, поточний і наступний. Попередній контроль на макрорівні перевіряє повноту, склад і своєчасність поновлення вихідних баз даних, на основі яких аналітичні та функціональні підрозділи здійснюють перспективну оцінку і прогноз ситуації.

Поточний контроль на макрорівні зводиться до перевірки виконання завдань аналізу та прогнозування ситуації спільної діяльності та своєчасне доведення висновків і пропозицій аналітичного характеру до учасників. При



цьому відстежується наявність у спільній діяльності системи контролю конкурентоспроможності якості і вартості, пропонованих продуктів спільної діяльності, порівняння їх з аналогічними видами товарів і послуг організацій регіону. Оцінюється своєчасність реагування на дії конкурентів.

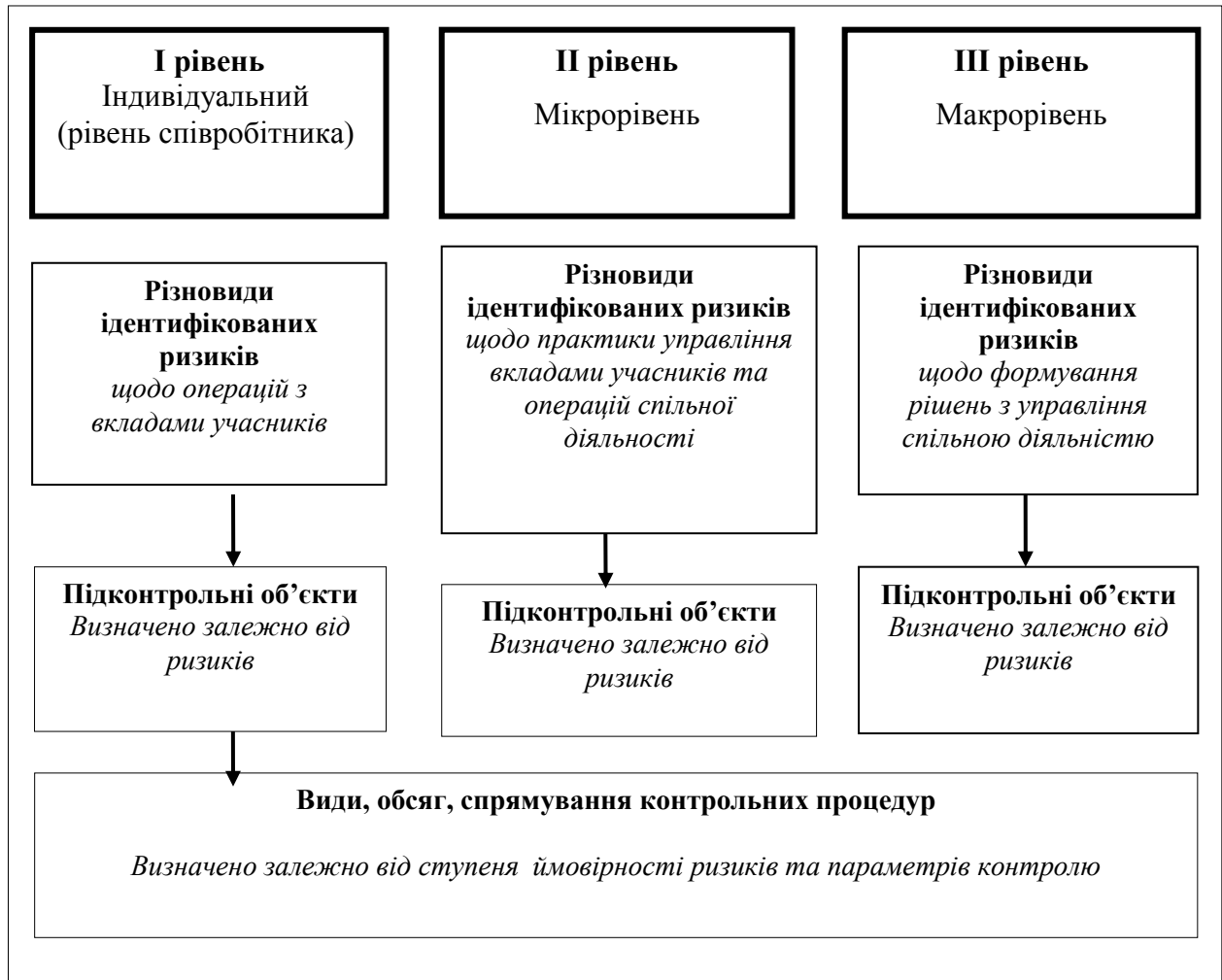


Рис. 3.3. Ризик-орієнтований підхід при організації спільного контролю

Наступний контроль на макрорівні пов'язаний із зіставленням висновків і рекомендацій аналітичних служб і реального розвитку ситуації в рамках спільної діяльності. Після чого вносяться відповідні пропозиції учасникам спільної діяльності.

Методика здійснення спільного контролю спільної діяльності визначається тим, що виступає в якості внесків, переданих учасниками в спільну діяльність і в яких напрямках здійснюється їх використання. В залежності від цього методика буде набувати особливостей, які характерні для системи спільного

контролю за операціями з грошовими коштами, основними засобами, матеріалами, а також за операціями, пов'язаними з розподілом прибутку від спільної діяльності за договором простого товариства. При цьому служба спільного контролю повинна звертати особливу увагу на дотримання наступних обов'язкових вимог до оформлення та обліку операцій спільної діяльності:

1) всі первинні документи, пов'язані з будь-якими діями спільної діяльності повинні мати індекс (позначку) «СД»;

2) кількісні показники зведених синтетичних даних обліку в цілому по операціях спільної діяльності повинні збігатися з відповідними аналітичними даними.

У цілому організація системи спільного контролю спільної діяльності на рівні виконавця, мікро- та макрорівні, дозволяє забезпечити дотримання вимог, що пред'являються до ведення бухгалтерського обліку в організаціях, зайнятих спільною діяльністю, достовірність облікових даних, а значить і наявність можливостей для комплексного аналізу спільної діяльності з метою прийняття раціональних управлінських рішень.

### **3.2. Інформаційне забезпечення методики контрольних дій фінансово-господарських операцій спільної діяльності**

Мета перевірки обліку спільної діяльності полягає в об'єктивній оцінці повноти, своєчасності та достовірності відображення в обліку та звітності показників спільної діяльності, тобто виручки від продажу, собівартості проданої продукції, управлінських і комерційних витрат і прибутку (збитку) від спільної діяльності. При цьому в процесі спільного контролю вирішується комплекс взаємопов'язаних завдань:

1) аналізується облікова політика підприємства в частині спільної діяльності, яка регулює порядок організації обліку випуску і продажу готової продукції згідно з чинним законодавством та галузевими особливостями;

2) контролюється договірна дисципліна в рамках договору спільної діяльності;

3) перевіряється правильність документального оформлення операцій в рамках цієї діяльності.

Методика спільної діяльності передбачає застосування процедур контролю аудиту відповідно до поставлених завдань, спрямованих на визначені підконтрольні об'єкти спільної діяльності.

Згідно Міжнародного стандарту аудиту 500 «Аудиторські докази» для визначення способів контролю стосовно кожного з об'єкта перевірки застосовується термін аудиторські процедури. Вибір їх у кількісних та якісних параметрах, за обсягом залежить від професійного рішення аудитора (внутрішнього аудитора), але загальні підходи для такого вибору унормовано стандартами аудиту та методиками щодо підконтрольних об'єктів. Поєднуючи ці три підходи, сформуємо методику контролю спільної діяльності, у якій методи визначено з урахуванням вітчизняної школи контролю, сучасних розробок науковців щодо їх застосування та стандартами аудиту з урахуванням їх спрямованості на отримання інформації щодо підтвердження критеріїв оцінки спільної діяльності.

Учасникам спільної діяльності без створення юридичної особи доцільно для забезпечення контролю за такою діяльністю використовувати процедури контролю, запропоновані багатьма вченими, практиками та рекомендованими у Міжнародних стандартах аудиту, зокрема:

- 1) підзвітність одних працівників іншим;
- 2) обмеження доступу до активів та записів;
- 3) здійснення контролю за інформаційними системами, що використовуються при здійсненні спільної діяльності;
- 4) внутрішні перевірки та звірки даних з питань спільної діяльності;
- 5) порівняння результатів підрахунку грошових коштів, необоротних активів і виробничих запасів з бухгалтерськими записами (інвентаризація);
- 6) порівняння внутрішньої та зовнішньої інформації;
- 7) перевірка оборотно-сальдових відомостей, аналітичних рахунків, арифметична перевірка;
- 8) аналітичні процедури та інші процедури.

При підготовці програми спільного контролю оцінюється система внутрішнього контролю уповноваженого учасника - оператора з точки зору надійності, якості і ступеню достовірності з використанням процедури тестування. Використавши загальні підходи щодо використання тестування, наданих у Міжнародних стандартах аудиту, які полягають у рекомендаціях з їх застосування при оцінці систем внутрішнього контролю, було розроблено тести, адаптовані за своїм змістом до оцінки спільної діяльності. Результати оцінки систем бухгалтерського обліку та спільного контролю ґрунтуються на змісті запитань і об'єктів дослідження та наведені у вигляді анкет. Питання перевірки стану бухгалтерського обліку розроблено з урахуванням організації спільної діяльності у будь-якій із трьох існуючих форм.

