

М. Р. ЛУЧКО
М. М. ШЕСТЕРНЯК

**СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ:
ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, ОБЛІК
ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

ТЕРНОПІЛЬ

“ТАЙП”

2009

ББК 65.052
УДК 657.24; 06.05
Л - 87

Розповсюджувати і тиражувати без офіційного
дозволу авторів заборонено

Рекомендовано до друку

навчально-методичною радою Тернопільської філії

Європейського Університету

(протокол № 9 від 19. 03. 2009 р.)

Лучко М. Р., Шестерняк М. М.

Спільна діяльність: правове забезпечення, облік та оподаткування:
Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2009. - 126 с.

У навчальному посібнику в стислій формі розглянуто ключові аспекти організації та правового забезпечення спільної діяльності, розкрито проблемні аспекти й особливості оподаткування та обліку спільної діяльності з урахуванням сучасних економічних перетворень в Україні відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності.

Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, викладачів і практичних працівників у сфері обліку спільної діяльності.

Рецензенти:

Кузьмінський Ю. А. - доктор економічних наук, професор (Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”, м. Київ)

Даньків Й. Я. – кандидат економічних наук, професор (Державний вищий навчальний заклад “Ужгородський національний університет”, м. Ужгород).

ЗМІСТ

Вступ.

1. Спільна діяльність: правове забезпечення, організація та порядок здійснення.
2. Облік операцій із спільної діяльності та особливості її оподаткування.
3. Фінансові результати спільної діяльності: формування та використання.

Список використаної літератури.

Додатки.

Зразок договору про спільну діяльність .

Зразок договору простого товариства про спільну діяльність.

Господарський кодекс України (витяг).

Цивільний кодекс України (витяг).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 “Частки в спільних підприємствах”.

Вступ

Побудова ринкової моделі економіки зумовлює виникнення нових форм та видів підприємницької діяльності. Серед них - спільна діяльність, яка надзвичайно поширена в міжнародній практиці і набуває дедалі більшої розповсюдженості на теренах України. Однак провадження її супроводжується негативними проявами. Причиною цього є низка нерегульованих аспектів обліку та оподаткування такої діяльності в частині законодавчого забезпечення, з одного боку, та регламентації здійснення - з іншого. Відповідно, спільна діяльність в Україні є чітким прикладом правового нігілізму і законодавчих дискусій, що точаться навколо порядку її обліку та оподаткування. Локалізувати дану ситуацію можливо, дослідивши законодавчі, бухгалтерські, податкові й правозастосовчі аспекти спільної діяльності, врахувавши зарубіжний досвід та реалії її здійснення в Україні. Вирішити дане завдання покликаний наш творчий доробок, в якому автори намагатимуться розкрити проблемні аспекти обліку, оподаткування та організації спільної діяльності, що є новими, і їх мало вивчили вітчизняні науковці.

Спільна діяльність – це особлива форма підприємницької діяльності, яка створює її учасникам суттєві переваги в процесі господарювання. Так, діяльність на підставі договору, укладеного між учасниками, звільняє останніх від необхідності заснування суб'єкта підприємницької діяльності, та, відповідно, дає змогу зменшити обсяги ведення бухгалтерського обліку й уникнути додаткового податкового навантаження. Отже, спільна діяльність на підставі договору потребує на організацію бізнесу значно менше витрат, аніж створення звичайного підприємства. Крім того, якщо інше не передбачено договором, загальні витрати та збитки від спільної діяльності покривають за рахунок спільного майна учасників договору, а суми, яких не вистачає, розподіляються між учасниками пропорційно до їх внесків у спільне майно. Таким чином, за спільної діяльності відбувається розподіл ризиків між учасниками такої діяльності пропорційно до їх внесків, тобто суб'єкт господарювання самостійно не тільки працює, а й відповідає за результати своєї

праці, що в цілому стимулює уникнення та у визначених випадках - диверсифікацію ризиків.

Саме дослідженню всіх зазначених аспектів провадження спільної діяльності присвячене дане видання, автори якого доступно і лаконічно подали та роз'яснили ключові аспекти організації спільної діяльності та її правового забезпечення, визначили найспецифічніші особливості оподаткування й обліку спільної діяльності відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності. Адже додаткове вивчення даної проблеми має суттєве теоретичне і практичне значення для розвитку та ефективної діяльності нових форм організації бізнесу в Україні.

1. Спільна діяльність: правове забезпечення, організація та порядок здійснення

В Україні здійснення спільної діяльності має певні специфіку та особливості. Така ситуація зумовлена еволюційними засадами законотворення, низьким рівнем законодавчого забезпечення та негативними процесами, що гальмують розвиток ринкових відносин.

У трактуванні спільної діяльності у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі можна простежити наявність двох постулатів:

- існування двох або більше контролюючих учасників, пов'язаних контрактною угодою;
- спільний контроль, який встановлюють контрактною угодою.

Аналогічна констатація спостерігається і у вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку.

Так, згідно з п. 3 П(С)БО-12 “Фінансові інвестиції” (далі - П(С)БО 12) [28] спільна діяльність - це 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.

Тобто, для цілей бухгалтерського обліку спільною діяльністю вважають діяльність як зі створенням, так і без створення юридичної особи. Однак цивільним законодавством України створення юридичної особи для спільної діяльності не передбачено.

Спільну діяльність здійснюють на підставі відповідного договору (див. гл. 77 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) [2]). За договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються діяти спільно без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам.

Спільна діяльність може бути організована для здійснення як короткотермінових, так і довготермінових комерційних проектів:

- придбання у спільне користування дорогих об'єктів основних засобів (споруд, космічних апаратів тощо);

- створення або виготовлення об'єктів основних засобів із метою їх подальшого спільного використання або продажу;
- спільне ведення виробничої або торгівельної діяльності тощо.

Приклад: один учасник спільної діяльності матеріально забезпечує господарську діяльність, а інший займається безпосередньо виготовленням та реалізацією продукції.

Згідно зі ст.1131 ЦКУ [2] обов'язковою вимогою є укладання договору про спільну діяльність у письмовій формі. Кількість учасників такої діяльності законодавством не обмежена. Відповідно, договори про спільну діяльність можуть бути як двосторонніми, так і багатосторонніми.

У спільній діяльності можуть брати участь не лише юридичні особи (резиденти та нерезиденти), а й фізичні особи, тобто громадяни, до того ж, як підприємці, так і фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. Це - нововведення у ЦКУ. Саме чинна нині редакція ЦКУ [2] не містить жодних обмежень щодо участі у спільній діяльності фізичних осіб.

Отже, фізичні особи, зокрема суб'єкти підприємницької діяльності, можуть бути учасниками спільної діяльності. Але якщо учасником договору про спільну діяльність є приватний підприємець - платник єдиного податку, то податкові органи часто відмовляють у реєстрації договорів про спільну діяльність. Така відмова поширюється й на юридичних осіб - платників єдиного податку. Підставою для відмови є деякі неточності, що містяться в Указі № 727 [20]. Згідно з п.7 згадуваного Указу спільна діяльність не може бути суб'єктом спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Але в Указі № 727 [20] йдеться про саму спільну діяльність, яка, власне, не може бути платником не лише єдиного податку, а й інших податків.

Оскільки законодавством не визначено заборону на участь у спільній діяльності платників єдиного податку - як юридичних осіб, так і підприємців - вони можуть бути учасниками спільної діяльності. Можливість участі в спільній діяльності іноземних юридичних осіб (нерезидентів) передбачена ст. 23 Закону України від 19. 03. 1996 р. № 93/96-ВР "Про режим іноземного інвестування" [9].

Частиною другою ст. 1130 ЦКУ [2] також передбачено, що спільну діяльність можна здійснювати як на основі об'єднання внесків учасників, так і без такого об'єднання. При цьому спільну діяльність, що передбачає об'єднання внесків її учасників, розглянуто в ЦКУ як просте товариство.

Особливості регулювання цивільних відносин зафіксовано у § 2 глави 77 ЦКУ [2] лише для спільної діяльності, котра передбачає об'єднання внесків учасників. До того ж, тільки для такої спільної діяльності як просте товариство законодавством також визначено особливий порядок оподаткування податком на прибуток.

Згідно з пп. 7.7.1 ст. 7 Закону про прибуток [4] спільну діяльність без створення юридичної особи провадять на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети. Відмінності у визначенні спільної діяльності в цивільному та податковому законодавстві створюють деякі проблеми для її учасників та вносять розбіжності у категоріальний апарат.

Договори, названі договорами про спільну діяльність, часто такими не є. З іншого боку, договори, які уклали учасники спільної діяльності та повністю відповідають нормам законодавства, не визнають договорами про спільну діяльність.

Приклад 1: Кілька спеціалізованих підприємств займаються будівництвом об'єкта А. Для того, щоб таку будівельну діяльність вважали спільною діяльністю, лише участі в будівництві кількох юридичних осіб недостатньо. Адже спільна діяльність передбачає не тільки спільну участь у будівництві об'єкта А, а й спільний контроль цим об'єктом.

Приклад 2: Кілька спеціалізованих підприємств, об'єднаних у будівельний холдинг, займаються будівництвом об'єкта Б. Таку будівельну діяльність не можна вважати спільною діяльністю, оскільки вона ґрунтована лише на створенні юридичної особи, а спільного контролю її учасників у цьому випадку нема. (Контроль за будівництвом об'єкта Б здійснює одна юридична особа - холдинг).

У світовій практиці згідно з МСБО-31 “Частки в спільних підприємствах” (далі – МСБО 31) [30] найпоширенішими варіантами спільної діяльності є:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані суб’єкти господарювання (рис. 1).

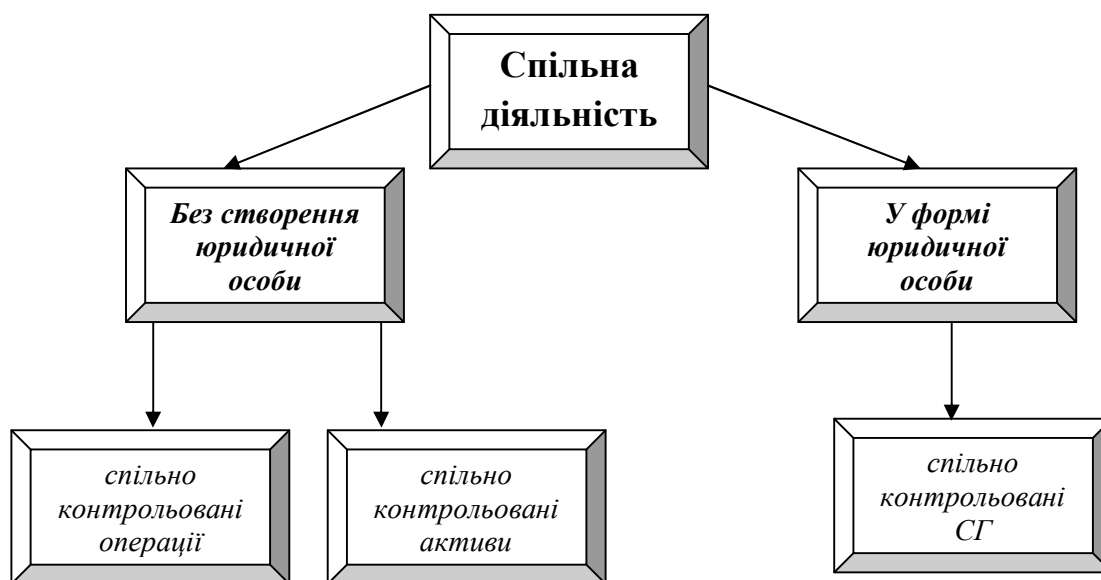


Рис. 1. Класифікація спільної діяльності згідно з МСБО 31

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

У обліку таку спільну діяльність можна відображати одночасно з подібною діяльністю контролюючого учасника. У міжнародній практиці окремий бухгалтерський облік спільно контрольованих операцій не ведуть, а фінансові звіти щодо них не є обов’язковими, проте їх можна використовувати для оцінки результатів спільної діяльності.

Приклад: Об'єднання дій та ресурсів двох або більше контролюючих учасників для спільного будівництва об'єкта нерухомості та споруд (скажімо, нафтопроводу) є здійсненням спільно контрольованих операцій. Складові частини виробничого процесу відображає в обліку кожний учасник спільної діяльності.

Проте, до спільної діяльності, у розумінні П(С)БО 12 [28] та інших вітчизняних нормативно-правових актів, таке будівництво не належить. В Україні згадана діяльність (найчастіше) або пов'язана зі створенням іншої юридичної особи (об'єднання підприємств), або її здійснюють на підставі договору підряду.

Приклад: спеціалізовані будівельні підприємства або об'єднуються в будівельні трести, які у договорах із замовниками є виконавцями робіт, або будують один об'єкт на підставі договору про виконання конкретних робіт із генпідрядником, який укладає договори зі замовниками.

Спільною діяльністю на основі спільно контрольованих активів можна вважати спільне володіння контролюючими учасниками активами, внесеними або придбаними для використання у спільній діяльності. При цьому кожен із учасників перебирає узгоджену частку здійснених витрат та може отримувати частку результатів використання активів. Частку майбутніх економічних вигід він контролює через свою частку спільно контрольованих активів.

Така спільна діяльність полягає переважно в спільному контролі за об'єктом нерухомості.

Приклад: Два підприємства контролюють газопровід, кожне з них має право на частку отриманої виручі від реалізації газу і здійснює частку витрат, пов'язаних з експлуатацією цього газопроводу.

Бухгалтерський облік цієї діяльності обмежений такими витратами, які спільно здійснили контролюючі учасники та розподілені між ними згідно з договором. Фінансовий звіт щодо спільної діяльності можна не складати. Контролюючі учасники у власних (окремих) фінансових звітах зазначають свою частку в спільно контрольованих активах, свою частку зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками, дохід від продажу

продукції спільної діяльності одночасно з його часткою у витратах такої діяльності.

Варто зазначити, що для українських підприємств характерним є поглибленіший варіант, який передбачає проведення спільно контрольованих операцій на основі спільно контрольованих активів.

Згідно з п. 24 МСБО 31 [30] спільно контрольований суб'єкт господарювання - це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, в котрому кожен контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність так само, як 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 у § 2 глави 77 ЦКУ [2] як просте товариство. Так само, як і у простому товаристві в Україні, спільно контрольований суб'єкт господарювання за кордоном контролює активи спільної діяльності, приймає зобов'язання, несе витрати та отримує дохід. Контракти він може укладати від свого імені й залучати кошти для здійснення спільної діяльності.

Водночас, кожен контролюючий учасник спільно контрольованого суб'єкта господарювання, так само, як і учасник простого товариства в Україні, згідно з п. 25 МСБО 31 [30] має право на отримання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання. При цьому такий суб'єкт господарювання згідно з п. 28 МСБО 31 [30] веде власні облікові реєстри, а також складає і подає фінансові звіти, як і інші суб'єкти господарювання згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Але, на відміну від правил обліку операцій спільної діяльності, визначених згідно з п.19 П(С)БО 12 [28], які забороняють відображати фінансовими інвестиціями активи, задіяні у спільній діяльності, внески у спільно контрольований суб'єкт господарювання вводять до облікових реєстрів контролюючого учасника та визнають у його фінансових звітах як інвестиції. На жаль, те, що просте товариство, яке фактично є в Україні самостійним

суб'єктом господарювання, не визнають юридичною особою, спричинило виникнення проблем у бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності в Україні.

Правила їх бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 12 [28] визначено для спільної діяльності, яка не передбачає створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Спільна діяльність у вітчизняній практиці передбачає здебільшого об'єднання внесків учасників. Тобто, спільно контрольованим суб'єктом господарювання в Україні фактично є просте товариство.

Однак просте товариство, яке не є юридичною особою, не має змоги застосовувати правила обліку, визначені П(С)БО 12 [28] для спільних підприємств (юридичних осіб), аналогічні нормам МСБО 31 [30], якими визначено порядок обліку діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Проте, якщо вітчизняні підприємства здійснюватимуть два інших види спільної діяльності, поширені у міжнародній практиці, то П(С)БО 12 [28] може бути використано сповна.

Варіанти спільної діяльності на основі спільних контрольованих операцій або спільно контрольованих активів є також характерними і для вітчизняних підприємств. Але, оскільки вони не пов'язані з об'єднанням внесків учасників спільної діяльності, особливості законодавчого регулювання спільної діяльності, визначені ЦКУ [2] для простого товариства, на них не поширюються.

Загалом, між учасниками спільної діяльності, не передбачено об'єднання їх внесків, тому виникають звичайні цивільно-правові відносини, які регулюють у загальному порядку, визначеному ЦКУ [2]. При цьому податкові органи переважно не заперечують реєстрації укладених у таких випадках договорів про спільну діяльність. Слід зазначити, що, незважаючи на певні переваги в частині інвестування коштів, спільна діяльність є процесом порівняно податкоємним. До того ж, беручи до уваги бюрократичні аспекти при реєстрації, учасникам спільної діяльності, яка не передбачає об'єднання

внесків, слід добре все зважити, перш ніж реєструвати відповідний договір у податкових органах.

Висвітливши зарубіжну практику, варто зазначити, що для українських підприємств характерним є поглибленіший варіант, який передбачає проведення спільно контрольованих операцій на основі спільно контрольованих активів.

Адже в Україні спільну діяльність здійснюють шляхом об'єднання переважно не тільки основних, а й оборотних засобів, зокрема коштів, що перебувають під спільним контролем учасників договору. При цьому кожен із них здійснює повний контроль за спільною діяльністю, а не за окремими операціями активами.