Попередню перевірку організації обліку спільної діяльності можна спланувати з використанням процедури спостереження через анкетування за такими стадіями спільної діяльності:

- 1) організація спільної діяльності;
- 2) організація обліку операцій спільної діяльності;
- 3) формування звітності за договором спільної діяльності.

Пропонуємо адаптовану для методики спільного контролю процедуру тестування організації спільної діяльності (табл. 3.2).

Організація обліку спільної діяльності залежить від масштабів, специфіки та спрямованості такої діяльності. Всі ці моменти знаходять відображення в обліковій політиці, яка затверджується учасниками для провадження спільної діяльності.

Порядок організації бухгалтерського обліку регламентований положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, в яких пропонуються вибір способів обліку, оцінки об'єктів обліку, їх списання з балансу та розкриття інформації в бухгалтерській звітності. У зв'язку з цим саме ці елементи і необхідно перевірити при оцінці облікової політики організації для цілей спільної діяльності.

## Тестування організації спільної діяльності

Питання	Спільно здійснювані операції	Спільно контрольовані активи	Спільна діяльність за договором
1	2	3	4
1. Чи потрібно укладання договору про спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
2. Чи визначено термін дії договору про спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
3. Чи вибрана організація, що відповідатиме за ведення обліку та розрахунків в рамках договору про спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
4. Чи укладено наказ про облік політику для цілей спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
5. Чи використовується робочий план рахунків для обліку операцій за спільною діяльністю	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
6. Чи визначено перелік посадових осіб, що мають право підпису фінансових документів	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
7. Чи визначено в договорі види вкладів та їх грошовий вираз	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
8. Здійснення вкладів у спільну діяльність здійснюється умовно	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
9. Чи здійснюється фактичне здійснення вкладів у спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
10. При спільній діяльності об'єднуються дії та зусилля	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
11. Чи проводиться інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, що використовуються у спільній діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
12. Чи організований внутрішній контроль окремих ділянок обліку спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні

Метою контролю спільної діяльності є перевірка відповідності даних облікової політики для цілей спільної діяльності вимогам чинного законодавства та специфіки цієї діяльності.

Завданнями контролю спільної діяльності є перевірка:

- 1) наявності облікової політики;
- 2) відповідності вимогам законодавства щодо порядку затвердження облікової політики;
- 3) повноти та відповідності вимогам законодавства положень облікової політики;
- 4) повноти та відповідності положень облікової політики специфіці

діяльності суб'єкта.

5) В якості джерел інформації при проведенні контролю за організацією обліку спільної діяльності використовують:

б) статутні документи учасників спільної діяльності, що містять відомості про її учасників;

7) наказ про затвердження положення про облікову політику організації для цілей спільної діяльності;

8) додатку до наказу про затвердження положення про облікову політику організації – графік документообігу; робочий план рахунків; зразки форм первинних документів, самостійно розроблених організацією; перелік посад осіб, які мають право підпису первинних документів; список переліку посад осіб, які мають право отримувати грошові кошти в підзвіт; інші додатки до наказу про затвердження положення про облікову політику.

В результаті здійснення перевірки робляться висновки з питань:

1) правильності застосування декларованих способів ведення бухгалтерського обліку;

2) достатності елементів облікової політики та їх відповідність масштабам діяльності економічного суб'єкта;

3) доцільності застосування зазначених способів.

Для методики спільного контролю організації обліку операцій спільної діяльності розроблено тест (табл. 3.3).

Формування звітності за договором спільної діяльності є заключним етапом виконання облікових робіт організації із забезпечення необхідною інформацією учасників спільної діяльності. Вона призначена для різних цілей і складається з різною періодичністю і різними виконавцями в обов'язковому для господарюючого суб'єкта порядку або факультативно. У бухгалтерському обліку підприємства формується різноманітна інформація, яка в кінці кожного звітного періоду трансформується в форму, зручну для зацікавлених користувачів. При цьому для задоволення спільних потреб учасників у бухгалтерському обліку відображаються дані про фінансове становище організації, фінансові результати її діяльності та зміни в її фінансовому

положенні.

Таблиця 3.3

Тестування організації обліку операцій спільної діяльності

Питання	Спільно здійснювані операції	Спільно контрольовані активи	Спільна діяльність за договором
1	2	3	4
1. Чи затверджена форма ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
2. Чи визначена вартість активів та зобов'язань, що стосуються спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
3. Вклади в спільну діяльність обліковуються на окремому рахунку згідно договору	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
4. Види вкладів у спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
5. Облік вкладів здійснюється на підставі первісних документів	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
6. Чи ведеться відокремлений облік операцій за спільною діяльністю	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
7. Чи ведеться облік власної частки доходів і витрат кожним учасником	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
8. Облік вкладів учасників відображаються як фінансові інвестиції	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
9. Облік вкладів учасників здійснюється в аналітичному обліку	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
10. Чи розмежовані грошові потоки загальні та за спільною діяльністю	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
11. Майно, що придбано або створено за спільною діяльністю відображається за первісною вартістю	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
12. Нарахування амортизації за майном здійснюється незалежно від фактичного терміну його використання та методів амортизації	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
13. Чи розподіляються витрати між учасниками спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
14. Чи розподіляються доходи між учасниками спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
15. Кожний учасник отримує свою частку прибутку або збитків	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
16. Чи відбувається повернення вкладів по завершенні дії договору	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
17. Частка прибутку кожного учасника відображається в окремому балансі	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
18. Чи організований синтетичний та аналітичний облік спільної діяльності за субрахунками	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні

Інформація про фінансовий стан формується головним чином у вигляді відокремленого бухгалтерського балансу. Інформація про фінансові результати діяльності організації ґрунтується на звіті про прибутки і збитки від спільної діяльності.

Якісну характеристику достовірності інформації звітності за договором про спільну діяльність можливо забезпечити тільки за відповідними

процедурами контролю, як от тестування, контрольні питання якого розроблено автором відповідно до об'єкту контролю і представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Контрольні питання з формування звітності  
за договором спільної діяльності

Питання	Спільно здійснювані операції	Спільно контрольовані активи	Спільна діяльність за договором
1. При складанні звітності визначається мета спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
2. Чи визначено спосіб отримання економічної вигоди або доходу	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
3. Чи визначені та розроблені форми звітності перед учасниками спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
4. Чи складається відокремлений баланс спільної діяльності	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
5. Чи складаються показники спільної діяльності з власним балансом кожного учасника	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
6. Учасник-оператор складає та надає учасникам спільної діяльності інформацію у визначені строки та у відповідності до порядку, визначеного договором	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
7. Чи включаються дані відокремленого балансу в баланс учасника-оператора	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
8. Чи надається відокремлений баланс в податкові органи та інші контролюючі органи	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні
9. Чи складається ліквідаційний баланс після закінчення дії договору про спільну діяльність	Так / Ні	Так / Ні	Так / Ні

За результатами попереднього тестування визначається якість організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю спільної діяльності і намічаються подальші етапи проведення перевірки.

Для доповнення результатів тестування інформацією, на підставі якої формується висновок про якість наданих звітів, додатково використовується інформація: наказ про облікову політику для цілей спільної діяльності; договір спільної діяльності; довіреність на здійснення діяльності від імені всіх учасників; відособлена бухгалтерська звітність; внутрішня звітність перед учасниками спільної діяльності; головна книга; журнали-ордера; дані аналітичного обліку та інші первинні документи. На підставі перелічених документів, облікових реєстрів, звітних даних та інших первинних документів здійснюють контрольні дії:



- 1) ознайомлення з матеріалами, що відображають технологічні процеси виробництва і реалізації виробленої спільної продукції;
- 2) хід виконання договірних зобов'язань перед учасниками;
- 3) рух і використання матеріальних цінностей, порядок і обґрунтованість їх списання;
- 4) документообіг за договором спільної діяльності;
- 5) порядок формування результату від спільної діяльності і розподіл його між учасниками згідно договору;
- 6) складання та надання звітності учасникам спільної діяльності.

Дослідження цих питань дозволило скласти принципову схему побудови спільного контролю за повнотою відображення на відокремленому балансі операцій в рамках спільної діяльності (рис. 3.4).

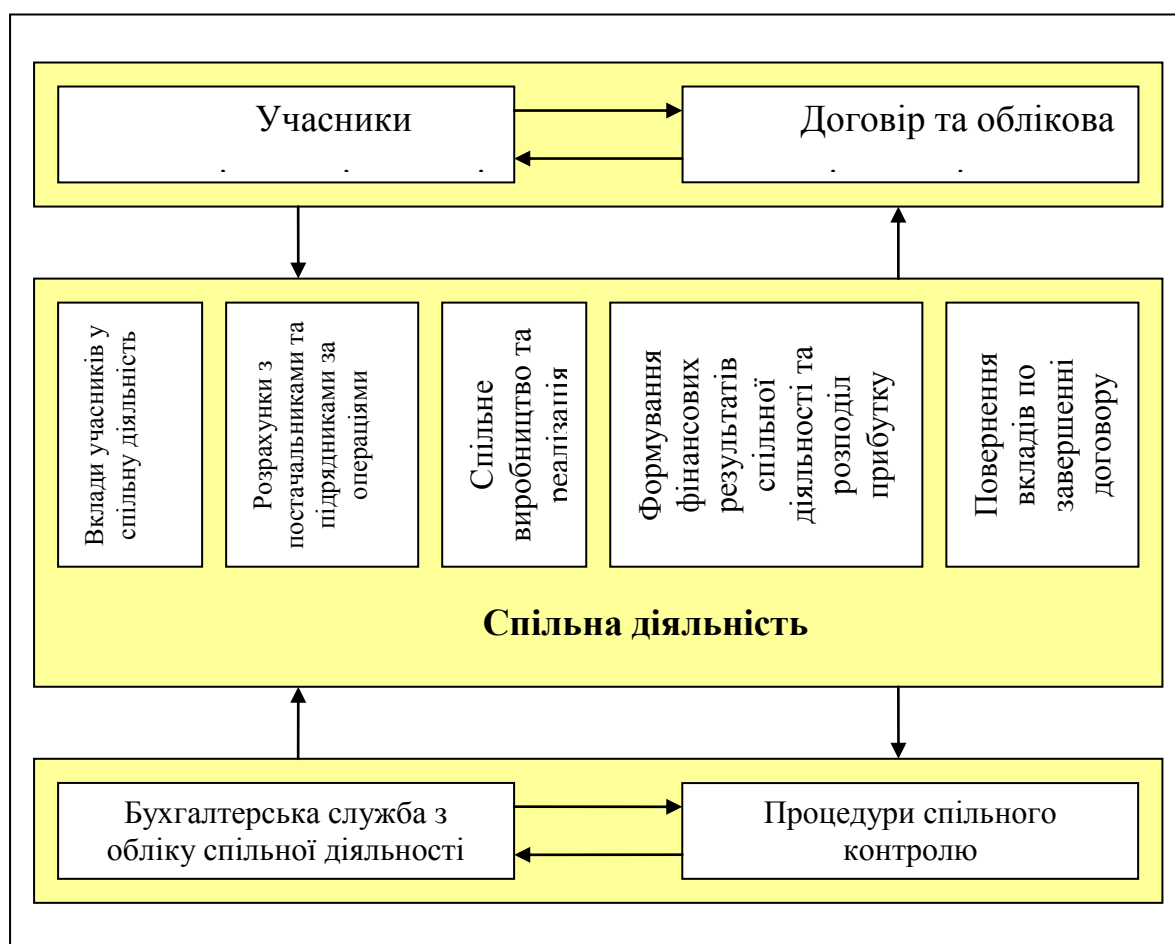


Рис. 3.4. Підконтрольні об'єкти спільної діяльності як елемент методичного забезпечення контрольних дій

У наведеній схемі визначена інформаційна база за кожним етапом спільної діяльності. Використовуючи представлену інформацію, складені тести попереднього контролю, саму схему, а також документальні прийоми дослідження документів, для цілей розробки методики контролю спільної діяльності доцільним є виділення її контрольних точок. На початковому етапі перевірки можна перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку з показниками складеної звітності. Непорівнянність їх може служити сигналом про недостовірність звітних даних.

При необхідності може бути проведена суцільна перевірка звітності узагальнюючих показників у розрізі елементів. Крім того, запропонована методика дозволяє визначити терміни проведення суцільної спільної перевірки, визначити основні прийоми і процедури, встановити можливі порушення.

### **3.3. Удосконалення методичного забезпечення контролю спільної діяльності, як функціональної складової в управлінні її розвитком**

У процесі дослідження сутності спільної діяльності, розподілу обов'язків учасників, визначено наступні особливості проведення спільного контролю:

- 1) веде відокремлений облік операцій (на окремому балансі) по спільній діяльності та операцій, пов'язаних з виконанням своєї звичайної діяльності;
- 2) показники окремого балансу в бухгалтерський баланс від звичайних видів діяльності не включаються;
- 3) відображення господарських операцій за договором про спільну діяльність, включаючи облік витрат і доходів, а також розрахунок і облік фінансових результатів за окремим балансом здійснює в загальновстановленому порядку;
- 4) майно, внесене іншими учасниками договору про спільну діяльність в якості внеску, враховує відокремлено (на окремому балансі);
- 5) вклади, внесені учасниками спільної діяльності, враховує на рахунку з обліку вкладів учасників в оцінці, передбаченій договором;

б) в бухгалтерському обліку придбане або створене в ході здійснення договору про спільну діяльність майно відображає в сумі фактичних витрат на його придбання, виготовлення тощо. Облік придбання або створення нових об'єктів основних засобів, нематеріальних активів та інших вкладень у необоротні активи веде в загальновстановленому порядку;

7) нарахування амортизації майна, що підлягає амортизації, в рамках окремого балансу здійснює в загальновстановленому порядку незалежно від фактичного терміну його використання і застосовуваних раніше способів нарахування амортизації до укладення договору про спільну діяльність;

8) після закінчення звітного періоду отриманий фінансовий результат – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) розподіляє між учасниками договору про спільну діяльність у порядку, встановленому договором. При цьому в рамках окремого балансу на дату прийняття рішення про розподіл нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображається кредиторська заборгованість перед учасниками в сумі належної їм частки нерозподіленого прибутку або дебіторська заборгованість за учасниками в сумі їх частки непокритого збитку, належного до погашення.

Ці особливості визначають завдання контролю спільної діяльності контрольні точки, на які спрямовано методи (процедури) контролю (табл. 3.5).

Для розрахунків з розподілу прибутку, збитку та інших результатів за договором простого товариства використовується окремий рахунок.

Методика і цілі, що переслідуються при проведенні спільного контролю, припускають перевірку надійності облікової інформації; точності, достовірності та повноти відображення окремих елементів і статей витрат; виявлення випадків порушення достовірності результатів господарської діяльності; дотримання вимог, що впливають із специфіки господарюючого суб'єкта; обмежень облікового періоду; оцінку загальної інформації, представленої у фінансовій звітності, а також застосування і розкриття принципів бухгалтерського обліку в обліковій політиці для цілей спільної діяльності. Таким чином, предметом дослідження спільних контролерів є інформаційна база, що представляє собою систему кількісних і якісних, узагальнюючих і

окремих показників, які характеризують ефективність спільної діяльності.

Таблиця 3.5

## Складові методики спільного контролю учасників спільної діяльності

Складові	Зміст	Сутність
1	2	3
Мета	Надання інформації Підціль (етап реалізації СД)  Підціль (етап результатів СД)	Інформація щодо ефективності СД, достовірності, законності даних звітності  Перевірка стану бухгалтерського обліку даних вкладів на предмет відповідності фінансово-господарських операцій законодавству, а також збереження і фізичний стан переданого майна підприємству, уповноваженій особі  Повнота і достовірність відображення витрат і результатів від здійснення спільної діяльності
Контрольні точки	Укрупнені контрольні точки	внески у спільну діяльність; операції з грошовими коштами; розрахунки з постачальниками та підрядниками; формування собівартості випущеної і реалізованої продукції; формування прибутку від спільної діяльності та порядок розподілу її між учасниками; повернення вкладів після закінчення спільної діяльності.
Форма	За спрямуванням  За організацією За ідентифікацією ризикових сфер (приклад на рівні первинного обліку)	організаційно-правова, податкова, фінансово-аналітична, витратна, операційна, маркетингова, комп'ютерна, екологічна; зовнішня, внутрішня, обов'язкова, ініціативна, документальна, фактична; ризик викривлення первинного відображення фактів на стадії створення документів; ризик неповного відображення фактів; ризик невідповідності обліковому періоду (несвоечасності); ризик невизнання фактів спільної діяльності через відсутність уніфікації первинних документів
Контрольні дії	Різновиди Методи (процедури) Методичні прийоми і способи	організаційні, аналітичні, розрахункові, логічні, нормативно-правові, зіставлення, моделювання; документальна перевірка, розрахунок, огляд, опитування, запит і зовнішнє підтвердження, аналітичні процедури, підрахунок; розрахунково-аналітичні, документальні, балансові, автоматизовані.

При контролі спільної діяльності кількість контрольних точок залежить від мети, ступеня деталізації показників, вмісту поточної внутрішньої і зведеної звітності. В процесі спільного контролю повинні бути визначені взаємозв'язок контрольних точок, фактори та причини змін отриманих показників від наявних

даних первинного обліку.

Реалізація цілей спільної перевірки контрольних точок об'єкту бухгалтерського обліку полягає в зборі доказів. Порядок їх появи є процесі накопичення, аналізу та інтерпретації інформації, отриманої з різних джерел і підтверджує фактично проведені дії господарюючого суб'єкта протягом певного періоду часу. Інформацію та докази спільні контролери збирають в ході здійснення відповідних процедур (організаційні, аналітичні, розрахункові, логічні, нормативно-правові, зіставлення, моделювання тощо), які проводяться різними методичними прийомами і способами (розрахунково-аналітичні, документальні, балансові, автоматизовані тощо) з урахуванням мети спільної перевірки та її напрямків. Так, якщо об'єктом контролю є спільна діяльність в рамках договору простого товариства, то укрупненими контрольними точками можуть бути:

- 1) вклад у спільну діяльність;
- 2) розрахунки з постачальниками та підрядниками;
- 3) формування собівартості випущеної і реалізованої продукції;
- 4) формування прибутку від спільної діяльності та порядок розподілу її між учасниками;
- 5) повернення вкладів після закінчення спільної діяльності.