Вітчизняну спільну діяльність можна вважати аналогом створення об'єднання підприємств, але при цьому не реєструють юридичну особу. Отже, вітчизняний варіант спільної діяльності має специфіку.

Насамперед, така специфіка полягає в тому, що згідно зі ст. 1134 ЦКУ [2] майно, яким учасники до внесення у спільну діяльність володіли на праві власності, а також виготовлена в результаті спільної діяльності продукція та отримані від такої діяльності доходи є спільною частковою власністю учасників, якщо інше не встановлено договором про спільну діяльність або законом. Отже, якщо учасники бажають зберегти право власності на майно, що вони внесли у спільну діяльність, то відповідну норму має бути передбачено в договорі.

Як правило, від імені спільної діяльності діє один із учасників, якого уповноважили на це інші учасники договору про спільну діяльність. На такого учасника покладають також зобов'язання щодо ведення спільних справ, а на практиці його прийнято називати *оператором спільної діяльності*. При цьому податкове законодавство вимагає, щоб оператором спільної діяльності був платник податку на прибуток.

Витрати та збитки, пов'язані зі спільною діяльністю, відшкодовують учасникам за домовленістю між ними. Якщо такої домовленості нема, то витрати та збитки учасники несуть пропорційно до вартості їх внесків у спільне

майно. При цьому умова, за якою учасника повністю звільняють від участі у відшкодуванні витрат та збитків, є неприпустимою.

Також пропорційно до вартості внесків учасників у спільне майно розподіляють прибуток, що вони отримали в результаті спільної діяльності. До того ж, договором про спільну діяльність може бути встановлено інший порядок розподілу прибутку, одержаного в результаті спільної діяльності. У такому випадку основними критеріями при розподілі прибутку можуть бути обсяг участі в спільній діяльності та його ефективність.

Як ми вже зазначали, порядок конкретної спільної діяльності встановлюють договором про спільну діяльність, де чітко визначено взаємини учасників такої діяльності (див. додаток 1, 2). Для цього в договорі слід зазначити:

- предмет і мету договору;
- взаємні зобов'язання учасників спільної діяльності;
- Зобов'язання кожного з учасників спільної діяльності;
- порядок ведення спільних справ;
- розмір та порядок внесення учасниками грошових і майнових внесків у спільну діяльність;
- порядок розподілу результатів спільної діяльності;
- термін дії договору та умови його припинення.

Предметом і метою діяльності в договорі є сфера господарської діяльності, в якій здійснюють спільну діяльність для отримання прибутку.

Приклад 1: Спільні торговельна діяльність або виготовлення конкретних видів продукції можуть бути сферою спільної господарської діяльності.

Приклад 2: У сфері будівництва предметом і метою діяльності в договорі спільної діяльності виступатимуть об'єкти будівництва та їх характеристики.

Взаємні зобов'язання учасників спільної діяльності полягають у тому, що вони зобов'язуються обмінюватися інформацією з питань взаємного інтересу, погоджують Програму спільної діяльності, встановлюють терміни спільних консультацій і нарад із обговорення питань спільної діяльності тощо.

До конкретних зобов'язань кожного з учасників спільної діяльності належать дотримання порядку і термінів внесків у спільну діяльність та виконання зобов'язань щодо спільної діяльності. Крім того, учасник, відповідальний за ведення спільних справ, додатково зобов'язаний у встановлені договором терміни інформувати про стан виконання спільних проектів інших учасників і надавати їм фінансові звіти про спільну діяльність.

Згідно з частиною п'ятою ст. 1135 ЦКУ [2] ведення спільних справ учасників договору за спільною їх згодою може здійснювати один із учасників, якому доручають також керівництво спільною діяльністю. Власне, можливі й інші варіанти. Але доцільніше, щоби спільні справи вів один із учасників, оскільки такі самі вимоги до її ведення та звітності щодо спільної діяльності окреслені у податковому законодавстві.

У договорі необхідно визначити порядок внесків у спільну діяльність. Зокрема, протягом якого часу і в якій сумі кожний із учасників вносить у спільну діяльність кошти, а також форму (основні засоби, товарно-матеріальні цінності тощо) і вартість майнових внесків учасників. При цьому вартість майнових внесків визначають за домовленістю сторін - учасників договору. З цією метою учасники спільної діяльності можуть залучати професійних оцінювачів. Проте для оцінки майнових внесків їх залучення є необов'язковим. Договором може бути обумовлено, що внесене в спільну діяльність майно залишається власністю учасників, котрі передали його як внесок у спільну діяльність.

Крім того, ЦКУ [2] передбачена можливість внесків у спільну діяльність у формі професійних та інших знань, навичок і вмінь, а також ділової репутації та ділових зв'язків.

Статтею 1139 ЦКУ [2] визначено, що результати спільної діяльності розподіляють пропорційно до вартості внесків учасників у спільне майно. Проте договором може бути встановлено й інший порядок їх розподілу, наприклад, враховано трудовий внесок учасників у спільну діяльність. Так само покривають збитки від спільної діяльності (ст. 1137 ЦКУ [2]).

Термін дії договору в чинному законодавстві не обмежено, і він може бути безстроковим, або його сторони договору встановлюють самостійно. При цьому згідно зі ст. 1142 ЦКУ [2] учасник може зробити заяву про відмову від подальшої участі у безстроковому договорі спільної діяльності не пізніше як за три місяці до виходу з договору. Учасник може вийти з договору, укладеного на визначений термін, або з договору, термін дії якого обмежений досягненням мети спільної діяльності, через поважну причину з відшкодуванням іншим учасникам реальних збитків, завданих розірванням договору.

Після укладення договору про спільну діяльність його необхідно зареєструвати у встановленому законом порядку.

Договори про спільну діяльність без участі нерезидентів реєструють тільки у податкових органах. Порядок реєстрації договорів про спільну діяльність у податкових органах визначений Інструкцією № 80 [22]. Згідно з пп. 4.12.2 цієї Інструкції для взяття на облік договору про спільну діяльність платник податків (резидент), якого учасники договору призначили відповідальним за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору, за місцем свого перебування на податковому обліку надає наступні документи:

- заяву юридичної особи (філії) про реєстрацію платником податків за формою № 1-ОПП;
- засвідчену в нотаріальному порядку копію договору (контракту) про спільну діяльність.

Під час взяття договору про спільну діяльність на облік у податкових органах згідно з п. 8 і п. 3 Порядку № 380 [36] її учасникам присвоюють реєстраційний (обліковий) номер платника податку з Тимчасового реєстру Державної податкової адміністрації України.

Варто зазначити, що договір про спільну діяльність за участю іноземного інвестора підлягає державній реєстрації. Картку державної реєстрації договору (контракту) видають суб'єктові зовнішньоекономічної діяльності України у трьох примірниках.

Перший примірник такої картки подають до митних органів для митного оформлення відповідного майна. Другий примірник - до державної податкової

інспекції під час реєстрації договору (контракту) за місцем перебування учасника, відповідального за ведення спільних справ. Третій примірник залишають у цього учасника. Один примірник картки державної реєстрації договору (контракту) і копію договору (контракту) залишають в органі державної реєстрації.

Реєстрація у податкових органах договору про спільну діяльність завершують його реєстрацією платником ПДВ. Згідно з п. 1.2. ст. 1 Закону про ПДВ [5] для цілей оподаткування ПДВ дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність, вважають окремим платником ПДВ у межах такої діяльності.

Таку реєстрацію здійснюють відповідно до Положення № 79 [31]. Варто зазначити, що договору про спільну діяльність, котрий зареєстрував платник ПДВ, присвоюють індивідуальний податковий номер, який збігається з 9-значним реєстраційним (обліковим) номером договору про спільну діяльність.

Після реєстрації договорів про спільну діяльність у податкових органах можна розпочинати здійснення її операцій, які починають з зарахування внесків учасників.

2. Облік операцій із спільної діяльності та особливості

її оподаткування

Згідно зі законодавством спільну діяльність без створення юридичної особи здійснюють на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення загальної мети. Відповідно до п. 4.12 Інструкції про порядок обліку платників податків № 80 [22] договори про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи мають перебувати на обліку в органах податкової служби.

Відмінна особливість спільної діяльності полягає в тому, що така діяльність не передбачає створення юридичної особи. У зв'язку з цим усі обов'язки щодо реєстрації спільної діяльності у податкових органах покладають за домовленістю сторін на одного з учасників спільної діяльності - уповноваженого учасника (платника), який у своїй особі й представляє об'єднання учасників спільної діяльності.

Для взяття на облік договору про спільну діяльність без створення юридичної особи платник податків (резидент), якого учасники договору призначили відповідальним за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору, за своїм місцем перебування на податковому обліку подає наступні документи:

- заяву за ф. N 1-ОПП;
- зсвідчену в нотаріальному порядку копію договору (контракту) про спільну діяльність;
- інформаційну картку договору з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію договору (тільки для договорів про спільну діяльність за участю іноземного інвестора);
- копію укладеного договору про спільну діяльність, засвідчену уповноваженим платником.

Усі документи подає до органу податкової служби уповноважений платник за його місцеперебуванням. Про взяття на облік податковий орган видає довідку за формою 4-ОПП.

У разі внесення змін до договору, відповідні документи до державного податкового органу подає уповноважений платник за його місцеперебуванням протягом 10 календарних днів від дня такого внесення. Під час реєстрації у податкових органах договору про спільну діяльність присвоюють окремий реєстраційний номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПА України (п. 3 Порядку присвоєння реєстраційних (облікових) номерів платників податків, затверджений наказом ДПАУ від 03. 08. 1998 р. № 380) [36]. Такий номер зазначають на платіжних, звітних та інших документах у полі ЄДРПОУ, а також він може бути наведений на печатці.

Для ведення спільної діяльності можна відкривати окремий поточний банківський рахунок. Порядок відкриття рахунків регульований Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті № 492 [24].

Для забезпечення таких видів спільної діяльності як виробнича кооперація, спільне виробництво та інші, що здійснюють на підставі договорів (контрактів) без утворення юридичної особи, у банку відкривають один поточний рахунок. Особа (особи), яку уповноважили учасники договору подає до банку наступні документи:

- заяву про відкриття поточного рахунку, що підписала особа, яку уповноважили учасники договору;
- копію договору про ведення спільної діяльності, засвідчену нотаріально;
- рішення учасників договору про визначення осіб, яким надано право розпорядчого підпису під час проведення грошових операцій за цим рахунком, що оформляють у формі доручення;
- картку зі зразками підписів та відбитка печатки, засвідчену нотаріально.

У картці наводять зразки підписів осіб, які мають право розпоряджатися цим рахунком, і зразок відбитка печатки учасника договору, якому за дорученням усіх учасників договору про спільну діяльність надано право розпорядчого підпису під час грошових операцій за цим рахунком;

- копію документа, що підтверджує взяття на облік в органах державної податкової служби договору про спільну діяльність без створення

юридичної особи, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку.

Відмітку банку про відкриття рахунку роблять на титульній сторінці першого примірника договору (контракту).

Порядок оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи встановлено відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [4].

Затверджено Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи № 571[33] відповідно до законодавства.

Як ми вже відзначили, обов’язки щодо ведення податкового обліку результатів спільної діяльності покладають на уповноваженого платника. Відповідно до п. 4 Порядку № 571[33] особою, уповноваженою вести податковий облік, може бути тільки платник податку на прибуток. А облік результатів спільної діяльності веде уповноважений платник окремо від обліку результатів іншої господарської діяльності такого платника.

При визначенні результату спільної діяльності до доходу уповноваженого платника не вводять суми грошових або майнових внесків, що надходять згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

При виплаті уповноваженим платником частини прибутку від спільної діяльності іншому учасникові спільної діяльності такий платник нараховує на цю частину податок на прибуток за ставкою 25%. Податок уповноважений платник вносить до бюджету до/або одночасно з указаною виплатою. Якщо весь прибуток від спільної діяльності або його частину не розподіляють протягом звітного періоду, з метою оподаткування такий прибуток (частину) вважають розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягає оподаткуванню за ставкою 25%. При цьому податок із такого прибутку вносить уповноважений платник до бюджету в терміни, встановлені для сплати податку на прибуток за відповідний період. Отже, терміни сплати податку на прибуток від спільної

діяльності збігаються з термінами сплати податку на прибуток від звичайної діяльності.

Відповідальність за утримання та перерахування до бюджету податку, який було обчислено від спільної діяльності, несе уповноважений платник.

У разі, якщо протягом звітного періоду витрати, котрих зазнає уповноважений платник у зв'язку з проведенням спільної діяльності, перевищують доходи, отримані від таких операцій, балансові збитки переносять на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності до повного погашення таких збитків. У разі, якщо платник податку - учасник спільної діяльності передає товари (результати робіт, послуг) із метою їх подальшого використання у такій діяльності, то таку передачу відображають у податковому обліку цього платника в порядку, встановленому для продажу відповідних товарів (результатів робіт, послуг). Уповноважений платник, який отримує товари (результати робіт, послуг) від іншого учасника спільної діяльності з метою їх подальшого використання у такій діяльності, відображає отримання згаданих товарів (результати робіт, послуг) у відповідних рядках звіту та додатків до нього в порядку, встановленому для придбання товарів (результатів робіт, послуг).

Продажну (купівельну) ціну згаданих товарів (результатів робіт, послуг) визначають на рівні їх вартості, що зафіксована в договорі про спільну діяльність. Будь-які інші операції з передання коштів або товарів (результатів робіт, послуг) між учасниками спільної діяльності відображають у податковому обліку таких учасників у порядку, встановленому законодавством із питань оподаткування. Якщо, основні засоби платника податку учасника спільної діяльності використовують як у власній господарській діяльності, так і в спільній діяльності, частину амортизаційних відрахувань за цими основними засобами враховують у звіті та додатку до нього в сумі, котра так відноситься до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду за цими засобами, як сума доходів, отриманих від спільної діяльності, відноситься до загальної суми таких доходів і валових доходів, що цей платник отримав від власної господарської діяльності.

Розподіл витрат платника податку - учасника спільної діяльності, котрі вводять до валових витрат та одночасно пов'язані як із власною господарською діяльністю такого платника, так і зі спільною діяльністю, відбувається аналогічно до розподілу амортизаційних відрахувань.

Якщо уповноважений платник здійснює на користь нерезидента-учасника договору про спільну діяльність виплату доходу, котрий такий нерезидент отримав від здійснення спільної діяльності на території України (у т. ч. на рахунки нерезидента, що ведуть у гривнях), то такий платник зобов'язаний утримувати під час виплати згаданого доходу і сплачувати податок - 15 відсотків від суми такого доходу за рахунок такої виплати.

Таким чином, на відміну від резидентів, доходи учасників спільної діяльності нерезидентів оподатковують двічі: вперше при розподілі загального прибутку між учасниками спільної діяльності (за ставкою 25%), удруге - при виплаті такого доходу нерезидентів (за ставкою 15%).

Платники податку, які отримують дохід від спільної діяльності, з котрого сплачено податок, не вводять такий дохід до валового доходу.

Якщо в разі закінчення договору про спільну діяльність платник податку - учасник такої діяльності отримує кошти або майно, вартість яких перевищує вартість внесених у таку діяльність коштів або майна, що зафіксована в договорі про спільну діяльність, то суму такого перевищення вводять до валового доходу такого учасника.

Що стосується податкового обліку ПДВ, то при здійсненні спільної діяльності податкові зобов'язання та податковий кредит формуються у загальновстановленому порядку з урахуванням норм Закону України "Про податок на додану вартість" [5].

Порядок складання Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджено наказом ДПА України від 30. 09. 2004 р. № 571 [33].

Звіт та додатки до нього уповноважений платник подає незалежно від того, виникло у звітному періоді в такого платника податкове зобов'язання, чи ні. Звіт заповнюють за квартал, півріччя, три квартали та рік наростаючим

підсумком із початку звітнього року та подають у терміни, встановлені для подання декларації з податку на прибуток підприємства (протягом 40 календарних днів, наступних за звітним кварталом).

Звіт заповнюють у тисячах гривень із одним десятковим знаком. У звіті заповнюють всі показники. Звіт складається зі заголовної та основної частин і шести додатків, із яких чотири (К1-К4) подають щокварталу, в т. ч. за рік, а два (Р1, Р2) – тільки за рік. Додаток К1 складається з двох частин - К1/1 та К1/2. Частину К1/2 заповнює уповноважений платник, який нараховує амортизаційні відрахування на суму витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин. Якщо окремі рядки звіту не заповнюють через відсутність відповідних операцій, уповноважений платник не подає податковому органу передбачені відповідним рядком звіту додатки.

Було б доцільно зауважити, що бухгалтерський облік операцій спільної діяльності завжди вважали трудомістким заняттям. За діючими раніше правилами бухгалтерського обліку на учасника, відповідального за ведення загальних справ, покладали обов'язок і з ведення окремого балансу спільної діяльності. На сьогодні у П(С)БО 12 [28], яким визначено порядок обліку фінансових інвестицій, цю вимогу для обліку спільної діяльності не встановлено. Проте повне дотримання положень П(С)БО 12 [28] щодо ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності не завжди можливе.

Стосовно обліку спільної діяльності варто зазначити, що специфічним завданням обліку спільно контрольованих операцій є облік доходу, отриманого від реалізації спільно виготовленої продукції, та його розподіл між учасниками. А саме, особливість проведення спільно контрольованих операцій полягає у тому, що фактично активом, який контролюють учасники спільної діяльності, є готова продукція.

Варто зазначити, що проведення спільно контрольованих операцій не потребує об'єднання засобів учасників. Отже, облік оборотних активів, що їх використовують для спільної діяльності, здійснює кожний із учасників згідно з П(С)БО-9 "Запаси" (далі - П(С)БО 9) [27] та Інструкцією № 291 [23] на відповідних рахунках, передбачених Планом рахунків:

- 20 “Виробничі запаси”;
- 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
- 31 “Рахунки в банках” тощо.

Для цього не потрібне виділення окремих субрахунків, оскільки такі активи можна використовувати і в інших видах діяльності кожного учасника. Необхідність окремого обліку може виникнути лише в двох випадках: під час обліку залишків продукції незавершеного виробництва і під час обліку готової продукції, тобто обліковувати витрати спільної діяльності можна на субрахунках рахунків:

- 23 “Виробництво”;
- 26 “Готова продукція”.

Облік доходу від спільно контрольованих операцій у кожному конкретному випадку залежить від умов договору про спільну діяльність. Так, якщо спільно виготовлену продукцію замовник оплачує безпосередньо кожному учасникові, облік доходів не має ніяких особливостей. Тут можна використовувати рахунки і субрахунки:

- 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” (відповідні субрахунки);
- 371 “Розрахунки за виданими авансами”;
- 701 “Дохід від реалізації готової продукції”;
- 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

У зв’язку з тим, що порядок бухгалтерського обліку спільної діяльності багато в чому залежить від правил оподаткування її результатів, необхідно чітко визначити, чи є з позиції податкового законодавства укладений договір договором про спільну діяльність. Зокрема, податкове законодавство вимагає реєстрації договору про спільну діяльність, передбачає об’єднання внесків учасників спільної діяльності, подання податкової звітності про її результати та визначає особливий порядок оподаткування таких результатів.

Оскільки проведення спільно контрольованих операцій не потребує складання окремої фінансової звітності, простіше буде не визнавати договір на їх проведення договором про спільну діяльність у податковому відношенні.

Отже, результати спільної діяльності у такому разі оподатковують у загальному порядку, встановленому Законом про прибуток [4].

Облік спільної діяльності згідно з рахунками бухгалтерського обліку можна відобразити наступним чином:

- нараховано дохід від спільної діяльності Дт 36 Кт 70;

- нарахована заборгованість учасникам спільної діяльності Дт 36 Кт 685.

Інші учасники, які контролюють спільну діяльність, можуть відобразити отримання доходу такими записами:

- нараховано дохід від спільної діяльності Дт 377 Кт 70;

- отримано дохід від спільної діяльності Дт 311 Кт 377.

У разі необхідності розмежування розрахунків із іншими учасниками спільної діяльності та безпосередньо зі спільною діяльністю можуть бути відкриті відповідні субрахунки рахунків 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” і 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Наприклад, субрахунки 685.7 “Кредиторська заборгованість перед іншим учасником спільної діяльності” і 377.7 “Дебіторська заборгованість іншого учасника спільної діяльності”.

Порівняно зі спільно контрольованими операціями, спільну діяльність у частині спільно контрольованих активів можна вважати інтегрованою. У цьому варіанті розподіл спільного доходу є не єдиним завданням обліку. Однак облік вкладень у спільну діяльність як інвестицій її учасники також не здійснюють. Особливістю тут є відображення в обліку та фінансовій звітності кожного учасника його частини у спільно контрольованих активах.

Згідно з П(С)БО 12 [28] таку частину активів необхідно кваліфікувати за характером активу. Варто зазначити, що спільно контрольованими активами найчастіше бувають необоротні активи, а точніше - основні засоби. Наприклад, на субрахунок 101 “Земельні ділянки” слід обліковувати частину спільно контрольованої земельної ділянки, на субрахунок 103 “Будинки та споруди” - частину спільно контрольованої будівлі тощо.

Для відображення інших об'єктів, пов'язаних із веденням спільної діяльності, у цьому випадку досить використовувати субрахунки відповідних рахунків. Наприклад, будь-які зобов'язання, що виникли під час фінансування своєї частини спільно використовуваних активів, або свою частину понесених спільно з іншими контролюючими учасниками зобов'язань контролюючий учасник може обліковувати на субрахунках рахунків:

- 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;
- 685 “Розрахунків з іншими кредиторами” тощо.

Свою частину витрат, пов'язаних зі спільною діяльністю, а також дохід від продажу або використання своєї частини продукції, виробленої у результаті спільної діяльності, учасники можуть обліковувати в порядку, аналогічному обліку спільно контрольованих операцій. Такий порядок справді не потребує ні обліку фінансових інвестицій, ні ведення окремого балансу спільної діяльності. Отже, договір на проведення операцій зі спільно контрольованими активами можна не визнавати договором про спільну діяльність у податковому розумінні. Таким чином, результати спільної діяльності у цьому випадку оподатковують у загальному порядку, встановленому Законом про прибуток [4].

Аналогічно ведуть облік і здійснюють оподаткування, коли учасники спільної діяльності не лише спільно контролюють активи, а й отримують спільний дохід.

Як ілюструє теоретичний аналіз обліку спільної діяльності у вигляді спільних контрольованих операцій і спільного контролю активів, вимоги П(С)БО 12 [28] про відображення в обліку учасників активів, задіяних до спільної діяльності, що їх вони контролюють, або своєї частки у спільно контрольованих активах є обґрунтованими, і їх виконання приводить до повного й об'єктивного відображення даних видів спільної діяльності та її результатів у бухгалтерському обліку. Проте у разі спільного контролю над активами, що належать до оборотних активів, особливо у випадку об'єднання коштів учасників, із одночасним проведенням спільних операцій ці правила буде важко виконати.

Як ми вже зазначали раніше в Україні спільну діяльність із виробництва та реалізації конкретної продукції найчастіше провадили шляхом об'єднання не лише основних, а й оборотних коштів, у т. ч. коштів, що перебувають під спільним контролем учасників договору. При цьому кожен із них здійснював повний контроль спільної діяльності, а не окремих операцій чи активів.

Спільну діяльність вітчизняних підприємств можна вважати аналогом створення самостійного господарюючого суб'єкта в розумінні МСБО 31[30]. Однак, на противагу, в українському варіанті не здійснюють створення підприємства, тобто реєстрацію юридичної особи, отже, бухгалтерський облік такої діяльності має специфіку.

Варто зазначити, що правила бухгалтерського обліку спільної діяльності викладено лише у двох пунктах П(С)БО 12 [28], відповідно до яких кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку в спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, що він узяв для провадження цієї діяльності;
- свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом із іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Активи, залучені до спільної діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

А частку учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображають у бухгалтерському обліку цього учасника у відповідних активах.

Відзначимо, що у податковому законодавстві дохід учасників спільної діяльності розглядають тільки як прибуток від спільної діяльності, тобто - фінансовий дохід.

У світлі податкового обліку спільна діяльність, яку провадять на основі спільно контрольованих операцій і активів, є діяльністю самостійного суб'єкта

господарювання, якого контролюють його учасники, але без створення юридичної особи. Тому, спираючись на правила податкового обліку, власні необоротні та оборотні активи, що передані у спільну діяльність і, отже, перебувають під спільним контролем, у бухгалтерському обліку доцільніше відобразити як фінансові інвестиції, тобто за дебетом субрахунку 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам”.

Проте п. 19 П(С)БО 12 [28] містить заборону на відображення активів, що учасники залучили до спільної діяльності, як їх фінансових інвестицій. Звісно, якщо спільну діяльність провадять у варіантах спільно контрольованих операцій або спільно контрольованих активів — так воно і буде. Але для спільної діяльності у формі організації самостійного суб’єкта господарювання, хоч і без створення юридичної особи, таке рішення є сумнівним.

Можливо, заборона на відображення активів, котрі учасники залучили до спільної діяльності, як їх фінансові інвестиції, пов’язана з тим, що такий варіант спільної діяльності П(С)БО 12 [28] не розглядають. Та якщо П(С)БО 12 висуває цю вимогу, то, щоб її не порушувати, внески учасників у спільну діяльність можна відображати як дебіторську заборгованість спільної діяльності перед учасником, наприклад, за дебетом рахунку 377.9 “Дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”.

Використовуючи чинний План рахунків [23], облік внесків у спільну діяльність та її результатів можна здійснювати як із використанням окремого балансу спільної діяльності, так і без нього. Все залежить від бажання контролюючого учасника, якому доручено ведення загальних справ.

У разі ведення окремого балансу спільної діяльності для розрахунків, пов’язаних з її здійсненням, у регістрах обліку спільної діяльності можна використовувати субрахунки (рахунки другого порядку):

- 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” - для обліку заборгованості спільної діяльності перед учасниками;
- 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” - для обліку заборгованості учасників перед спільною діяльністю.

Із огляду на те, що під час спільної діяльності виникають розрахунки між її учасниками, а також між спільною діяльністю як самостійним суб'єктом господарювання та кожним із учасників, в обліку доцільно використовувати субрахунки цих рахунків другого порядку, котрим можна присвоїти коди:

- 7 - розрахунки з іншими учасниками спільної діяльності;
- 8 - розрахунки спільної діяльності з учасниками щодо здійснення спільної діяльності;
- 9 - розрахунки за внесками у спільну діяльність.

У разі потреби розрахунки з конкретним учасником можна обліковувати на рахунках з наступного порядку з кодами:

- 1 - розрахунки з учасником, відповідальним за ведення загальних справ;
- 2 - розрахунки з учасником, який не веде загальних справ, тощо.

Зважаючи на те, що здійснення спільної діяльності пов'язане з різними взаємними розрахунками учасників між собою, спільної діяльності з її учасниками тощо, під час розгляду бухгалтерського обліку спільної діяльності необхідно використовувати такі субрахунки (табл. 1).

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 використовує учасник, відповідальний за ведення загальних справ. У такому разі безготівкові розрахунки, пов'язані з веденням спільної діяльності, відображають у звичайному порядку на рахунку 311 "Поточний рахунок спільної діяльності".

Приклад: Оплачено аванс постачальникові матеріалів - Дт 371 "Розрахунки за авансами виданими" Кт 311 "Поточний рахунок спільної діяльності".

Своєю чергою, безготівкові розрахунки спільної діяльності з її учасниками та учасником, який відповідальний за ведення загальних справ, відображають в кореспонденції з відповідними субрахунками 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" або 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" (розрахунки з учасниками спільної діяльності).

Субрахунки бухгалтерського обліку спільної діяльності

Рахунки другого порядку		Субрахунки	
код	назва	код	назва
А	Б	В	Г
1. Розрахунки учасників спільної діяльності			
377	Розрахунки з різними дебіторами	377.7	Дебіторська заборгованість іншого учасника спільної діяльності
		377.81	Дебіторська заборгованість спільної діяльності перед учасником, відповідальним за ведення загальних справ
		377.82	Дебіторська заборгованість спільної діяльності перед іншим учасником
		377.9	Дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність
685	Розрахунки з іншими кредиторами	685.7	Кредиторська заборгованість перед іншим учасником спільної діяльності
		685.81	Кредиторська заборгованість учасника, відповідального за ведення загальних справ, перед спільною діяльністю
		685.82	Кредиторська заборгованість іншого учасника перед спільною діяльністю
2. Розрахунки спільної діяльності			
311	Поточні рахунки в національній валюті	311.8	Поточний рахунок спільної діяльності
377	Розрахунки з різними дебіторами	377.1	Дебіторська заборгованість постачальників спільної діяльності
		377.81	Дебіторська заборгованість перед спільною діяльністю учасника, відповідального за ведення загальних справ
		377.82	Дебіторська заборгованість перед спільною діяльністю іншого учасника
685	Розрахунки з іншими кредиторами	685.81	Кредиторська заборгованість спільної діяльності перед учасником, відповідальним за ведення загальних справ
		685.82	Кредиторська заборгованість спільної діяльності перед іншим учасником
		685.91	Кредиторська заборгованість за внесками у спільну діяльність перед учасником, відповідальним за ведення загальних справ
		685.92	Кредиторська заборгованість за внесками у спільну діяльність перед іншим учасником
3. Розрахунки за податками			
641	Розрахунки за податками	641.1	Розрахунки з ПДВ
		641.2	Розрахунки з податку на прибуток
		641.3	Розрахунки з прибуткового податку громадян

Якщо учасник, відповідальний за ведення загальних справ, не відкриває окремого поточного рахунку, а для безготівкових розрахунків зі спільної діяльності використовує свій основний поточний рахунок, то операції будь-яких безготівкових розрахунків, пов'язаних із веденням спільної діяльності,

відображають у кореспонденції зі субрахунками 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” або 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” (розрахунки зі спільною діяльністю).

Як ми вже зазначили, згідно з нормами ЦКУ [2] та з урахуванням вимог податкового законодавства до спільної діяльності може бути здійснено внески у вигляді:

- коштів;
- необоротних активів (будівлі, обладнання, нематеріальні активи тощо);
- оборотних матеріальних активів (товари, матеріали, МШП тощо).

Бухгалтерський облік внесків до спільної діяльності П(С)БО 12 [28] вимагає здійснювати, враховуючи те, що учасники не можуть відображати їх як фінансові інвестиції. Але, якщо виконати вимогу П(С)БО 12 про відображення кожним учасником спільної діяльності у своїх облікових регістрах, задіяних у спільній діяльності активів, які він контролює, або свою частку в спільно контрольованих активах, то інформації про те, що такі активи є внеском до спільної діяльності в обліку її учасників, нема.

Насправді, внесок учасника є борговими зобов'язаннями спільної діяльності. Враховуючи те, що договори про спільну діяльність часто укладають на кілька років, учасник може обліковувати внески як довготермінову заборгованість спільної діяльності за дебетом субрахунку 183 “Інша дебіторська заборгованість”. У такому разі заборгованість спільної діяльності перед учасником щодо його внесків може відобразитися за кредитом відповідного субрахунку рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання”.

Однак, якщо врахувати, що крім розрахунків за внесками між учасником і спільною діяльністю можливі й інші відносини, то найкращим є рішення про відображення активів, внесених до спільної діяльності, як заборгованість спільної діяльності перед учасником на субрахунку того ж рахунку, що й розрахунки за іншими операціями зі спільною діяльністю, тобто за дебетом субрахунку 377.9 “Дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”. Тоді здійснення учасниками внесків до спільної діяльності буде відображено проводками:

- здійснення внеску коштами Дт 377.9 Кт 311;
- здійснення внеску обладнанням Дт 377.9 Кт 104;
- здійснення внеску нематеріальними активами Дт 377.9 Кт 127;
- здійснення внеску матеріалами Дт 377.9 Кт 201 тощо.

Крім цього, у разі здійснення як майнового внеску обладнання або нематеріальних активів, що використовує учасник у власній діяльності, варто списати нарахований у ході експлуатації знос таких необоротних активів.

Приклад: Списано знос обладнання, переданого до спільної діяльності - Дт 131 Кт 104.

Таким чином, слід врахувати нарахування податкових зобов'язань із ПДВ під час передачі до спільної діяльності оборотних матеріальних активів або основних фондів.

Приклад: Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ - Дт 377.9 Кт 641.1

У балансі спільної діяльності внески відображають як відповідні активи. Оскільки результатом одержання внесків є виникнення заборгованості перед учасниками спільної діяльності, в обліку слід зробити записи:

- одержано грошовий внесок до спільної діяльності:
 - від першого учасника Дт 311 Кт 685.91;
 - від другого учасника Дт 311 Кт 685.92;
- одержано майновий внесок до спільної діяльності - Дт 104, 201, 281 Кт 685.91, 685.92;
- нараховано податковий кредит із ПДВ, введений до вартості майнового внеску - Дт 641.1 Кт 685.91, 685.92 тощо.

Якщо для спільної діяльності окремий поточний рахунок не відкривають, а використовують поточний рахунок учасника, який відповідає за ведення спільних справ, то надходження до спільної діяльності внеску інших учасників у формі коштів відображають як заборгованість такого учасника перед спільною діяльністю за кредитом субрахунку 685.8 в кореспонденції з дебетом субрахунку 311. Оформлення власного внеску учасника, який відповідає за ведення спільних справ, у сумі, що є на поточному рахунку такого учасника, відображають також за кредитом субрахунку 685.8 як заборгованість учасника

з розрахунків із спільної діяльності та за дебетом субрахунку 377.9 як дебіторська заборгованість спільної діяльності з внесків учасника.

У міру здійснення внесків до спільної діяльності учасники можуть починати її реалізацію.

Здійснюючи облік спільної діяльності варто пам'ятати про особливості обліку операцій, пов'язаних зі здійсненням спільної діяльності, а саме про те, коли спільна діяльність не є юридичною особою, а отже, й платником податку на прибуток. Оподатковується лише частина прибутку, яку кожний учасник отримав від здійснення спільної діяльності. Однак, згідно з пп. 7.7.3 ст. 7 Закону про прибуток [4] об'єктом оподаткування прибутку, котрий отримали учасники спільної діяльності, є оподатковуваний прибуток такої діяльності, що визначають за правилами, встановленими цим Законом.

Враховуючи це, розглянемо детальніше податковий облік господарських операцій зі здійснення спільної діяльності. Як відомо, його провадить учасник, відповідальний за ведення справ, за договором про спільну діяльність відповідно до Порядку обліку окремо від податкового обліку господарської діяльності, передбаченої його Статутом. Такий порядок визначено на підставі норм Закону про прибуток.

Тобто учасник, відповідальний за ведення загальних справ (оператор спільної діяльності), окремо визначає валовий дохід та валові витрати, що виникають під час провадження операцій спільної діяльності. Також окремо, за правилами ст. 8 Закону про прибуток [4] розраховують амортизацію вартості основних фондів і вартості нематеріальних активів, що використовують у спільній діяльності. Усі ці показники відображають у Звіті. В результаті визначають оподатковуваний прибуток спільної діяльності, на основі якого розраховують податок на прибуток учасників цієї діяльності.