Цілями проведення спільного контролю є повнота і достовірність відображення витрат і результатів від здійснення спільної діяльності. Механізм реалізації цілей виділених контрольних точок здійснюється за допомогою різних методичних прийомів та контрольних процедур.

Характер, час проведення і обсяг перевірок виділених контрольних точок зі спільної діяльності, визначаються специфікою господарської діяльності організації, професійним рівнем контролерів, їх кваліфікацією, рамками періодом дослідження господарюючого суб'єкта та його інформаційною базою.

Предметом дослідження спільними контролерами є інформаційна база, що представляє собою систему кількісних і якісних, узагальнюючих і окремих показників контролю спільної діяльності, співвіднесених з контрольними точками та джерелами їх інформації. Пропонована система показників

передбачає організацію аналітичного і синтетичного обліку операцій зі спільної діяльності і використання цих даних для проведення спільного контролю за заданими напрямками (табл. 3.5).

Спільний контроль внесків у спільну діяльність у вигляді основних засобів впливає з особливостей бухгалтерського обліку основних засобів в організаціях, що здійснюють різні види діяльності. Наприклад, у торгівлі найбільшу питому вагу в складі основних засобів займає торгівельне та офісне обладнання (холодильні установки, комп'ютери, інвентар тощо), в промисловості – виробниче, енергетичне обладнання, будівлі, споруди, автотранспорт і т.д.

Метою спільного контролю за вкладками є перевірка стану бухгалтерського обліку даних вкладів на предмет відповідності фінансово-господарських операцій законодавству, а також збереження і фізичний стан переданого майна підприємству, уповноваженій особі (табл. 3.5).

При складанні елементів методики спільного контролю за підконтрольним об'єктом операцій спільної діяльності без створення юридичної особи були використані регламентації міжнародних стандартів аудиту, які використовуються в практиці внутрішнього контролю, зовнішнього та внутрішнього аудиту, як зведені правила. Вони сформовані за досвідом кращих зарубіжних практик контролю та аудиту. Положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА», МСКЯ 1 Міжнародний стандарт контролю якості МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту», МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів», МСА 505 «Зовнішні підтвердження» були покладені в основу запропонованих структурних елементів методики, при розробці процедур за окремими контрольними точками [51].

Здійснюючи контроль спільної діяльності без створення юридичної особи

необхідно уточнити, чи правильно ведуться розрахунки, пов'язані з вкладами учасників, чи враховуються вони в учасників договору простого товариства. Оскільки при укладенні договору простого товариства нової юридичної особи не створюється, то в учасника, що веде загальні справи, враховується не статутний капітал, а вклади учасників.

Облік майна, внесеного учасниками за договором про спільну діяльність, повинен здійснюватися в оцінці, передбаченій в договорі, на підставі первинних облікових документів про оприбуткування майна. Договірна оцінка не залежить від балансової вартості цього майна учасника. Учасник, що веде загальні справи за договором простого товариства, надходження грошових та майнових внесків учасників повинен відображати відповідним чином:

Порядок нарахування амортизації майна, що амортизується, в окремому балансі регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [94]. Її розмір не залежить від термінів і способів нарахування амортизації, які раніше використовував учасник до укладення договору про спільну діяльність, тобто при прийнятті об'єкта до обліку встановлюються самостійний термін і спосіб амортизації.

Методикою спільного контролю за контрольною точкою внески учасників має бути передбачено перевірку правильності:

- 1) документального оформлення і своєчасного відображення в облікових регістрах надходження внесків;
- 2) нарахування та відображення в обліку сум зносу по основних засобів і нематеріальних активів;
- 3) визначення залишкової вартості при поверненні основних засобів і нематеріальних активів учасникам договору;
- 4) документального оформлення та відображення у відповідних облікових регістрах операцій з руху основних засобів і нематеріальних активів.

Дослідження облікового процесу, проведені у розділі 2 даної дисертації дали змогу сформуванню інформаційну базу для спільного контролю,

- 1) договір про спільну діяльність;
- 2) облікову політику для цілей спільної діяльності;

- 3) відокремлений бухгалтерський баланс;
- 4) додаток до бухгалтерського балансу;
- 5) документи з обліку основних засобів (акти, картки, відомості, розрахунки тощо);
- 6) матеріали попередніх перевірок;
- 7) відомості, отримані з бесід з керівництвом організації;
- 8) відомості, отримані від третіх осіб;
- 9) інформацію, отриману від служби внутрішнього контролю.

У процесі дослідження для більш якісного формування результатів спільного контролю інформаційна база була структурована відповідно до системи показників спільної діяльності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Інформаційна база системи показників контролю спільної діяльності

Показники		Джерело інформації контрольної точки	
Загальні	Окремі	Синтетичного обліку	Аналітичного обліку
Вклади в спільну діяльність	Основні засоби, нематеріальні активи, матеріали, грошові кошти	Регістри бухгалтерського обліку за відповідними рахунками	Відомості аналітичного обліку, платіжні документи, картки складського обліку, акти.
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Надходження товарно-матеріальних цінностей, кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками	Регістри бухгалтерського обліку за відповідними рахунками	Відомості аналітичного обліку, платіжні документи, рахунки-фактури, накладні, акти, договори, акти звірки розрахунків
Формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції	Фактична собівартість, собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати	Регістри бухгалтерського обліку за відповідними рахунками	Відомості аналітичного обліку, звіти з виробництва, вимоги на відпуск матеріалів, прибуткові та видаткові ордера
Формування прибутку від спільної діяльності та порядку його розподілу між учасниками	Операційний прибуток, розподіл прибутку між учасниками спільної діяльності	Регістри бухгалтерського обліку за відповідними рахунками	Відомість обліку, протокол розподілу прибутку
Повернення вкладів по завершенні договору про спільну діяльність	Основні засоби, нематеріальні активи, матеріали, грошові кошти	Регістри бухгалтерського обліку за відповідними рахунками	Відомості аналітичного обліку, платіжні документи, накладні, акти.



Крім матеріальних цінностей учасники спільної діяльності можуть вносити в якості внеску грошові кошти в касу або перераховувати на поточний рахунок уповноваженої організації.

Ураховуючи, що спільна діяльність не є юридичною особою, тому для неї законодавством не передбачено ведення каси. Крім того, у спільній діяльності не має найнятих нею найманих працівників, які б могли бути матеріально відповідальними за рух та зберігання готівкових коштів. Отже, у спільній діяльності не має окремої каси. Тому готівкові кошти, які належать спільній діяльності, має обліковувати оператор – уповноважений учасник. Вся інформація про наявність та рух грошових коштів в касі збирається на рахунку 30 «Готівка». До цього рахунку можуть бути відкриті такі субрахунки: 30.1 «Готівка організації за звичайним видом діяльності», 30.2 «Готівка по спільній діяльності». Касові операції носять масовий характер, тому цей етап перевірки є достатньо трудомістким. Проте касові операції одноманітні, а методи їх перевірки досить прості.

Основна інформація щодо розрахункового рахунку, відкритого для цілей спільної діяльності, міститься в банківських виписках та доданих до них первинних документах. Контролер повинен перевірити, чи підтверджена кожна операція, відображена у виписці відповідними первинними документами.

При перевірці операцій на поточному рахунку, відкритого для цілей спільної діяльності, необхідно звернути увагу на наступне:

- 1) відповідність сум в виписках банку сумам, зазначеним у доданих до них первинних документах;
- 2) правильність і повноту зарахування грошей, зданих в банк готівкою;
- 3) наявність штампу банку на первинних документах, доданих до виписок (у разі виявлення документів без штампу банку проводиться зустрічна перевірка в банку);
- 4) обґрунтованість перерахування грошових коштів за акцептованими платіжними дорученнями через поштові відділення зв'язку, а також достовірність поштових адрес одержувачів (депоновані зарплати, аліменти тощо);

5) правильність складання бухгалтерських проводок за операціями в банку;

б) повноту і достовірність банківських виписок і документів, доданих до них (залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці).

Розрахунки з постачальниками та підрядниками – розділ обліку, де поряд з перевіркою відображення операцій в системі бухгалтерського обліку важливе значення набуває оцінка системи первинного обліку. Пов'язано це, в першу чергу, з тим, що практично всі документи, які оформляють операції даного розділу, надходять в організацію ззовні.

Даній ділянці обліку властиві певні фактори ризику, обумовлені наступними причинами:

1) відсутність багаторазового контролю за первинними документами на стадії їх створення та перевірки (як це відбувається з документацією, що створюється на підприємстві);

2) складність відновлення відсутніх та виправлення неправильно оформлених документів;

3) велика ймовірність несвочасного надходження підтверджуючих документів;

4) відсутність уніфікації значної частини первинних документів, що підтверджують здійснення цих операцій (особливо операцій, пов'язаних з розрахунками за надані послуги). Звідси ризик того, що первинна документація може бути не визнана, якщо мають місце які-небудь сумніви в правильності оформлення документів та їх комплектності (відображено як складова методики спільної діяльності у табл. 3.5).