Визначити суму валового доходу спільної діяльності дуже просто. Практично це дохід від реалізації продукції, виготовленої у спільній діяльності, або виконаних у її межах робіт і наданих послуг. Однак для визначення суми валових витрат кожному з учасників спільної діяльності доведеться вирішити низку питань.

Це, насамперед, питання, пов'язані з відображенням у валових витратах спільної діяльності витрат її учасників, здійснених саме у спільній діяльності. Найчастіше витратами, щодо податкового обліку котрих виникають конфлікти з податковими інспекціями, є оплата праці працівників, які беруть участь у спільній діяльності, та податки (збори), що сплачують учасники спільної діяльності.

Зокрема, деякі податківці нині не погоджуються з тим, що витрати, пов'язані з оплатою праці працівників, які беруть участь у спільній діяльності, здійснює учасник. Вони вважають витрати на оплату праці й відповідні страхові внески до Пенсійного фонду та інших загальнодержавних фондів витратами основної діяльності учасника, пов'язаними з наданням таким учасником послуг спільній діяльності.

До того ж, оскільки при спільній діяльності не створюється юридична особа, то немає трудових відносин у її межах, а отже, й підстав для здійснення витрат на оплату праці та сплату страхових внесків до загальнодержавних фондів. Унаслідок цього, витрати спільної діяльності здійснює її відповідний учасник із подальшим їх відшкодуванням за рахунок коштів спільної діяльності. При цьому на порядок сплати страхових внесків такими страхувальниками не впливає їх участь у спільній діяльності. Наприклад, під час нарахування на оплату праці, пов'язану зі здійсненням спільної діяльності, страхових внесків до фонду ЗДСС від нещасних випадків, ці страхувальники використовують тариф, визначений відповідно до класу професійного ризику виробництва, до якого зараховано відповідного учасника.

За відсутності юридичної особи у межах спільної діяльності в такому ж самому порядку сплачують та відображають в її податковому обліку податки, збори (обов'язкові платежі).

Приклад: У разі передачі транспортних засобів у спільну діяльність платником податку з власників транспортних засобів є учасник - власник транспортних засобів, зареєстрованих у ДАІ УМВС України та переданих у спільну діяльність.

Те саме стосується і плати за землю, збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету, збору за забруднення навколишнього середовища тощо. Що ж до спільної діяльності з нафтогазодобування, то ДПАУ, спираючись на норми п. 2 Порядку № 256 [42], навіть наполягає на тому, що платником рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат є учасник спільної діяльності, який має ліцензію на право користування надрами.

У разі сплати податку за його платником - учасником спільної діяльності у деяких випадках зберігаються відповідні пільги. Зокрема, при передачі земельних ділянок у спільну діяльність за її учасниками, котрі передали такі земельні ділянки у спільне користування, можуть зберігатися пільги зі сплати податку на землю. Підставою для цього може бути те, що платники податку, які мають пільги з його сплати, сплачують податок у повній сумі при використанні земельних ділянок госпрозрахунковими підприємствами таких платників податку або передачі їх у тимчасове користування (оренду). Але передача у тимчасове спільне користування орендою не є, і податок на землю у такому разі сплачують із урахуванням пільг.

Крім того, непряме розв'язання проблеми податкового обліку витрат щодо сплати учасниками податків, пов'язаних зі здійсненням спільної діяльності, містять Звіт та Порядок обліку. Хоча додаток Р1 "Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються до валових витрат" до Звіту подають не щокварталу, а за підсумками звітного року, його наявність підтверджує, що податки, які сплачують учасники з метою спільної діяльності, вводять до валових витрат такої діяльності. До того ж, ці витрати учасника можна відшкодувати не інакше, як за рахунок коштів спільної діяльності.

У такому ж порядку у витратах спільної діяльності можна відобразити витрати її учасників, що одночасно пов'язані як із господарською діяльністю такого учасника, так і зі спільною діяльністю. Відповідно до норм п.13 і п.14 Порядку обліку [35] такі витрати у валових витратах спільної діяльності відображають пропорційно до відношення суми доходів, отриманих від

спільної діяльності, до загальної суми таких доходів і доходу, отриманого від власної господарської діяльності.

Із цього випливає, що витрати платника податку, які повністю пов'язані зі спільною діяльністю, розподілу не підлягають, а їх вводять до її валових витрат у повній сумі. Аналогічно слід здійснювати й податковий облік витрат на оплату праці працівників, зайнятих у спільній діяльності, та нарахованих страхових внесків до Пенсійного фонду і фондів ЗДСС. При цьому компенсацію таких витрат учасникові не вважають оплатою послуг, що надані учасником спільній діяльності. Тим самим підтверджують право на відображення у складі валових витрат спільної діяльності витрат її учасника, пов'язаних із веденням такої діяльності, проти чого заперечують деякі податкові інспекції.

На жаль, порядок розподілу витрат, що є загальними для основної та спільної діяльності, також викликає низку питань.

Передусім порядком обліку не визначено, які саме суми доходу від спільної діяльності й валового доходу від основної діяльності (відображені в бухгалтерському чи податковому обліку, з ПДВ чи без нього) слід використовувати у розподілі таких витрат. Із огляду на те, що йдеться про податковий облік, на думку авторів, у розрахунку розподілу слід використовувати показники податкового обліку. Тобто, валовий дохід основної діяльності, відображений у рядку 01 Декларації, і дохід від здійснення спільної діяльності, відображений у рядку 01 Звіту.

Згідно з п. 13 Порядку обліку [35] у такій самій послідовності розподіляють амортизацію вартості основних засобів учасника, які одночасно використовують як у його власній господарській діяльності, так і у спільній діяльності. Рішення прийнятне, та не завжди його можна виконати. ДПАУ не взяла до уваги, що в податковому обліку відображають окремі об'єкти лише основних засобів групи 1. Вартість окремих об'єктів основних засобів інших груп загальною сумою відображають у балансовій вартості відповідної групи основних засобів. Тому розподіл амортизації, запропонований Порядком обліку [35], можливий лише у тому разі, якщо всі основні засоби відповідної

групи використовують одночасно в основній діяльності учасника і в спільній діяльності.

В умовах чинного законодавства неможливо визначити вартість окремого об'єкта основних засобів груп 2, 3 і 4. Постає запитання: як у такому разі визначити суму об'єктів основних засобів, наприклад, групи 2, що слід відображати в податковому обліку спільної діяльності, якщо одночасно в основній діяльності учасника і спільній діяльності використовують не всі основні засоби цієї групи? Враховуючи роз'яснення ДПАУ, такий розподіл слід здійснювати у будь-якому разі за умови, що хоча б один із об'єктів однієї групи основних засобів використовується одночасно і в основній діяльності учасника, і в спільній діяльності.

Амортизацію вартості основних засобів, що використовують лише у спільній діяльності, нараховують у порядку, визначеному ст. 8 Закону про прибуток [4]. При цьому такі основні засоби слід повністю передати для використання у спільній діяльності, наприклад, як внесок у спільну діяльність. Також основні засоби, амортизацію вартості яких враховують під час визначення оподаткованого прибутку спільної діяльності, може бути придбано або виготовлено за рахунок коштів спільної діяльності.

Ще одним варіантом податкового обліку амортизації вартості основних засобів і витрат, що є загальними як для спільної діяльності, так і для статутної діяльності її учасника, може бути надання відповідним учасником послуг спільній діяльності. Під час визначення вартості таких послуг, окрім витрат на їх надання, варто зважати, що така операція є поставкою, і її оподатковують ПДВ.

Між спільною діяльністю та учасниками, крім відносин, пов'язаних зі спільним контролем її операцій, виникають звичайні цивільно-правові відносини окремих, самостійно господарюючих суб'єктів. У такому разі, на відміну від операцій зі здійснення внесків у спільну діяльність, операції з поставки учасником послуг спільній діяльності в податковому обліку слід відображати суворо відповідно до норм п.12 Порядку обліку [35].

Тобто учасник, який надав послугу спільній діяльності, вводить її вартість до валового доходу, а в податковому обліку спільної діяльності вартість такої послуги вводять до валових витрат. Якщо надання послуги є операцією, яку оподатковують ПДВ, то учасник має також нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, суму якого в обліку спільної діяльності відображають у складі податкового кредиту з ПДВ.

У такому ж порядку в податковому обліку учасника і спільної діяльності відображають операції з продажу товарів та виконання робіт. Та оскільки надання послуг одним учасником оплачують за рахунок спільної власності всіх учасників, вартість таких послуг бажано узгоджувати в договорі спільної діяльності або в додатковій угоді до нього. Вартість надання послуг (наприклад, із ведення бухгалтерського обліку) можна визначати на підставі калькуляції, розрахованої зі застосуванням нормативів непрямих витрат, що встановило підприємство на поточний рік. До того ж, така калькуляція може бути спрощеною.

Варто зазначити, що під час формування вартості послуг, наданих спільній діяльності, учасники можуть враховувати характерні особливості своєї статутної та спільної діяльності, які відображають у бухгалтерському обліку її операцій.

Порядок бухгалтерського обліку господарських операцій зі здійснення спільної діяльності цілком відповідає загальним принципам бухгалтерського обліку українського варіанта спільної діяльності.

Варто розглянути хоча б основні рахунки та субрахунки, що використовують для обліку операцій зі здійснення спільної діяльності. При цьому податковий облік здійснюваних операцій розглядають окремо.

Якщо виробництво спільної діяльності є однопредметним (випускають один вид продукції), то всі виробничі витрати спільної діяльності є прямими її витратами, тобто відображають за дебетом рахунку 23 “Виробництво”.

Приклад: Нараховано амортизацію вартості обладнання, що використовують у спільній діяльності – Дт 23 Кт 131.

Якщо метою спільної діяльності є випуск кількох видів продукції, то для обліку загальновиробничих витрат у балансі спільної діяльності слід використовувати рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

Приклад: Нараховано амортизацію обладнання, що використовується у виготовленні всієї номенклатури продукції спільної діяльності - Дт 91 Кт 131.

Згідно з нормами П(С)БО-16 “Витрати” (далі - П(С)БО 16) [29] загальновиробничі витрати або вводять до собівартості залишків незавершеного виробництва (змінні та розподілені постійні), або відносять на собівартість реалізованої продукції (розподілені постійні). В бухгалтерському обліку такі операції відображають за кредитом рахунку 91 і дебетом рахунку 23 або дебетом субрахунку 901 відповідно.

Отже, кілька видів продукції, що випускають, не вплинуть на особливості бухгалтерського обліку спільної діяльності.

Також на порядку бухгалтерського обліку не позначиться наявність інших витрат під час спільної діяльності, що відображають у витратах звітного періоду.

Якщо бухгалтерський облік господарських операцій дає змогу визначити їх фінансовий результат, то податковий облік необхідний для визначення об'єкта оподаткування.

3. Фінансові результати спільної діяльності: формування та використання

Загальновідомо, що показником ефективності здійснення будь-якої діяльності, в т. ч. спільної, є її фінансовий результат.

Згідно зі законодавством податком оподатковують прибуток учасників спільної діяльності, а не самої спільної діяльності. При цьому прибуток учасникові може виплачуватися незалежно від того, здійснив такий учасник внесок у спільну діяльність чи ні. Але об'єктом оподаткування такого прибутку згідно зі ст. 3 Закону про прибуток [4] має бути оподатковуваний прибуток спільної діяльності. Однак після того, як із п. 7.7 ст. 7 Закону про прибуток [4] було вилучено прирівнювання виплати доходів учасників до виплати дивідендів та відповідні посилання на п. 7.8 ст. 7 цього Закону, ситуація дещо змінилася.

Нині ДПАУ вважає, що об'єктом оподаткування прибутку учасників спільної діяльності є більший із двох показників: або оподатковуваний прибуток, або прибуток, отриманий за результатами спільної діяльності як фінансовий результат (далі - обліковий прибуток). ДПАУ виходить із того, що згідно з пп. 7.7.3 ст. 7 Закону про прибуток [4] податок на прибуток, який виплачує учасник, нараховують на основі оподаткованого прибутку. Але якщо прибуток не виплачують або виплачують у розмірі, що не перевищує оподатковуваний прибуток, при цьому обліковий прибуток більший, ніж оподатковуваний прибуток, то, на думку ДПАУ, згідно з пп. 7.7.4 ст. 7 Закону про прибуток [4] податок на прибуток обчислюють, враховуючи обліковий прибуток.

У зв'язку з цим ДПАУ згідно з її наказом від 03. 04. 2007 р. № 208 із Звіту, що діяв до цієї дати, вилучила показники рядка 11 "Надміру розподілений прибуток від спільної діяльності" і рядка 04.11 "Надміру розподілений прибуток від спільної діяльності попереднього року". У 2004 р. причиною введення цього показника до Звіту стала норма пп. 7.7.3 ст. 7 Закону про прибуток [4], що діяла до 01. 07. 2004 р. і прирівнювала виплату частини

доходу, що отримали учасники спільної діяльності, до виплати дивідендів із відповідним їх оподаткуванням. Водночас, починаючи з 01. 01. 2003 р., згідно з пп. 7.8.2 ст. 7 Закону про прибуток [4] під час виплати дивідендів податок із їх суми не утримують, але при цьому за рахунок коштів емітента корпоративних прав слід сплачувати авансовий внесок податку на прибуток.

У такому разі сума податку, сплачена до бюджету під час виплати частини прибутку учасникам спільної діяльності, могла бути вищою, ніж сума податку, нарахована за результатами звітного періоду, і відображена у Звіті. Тобто була наявною переплата податку на прибуток учасників. Така ситуація могла виникнути, наприклад, під час перевищення облікового прибутку, виплаченого учасникам спільної діяльності, над оподатковуваним прибутком. Для компенсації переплати податку, що виникає при цьому, ДПАУ надала учасникам спільної діяльності можливість визначати суму перевищення такого облікового прибутку над оподатковуваним прибутком і вводити суму перевищення до валових витрат наступного року (рядок 04.11 Звіту). Тим самим на суму податку, нараховану на суму такого перевищення, зменшувався б податок на прибуток учасників наступного року.

Із 01. 07. 2004 р. прибуток учасників уже не оподатковують податком у порядку, передбаченому для виплати дивідендів. На підставі викладеного ДПАУ вирішила, що тим самим змінено порядок оподаткування результатів спільної діяльності, що не передбачає зарахування переплаченого податку до прибутку учасників спільної діяльності. На думку ДПАУ, такий податок слід визначати за більшим із двох показників: обліковим або оподатковуваним прибутком.

Проте є один нюанс, якщо обліковий прибуток спільної діяльності вищий, аніж сума оподаткованого прибутку, то він і буде об'єктом оподаткування прибутку учасників спільної діяльності.

Проте оподаткування облікового прибутку в разі перевищення його розміру над розміром оподаткованого прибутку не відповідає нормам п. 7.7 ст. 7 Закону про прибуток [4], що визначають порядок оподаткування результатів спільної діяльності. Але щоб об'єктом оподаткування прибутку, що

отримали учасники, був лише оподатковуваний прибуток спільної діяльності, на думку авторів, потрібні чергові уточнення Закону про прибуток. Поки що ДПАУ від своєї позиції у вирішенні цього питання відмовлятися не збирається.

Ще однією проблемою оподаткування результатів спільної діяльності, що потребує законодавчого вирішення, є оподаткування доходів від здійснення у межах спільної діяльності господарської діяльності, яка підлягає патентуванню. Згідно з п. 1 ст. 1 Закону про патентування [6] патентуванню, зокрема, підлягає торговельна діяльність за готівкові кошти.

Оскільки спільна діяльність не є юридичною особою, оплачувати торговий патент мусить учасник, на якого покладено обов'язок ведення торговельної діяльності у межах договору спільної діяльності. Проте зменшити на його суму податок на прибуток, нарахований за результатами спільної діяльності, не вдасться.

У зв'язку з тим, що патент оплачено за рахунок власних коштів учасником і видано такому учасникові, на розмір патенту не можна зменшити суму податку на прибуток учасників спільної діяльності, що підлягає сплаті до бюджету. Учасник також не може зменшити суму податку на прибуток від своєї основної діяльності на суму торгового патенту, бо такий патент сплачений для здійснення торговельної діяльності у межах договору спільної діяльності.

У бухгалтерському обліку результати спільної діяльності відображають із урахуванням особливостей їх оподаткування.

Із огляду на те, що спільна діяльність не є юридичною особою, а отриманий в її результаті прибуток розподіляють між учасниками і використовують на сплату податку на прибуток учасників, у відображенні в обліку нерозподіленого прибутку спільної діяльності нема потреби. Нарахування податку на прибуток учасників в обліку можна відобразити безпосередньо за дебетом субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" та кредитом субрахунку 641.2 "Розрахунки за податком на прибуток". Прибуток кожного з учасників фактично є його власністю і як заборгованість спільної діяльності перед учасником нараховується за дебетом субрахунку 791 і

кредитом субрахунку 685.8 “Кредиторська заборгованість перед учасником” відповідний субрахунок.

В обліку учасника нараховану йому частину прибутку спільної діяльності відображають за кредитом субрахунку 722 “Дохід від спільної діяльності” у кореспонденції з дебетом субрахунку 377.8 “Дебіторська заборгованість спільної діяльності”.