Одним із першочергових завдань спільного контролю є перевірка достовірності (повноти і точності) фактів оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, прийняття до обліку робіт, послуг. За допомогою цієї процедури досягається впевненість у тому, що в організації присутня первинна документація з усіх цінностей та отриманих послуг за звітний період. Вибірку на даній ділянці доцільно здійснювати у напрямку контролю за операціями з

надходження товарно-матеріальних цінностей шляхом репрезентативної вибірки за допомогою випадкового або систематичного відбору, за операціями з придбання робіт, послуг шляхом несистематичної вибірки в залежності від предмету договорів, їх вартості та інших факторів. Перевіряючи повноту відображення придбаних робіт, послуг, можна використовувати інформацію про типовий «набір» послуг, що надаються аудиту за певний період, отриману, наприклад, в результаті усного опитування або перегляду облікових реєстрів за попередні періоди, при цьому слід звірити дані первинних прибуткових документів з договорами на постачання з тим чи іншим постачальником. Потім необхідно перевірити наявність рахунків-фактур від постачальників за кожною конкретною угодою в журналі реєстрації рахунків-фактур. Після цього необхідно звірити отримані дані з даними складського обліку або з інформацією від бухгалтерії про прийняті до обліку роботи, послуги.

Другим напрямком під час перевірки оприбуткування є дослідження оперативності реєстрації фактів надходження сировини, надання послуг. Необхідно встановити причини розбіжностей (якщо такі є) між датами здійснення господарських операцій та термінами їх реєстрації в обліку, а також з'ясувати, разовий або систематичний характер носять такі факти. З бесіди з головним бухгалтером (або його заступником) необхідно в'яснити, яким чином і в які терміни обробляються документи, що надійшли на підприємство, які основні канали надходження документів, чи ведеться їх централізована реєстрація тощо. Корисно також ознайомитися з переліком постійних і разових контрагентів підприємства, причому документам останніх приділити особливу увагу.

Третім напрямком контролю є перевірка законності первинної облікової документації, оформлення операцій розрахунків з постачальниками та підрядниками. Мета проведення даної процедури – отримання достатньої кількості доказів того, що весь масив документації має юридичну силу. Контролерові потрібно переглянути ті документи, які були відібрані ним для перевірки раніше (відповідно до обраних критеріїв). До перевірки документації операцій, за якими були виявлені розбіжності, слід підійти з особливою

ретельністю. За результатами проведення даної процедури необхідно виявити загальний рівень дотримання правил оформлення документів по даній ділянці і, виявивши порушення, відобразити їх в акті перевірки. Інформація по тих операціях, де документів немає або вони оформлені невірно (окремі реквізити відсутні або в документах є виправлення), обов'язково повинно бути врахована при подальшій перевірці відображення цих операцій на рахунках обліку.

Четвертим напрямком проведення перевірки є підтвердження повноти і точності реєстрації документів в облікових регістрах. У результаті застосування процедур спільні контролери отримують достатню кількість доказів того, що при прийнятті документів до обліку дотримані шість основних принципів облікового відображення фактів:

- 1) достатність підстав для реєстрації кожного документа;
- 2) повнота документів, якими оформлені операції, зареєстровані повністю;
- 3) достовірність документів щодо економічної сутності операції, як у кількісному, та якісному відображенні фактів, дій, подій в системі обліку;
- 4) своєчасність реєстрації документів;
- 5) відповідність реєстрації господарській операції у облікових регістрах;
- 6) ідентифікації, коли кожен документ прийнятий до обліку один раз.

Вибірку документів, що перевіряються в рамках даної процедури, слід, на нашу думку, проводити з урахуванням результатів попередніх процедур. Особлива увага приділяється документам, на які не складені графіки документообігу, і операції, за якими первинні документи відсутні або в них відсутні певні реквізити.

П'ятим напрямком є перевірка організації зберігання документів і організації доступу до первинних облікових документів. Якщо в організації немає чітко встановленого порядку зберігання документації в період виконання документів і в період зберігання вже виконаних документів в архіві, то присутній великий ризик несанкціонованого доступу до них. Це може призвести як до втрати документів, так і до різних зловживань з первинної облікової документації (приписки, виправлення в документах, знищення або фальсифікація документів тощо). В ході перевірки може бути використана

інформація про наявність або відсутність в організації системи паролів доступу до автоматизованих робочих місць, на яких здійснюються створення та обробка документів даного розділу обліку.

Процедура спільного контролю випуску та реалізації готової продукції в рамках договору про спільну діяльність представлена у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Програма спільного контролю випуску і реалізації готової продукції  
за договором спільної діяльності

Етапи перевірки 1	Об'єкт перевірки 2	Процедури 3
1. Аналіз облікової політики для цілей спільної діяльності	Облікова політика	Вивчення облікової політики, дослідження відповідності П(С)БО
2. Вибіркова перевірка наявності та правильності оформлення договорів постачання	Договори	Формальна перевірка, перевірка на суттєвість
3. Вибірковий контроль документального оформлення руху готової продукції на складі	Картки складського обліку, відомість обліку готової продукції, накладні рахунки-фактури	Вибіркова інвентаризація, аналізу руху готової продукції, контроль документів
4. Перевірка правильності організації обліку випуску та продажу готової продукції, списання собівартості проданої продукції, надходження виучки від продажу	Облікова політика, реєстри бухгалтерського обліку, Головна книга	Перевірка облікових записів, арифметична перевірка
5. Перевірка своєчасності та повноти списання собівартості проданої продукції та витрат на продаж	Розрахунки собівартості відвантаженої продукції, реєстри бухгалтерського обліку	Перерахунок, контроль документів, перевірка облікових записів
6. Вибіркова перевірка правильності оформлення документів на відвантаження та їх відображення в обліку	Рахунки-фактури, реєстри бухгалтерського обліку, відомості аналітичного обліку	Формальна перевірка, арифметична перевірка, контроль документів
7. Вибіркова перевірка відповідності цін, вказаних у документах	Рахунки-фактури, накладні	Перевірка на суттєвість, контроль документів
8. Перевірка даних реєстрів обліку відвантаженої готової продукції, її перевірка з рахунками та Головною книгою	Відомості аналітичного обліку, реєстри бухгалтерського обліку, Головна книга	Перерахунок, перевірка облікових записів
9. Перевірка повноти та реальності сум дебіторської заборгованості	Договори, акти звірки розрахунків, реєстри бухгалтерського обліку, відомості аналітичного обліку	Підтвердження, вибіркова інвентаризація
10. Перевірка правильності обліку та оподаткування розрахунків з покупцями з використанням різних форм	Реєстри бухгалтерського обліку, податкові декларації, звіт про фінансові результати	Перерахунок, перевірка дотримання привали обліку та договірних зобов'язань
11. Перевірка правильності формування показників форми №2	Головна книга, звіт про фінансові результати	перерахунок, перевірка облікових записів, аналітичні процедури

Ще однією укрупненою контрольною точкою спільної діяльності є формування прибутку від спільної діяльності та порядок розподілу його між учасниками. Отриманий фінансовий результат – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) розподіляється між учасниками договору про спільну діяльність у порядку, встановленому договором. При цьому в окремому балансі на дату прийняття рішення про розподіл нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображається кредиторська заборгованість перед учасниками в сумі належної їм частки нерозподіленого прибутку, або дебіторська заборгованість за учасниками в сумі їх частки непокритого збитку, належного до погашення. З цього випливає, що розподілу підлягають не доходи, а тільки прибуток, що залишається в розпорядженні учасників після сплати податків. Тобто, реформація балансу зі спільної діяльності здійснюється учасником, відповідальним за загальні справи в звичайному порядку при завершенні звітнього року.

На цього учасника також покладається відповідальність за подання іншим учасникам у відповідні терміни інформації, необхідної для формування звітної, податкової та іншої документації.

Під час проведення спільного контролю, як форми зовнішнього оцінювання відображення результатів спільної діяльності необхідно перевірити:

- 1) правильність визначення підприємством, уповноваженим вести облік спільної діяльності, фінансових результатів і виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);
- 2) наявність наказу про облікову політику для цілей спільної діяльності із зазначенням порядку визнання доходів і витрат;
- 3) правильність визначення і законність відображення фактичного фінансового результату від реалізації спільної продукції (робіт, послуг) на рахунках бухгалтерського обліку;

- 4) правильність відображення даних за бартерними угодами;
- 5) правильність відображення доходу, отриманого від покупця у вигляді фінансової допомоги, короткострокового кредиту;
- 6) правильність відображення в обліку результатів від здачі майна в оренду;
- 7) правильність відображення витрат на капітальний ремонт основних фондів, виконаного господарським способом;
- 8) правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 9) відповідність записів синтетичного й аналітичного обліку за рахунками 44 записам у Головній книзі, відокремленому балансі та інших формах внутрішньої звітності.

Важливим моментом у спільному контролі за діяльністю учасника, що веде загальні справи, є підрахунок результатів спільної діяльності і розподіл його між усіма учасниками договору після закінчення звітного року.