Якщо поточний рахунок спільної діяльності не відкривають, а безготівкові розрахунки за операціями спільної діяльності проводять із поточного рахунку учасника, відповідального за ведення загальних справ, то перерахування податку на прибуток учасників і самого прибутку іншим учасником для такого учасника є дебіторською заборгованістю спільної діяльності, яку відображають за дебетом субрахунку 377.8. Для спільної діяльності операції з перерахування прибутку учасникам і податку до бюджету спричиняють виникнення дебіторської заборгованості перед відповідним учасником, яку відображають за кредитом субрахунку 685.8.

Як правило, перед повним завершенням спільної діяльності нарахований учасникам прибуток повністю їм перераховують. Тому операції, пов’язані з її закриттям, загалом зводяться до повернення внесків учасникам спільної діяльності.

Інформацію про прибуткову чи збиткову діяльність відображають у Звіті про результати спільної діяльності.

Проблеми складання податкової звітності про результати спільної діяльності пов’язані здебільшого з тим, що організація спільної діяльності не приводить до створення юридичної особи. З огляду на те, що спільна діяльність не може бути юридичною особою, вона не є платником податку на прибуток.

За результатами спільної діяльності сплачують не податок на прибуток від спільної діяльності, а податок на прибуток її учасників. При цьому прибутком кожного з учасників є частина прибутку, отримана у результаті спільної діяльності як її фінансовий результат, котру розподіляють згідно з умовами договору. Такий прибуток і підлягає оподаткуванню під час їх виплати або нарахування. Разом із тим, податок на прибуток учасників спільної діяльності

фактично є одним із видів податку на прибуток, особливості оподаткування яким визначені п. 7.7 ст. 7 Закону про прибуток [4].

Згідно з пп. 7.7.3 ст. 7 Закону про прибуток [4] виплату (нарахування) частини прибутку, що отримав учасник спільної діяльності, оподатковує за ставкою 25% особа, уповноважена вести облік результатів спільної діяльності, або під час такої виплати. Такого учасника визначають умовами договору про спільну діяльність, і він веде облік її результатів окремо від обліку господарських результатів, своєї статутної діяльності.

Правила ведення податкового обліку спільної діяльності визначені Порядком обліку [35]. За результатами податкового обліку уповноважений учасник складає Звіт, форма якого визначена тим самим Наказом № 571 [44], яким визначений і Порядок обліку. Подання за результатами спільної діяльності Звіту, а не Декларації - ще одне підтвердження того, що спільна діяльність не є платником податку на прибуток.

Об'єктом оподаткування доходів учасників, які розподіляють між ними відповідно до умов договору спільної діяльності, є оподатковуваний прибуток, визначений за результатами спільної діяльності. Тому в Звіті відображають основні показники розрахунку оподаткованого прибутку, його суму і загальну суму податку на прибуток учасників.

Оскільки оподатковуваний прибуток спільної діяльності розраховують у загальному порядку (як скоригований валовий дохід, зменшений на суму валових витрат і амортизації основних засобів), зміст Звіту багато в чому тотожний змісту Декларації. Розшифрування більшості видів доходів і витрат відображають в додатках до Звіту, п'ять із яких є квартальними додатками, а два - річними додатками. За змістом додатки до Звіту також аналогічні додаткам до Декларації, але з урахуванням специфіки спільної діяльності.

Із огляду на те, що податок на прибуток учасників є одним із видів податку на прибуток, Звіт подають у терміни, встановлені для квартальної звітності, тобто протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу незалежно від того, чи виникли в такому звітному періоді податкові зобов'язання з податку на прибуток учасників спільної діяльності.

Щодо структури Звіту, то варто зазначити, що у заголовній частині Звіту відображають його повне найменування (відповідно до установчих документів), ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, код виду економічної діяльності (КВЕД), місцеперебування і номер телефону.

В основній частині відображені основні показники, що їх використовують для визначення суми податкових зобов'язань з податку на прибуток учасників спільної діяльності, й фіксують у таких рядках: .

- 01 “Дохід від здійснення спільної діяльності”;
- 03 “Скоригований дохід від спільної діяльності”;
- “Витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності”;
- “Скориговані витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності”;
- “Результат спільної діяльності (прибуток (+) збитки (-)”;
- 10 “Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності”.

Показники, які відображають у цих рядках, визначаються розрахунковим шляхом.

Дохід від продажу товарів (робіт, послуг) становить велику частину валового доходу від спільної діяльності. До загального доходу від продажу продукції спільної діяльності за звітний період за правилом першої події вводять доходи, отримані в результаті виконання договорів купівлі-продажу, надання послуг та виконання робіт, укладених спільною діяльністю. У тому числі такі договори можуть бути укладені між спільною діяльністю і будь-яким із її учасників.

Зокрема, доходом договору спільної діяльності визначають вартість ТМЦ (без урахування ПДВ), поставлених за договором купівлі-продажу одному з учасників спільної діяльності. Разом із тим, згідно з пп. 7.7.6 ст. 7 Закону про прибуток [4] господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюють до відносин на підставі окремих цивільно-правових договорів. Тому їх взаємні поставки поза договором спільної діяльності враховують при визначенні результатів статутної діяльності кожного з учасників, а не договору спільної діяльності.

До доходу від спільної діяльності вводять суму перевищення вартості ТМЦ на складах, у незавершеному виробництві й залишках готової продукції на кінець звітної періоду над їх вартістю на початок того самого звітної періоду. Не є винятком, що на складі учасника враховують запаси, що можуть бути використані як у статутній діяльності учасника, так і в спільній. Проблема полягає в тому, що до їх видачі зі складу важко визначити, яка частина буде використана у статутній діяльності учасника, а яка - у спільній діяльності.

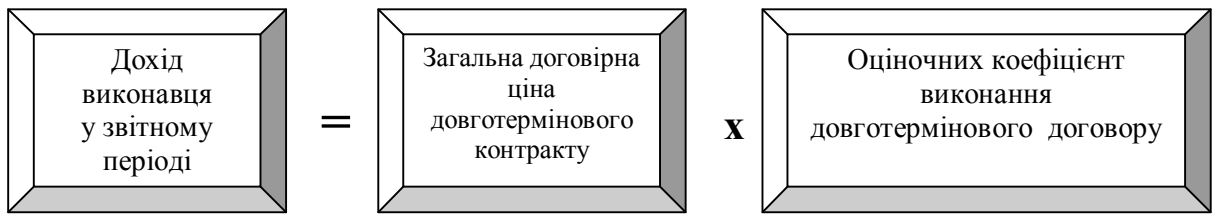
Варто зазначити, що до зміни форми Звіту 2004 року деякі податкові інспекції відмовляли учасникам спільної діяльності в праві вибору особливого порядку оподаткування їх доходів від довготермінових договорів спільної діяльності. Але податкове законодавство таких обмежень не містить. Тому не дивно, що наразі такий порядок відображений у Звіті. На практиці його застосовують найчастіше для договорів про спільну діяльність у будівництві.

Вибравши особливий порядок оподаткування, виконавець самостійно визначає доходи та витрати, нараховані (понесені) протягом звітної періоду у зв'язку з виконанням довготермінового договору (контракту), використовуючи оціночний коефіцієнт виконання такого довготермінового контракту.

Згідно з пп. 7.10.4 ст. 7 Закону про прибуток [4] оціночний коефіцієнт визначають за формулою:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Оціночний} \\ \text{коефіцієнт} \\ \text{виконання} \\ \text{довготермінового} \\ \text{договору} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума} \\ \text{фактичних} \\ \text{витрат} \\ \text{звітної} \\ \text{періоду} \\ \hline \end{array} \cdot \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума загальних витрат, що} \\ \text{планує виконавець при} \\ \text{виконанні} \\ \text{довготермінового} \\ \text{договору} \\ \hline \end{array}$$

Витрати виконавця в звітному періоді згідно з пп. 7.10.6 ст. 7 Закону про прибуток [4] визначають на рівні фактично сплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних з виконанням довготермінового договору в такому звітному періоді. У свою чергу, згідно з пп. 7.10.5 ст. 7 Закону про прибуток [4] дохід виконавця в звітному періоді визначають за формулою:



Після завершення довготермінового контракту виконавець згідно з пп. 7.10.9 ст. 7 Закону про прибуток [4] має перерахувати суми податкових зобов'язань, що сам заздалегідь визначив за результатами кожного податкового періоду протягом терміну виконання такого довготермінового договору. Перерахунок здійснюють на основі фактичного показника оціночного коефіцієнта і кінцевої договірної ціни об'єкта довгострокового контракту.

Для спільної діяльності такий вид доходу можливий тільки теоретично. Навряд чи хтось захоче проводити операції з цінними паперами, що підтверджують корпоративні права, зі суб'єктом господарської діяльності, який не є юридичною особою. З цієї ж причини сумнівно, що договором спільної діяльності можна проводити операції з іпотечними сертифікатами та сертифікатами фондів операцій із нерухомістю.

Проведення операцій із землею при здійсненні договору спільної діяльності також практично неможливе. Оскільки спільна діяльність не є юридичною особою, вона не може бути власником земельної ділянки. Тому договори купівлі-продажу земельних ділянок, фінансові результати від здійснення яких вводять до валового доходу, не може укласти спільна діяльність.

До інших доходів спільної діяльності можна ввести суму відсотків, нарахованих на залишок коштів на поточному рахунку, відкритому для ведення спільної діяльності, суми безповоротної фінансової допомоги або поворотної фінансової допомоги, отриманої від платника податку на прибуток, вартість безоплатно отриманого в спільну діяльність майна, дохід від операцій із валютою (купівля-продаж іноземної валюти і перерахунок балансової вартості залишку іноземної валюти на кінець звітного періоду) тощо. При цьому слід

мати на увазі, що згідно з пп. 4.2.5 ст. 4 Закону про прибуток [4] до складу валового доходу не вводять суму коштів або вартість майна, що надходять у спільну діяльність як внески її учасників.

Спільна діяльність, будучи суб'єктом цивільно-правових відносин, може укласти договори купівлі-продажу і проводити пов'язані з ними операції. Під час операцій, пов'язаних із купівлею-продажем, можлива зміна суми компенсації вартості товарів після їх продажу та/або повернення проданих товарів. У таких випадках згідно з п. 5.10 ст. 5 Закону про прибуток [4] продавець здійснює перерахунок валового доходу у звітному періоді, в якому відбулася зміна суми компенсації (повернення). При цьому дохід від продажу товарів (робіт, послуг) можна коригувати у бік як збільшення, так і зменшення.

Помилки, допущені при визначенні доходу від спільної діяльності, згідно з п. 5.1 ст. 5 Закону № 2181 [19] можуть бути виправлені як в уточнюючому Звіті, так і в Звіті за наступний звітний період. Як і при коригуванні суми компенсації вартості товарів, таке виправлення може або привести до збільшення доходу від здійснення спільної діяльності, або призвести до його зменшення. Завищення суми доходу минулих звітних періодів у Звіті коригують із знаком "-", а їх заниження - із знаком "+".

Якщо заниження доходу від спільної діяльності спричинило заниження податкових зобов'язань податку на доходи учасників за відповідний звітний період, то згідно з п. 17.2 ст. 17 Закону № 2181 [19] за рахунок коштів спільної діяльності уповноважений учасник зобов'язаний сплатити штраф 5% від суми недоплати податку на доходи учасників, що виникла в результаті такої помилки. Але, на жаль, у Звіті не передбачено рядка, в якому можна було б зазначити суму нарахованого "само-штрафу".

Згідно з пп. 12.1.5 ст. 12 Закону про прибуток [4] покупець зобов'язаний збільшити валовий дохід на суму непогашеної заборгованості (її частини), визнаної в порядку досудового врегулювання спорів або судом або за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає перша з подій:

- 90-й календарний день із дня граничного терміну погашення такої заборгованості (її частини), передбаченого договором або визнаною претензією;
- 30-й календарний день із дня прийняття рішення судом про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або здійснення нотаріусом такого напису.

Продавець товарів (робіт, послуг) згідно з пп. 12.1.2 ст. 12 Закону про прибуток [4] збільшує валовий дохід відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), які він попередньо відніс до валових витрат, якщо протягом податкового періоду відбувається будь-яка з таких подій:

- суд не задовольняє позов продавця або задовольняє його частково чи не приймає позов у провадження або задовольняє позов покупця про визнання недійсними вимог із погашення цієї заборгованості чи її частини;
- сторони в досудовому порядку досягають згоди про продовження термінів погашення заборгованості або списання всієї суми заборгованості чи її частини;
- продавець не звертається до суду протягом наступних 90 днів після того, як не отримав відповідь на претензію у встановлені законодавством терміни або отримав від покупця відповідь про визнання наданої претензії, але не отримує оплати протягом визначених у такій претензії термінів.

Крім того, на суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого у результаті такого збільшення, продавець товарів зобов'язаний нарахувати пеню за термін із першого дня податкового періоду, наступного за періодом, протягом якого відбулося збільшення валових витрат, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу. Згідно з пп. 12.1.2 ст. 12 Закону про прибуток [4] у 2007 році таку пеню нараховують у розмірі 120% облікової ставки НБУ, що діє на день виникнення додаткового податкового зобов'язання.

Ще одна особливість податкового обліку витрат спільної діяльності - те, що вона не є юридичною особою. Відповідно, штатних працівників не має. У спільній діяльності роботи виконують штатні працівники учасника спільної діяльності.

Із огляду на це, зарплату працівникам, задіяним у спільній діяльності, й страхові внески на таку зарплату нараховує учасник. Але оскільки така зарплата і страхові внески є витратами, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності, то в податковому обліку їх відображають у витратах спільної діяльності. Виплату заробітної плати працівникам, зайнятим у спільній діяльності, здійснюють за рахунок коштів спільної діяльності з подальшою компенсацією таких витрат учасника.

Згідно з п. 14 Порядку обліку [35] розподіл витрат платника податку - учасника спільної діяльності, котрі вводять до валових витрат і одночасно пов'язані як із власною господарською діяльністю, так і зі спільною діяльністю, відбувається пропорційно до відношення суми доходів від спільної діяльності до загальної суми згаданих доходів і валового доходу, що такий учасник отримав від власної господарської діяльності.

На відміну від Декларації, у Звіті не передбачено окремого рядка для відображення страхових внесків до фондів ЗДСС. Можливо, розробники форми Звіту визнали, що такі витрати не можуть бути витратами спільної діяльності. Але якщо є витрати на оплату праці, пов'язані з господарською діяльністю, то будуть і нараховані на таку оплату праці страхові внески до фондів ЗДСС.

Враховуючи такий зв'язок і те, що окремо згадані страхові внески у Звіті не відображають, їх сума може бути врахована у витратах на оплату праці. При цьому розподіл витрат на страхові внески до фондів ЗДСС, які є загальними як для спільної діяльності, так і для статутної діяльності її учасника, здійснюють у такому самому порядку, що й розподіл аналогічних витрат на оплату праці.

Варто зазначити, що фактично спільну діяльність можна вважати лише платником ПДВ. Якщо нема юридичної особи, то спільна діяльність не може бути, наприклад, платником податку з власників транспортних засобів, які

використовують у спільній діяльності. Те саме можна сказати про плату за землю, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету, збір за забруднення навколишнього природного середовища тощо.

Платниками податків і зборів є юридичні особи - учасники спільної діяльності. Але якщо сплата податку або збору пов'язана зі спільною діяльністю, то його суму можна вводити до валових витрат спільної діяльності з подальшою компенсацією учасникові - платнику відповідного податку.

Як впливає з формулювання пп. 7.10.6 ст. 7 Закону про прибуток [4], витрати виконавця у звітному періоді визначають на рівні фактично сплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних із виконанням довготермінового договору в такому звітному періоді. Так само, як і доходи від виконання довготермінових договорів, витрати, пов'язані з їх виконанням, відображаються у Звіті.

У свою чергу, збитком у податковому обліку вважають перевищення в звітному періоді суми валових витрат і амортизації основних фондів над величиною скоригованого валового доходу. Але при складанні Звітів слід мати на увазі, що згідно з п. 22.13 ст. 22 Закону про прибуток [4] сума від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток учасників спільної діяльності, яка виникла на початок наступного року і не погашена протягом даного року, не підлягає обліку у валових витратах платника податку протягом цього ж року.

Згідно з пп.8. 7.1 ст. 8 Закону про прибуток [4] платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, що пов'язані з поліпшенням основних засобів та підлягають амортизації, зокрема витрати на поліпшення орендованих основних засобів, у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості груп основних засобів за станом на початок звітного року.

У спільній діяльності можна використовувати основні засоби, що є загальною власністю її учасників, та орендовані основні засоби. Відповідно до складу валових витрат витрати на поліпшення основних засобів вводять у загальному порядку.

Якщо у разі придбання ТМЦ їх вартість була введена до валових витрат, а далі такі ТМЦ використали на поліпшення основних засобів, то треба відповідно відкоригувати валові витрати.

До витрат, не відображених у попередніх рядках Звіту, зокрема, належать: витрати на рекламу, витрати на відрядження, збитки від операцій із розрахунками в іноземній валюті, суми поверненої неплатникові податку на прибуток поворотної фінансової допомоги тощо.

Згідно з п. 13 Порядку обліку [35] амортизація вартості основних засобів учасника, котрі водночас використовують як у його власній господарській діяльності, так і у спільній діяльності, так само як і загальні витрати, розподіляють пропорційно до сум валового доходу, отриманих від власної діяльності та від спільної діяльності. Але таке завдання не завжди здійсненне. ДПАУ не врахувала, що у податковому обліку відображають окремі об'єкти лише основних засобів групи 1.

Вартість окремих об'єктів основних засобів груп 2-4 загальною сумою відображають у балансовій вартості відповідної групи основних засобів. Відповідно розподіл амортизації, запропонований у Порядку обліку [35], можливий лише, якщо всі основні засоби відповідної групи використовують водночас в основній діяльності учасника та в спільній діяльності. В умовах чинного законодавства неможливо визначити вартість окремого об'єкта основних засобів груп 2, 3 та 4. Як у такому разі визначити суму об'єктів основних засобів, скажімо групи 2, що має бути відображена у податковому обліку спільної діяльності, якщо водночас в основній діяльності учасника і спільній діяльності використовують не всі основні засоби цієї групи? За роз'ясненнями працівників ДПАУ такий розподіл слід здійснювати в будь-якому разі, коли хоча б один із об'єктів однієї групи основних засобів використовують водночас в основній діяльності учасника та у спільній діяльності.

На відміну від коригування доходу, згідно з п. 5.10 ст. 5 Закону про прибуток [4] перерахунок валових витрат у бік збільшення або зменшення у

звітному періоді, в якому відбулася зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг), здійснює покупець.

Слід відзначити, що витрати, пов'язані зі спільною діяльністю, також підлягають розподілу. Щоб це здійснити, варто використовувати алгоритм, складений на підставі викладеного в п. 13-14 Наказу ДПАУ № 571 [47]:

1. Необхідно розрахувати за формулою 1.1 суму витрат звітного періоду, яку вводять до валових витрат (або суму амортизаційних відрахувань звітного періоду, що стосуються тільки результатів спільної діяльності).

$$Ccd = Zc \times (Dc/Доб), \quad (1.1)$$

де:

Ccd - або витрати звітного податкового періоду (грн.), що вводять до валових витрат і понесені у зв'язку з одержанням доходів звітного періоду від спільної діяльності; або амортизаційні відрахування звітного періоду (грн.), пов'язані з одержанням доходів звітного періоду від спільної діяльності;

Zc - або загальна сума валових витрат звітного періоду (грн.), що вводять до валових витрат, яка підлягає розподілу, тобто яка одночасно пов'язана з одержанням доходів звітного періоду від спільної діяльності та доходів від власної господарської діяльності, що зараховують до валових доходів звітного періоду; або загальна сума амортизаційних відрахувань звітного періоду (грн.), яка підлягає розподілу, тобто яка одночасно пов'язана з одержанням доходів звітного періоду від спільної діяльності та доходів від власної господарської діяльності, що вводять до валових доходів звітного періоду;

Dc - сума доходів звітного періоду, отриманих від спільної діяльності (грн.);

Доб - загальна сума доходів, що містить доходи звітного періоду, отримані від спільної діяльності, та доходи звітного періоду (грн.), що вводять до валових доходів і отримані від власної господарської діяльності;

Dc/Доб - співвідношення суми доходів звітного періоду, отриманих від спільної діяльності, до загальної суми доходів звітного періоду з урахуванням

валових доходів власної господарської діяльності та суми доходів від спільної діяльності.

2. Необхідно розрахувати за формулою 1.2 суму витрат звітного періоду, що вводять до валових витрат (або суму амортизаційних відрахувань звітного періоду), що стосується тільки результатів власної господарської діяльності.

$$Ccd2 = Oc - Ccd, \quad (1.2)$$

де:

Ccd2 - або витрати звітного податкового періоду (грн.), що вводять до валових витрат і понесені у зв'язку з одержанням доходів звітного періоду від власної господарської діяльності; або амортизаційні відрахування звітного періоду (грн.), пов'язані з одержанням доходів звітного періоду від власної господарської діяльності.

Oc i Ccd - позначення наведене в п. 1 алгоритму.

Варто наголосити на тому, що розподілом витрат і амортизаційних відрахувань має займатись уповноважений учасник, оскільки інші учасники спільної діяльності обрали його відповідальним за ведення податкового обліку такої спільної діяльності. При цьому в договорі про спільну діяльність (або іншому документі, наприклад, у додатку до такого договору) необхідно чітко вказати, які документи мають надати учасники вповноваженому учасникові, щоб він розподілив витрати і амортизаційні відрахування звітного періоду.

Помилки, допущені під час визначення витрат, пов'язаних із провадженням спільної діяльності, виправляють у такому самому порядку, що й помилки, пов'язані з визначенням суми доходів.

У свою чергу, результат спільної діяльності у Звіті визначають зменшуючи скоригований дохід від спільної діяльності на суми скоригованих витрат, пов'язаних із провадженням спільної діяльності. Від'ємний результат, що виникає при цьому, у Звіті названо збитком і його впродовж року не враховують.

Позитивний результат – це оподатковуваний прибуток, який є об'єктом оподаткування доходів учасників спільної діяльності.

Фактично прибутком, розподіленим між учасниками, у Звіті названо повну суму фінансового доходу спільної діяльності (далі - обліковий прибуток). Враховуючи те, що згідно з пп. 7.7.4 ст. 7 Закону про прибуток [4], якщо прибуток від спільної діяльності не розподіляють протягом звітного періоду, то для оподаткування його вважають розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність, і він підлягає оподаткуванню відповідно до пп. 7.7.3 ст. 7 Закону про прибуток [4]. ДПАУ дійшла до висновку, що об'єктом оподаткування прибутку учасників спільної діяльності є більший із двох показників: оподатковуваний або обліковий прибуток спільної діяльності.

Необхідно звернути увагу і на те, що за результатами спільної діяльності сплачують не податок на прибуток спільної діяльності, а податок на прибуток її учасників. Хоча на розмір податку це не впливає, але спричиняє деяку плутанину в порядку його нарахування.

Якщо оподатковуваний прибуток перевищує суму облікового прибутку, то цілком правильно, що суму податку розраховують на основі оподаткованого прибутку.

Якщо сума облікового прибутку, який повністю перерахований учасникам, перевищить оподатковуваний прибуток, то згідно з порядком складання Звіту податок на прибуток буде нарахований із суми облікового прибутку.

Своєю чергою, розподіл прибутку здійснює уповноважений учасник пропорційно до вартості внеску кожного учасника в спільному майні (або пропорційно до частки учасника у спільному внеску) в тому випадку, якщо інший порядок розподілу не буде передбачений у договорі про спільну діяльність.

Податок на прибуток (за ставкою 25%) до бюджету уповноважений учасник сплачує у наступному порядку (пп. 7.7.3 і пп. 7.7.4 Закону № 283 [4], п. 6 і п. 7 Наказу ДПАУ № 571 [44]):

1-й варіант. При виплаті або до виплати належної учасникові суми прибутку від спільної діяльності, якщо зазначений прибуток нараховують, і він підлягає розподілу (виплаті) у звітному податковому періоді відповідно до умов договору. При цьому податок на прибуток уповноважений учасник утримує зі суми прибутку, що виплачують учасникові спільної діяльності.

2-й варіант. У загальноприйнятому порядку за даними податкового обліку звітного періоду, якщо отриманий від спільної діяльності прибуток не підлягає розподілу між учасниками (методом проведення виплат) у звітному податковому періоді відповідно до умов договору.

Варто сказати і про те, що на практиці, відповідно до умов договору про спільну діяльність, частину прибутку від спільної діяльності можна розподіляти у звітному періоді між учасниками, а частину - ні. У цьому випадку уповноважений учасник має використати і перший, і другий варіанти сплати податку на прибуток одночасно. Що стосується учасника, який одержує дохід від спільної діяльності (тобто прибуток від спільної діяльності, з якої уповноважений учасник уже утримав і сплатив податок на прибуток), то такий учасник не вводить його до свого валового доходу (п. 11 Наказу ДПАУ № 571[44]).

Своєю чергою, в податковому обліку збиток звітного періоду від спільної діяльності вказують зі знаком мінус у “Звіті про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи”, затвердженому Наказом ДПАУ № 571[44]. Суму збитку визначають в так:

$$B = (\pm D) - (\pm P), \quad (1.3)$$

де:

B - збитки від спільної діяльності протягом звітного періоду (від’ємне значення: $(+)D < (+)P$; $(-)D > (-)P$; $(-)D$ і $(+)P$ - не важливо, які величини (крім нулів) і яке їхнє співвідношення; значення $(+)D$ і $(-)P$ у формулі 1.3 разом не застосовують, адже буде прибуток, а не збиток), грн.;

Д - відкоригований дохід від спільної діяльності (від'ємне або додатне значення), грн.;

Р - відкориговані витрати спільної діяльності (від'ємне або додатне значення), грн.

Суму збитку звітнього податкового періоду від спільної діяльності вводять до витрат спільної діяльності податкового періоду, наступного за звітним. Інакше кажучи, збитки звітнього податкового періоду уповноважений учасник враховує при зменшенні доходів від спільної діяльності протягом майбутніх податкових періодів (враховуючи зазначене в п. 10 Наказу ДПАУ № 571[44]). Це відбувається доти, поки сума збитків від здійснення спільної діяльності не буде повністю погашена.

Завершенням будь-якого виду підприємницької діяльності, в тому числі спільної діяльності, згідно зі законодавством, є її припинення.

Припинення спільної діяльності пов'язане передусім із поверненням учасникам їх внесків. На відміну від операцій із передачі внесків у спільну діяльність, оподаткування операцій із їх повернення не залежить від того, повертають внески грошовими коштами чи майном. Порядок податкового обліку таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності є прибуток, то його суму, у т. ч. податок на прибуток учасників, повністю розподіляють між ними. У підсумку учасники отримують номінальну вартість внесків.

У податковому обліку повернення внесків у межах їх номінальної вартості не відображають, оскільки згідно з пп. 4.2.12 ст. 4 Закону про прибуток [4] грошові кошти або майно, які повертають учасникові після закінчення договору про спільну діяльність, не вводять до валового доходу такого учасника. При цьому не мають виникати й податкові зобов'язання з ПДВ.

Відповідно до пп. 3.2.8 ст. 3 Закону про ПДВ [5] передача майнових внесків на баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів спільної діяльності, вважають поставкою, а отже, вона є об'єктом оподаткування ПДВ. Крім того, після припинення спільної діяльності її

знімають із обліку як платника ПДВ. Тому операції з повернення учасникам спільної діяльності їх внесків у вигляді об'єктів основних засобів не мають оподатковувати ПДВ.

Проте ДПАУ іншої думки. Враховуючи те, що згідно з пп. 3.2.8 ст. 3 Закону про ПДВ [5] передача товарів у спільну діяльність є поставкою таких товарів, ДПАУ зробила висновок, що і їх повернення учасникам спільної діяльності є поставкою товарів. Тому представники податкової вимагають нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ не лише при передачі основних засобів у спільну діяльність, а й при їх поверненні учасникові. Мабуть, із таким рішенням учасники спільної діяльності змушені погодитися.

При поверненні основних засобів частину внеску може бути повернено учасникові грошовими коштами. Пов'язано це з тим, що вартість основних засобів, внесених у спільну діяльність, зменшується через амортизацію. При цьому суму амортизації необхідно збільшити на суму ПДВ, яку було нараховано на її суму у вартості основних засобів при передачі внеску в спільну діяльність.

У податковому обліку операції з повернення майнових внесків або їх частини грошовими коштами відображають лише в сумі ПДВ. Повну суму поверненого внеску до валового доходу учасника не вводять, а податкові зобов'язання з ПДВ нараховують на залишкову вартість об'єктів основних засобів, що повертають.

У свою чергу, учасник отримує право на нарахування податкового кредиту з ПДВ, суму якого у вартості повернених основних засобів також зараховують у рахунок погашення заборгованості спільної діяльності з повернення внеску основними засобами. Крім суми амортизації основних засобів грошовими коштами повертають також вартість внесків учасників у вигляді товарів (результатів робіт, послуг).

Якщо результатом спільної діяльності є прибуток, який повністю нараховано та виплачено учасникам, то для припинення спільної діяльності необхідно повернути її учасникам внески і сплатити до бюджету податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані спільною діяльністю враховуючи залишкову

вартість майнового внеску, що повертають учасникам, зокрема у вигляді основних засобів.

У такому випадку перед припиненням спільної діяльності в її балансі буде відображено відповідні активи і зобов'язання, точніше, їх залишки.

Деяко інша ситуація у випадку, коли результатом спільної діяльності є збиток.

Збиток як фінансовий результат спільної діяльності згідно з частиною першою ст. 1137 ЦКУ [2] мають покривати учасники за домовленістю між ними. За відсутності такої домовленості кожен учасник несе збитки пропорційно до його внесків у спільну діяльність.

Якщо сума грошових коштів або вартість майна, яку отримувал учасник спільної діяльності після повного її припинення, буде меншою за номінальну вартість внесених учасником грошових коштів або майна, то згідно з пп. 2.2.4 Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затвердженого наказом ДПАУ від 11. 07. 1997 р. № 234 суму такого збитку могли вводити до валових витрат платника податку в податковий період отримання внеску, що повертали учасникам, але не раніше періоду повної ліквідації спільної діяльності. Однак нині Порядком обліку таку норму не встановлено.

Пов'язано це з тим, що законодавством не передбачено введення до валових витрат перевищення номінальної вартості внесків над їх сумою, яку повертають учасникам після припинення спільної діяльності. Тому відповідну норму Порядком обліку не передбачено, і вводити до валових витрат учасника суму такого перевищення не можна.

Порядок обліку операцій із повернення майнових внесків учасників не залежить від результатів спільної діяльності, яку припиняють. Якщо при цьому грошових коштів спільної діяльності недостатньо для сплати податкових зобов'язань з ПДВ, то оптимально з метою залучення грошових коштів учасників, мабуть, буде змінити суми їх внесків, що можна оформити додатковою угодою до договору про спільну діяльність. Але все-таки краще, якщо

результатом спільної діяльності є прибуток, отриманий у процесі такої діяльності.

Висновки

В умовах глобалізації ринкової системи господарювання в Україні постійно та цілеспрямовано впроваджують нові види та форми підприємницької діяльності. Як ілюструє проведений теоретичний аналіз, найбільше поширилася спільна діяльність, що дає змогу ефективно провадити виробничі процеси без додаткових податкових зобов'язань і значних бюрократичних моментів. Проте її здійснення потребує чіткого законодавчого забезпечення в контексті реєстрації суб'єктів спільної діяльності, укладення договорів про спільну діяльність, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та оподаткування результатів господарювання. Фактично законодавством і нормативно-правовими актами бухгалтерського обліку та звітності передбачено регулювання згаданих аспектів, хоча вони досі залишаються дискусійними та нерегульованими. Можливо, це пов'язано з тим, що статті Цивільного та Господарського кодексів тільки визначають деякі аспекти спільної діяльності, а П(С)БО 12 - єдиний вітчизняний стандарт бухгалтерського обліку, яким визначено загальні принципи її здійснення в Україні.

На основі викладеного, і враховуючи зарубіжний досвід та вітчизняні реалії провадження спільної діяльності, автори даного видання уніфікували все нормативно-правове забезпечення згаданої проблеми, критично оцінили його й подали рекомендації стосовно її оптимізації.

У пропонованому навчальному посібнику автори намагались у стислій формі визначити найспецифічніші особливості спільної діяльності та роз'яснити нерегульовані аспекти ведення її бухгалтерського та податкового обліку.

Навчальний посібник має на меті допомогти студентам сформувати цілісну систему знань про сутність спільної діяльності, особливості організації та порядок її здійснення, а також специфіку оподаткування й обліку операцій спільної діяльності.

Усі наведені положення бухгалтерського обліку ґрунтовані на чинних нормативних актах, перелік яких наведено у додатках та списку рекомендованої літератури навчального посібника.

Автори сподіваються, що цей науковий доробок буде корисним для тих, хто справді цікавиться проблемами спільної діяльності, й допоможе знайти відповіді на запитання, що трапляються у практиці її здійснення.

Навчальний посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів і практичних працівників у різних галузях економіки України.

Список використаної та рекомендованої літератури

1. Господарський кодекс України від 16. 01. 2003 р. № 436-IV із змінами // Відомості Верховної Ради України. - 2003. - № 18, № 19-20, № 21-22. - Ст. 144.
2. Цивільний кодекс України від 16. 01. 2003 р. № 435-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2003. - № 40-44. – С. 356.
3. Земельний кодекс України від 25. 10. 2001 р. № 2768-III із змінами // Відомості Верховної Ради України. – 2001 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р. № 283/97-ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
5. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03. 04.1997 р. №168/97-ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
6. Закон України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23. 03. 1996 р. №168/97-ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
7. Закон України “Про інвестиційну діяльність” від 18. 09. 1991 р. № 1560-XII, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
8. Закон України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12. 07. 2001 р. № 2664-III, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
9. Закон України “Про режим іноземного інвестування” від 19. 03. 1996 р. № 93/96-ВР. - №19. – Ст. 80 // www.rada.gov.ua.
10. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16. 04. 1991 р. № 29 - ВР УРСР // www.rada.gov.ua.
11. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 1999 р. № 996-XIV-ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.