Окремим важливим підконтрольним об'єктом спільної діяльності є правильність відображення фінансового результату спільної діяльності та пов'язаних з цим розрахунків з державою по податку на прибуток та з учасниками.

У податковому обліку прибуток від спільної діяльності потрібно розподіляти між учасниками не тільки в кінці року. Причому величини бухгалтерського та податкового прибутку швидше за все не співпадатимуть. Одна з причин пов'язана з різними правилами амортизації основних засобів, переданих в спільний бізнес. У бухгалтерському обліку їх амортизацію нараховує учасник, що веде загальні справи. При цьому він сам встановлює нові терміни корисного використання і способи амортизації. У податковому ж обліку об'єкти, що використовуються у спільній діяльності, амортизуються за

загальними правилами. Тобто амортизацію продовжує нараховувати фірма, що передала основний засіб в просте товариство. А потім вона лише повідомляє про суму нарахованої амортизації учаснику, який підраховує оподатковуваний прибуток від спільної діяльності.

Через відмінності між бухгалтерським і податковим прибутком у бухгалтерському обліку утворюються постійні різниці. Отже, в бухгалтерському обліку учасникам доведеться відобразити постійний податковий актив або постійне податкове зобов'язання. У разі, якщо учасники приймали рішення про використання нерозподіленого прибутку або його частини в якості інвестицій у необоротні активи, необхідно перевірити віднесення відповідної суми нерозподіленого прибутку в якості додаткових вкладів учасників пропорційно їх частці за договором і чи немає після закінчення звітного періоду залишку на окремому балансі. Цього бути не повинно, тому що він або розподіляється між учасниками спільної діяльності або повністю, або частково, або частково направляється на збільшення вкладів учасників згідно з прийнятими рішеннями.

І останнім досліджуваним контрольним моментом у спільній перевірці діяльності уповноваженого представника є повернення вкладів учасникам після закінчення договору.

Після закінчення або припинення договору простого товариства учасник, що веде загальні справи, складає ліквідаційний баланс на дату закінчення (припинення) договору про спільну діяльність.

Аналогічно має відображатися і повернення вкладів грошовими коштами, іншим майном, як раніше внесеного в спільну діяльність її учасниками, так і створеного або придбаного під час здійснення спільної діяльності.

При перевірці необхідно приділити особливу увагу розподілу майна, що перебувало у спільній частковій власності учасників і проконтролювати, чи



здійснюється він в порядку, встановленому договірними відносинами.

У разі невідповідності вартості майна його частці у праві власності, що виділяється в натурі учаснику спільної діяльності, зазначена різниця усувається або виплатою відповідної грошової суми, або іншою компенсацією.

Така ситуація може виникнути, наприклад, коли учаснику простого товариства передається (повертається) основний засіб, внесений ним раніше в якості внеску в спільну діяльність. Залишкова вартість повертається основного засобу внаслідок нарахування зносу за період здійснення спільної діяльності виявляється менше суми внеску учасника. В цьому випадку різниця, що дорівнює сумі нарахованого зносу, повинна бути відшкодована учаснику грошовими коштами або іншим майном за угодою сторін.

Інформація про факти достовірності та об'єктивності складання та надання учасником-оператором, учасникам договору інформації є необхідною для формування ними звітної, податкової та іншої документації.

Інформація за результатами спільного контролю про стан і рух вкладів у спільне майно за договором простого товариства відповідно до інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку дає підстави для розуміння результативності діяльності. На дату закінчення дії договору про спільну діяльність необхідним є складання ліквідаційного балансу учасником-оператором, про що засвідчує перевірка відповідності дати формування ліквідаційного балансу з датою припинення договору про спільну діяльність. Упевненість учасників щодо правильності розрахунку частки належного підсумками розподілу майна з урахуванням погашення його частки участі (внеску) у спільну діяльність також може бути отримана за наслідками спільного контролю, організованого та проведеного відповідно до вищенаведених пропозицій.

### Висновки до розділу 3

Мета контролю спільної діяльності визначається сутністю контрольної функції управління, а побудова залежить від розподілу контрольних повноважень залежно від обов'язків учасників спільної діяльності, які поділяються за спрямуванням контрольних дій для одного учасника на зовнішні, для оператора (іншого учасника) на внутрішні. Такі теоретичні підстави та особливість контрольованої сфери – спільна діяльність без створення юридичної особи надають можливість виокремити від контролю, який пропонуємо назвати спільним.

Спільний контроль – це комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методів і процедур, які використовуються учасниками спільної діяльності та керівництвом господарюючого суб'єкта з метою забезпечення дотримання політики управління та ефективного ведення спільної діяльності. Контроль в рамках спільної діяльності має здійснюватися силами всіх учасників спільної діяльності для постійного нагляду та перевірки здійснюваних операцій, прийняття оперативних заходів.

Запропоновано методи, процедури, способи та прийоми, які враховуючи специфіку підконтрольного об'єкта, забезпечують ефективне та економне використання ресурсів учасників спільної діяльності на проведення контролю. Розроблено контрольні питання, які покладено в основу тестування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю учасника – уповноваженого оператора ведення обліку та складання звітності спільної діяльності.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження сформульовано такі висновки та практичні рекомендації:

1. Дослідження теоретичних положень спільної діяльності без створення юридичної особи в роботі дозволило обґрунтовано переваги даного економічного інструменту в умовах зниження інвестиційної привабливості України. Аналіз діючих нормативних актів та науково-навчальної літератури на предмет сутності спільної діяльності без створення юридичної особи дозволив встановити відсутність єдиного підходу до трактування даного поняття, що спричиняє виникнення правових суперечностей з негативними економічними наслідками.

2. Існування великого переліку диспозитивних норм, які учасники спільної діяльності без створення юридичної особи можуть встановлювати на свій розсуд, призводить до необхідності більш детального дослідження особливостей здійснення спільної діяльності у законодавчій, бухгалтерській та податковій сферах. Залежно від конкретних умов укладених договорів про спільну діяльність приймається управлінське рішення про організацію бухгалтерського обліку господарських операцій. У процесі дослідження встановлено форми спільної діяльності (шляхом створення юридичної особи та без її створення), що викликає принципові відмінності у формуванні організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку спільної діяльності.

3. Обґрунтовано сутність об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності (внески в спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансові результати спільної діяльності, прибуток спільної діяльності, збиток від спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності), а також запропоновано організувати їх облік за наступними бізнес-процесами: створення спільної діяльності, об'єднання внесків, придбання, виробництва, продажу, розподіл фінансових результатів, припинення спільної діяльності.

4. На основі проведеного дослідження особливостей здійснення внесків у спільну діяльність та їх облікового відображення було встановлено ряд проблем організаційно-методичного характеру, що обумовленні відсутністю методичних положень щодо організації відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності. З метою вирішення даних проблемних питань розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку внесків в спільну діяльність в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема в частинні відокремленої системи бухгалтерського обліку розроблено порядок організації документообігу та сформовано реєстр внесків, визначено порядок формування положень облікової політики в частинні вибору методів оцінки внесків.

5. Систематизовано підходи щодо розподілу витрат між основною та спільною діяльністю за елементами витрат. Удосконалено організацію обліку оплати праці працівників, зайнятих в основній і спільній діяльності, на підставі визначених особливостей розподілу трудової участі та її оформлення первинними документами. Запропоновано як базу розподілу зазначених витрат використовувати кількісні показники виміру трудової участі. Для розподілу загальновиробничих, адміністративних та інших загальних витрат, амортизації необоротних активів, що використовуються в основній і спільній діяльності, застосовується відсоткове співвідношення спільної діяльності та основної, зафіксоване угодою.

6. Обґрунтовано доцільність та запропоновано методику відображення в бухгалтерському обліку учасників спільної діяльності без створення юридичної особи на кожну дату звітності їх часток в активах, зобов'язаннях, доходах, витратах та фінансових результатах спільної діяльності. Це забезпечує співставність показників їх бухгалтерського обліку та фінансової звітності, об'єктивність та достовірність облікової та звітної інформації і сприятиме гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності, спрямованими на посилення прозорості звітності, а також відповідає економічній сутності спільної діяльності.

7. Для забезпечення ефективності здійснення спільної діяльності та дієвості прийнятих управлінських рішень обґрунтовано необхідність організації системи спільного контролю. Встановлено, що спільний контроль – це комплекс впорядкованих взаємопов’язаних заходів, методик і процедур контролю, які використовуються учасниками спільної діяльності та керівництвом підприємства-оператора з метою забезпечення дотримання політики керівництва та ефективного ведення спільної діяльності.

8. Мета контролю спільної діяльності визначається сутністю контрольної функції управління, а побудова залежить від розподілу контрольних повноважень залежно від обов’язків учасників спільної діяльності, які поділяються за спрямуванням контрольних дій для одного учасника на зовнішні, для оператора (іншого учасника) - на внутрішні. Такі теоретичні підстави та особливість контрольованої сфери – спільна діяльність без створення юридичної особи - надали можливість виокремити різновид контролю – спільний контроль.

9. Обґрунтовано, що забезпечення оперативного управління спільною діяльністю для її учасників уможливлено функціонуванням системи контролю, яка передбачає поєднання інтересів та запитів сторін спільної діяльності на основі участі в контрольних діях. Запропоновано здійснювати спільний контроль, який передбачає організацію системи внутрішнього контролю учасника, уповноваженого її обліковувати, та контроль за дієвістю та ефективністю з боку іншого учасника.

10. Визначено сутність спільного контролю, яка реалізована через побудову його системи. Контроль у рамках спільної діяльності має здійснюватися за участю всіх сторін спільної діяльності для постійного нагляду та перевірки здійснюваних операцій, вжиття оперативних заходів.

11. Обґрунтовано, що особливим методом спільного контролю є зустрічна перевірка. Для ефективності застосування даного методу в роботі розроблені: форма відомості зустрічної перевірки внесків учасників в

спільну діяльність, форма відомості зустрічної перевірки розподілу прибутку спільної діяльності.

12. Розглянуто програму спільного контролю випуску та реалізації готової продукції за договором спільної діяльності. Розглянуто методику контролю спільної діяльності в частині визначення достовірності формування прибутку від спільної діяльності та порядок розподілу його між учасниками. Це забезпечить можливість підтвердити правильність відображення фінансового результату спільної діяльності, пов'язаних із ним розрахунків із податку на прибуток з бюджетом, а також з учасниками, та сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень щодо подальшого здійснення договірних відносин або ж припинення спільної діяльності.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛЬ**

1. Азизян К. С. Бухгалтерский словарь: настольная книга / К. С. Азизян, Н. И. Нетесин. – М.: Боян, 1994. – 208 с.
2. Батіщев В. Спільна діяльність: до чого тут дивіденди? / В. Батіщев // Бухгалтерія. – 2003. – № 37 (556). – С. 38–49.
3. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
4. Белова І.М. , Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. Вип. 28. С.187-193.
5. Белова І.М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // Молодий вчений. – 2018. – №5. – С. 699 – 703.
6. Белова І.М. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, – № 6 (46). – 2017. – С. 410 – 414.
7. Белова, І. М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ–ХХ століттях [Текст] / І. М. Белова, І. В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород : Гельветика, 2017. – Вип. 14№Ч.1. – С. 22–26.
8. Белова, І.М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / Ірина Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
9. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821 - 826.

10. Белова, І. М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства [Текст] / І. М. Белова // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова, Т. А. Бінчаровська. – Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. – С. 274-293.

11. Белова І.М. Роль облік у як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково - практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева: «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні звязки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.

12. Белова, Ірина. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

13. Білуха М. Т. Курс аудиту: [підручник] / М. Т. Білуха. – [2-е вид., перероб.]. – К. : Вища шк.; Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.

14. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К.: Ника–центр, 1998. – 554 с., С. 9–11.

15. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

16. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

17. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

18. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.

19. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних



рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

20. Бруханський, Р. Ф. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – №4 (8), Ч. 2. С. 247- 252.

21. Бузанов Д. Совмествня деятельность в производстве - 2 / Д. Буханов // Дебет-Кредит. – 2010. - № 6. – С. 2-10.

22. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця] – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

23. Ведерников М. Д. Ринковий механізм регулювання оплати праці робітників (проблеми теорії та практики): [монографія] / М. Д. Ведерников. – Хмельницький: НВП ТОВ «Евріка», 2001. – 288 с.

24. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

25. Війтик О.Б., Белова І.М. Організація бухгалтерського обліку спільної діяльності. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 251-255.

26. Вікепедія – Вільна Енциклопедія [Електронний ресурс]: // Режим доступу до енцик.: [http://www.uk.wikipedia.org/wiki/класифікація;спільна підприємницька діяльність](http://www.uk.wikipedia.org/wiki/класифікація;спільна_підприємницька_діяльність) – Назва з екрана.

27. Гнатюк Н. І. Спільне підприємництво в умовах ринкової трансформації економіки України: автореф. дис. ... кандидата екон. наук: 08.01.01 / Н. І. Гнатюк. – Львів, 1999. –20, [6] с.

28. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

29. Даньків Й. Я. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / Й.

Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001. – 140 с.

30. Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності: без створення юридичної особи / Д. Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. – № 10. – С. 34–40.

31. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела: [навч. посібник] / Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – Українська академія держ. управління при Президентові України. – К.: УАДУ, 1997. – С. 72–93.

32. Дідоренко, Тетяна. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Коробій // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 19-21.

33. Дідоренко, Тетяна. Шляхи удосконалення обліку та контролю розрахунків з покупцями і замовниками [Текст] / Тетяна Дідоренко // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 96-97.

34. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

35. Дідоренко, Тетяна. Проблемні аспекти інноваційного розвитку економіки вітчизняних підприємств [Текст] / Тетяна Дідоренко, Святослав Паряк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез.

2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 153-155.

36. Дідоренко, Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва [Текст] / Т. В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 1. – С. 92-99. – ISSN 2415-8453.

37. Дзера О. В. Поняття та основні види зобов'язань за спільною діяльністю / Зобов'язальне право: теорія і практика: [навч. посібник для студ. юрид. вузів і фак. ун-тів] / О. В. Дзера, А. С. Довгерт. – [О. В. Дзера, Н. С. Кузнецова, В. В. Луць та інші / За ред. О. В. Дзери]. – Київ: Юрінком Інтер, 1998. – 912 с., С. 757–758.

38. Дмитренко А.В. Удосконалення методики обліку спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання внесків / А.В. Дмитренко // Економіка Крима – 2011. – № 2(35). – С. 174-177.

39. Дмитренко А. В. Облік припинення спільної діяльності за договором простого товариства [Електронний ресурс] / А. В. Дмитренко // Збірник наукових праць «Комунальне господарство міст». – Серія «Економічні науки». – 2010. – №92. – С. 331-337. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/kgm\\_econ/2010\\_92/staty\\_92/331-337.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2010_92/staty_92/331-337.pdf)

40. Жолобчук Т. Спільна діяльність: розподіл прибутку (збитків), ліквідація / Т. Жолобчук // Головбух. – 2003. – № 13 (219). – С. 37–40.

41. Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 121-122.

42. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» № 3609–VI від 07. 07. 2011 р. № 3609–VI–ВР [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> –

Назва з екрана.

43. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 960-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12?nreg=959>

[12&find=1&text=%F1%EF%B3%EB%FC%ED%E0+%E4%B3%FF%EB%FC%ED%B3%F1%F2%FC&x=-845&y=-15282](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12?nreg=959)

44. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

45. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30. 11. 1999 р. № 291, зареєстрована в Мін'юсті України 21. 12. 1999 р. № 893/4186, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інструкції: <http://www.liga.zakon.ua>

46. Інструкція про порядок обліку платників податків, затверджена наказом ДПАУ від 19. 02. 1998 р. № 80 (в редакції наказу ДПАУ від 17. 11. 1998 р. № 552), зареєстрованим у Мін'юсті України 14. 12. 1998 р. за № 791/323, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інструкції: <http://www.liga.zakon.ua>

47. Ирвин Д. Финансовый контроль: Пер. с англ. / Под ред. И.И. Елисеевой. \_ М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

48. Кабатова Е. В. Договорные формы привлечения иностранных инвестиций / Е. В. Кабатова // Правовое регулирование иностранных инвестиций в России. – М.: ИЗСП ПРФ, 1995. – 230 с., С. 52–58.

49. Кахович Ю. О. Спільні підприємства та їх роль у контексті стратегічних пріоритетів України / Ю. О. Кахович // Вісник Академії митної служби України. – Серія «Економіка». – 2010. – № 1 (43). – С. 109-114.

50. Кацура С. Н. Совместная деятельность предприятий (региональный аспект) / С. Н. Кацура. – Киев: Наукова думка, 1991. – 150 с., С. 5–10.

51. Коваль П. Ф. Актуальні питання організації обліку спільної діяльності

на прикладі інвестиційних процесів в індустрії туризму / П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко, Г. П. Андреева // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2008. – № 1. – С. 95-106.

52. Кондзелка М. Оподаткування спільної діяльності: тільки один раз / М. Кондзелка // Дебет–Кредит. – 2003. – № 37. – С. 22–23.

53. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: [учеб. пособие] / Н. П. Кондраков. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА–М., 2001. – 640 с.

54. Кормнов Ю. Промышленная политика и внешнеэкономические связи / Ю. Кормнов // Экономист. – 1998. – № 6. – С.17–21.

55. Коуз Р. Фирма, рынок и право: [пер. с англ. Б. Пинскера]; – [науч. ред. Р. Капелюшников] / Р. Коуз. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 192 с.

56. Крупка Я. Д. Облік в будівництві: [підручник] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.

57. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / С. А. Кузнецова. – Тавр. держ. агротехнол. ун-т. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224с.

58. Кулагин М. И. Предпринимательство и право: опыт Запада / М. И. Кулагин. – М.: Дело, 1992. – 144 с., С. 56–57.

59. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: [навч. посібник для студ. вищ. закл. освіти] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравелла; Львів: Новий світ–2000, 2002. – 504 с.

60. Куришко Л.А. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: матеріали III Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, (м. Макіївка, 21-22 лютого 2014 р.) / Ред. кол. Веретенников В.І. та ін. – Макіївка: МЕРІ, 2014. – С. 94-96.