12. Закон України “Про обмеження монополії і недопущення недобросовісної конкуренції в підприємницькій діяльності” від 18. 02. 1992 р. – ВР. - № 21. – Ст. 296 // www.rada.gov.ua.
13. Закон України “Про Антимонопольний комітет України” від 26. 11. 1993 р. - ВР. - № 50. – Ст. 472 // www.rada.gov.ua.
14. Закон України „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12. 07. 2001 р. зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
15. Закон України “Про захист економічної конкуренції” від 11. 01. 2001 р. – ВР. - № 12. – Ст. 64 // www.rada.gov.ua.
16. Закон України “Про плату за землю” від 03. 07. 1992 р. № 2535-ХІІ, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
17. Закон України “Про підприємства в Україні” від 23. 03. 1991 р. - ВР УРСР. - № 24. – Ст. 272 // www.rada.gov.ua.
18. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування” від 30. 11. 2006 р. № 398-У// www.rada.gov.ua.
19. Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами” від 21. 12. 2000 р. № 2181-ІІІ // www.rada.gov.ua.
20. Указ Президента України від 03. 07. 1998 р. № 727/98 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” (в редакції Указу Президента України від 28. 06. 1999 р. № 746/99) // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
21. Указ Президента України „Про деякі зміни в оподаткуванні” від 07. 08. 1998 р. № 857/98, зі змінами та доповненнями // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
22. 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 № 791/3231 //

Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.

23. 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 // www.rada.gov.ua.
24. Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 12. 11. 2003 р. № 492, із змінами та доповненнями // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
25. Інструкція про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин, затверджена наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету України по геології і використанню надр, Міністерства праці та соціальної політики України від 30. 12. 1997 р. № 207/472/51/157 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
26. Інструкція про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, затверджена наказом Комітету України з питань геології та використання надр і Державної податкової адміністрації України від 23. 06. 1999 р. № 105/309 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
27. П(С)БО 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства Фінансів України 20. 09. 1999 р. № 246 // www.rada.gov.ua.
28. П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства Фінансів України 26. 04. 2000 р. № 91 // www.rada.gov.ua.
29. П(С)БО 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства Фінансів України 31. 12. 1999 р. № 318 // www.rada.gov.ua.

30. МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах” // minfin.kmu.gov.ua.
31. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом ДПАУ від 01. 03. 2000 р. № 79, зареєстрованим у Мін’юсті України 03. 04. 2000 р. за № 208/4429 // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
32. Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участю іноземного інвестора, затверджене постановою КМУ від 30. 01. 1997 р. № 112 // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
33. Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом ДПАУ від 30. 09. 2004 р. № 571, зареєстрованим у Мін’юсті України 29. 10. 2004 р. за № 1388/9987 // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
34. Порядок ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом ДПАУ від 11. 07. 1997 р. № 234, зареєстрований в Мін’юсті України 03. 02. 1998 р. № 62/2502, зі змінами та доповненнями // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
35. Порядок обліку платників податків, зборів (обов’язкових платежів), затверджений 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 № 791/3231 // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
36. Порядок присвоєння реєстраційних (облікових) номерів платників податків, затверджений наказом ДПАУ від 03. 08. 1998 р. № 380, зареєстрованим у Мін’юсті України 01. 09. 1998 р. за № 540/2980 //

Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.

37. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 30. 05. 1997 р. № 165 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
38. Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 30. 06. 2005 р. № 244 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
39. Порядок встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та його справляння, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29. 01. 1999 р. № 115 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
40. Порядок справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12. 09. 1997 р. № 1014 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
41. Порядок подання податкового розрахунку земельного податку, затверджений наказом ДПАУ від 26. 10. 2001 р. № 434 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
42. Порядок обчислення та внесення до Державного бюджету України рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22. 03. 2001 р. № 256 // Комп'ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”.
43. Постанова Вищого господарського суду України від 22. 07. 2004 р., Справа № 3/267-03-8410 “Пільги при спільній діяльності” // Комп'ютерна правова

система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.

44. Наказ ДПАУ від 30. 09. 2004 р. № 571 “Про затвердження форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, Порядку його складання та Порядку ведення податкового обліку результатів спільної діяльності”, зареєстрований у Мін’юсті України 29. 10. 2004 р. за № 1388/9987 // www.dpa.dn.ua.
45. Наказ ДПАУ від 03. 04. 2007 р. № 208 “Про затвердження Змін до форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку складання Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи”, затверджених наказом ДПА України від 30. 09. 2004 р. № 571 // www.dpa.dn.ua.
46. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18. 06. 2007 р. № 423 “Про затвердження Порядку погодження договорів про спільну діяльність” // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
47. Наказ Державної податкової адміністрації України від 30. 09. 2004 р. № 571 “Про затвердження форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, Порядку його складання та Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість”, узгоджений рішенням Комітету ВРУ з питань фінансів і банківської діяльності від 14. 06. 2005 р. № 06-10/10-698, затверджений наказом ДПАУ від 30. 05. 1997 р. № 166 // www.dpa.dn.ua.
48. Лист ДПАУ від 11. 09. 2000 р. № 5078/6/15-1316 / участь у договорі спільної діяльності суб’єкта малого підприємництва // www.dpa.dn.ua.
49. Лист ДПАУ від 30. 01. 2003 р. № 36/2/15-21-16 / участь у договорі спільної діяльності нерезидента // www.dpa.dn.ua.
50. Лист Міністерства юстиції України від 10. 05. 2006 р. № 19-32/1 / право власності на об’єкти незавершеного будівництва // Комп’ютерна правова

система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.

51. Лист Державного комітету України з будівництва та архітектури від 14. 04. 2005 р. № 8/1-240 /застосування норм Закону // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.
52. Лист ДПАУ від 04. 10. 2004 р. № 19107/7/15-2417-26 / передача обладнання в спільну діяльність // www.dpa.dn.ua.
53. Лист ДПАУ від 31. 05. 2007 р. № 10862/7/16-1517-15 / передача товарів обома учасниками до СД підлягає оподаткуванню ПДВ // www.dpa.dn.ua.
54. Лист ДПАУ від 13. 01. 2006 р. № 351/7/16-1517-26 / щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із продажу активів спільної діяльності одному з її учасників // www.dpa.dn.ua.
55. Лист ДПАУ від 23. 11. 2005 р. № 23436/7/23-1017-170 / щодо правомірності віднесення до складу податкового кредиту податку на додану вартість по операції з передачі основних засобів в межах договору про спільну діяльність // www.dpa.dn.ua.
56. Лист ДПАУ від 13. 07. 2001 р. № 9317/7/16-1217-10 / анулювання інвестиції та передача ОФ до СД з ПДВ 20% // www.dpa.dn.ua.
57. Лист Міністерства фінансів України від 10. 11. 2006 р. № 31-34000-207-10/23936 / ділова репутація як внесок в спільну діяльність // minfin.kmu.gov.ua.
58. Лист ДПАУ від 23. 04. 2007 р. № 419/3/99-1/ про застосування в сфері нафтогазовидобування договорів про СД // www.dpa.dn.ua.
59. Лист ДПАУ Міністерства юстиції України від 16. 05. 2007 р. № 23-9-4411 / власник дозволу на користування надрами не може передавати права на нього до СД // www.dpa.dn.ua.
60. Лист Мінпаливенерго України від 22. 05. 2007 р. № 02/31-1603/ щодо договорів про СД // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон” та/або комп’ютерна правова система “Нормативні акти України”.

61. Лист Міністерства фінансів України від 25. 05. 2007 р. № 31 -15060-03/1 - 18/10757 / господарська діяльність із видобування корисних копалин у рамках СД суперечить законодавству // minfin.kmu.gov.ua.
62. Лист Міністерства економіки України від 23. 05. 2007 р. № 97-23/3218 / Мінекономіки вважає діяльність за договорами про СД у сфері нафтогазовидобування незаконною // Комп'ютерна правова система "Ліга: Закон" та/або комп'ютерна правова система "Нормативні акти України".
63. Лист ДПАУ від 31. 05. 2007 р. № 550/3/15-0311 / ДПАУ погодилася з наявністю конфлікту інтересів у законодавстві про СД // www.dpa.dn.ua.
64. Лист ДПАУ від 24. 01. 2007 р. № 666/6/16-1515-26 / щодо окремих питань оподаткування // www.dpa.dn.ua.
65. Лист ДПАУ від 29. 01. 20 07 р. № 1564/7/15-0217 / податковий облік ТМЦ // www.dpa.dn.ua.
66. Лист Державної податкової адміністрації в м. Києві від 24. 11. 2006 р. № 976/10/31-106 оренда транспорту та валові витрати // www.dpa.dn.ua.
67. Лист ДПАУ від 14. 03. 2006 р. № 182/3/15-0810 / визначення платника рентної плати при спільній діяльності // www.dpa.dn.ua.
68. Лист Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві професійних захворювань України від 14. 12. 2004 р. № 01-2058 / про сплату правових внесків щодо нещасних випадків на виробництві при здійсненні спільної діяльності без створення єдиного суб'єкта господарювання // Комп'ютерна правова система "Ліга: Закон" та/або комп'ютерна правова система "Нормативні акти України".
69. Лист ДПАУ від 22. 03. 2004 р. № 2132/6/15-1116 / виплата доходу учасникові, який не здійснив внеску в спільну діяльність // www.dpa.dn.ua.
70. Лист ДПАУ від 18. 02. 2006 р. № 1459/6/15-0316 / оподаткування спільної діяльності // www.dpa.dn.ua.
71. Лист ДПАУ від 26. 06. 2006 р. № 6962/6/15-0416 / торгові патенти для договорів про спільну діяльність // www.dpa.dn.ua.
72. Лист ДПАУ від 08. 08. 2003 р. № 12407/7/15-2417-25, № 6892/6/15-2415-25 / сільгоспспільги з ПДВ на СД не поширюються // www.dpa.dn.ua.

73. Лист Державної податкової адміністрації в м.Києві від 19. 01. 2006 р. № 86/10/31-106 / оподаткування доходів нерезидента від спільної діяльності // www.dpa.dn.ua.
74. Лист ДПАУ від 22. 02. 2006 р. № 1585/6/15-0316 / балансові збитки підприємства у податковій декларації // www.dpa.dn.ua.
75. Лист ДПАУ від 05. 06. 2006 р. № 10557/7/16-1517-12 / повернення ОФ учасникам спільної діяльності // www.dpa.dn.ua.
76. Податкова накладна затверджена наказом ДПА України від 30. 05. 1997 р. № 165 // www.dpa.dn.ua.
77. Реєстр отриманих та виданих податкових накладних, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 30. 06. 2005 р. № 244 // www.dpa.dn.ua.
78. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із укладанням та виконанням договорів про сумісну діяльність: роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 28. 04. 1995 р. № 02-5/302 // Вирішення господарських спорів. Практика арбітражних судів України. – К.: Бліц-Інформ, 1996. – 256 с.
79. Господарське законодавство України: правове регулювання господарських відносин. Збірник нормативних актів / [упоряд. М. І. Камлик]. – К.: Атіка, 2004. – 836 с.
80. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України: у 2 т. – 2-е вид., перероб. і доп. / [за ред. О. В. Дзери (кер. авт. кол.), Н. С. Кузнецової, В. В. Луця]. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – Т. I. – 2006. - 832 с.
81. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України: У 2 т. – 2-е вид., перероб. і доп. / [за ред. О. В. Дзери (кер. авт. кол.), Н. С. Кузнецової, В. В. Луця]. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – Т. II. – 2006. - 1088 с.
82. 31 положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств

- державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2007. – 180 с.
83. Алпатова Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 67(734). – С. 10-11.
84. Батіщев В. Спільна діяльність: парадокси оподаткування / Володимир Батіщев // Бухгалтерія. – 2002. - № 14/2(481). – С. 25-29.
85. Батіщев В. Спільна діяльність з “міжнародним” обличчям / Володимир Батіщев // Бухгалтерія. – 2003. - № 10(529). – С. 40-51.
86. Батіщев В. Спільна діяльність: до чого тут дивіденди? / Володимир Батіщев // Бухгалтерія. – 2003. - № 37(556). – С. 38-49.
87. Батіщев В. Спільна діяльність: український варіант / Володимир Батіщев, Дмитро Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - № 10(529). – С. 68-69.
88. Борщ Н. Оподаткування спільної діяльності з нерезидентом / Н. Борщ // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - № 34(488). – С. 37-44.
89. Голов С. Облік спільної діяльності за МСБО / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 8. – С. 40-49.
90. Даниленко І. Механізм залучення іноземних інвестицій. Спільна діяльність без створення юридичної особи за участю нерезидента / Ірина Даниленко // Юридическая газета. – 2005. - № 22(58), 28 ноября.
91. Дмитрів В. Це потрібно знати. Ще раз про пільги спільним підприємствам / В. Дмитрів // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - № 22. – С. 40-41.
92. Дмитрів В. Спільна діяльність, але не спільне підприємство / В. Дмитрів // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - № 74. – С. 41-43.
93. Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності: без створення юридичної особи / Дмитро Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - № 10(529). – С. 34-40.
94. Жолобчук Т. Спільна діяльність: розподіл прибутку (збитків), ліквідація / Тетяна Жолобчук // Головбух. – 2003. - № 13(219). – С. 37-40.

95. Журавська І. Спільна діяльність з нерезидентом: які податки утримуємо? / Інна Журавська // Бухгалтерія. – 2002. - № 14/2(481). – С. 30-31.
96. Клепай З. Сумісна так сумісна: ділити можна тільки результат / Зінаїда Клепай // Бухгалтерія. – 2001. - № 18/2(433). – С. 32-33.
97. Кондзелка М. Оподаткування спільної діяльності: тільки один раз / Мар'яна Кондзелка // Дебет – Кредит. – 2003. - № 37. – С. 22-23.
98. Крисенко Т. У єдності – сила. Деякі аспекти спільної діяльності з урахуванням змін у цивільному законодавстві / Т. Крисенко // Дебет – Кредит. - 2004. - № 35. – С. 27-33.
99. Нефьодов А. Сумісна діяльність без створення юридичної особи / Андрій Нефьодов // Бухгалтерія. – 2001. - № 11(426). – С. 85-87.
100. Ноур Т. Спільна діяльність: правові аспекти / Тетяна Ноур // Баланс. – 2004. - № 11(501). – С. 41-46.
101. Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. - № 52. – С. 23-40.
102. Подзе С. Договір про спільну діяльність: практичні рекомендації щодо оформлення / Сергій Подзе // Бухгалтерія. – 2002. - № 22/1-2(489). – С. 69-70.
103. Подзе С. Договір про спільну діяльність: практичні рекомендації щодо оформлення / Сергій Подзе // Бухгалтерія. – 2002. - № 24/1-2(491). – С. 69-71.
104. Право собственности в Украине / [под ред. Я. Н. Шевченко]. – К.: Блиц-Информ, 1996. – 320 с.
105. Предпринимательское (хозяйственное) право: учебник в 2 т. / [отв. ред. О. М. Олейник]. – М.: Юристъ, 2000 - Т.1. – 2000 – 727 с.
106. Радченко Н. Спільна діяльність без створення юридичної особи / Наталя Радченко // Головбух. – 2001. - № 51(153). – С. 51-57.
107. Резнікова В. Окремі питання правового регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування спільної господарської діяльності в Україні /

- Вікторія Резнікова // Науковий часопис “Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права” № 3(11). - 2004. - С. 131-136.
108. Теньков С. Спільна діяльність: деякі юридичні та податкові аспекти / Сергій Теньков // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 15. – С. 61-64.
109. Чалий І. БО СД: ? (Проблеми бухобліку спільної діяльності) / Іван Чалий // Бухгалтер. - 2002. - № 45(189). - С. 46.
110. Шеломков В. Спільна діяльність – проблеми і рішення / Віталій Шеломков // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 1999. - № 32(190). - С. 7.
111. Шестерняк М. Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / Марія Шестерняк // Наука молода. Збірник наук. праць Ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. Вип. 2. Тернопіль: Економічна думка, 2004. - С. 220-223.
112. Шестерняк М. Спільна діяльність як форма господарювання / Марія Шестерняк // Наукові записки. Збірник наук. праць кафедри економічного аналізу. Вип. 13. Ч. 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - С. 113-116.
113. Шестерняк М. Регламентация організації спільної діяльності: світ та Україна, пошук шляхів поєднання / Марія Шестерняк // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 9. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - С. 243-254.
114. Шестерняк М. Особливості організації та здійснення спільної діяльності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Марія Шестерняк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: економіка. - № 17, 2004. – 256 с. - С. 189-192.
115. Шинкаренко І. Спільна діяльність: учаснику на замітку / Ірина Шинкаренко // Бухгалтерія. – 2002. - № 14/2(481). – С. 20-25.
116. Яновська Н. Спільна діяльність: новації оподаткування / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 1999. - № 46. – С. 23-29.

117. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. - № 29. – С. 19.

ДОДАТКИ

Договір про спільну діяльність

_____ " ____ " _____ 200_ р.

Сторона 1: _____

в особі _____,

що діє на підставі Статуту,

Сторона 2: _____

в особі _____,

що діє на підставі Статуту, надалі разом за текстом даного Договору "Сторони", уклали цей Договір про наступне:

1. Предмет і мета Договору

Сторони за даним Договором зобов'язуються шляхом об'єднання майна і зусиль спільно діяти в сфері _____ для досягнення наступних спільних господарських цілей:

2. Взаємні обов'язки Сторін

2.1. Для швидшого досягнення цілей за даним Договором Сторони зобов'язуються:

- обмінюватися наявною у їхньому розпорядженні інформацією про аспекти взаємного інтересу;
- в термін _____ проводити спільні консультації та семінари з узгодженої тематики для обговорення питань спільної діяльності;
- у разі необхідності здійснювати взаємне кредитування та фінансування на безвідсотковій та безоплатній основі відповідно до угод, що укладаються;
- виконувати спільні замовлення та замовлення один одному з предмета спільної діяльності на пріоритетній та пільговій основі.

2.2. Спільна діяльність Сторін буде здійснюватися відповідно до Програми робіт, що додається до даного Договору, в якій Сторони визначають порядок, терміни, етапи та інші умови спільної діяльності.

2.3. До Програми робіт можуть вноситися зміни, доповнення та уточнення в порядку, що визначається даним Договором.