61. Куришко Л.А. Особливості та значення договору про спільну діяльність в організації та здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2012. –

№ 2(23). – С. 156-162.

62. Куришко Л.А. Документальне забезпечення операцій з розподілу прибутку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Актуальні питання фінансово-економічного розвитку держави та регіонів: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених, (м. Київ, 20-21 червня 2014 р.). У 2-х частинах. – К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2014.– Ч. II. – С. 90-92.

63. Куришко Л.А. Елементи спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд: збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Донецьк, 13-14 червня 2014 р.) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 2-х частинах. – Донецьк: ГО “СІЕУ”, 2014. – Ч. II. – С. 100-103.

64. Курс экономической теории: [учебник]; – [под ред. проф. М. Н. Чепурина, проф. Е. А. Киселевой]. – [4-е доп. и перераб. издание] – Киров: АСА, 2000. – 752 с.

65. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М. И. Кутер. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.

66. Лукава І.М. Рівень обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським виробництвом /І.М. Лукава// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – Вип. 27, частина 2. – С.121–125.

67. Лукашова І.О. Спільні підприємства без створення юридичної особи: юридичний та обліковий аспекти / І.О. Лукашова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського: науковий журнал. – 2008. – №4/2(36). – С. 107-113.

68. Лучко М. Р. Спільна діяльність: правове забезпечення, облік та оподаткування: навч. посібник. / Лучко М. Р., Шестерняк М. М. – Тернопіль: ТАЙП, 2009. – 126 с.

69. Мацкевичюс И. С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ / И. С. Мацкевичюс. – М.: Финансы, 1977. – 75 с.

70. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат від 01. 11. 2010 р. № 1300, затверджені Міністерством фінансів України 01. 11. 2010 р. № 1300 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.www.liga.zakon.ua/Методрекомендації> – Назва з екрана.

71. Методичні рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31. 12. 2010 р. № 573, чинний від 01. 04. 2011 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon2.ua/Методрекомендації>

72. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені наказом Міністерством фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873.

73. Милль Дж. С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии / Дж. С. Милль. – [науч. ред. И.В. Филатов]; – [пер. В.Б. Бобров]. – М.: Эксмо, 2007. – 1038 с. – (Серия «Антропология экономической мысли»).

74. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Будівельні контракти» (вступив у силу з 1 січня 1995 р.), зі змінами та доповненнями за станом на 01. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до стандарту: <http://www.minfin.kmu.gov.ua> – Назва з екрана.

75. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» (вступив у силу з 1 січня 1995 р.), зі змінами та доповненнями від 01. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до стандарту: <http://www.minfin.kmu.gov.ua> – Назва з екрана.

76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 (МСБО 31) «Частки у спільних підприємствах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_040](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_040).

77. Мочерний С. Синергетичний підхід в економічному дослідженні / С. Мочерний // Економіка України. – 2001. – № 5. – С. 44–51.

78. Наказ Міністерство фінансів України Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі

та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 “Фінансові інвестиції”, п.3) 18.05.2012 № 568.

79. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

80. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: [навчальний посібник] / Г. В. Нашкерська. – К.: Кондор, 2009 р. – 503 с.

81. Нефьодов А. Сумісна діяльність без створення юридичної особи / А. Нефьодов // Бухгалтерія. – 2001. – № 11 (426). – С.85–87.

82. Ноур Т. Спільна діяльність: вклад трудовою участю / Т. Ноур, С. Хом’як, Н. Привалова // Баланс. – 2006. – № 21. – С. 38–42.

83. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

84. Онищенко В.П. Обліково-аналітичне забезпечення учасників спільної діяльності без створення юридичної особи та питання його розвитку / В.П. Онищенко // Наукові записки: збірник наукових праць / Серія: Економіка. – Острого: Видавництво Національного університету “Острозька академія”, 2012. – Випуск 20. – С. 240-242.

85. Панков А. Д. Современные методы анализа финансового положения / А. Д. Панков. – Минск: Профит, 1995. – 170 с.

86. Пестрецова О. І. Організація та функціонування спільних підприємств в Україні: [навчальний посібник] / О. І. Пестрецова. – К.: КНЕУ, 1997. – 100 с.

87. Півторак М. В. Спільна діяльність як один із напрямів використання державного майна в галузі рибництва [Електронний ресурс] / М. В. Півторак // Науковий журнал «Таврійський науковий вісник». – 2010. – №70. – С. 163-170.

– Режим доступу:  
[http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Tavrv/2010\\_70/70\\_46.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavrv/2010_70/70_46.pdf).

88. Погребняк Л. Роль міжнародних спільних підприємств в економіці України [Електронний ресурс] / Л. Погребняк, Н. Завальницька // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2009. – №16(2). С. 47-52.



– Режим доступу:

[http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vldau/APK/2009/files/09plveou.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09plveou.pdf).

89. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 9

91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31. 12. 1999 р. № 318, зареєстрованим у Мін’юсті України 19. 01. 2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua>.

92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28. 04. 2001 р. № 205 з урахуванням змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua>

93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28. 04. 2006 р. № 415 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua>

94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.

95. Правдюк Н.Л. Звітність спільної діяльності без створення юридичної особи: організаційно-методичні положення / Н.Л. Правдюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 2. – С. 228-239.

96. Привалова Н.Є. Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Н.Є. Привалова // Науковий журнал «Галицький економічний вісник» / Тернопільський державний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2009. – №2 (23). – С. 166-169.

97. Привалова Н.Є. Спільна діяльність без створення юридичної особи в Україні – особливий об’єкт дослідження / Н.Є. Привалова // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій

управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. - С. 374-376.

98. Привалова Н.Є. Теоретичні аспекти здійснення контролю спільної діяльності без створення юридичної особи / Н.Є. Привалова // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2012. – № 6. – (0,3 д.а.) / Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1307>.

99. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

100. Про власність: Закон України від 7 лютого 1991 р. № 697-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/697-12>.

101. Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні»: Закон України від 4 лютого 1998 р. № 72/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72/98-%D0%B2%D1%80>.

102. Про екологічний аудит: Закон України від 24 червня 2004 р. № 1862-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>.

103. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків: Закон України від 16 липня 1999 р. № 991-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/991-14>. Про підприємства в Україні: Закон України від 27 березня 1991 р. № 887-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/887-12>.

104. Рак Н. О. Договор о совместной деятельности – перспективная форма совместного предпринимательства / Н. О. Рак // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. (Економічна серія). – 1999. – №457. – С. 91-94.

105. Рак Н.О. Спільне підприємництво і шляхи підвищення його ефективності: Автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.02 “Підприємництво, менеджмент і

маркетинг” / Н.О. Рак. – Х., 2002. – 20 с.

106. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, - Київ, 2008 - 20 с.

107. Резнікова В. В. Правові форми здійснення спільної господарської діяльності в Україні / В. В. Резнікова // Університетські наукові записки. – 2005. – №4 (16). – С. 168-175.

108. Резнікова В. Укладання господарського договору про спільну діяльність: проблемні аспекти правового регулювання / В. Резнікова // Господарське право. – 2005. – № 9. – С. 100-104.

109. Рижа М. Ю. Первісна оцінка та облік внесків учасників спільної господарської діяльності [Електронний ресурс] / М. Ю. Рижа // Збірник наукових праць «Торгівля, комерція, підприємництво». – 2009. – №10. – С. 33-41. Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Torg/2009\\_10/33.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Torg/2009_10/33.pdf).

110. Рижа М. Ю. Роль бухгалтерського обліку в системі управління спільною діяльністю: організаційний аспект [Електронний ресурс] / М. Ю. Рижа // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – №647. – С. 494-497. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009\\_647/86.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/86.pdf).

111. Романів С. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Романів, М. Шестерняк // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 8. – Частина 2. – С. 416-422.

112. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

113. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.

114. Семенишена Н.В., Годнюк І.В. Соціальний облік та звітність як інструменти соціальної відповідальності. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2017. Вип. 26. С. 131–140.

115. Семенов Ю. Контуры СП в туманной экономике / Ю. Семенов // Капитал. – 1994. – № 1. – С. 38.

116. Торгова Л.В. Спільні підприємства в Україні: організаційно-економічний механізм і ефективність функціонування / Л.В. Торгова, Л.В. Хитра. – К. : ФАДА, ЛТД, 2001. – С. 11.

117. Хом'як С. Спільна діяльність: договір простого товариства / С. Хом'як // Баланс. – 2005. – № 59 (571). – С. 2-4.

118. Цивільний кодекс України від 12 травня 2011 № 435-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.civilniy.org.ua/book5th/g77/default.htm>

119. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

120. Шестерняк М. М. Взаємовідносини найманих працівників з оплати праці у спільній діяльності / М. М. Шестерняк // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 169-171.

121. Шестерняк М. М. Особливості організації обліку спільної діяльності в сучасних умовах [Електронний ресурс] / М. М. Шестерняк // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2009. – №27. – С. 244-252. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009\\_27/statti/6\\_4.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_27/statti/6_4.htm).

122. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації доходів від спільної діяльності у будівництві / М. М. Шестерняк // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 4. – С. 245-252.