3. Обов'язки Сторони 1

Сторона 1 зобов'язується:

- в термін протягом _____ з моменту підписання даного Договору переказувати

Стороні 2 платіжним дорученням грошовий внесок у розмірі _____ грн.;

- здійснювати у разі необхідності додаткові внески на спільну діяльність шляхом переказу грошей на розрахунковий рахунок Сторони 2 або шляхом оплати її витрат з спільної діяльності;

(інші зобов'язання Сторони 1)

4. Обов'язки Сторони 2

Сторона 2 за даним Договором зобов'язується:

- після підписання даного Договору негайно розпочати здійснення комерційних проектів, профінансованих Стороною 1;
- вжити заходів для наймання відповідного персоналу для виконання робіт за даним Договором;
- надавати в термін _____ Стороні 1 інформацію про перебіг виконання спільних проектів;
- надавати щотижня фінансові звіти про порядок використання коштів Сторони 1;

(інші зобов'язання Сторони 2)

5. Ведення спільних справ

5.1. Ведення спільних справ за даним Договором здійснюється Сторонами за їх спільною згодою.

5.2. Рішення приймаються на зборах представників Сторін або шляхом опитування письмово, телеграфом або факсом.

5.3. Керівництво спільною діяльністю за даним Договором, а також ведення спільних справ доручається Стороні 2.

5.4. Сторона 2 діє на підставі довіреності, яку Сторона 1 зобов'язується видати протягом _____ з моменту підписання даного Договору.

5.5. Сторона 2 є повноважним представником Сторони 1, керує всією спільною діяльністю та виконує усі необхідні юридичні дії та акти для досягнення поставленої за Договором мети.

5.6. Всі фінансові операції щодо спільної діяльності Сторін здійснюються через розрахунковий рахунок Сторони 2.

5.7. Сторона 1 має право здійснювати контроль за діяльністю Сторони 2 в рамках даного Договору шляхом перевірки бухгалтерських та інших документів останньої.

5.8. Сторона 2 має право залучати для виконання своїх зобов'язань за даним Договором третіх осіб, беручи на себе відповідальність перед Стороною 1 за їхні дії.

6. Внески і частки Сторін

6.1. Внесок Сторони 1 - грошові кошти, надані Стороні 2 в період дії даного Договору на цілі спільної діяльності, а також наступне.

(зазначається, яке майно

та яка діяльність Сторони 1 вважається внеском)

Порядок і терміни надання внесків:

Частка Сторони 1 становить _____ %.

6.2. Внесок Сторони 2 - особиста трудова участь, а також наступне:

(зазначається, яке майно

та яка діяльність Сторони 2 вважається внеском)

Порядок і терміни подачі та здійснення внесків:

Частка Сторони 2 становить _____ %.

6.3. При зміні обсягів робіт Сторони вносять відповідні зміни та доповнення до даного Договору, в тому числі уточнюючи частку своєї участі у спільній діяльності.

7. Спільне майно Сторін за даним Договором

7.1. Грошові та майнові внески Сторін, а також майно, створене або придбане Сторонами в результаті спільної діяльності, становить їх спільну часткову власність.

7.2. Спільне майно Сторін обчислюється на окремому балансі Сторони 2, який ведеться в порядку, узгодженому зі Стороною 1.

8. Розподіл результатів спільної діяльності

8.1. Продукція, що є результатом спільної діяльності, буде реалізовуватися в наступному порядку: _____

8.2. Всі доходи, що отримуються за даним Договором у результаті спільної діяльності, використовуються в першу чергу на відшкодування матеріальних витрат.

8.3. Прибуток, що отримується Сторонами від спільної діяльності, підлягає розподілу пропорційно до часток, визначених у п. 6 даного Договору.

8.4. Підбиття підсумків спільної діяльності і розподіл прибутку між Сторонами здійснюється у визначений термін на підставі окремого балансу, який складає Сторона 2.

Баланс повинен бути поданий Стороні 1 не пізніше ___-го числа кожного _____.

8.5. Кожна із Сторін не має права розпоряджатися своєю часткою у спільному майні без згоди інших учасників даного Договору до затвердження балансу, складеного Стороною 2, за винятком тієї частини продукції та доходів від спільної діяльності, яка надходить у розпорядження кожного з учасників після фактичного розподілу.

8.6. Фактичний розподіл прибутку здійснюється шляхом переказу відповідної частки прибутку Стороні 1 та утримання відповідної частки прибутку Стороною 2.

Порядок і терміни розподілу спільної продукції здійснюється Сторонами відповідно до окремих угод.

8.7. Оподаткування прибутку від спільної діяльності здійснюється Сторонами в порядку, передбаченому чинним законодавством.

9. Витрати і збитки Сторін за даним Договором

9.1. Спільні витрати та збитки Сторін покриваються за рахунок спільного майна Сторін, отриманого в результаті спільної діяльності.

9.2. У разі недостатності спільного майна для покриття витрат та збитків, що виникли в результаті спільної діяльності, це покриття здійснюється Сторонами пропорційно до їхніх часток.

9.3. Витрати на утримання спільного майна (в тому числі й майнові податки) враховуються при визначенні часток участі Сторін в спільній діяльності.

9.4. Фактичний обсяг спільної діяльності з його розподілом за видами витрат між Сторонами визначається в балансі, що складається Стороною 2.

10. Термін дії даного Договору

10.1. Термін дії Договору триває з моменту підписання до " ____ " _____ 200_ р.

10.2. Даний Договір може бути пролонгований (продовжений) Сторонами за взаємною згодою на визначений або невизначений термін.

10.3. Сторони усвідомлюють, що їхня спільна діяльність здійснюється у складних умовах нестабільного ринку, що підвищує ступінь ризику їхнього бізнесу. Звідси Сторони залишають за собою право на дострокове розірвання даного Договору через зміну економічної ситуації у країні, безперспективність та недоцільність ведення спільного господарювання, а також у разі неможливості діяльності на принципах самокупності і самофінансування.

У цьому випадку кожна із Сторін зобов'язана повідомити другу Сторону за _____.

Взаємовідносини Сторін припиняються шляхом складання окремої угоди або акта про розірвання Договору.

10.4. У разі припинення дії даного Договору, після сплати Сторонами у встановленому порядку боргів, кошти та майно, що залишились, розподіляються між Сторонами пропорційно до їхніх часток в загальному майні.

11. Відповідальність Сторін

11.1. Сторони за даним Договором несуть наступну відповідальність:

Сторона 1: _____

Сторона 2: _____

11.2. Даний Договір може бути розірваний за заявою однієї із Сторін у разі невиконання другою Стороною своїх зобов'язань. У цьому випадку всі невігідні наслідки розірвання покладаються на винну Сторону.

11.3. За порушення умов даного Договору винна Сторона відшкодовує спричинені цим збитки, в тому числі втрачену вигоду, в порядку, передбаченому чинним законодавством.

12. Порядок розв'язання спорів (арбітражне застереження)

12.1. Всі спори між Сторонами, з яких не було досягнуто згоди, розв'язуються згідно з законодавством України в господарському суді (третейському суді із зазначенням конкретного третейського суду або порядку його формування).

12.2. Сторони визначають, що всі ймовірні претензії за даним Договором повинні бути розглянуті Сторонами протягом _____ днів з моменту отримання претензії.

13. Зміна умов даного договору

13.1. Умови даного Договору мають однакову зобов'язальну силу для Сторін і можуть бути змінені за взаємною згодою з обов'язковим складанням письмового документа.

13.2. Жодна із Сторін не має права передавати свої права за даним Договором третій стороні без письмової згоди другої Сторони.

14. Умови узгодження зв'язку між Сторонами

Повноважними представниками Сторін за даним Договором є:

Сторона 1: _____

телефон _____

Сторона 2: _____

телефон _____

15. Особливі умови даного договору

16. Інші умови

16.1. Даний Договір складено у двох оригінальних примірниках, по одному для кожної із Сторін.

16.2. У випадках, не передбачених даним Договором, Сторони керуються чинним цивільним законодавством.

16.3. Після підписання даного Договору всі попередні переговори щодо нього - листування, попередні угоди та протоколи про наміри з питань, що так чи інакше стосуються даного Договору, втрачають юридичну силу.

16.4. Сторони зобов'язуються при виконанні даного Договору не зводити співробітництво лише до дотримання вимог, що містяться в даному Договорі, підтримувати ділові контакти та вживати всіх заходів для забезпечення ефективності та розвитку їх комерційних зв'язків.

17. Додатки до даного Договору

17.1. До даного Договору додається:

Додаток N 1 "Програма робіт" на _____ стор.

17.2. Додаток до даного Договору становить його невід'ємну частину.

Юридичні адреси, банківські реквізити і підписи Сторін

_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

ДОГОВІР ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА

про спільну діяльність

“ ___ ” _____ 20__ р.

Ми, що нижче підписалися:

Юридична особа за законодавством України, товариство з обмеженою відповідальністю “Т”, що у подальшому іменується “Сторона 1”, в особі директора Іванова Івана Івановича, який діє на підставі статуту товариства, зареєстрованого _____ р. за № ____, з однієї сторони,

та

Юридична особа за законодавством України, товариство з обмеженою відповідальністю “Н”, що у подальшому іменується “Сторона 2”, в особі директора Петрова Петра Петровича, який діє на підставі статуту товариства, зареєстрованого _____ за № _____, з іншої сторони,

які при спільному згадуванні іменуються — Сторонами, а окремо — Сторона, уклали цей договір (надалі - Договір) про наступне:

1. Загальні положення

1.1. Цей Договір укладений відповідно до глави 77 Цивільного кодексу України.

1.2. Метою укладення Договору є одержання прибутку від спільної діяльності.

1.3. За всіма питаннями, що не врегульовані цим Договором Сторони керуються Цивільним кодексом України та іншими актами цивільного та господарського законодавства України.

2. Терміни

В цьому Договорі терміни вживаються у такому значенні:

Трудова участь – це сукупність практичних дій учасника, що полягає в безпосередньому виконанню працівниками Сторони трудових функцій для досягнення мети спільної діяльності.

Обладнання та устаткування, що має значну вартість – визнається обладнання та устаткування, вартість якого перевищує 10 000 грн.

3. Предмет Договору

3.1. За цим Договором Сторони зобов'язуються на основі співробітництва, шляхом здійснення дольових внесків майном та трудовою участю, а також спільної участі та організації співпраці, спільно діяти з метою отримання прибутку шляхом:

3.1.1. здійснення робіт з комплексного обслуговування авіатранспорту (у тому числі його заправки паливом), екіпажів та пасажирів літаків згідно з діючими вимогами до здійснення відповідних послуг.

3.1.2. здійснення вантажно-розвантажувальних робіт, включаючи весь комплекс пов'язаних з ними операцій.

3.1.3. здійснення збереження вантажів, включаючи роботи по складській підготовці вантажу до перевезення так, переупаковки і ремонт тари, сортування, нанесення на вантаж повного і чіткого маркірування тощо.

3.1.4. здійснення транспортно-експедиційних операцій, оформлення вантажу, інших операцій пов'язаних з проходженням вантажу.

3.1.5. здійснення робіт з реконструкції і модернізації інфраструктури аеропорту.

3.1.6. здійснення різних допоміжних операцій.

3.2. Здійснення Сторонами спільної діяльності, вказаної у п.п. 3.1.1.-3.1.6. цього Договору переважно здійснюється на території міжнародного аеропорту Запоріжжя, за адресою: м. Запоріжжя, Аеропорт.

3.3. При здійсненні Сторонами спільної діяльності, вказаної у п.п. 3.1.1.-3.1.6. цього Договору, Сторони використовують виробничі приміщення, інженерні споруди, виробниче устаткування і транспортні засоби, що належать Сторонам на праві власності або володіння (оренди).

3.4. Здійснення спільної діяльності забезпечується персоналом шляхом внесення однією із Сторін трудової участі в спільну діяльність.

4. Ведення спільних справ

4.1. Сторони встановили, що ведення всіх спільних справ за цим Договором від імені Сторін здійснюється Стороною 1.

4.2. У відносинах із третіми особами повноваження Сторони 1 вчиняти правочини від імені всіх Сторін цього Договору посвідчується цим Договором.

4.3. Рішення щодо всіх спільних справ Сторін, пов'язаних з виконанням цього Договору, приймаються Стороною 1.

4.4. Усі фінансові операції щодо спільної діяльності Сторін за цим Договором здійснюються через розрахунковий рахунок Сторони 1.

4.5. Бухгалтерський облік усіх операцій за цим Договором, а так само податковий облік спільної діяльності Сторін за цим Договором, здійснюється Стороною 1 у порядку, передбаченому законодавством України.

4.6. В разі необхідності Сторона 1 може видати Стороні 2 довіреність на вчинення нею правочинів від імені всіх Сторін цього Договору.

5. Взаємні зобов'язання сторін

5.1. Сторона 1 зобов'язується:

5.1.1. Залучати клієнтуру та укладати з нею договори на виконання робіт і надання послуг, передбачених пунктами 3.1.1.-3.1.6. цього Договору.

5.1.2. Складати план роботи аеропорту з урахуванням заявок Сторони 2.

5.1.3. Встановлювати і доводити до відома Сторони 2 черговість обслуговування авіатранспорту.

5.1.4. Здійснювати контроль за відповідністю товарно-транспортних документів вимогам чинного законодавства України.

5.1.5. Встановлювати єдиний режим експлуатації споруд і устаткування, а також контролювати ефективність використання майна, переданого у спільну діяльність.

- 5.1.6. Контролювати дотримання встановлених чинним законодавством України технічних, технологічних, санітарно-гігієнічних, пожежних та інших норм і правил.
- 5.1.7. Вчасно інформувати Сторону 2 про рівень цін і тарифів, установлених державою і Стороною 1 на роботи і послуги, що виконуються в рамках спільної діяльності.
- 5.1.8. Відкрити розрахунковий рахунок спільної діяльності в банківській установі, вести бухгалтерський, статистичний і податковий облік, складати податкову звітність за результатами спільної діяльності та вимагати від Сторони 2 надання всіх необхідних документів для ведення обліку та подання звітності.
- 5.1.9. Контролювати дотримання Стороною 2 вимог законодавства України та виконання умов цього Договору шляхом проведення щомісячних, щоквартальних, щорічних ревізій та перевірок з залученням представників Сторони 2.
- 5.1.10. Здійснювати контрольно-наглядові функції в галузі охорони праці, охорони навколишнього природного середовища, пожежної безпеки, технічної експлуатації машин, авіатранспорту і споруд шляхом видачі обов'язкових для виконання Стороною 2 розпоряджень.
- 5.1.11. Забезпечувати і контролювати проведення заходів цивільної оборони, обов'язкових для виконання Стороною 2.
- 5.1.12. Забезпечувати додержання єдиних по Порту дозволів і лімітів на викид і розміщення відходів, вчасно доводячи при цьому до Підприємства відомості щодо його норм на викид, скидання і розміщення відходів відповідно до додаткових угод, що не є предметом даного договору.
- 5.1.13. Встановлювати контрольно-перепускний і внутрішньооб'єктний режими на території аеропорту.
- 5.1.14. Виявляти нові ринки збуту робіт і послуг.
- 5.1.15. Забезпечувати залучення максимально вигідної клієнтури з використанням виробничих зв'язків і досвіду роботи.
- 5.1.16. Здійснювати фінансування виробничих і інших поточних витрат, що виникають у процесі здійснення спільної діяльності.

5.1.17. Вчасно здійснювати всі розрахунки з клієнтурою за виконані роботи і надані послуги при здійсненні спільної діяльності в установленому чинним законодавством України порядку.

5.1.18. Здійснювати матеріально-технічне забезпечення спільної діяльності.

5.1.19. Одержувати і продовжувати ліцензії на здійснення тих видів спільної діяльності, що у відповідності з чинним законодавством України підлягають ліцензуванню.

5.1.20. Проводити необхідну сертифікацію устаткування.

5.2. Сторона 2 зобов'язується:

5.2.1. Здійснювати силами своїх працівників безпосередні роботи передбачені пунктами 3.1.1.-3.1.6. цього Договору, у тому числі:

5.2.1.1. Заправку авіатранспорту.

5.2.1.2. Обслуговування устаткування, приміщень, транспорту та іншого майна переданого у спільну діяльність.

5.2.1.3. Приймання, збереження та використання паливо-мастильних матеріалів.

5.2.2. Планувати черговість і терміни виконання робіт і надання послуг з метою досягнення максимальної рівномірності і ритмічності їх проведення.

5.2.3. Застосовувати ціни і тарифи на роботи і послуги, що надаються при здійсненні спільної діяльності, які установлені державою та Стороною 1.

5.2.4. Забезпечувати підготовку виробничого персоналу відповідної кваліфікації для здійснення спільної діяльності.

5.2.5. Створювати і забезпечувати працівникам належні умови праці, передбачені Кодексом законів про працю України, чинним законодавством України про охорону праці.

5.2.6. Систематично інформувати Сторону 1 про виконання виробничих і фінансових показників, хід виконання робіт за договорами.

5.2.7. Направляти Стороні 1 всі необхідні документи по спільній діяльності на першу вимогу.

5.2.8. Виконувати вимоги і рекомендації Сторони 2 з ефективного використання майна, переданого у спільну діяльність.

5.2.9. Розробляти та впроваджувати нові методи і системи управління.

5.2.10. Організувати підвищення кваліфікації персоналу, який виконує роботи за цим Договором, сприяти включенню його в спеціальні програми з підвищення кваліфікації кадрів.

5.2.11. Розробляти, впроваджувати і забезпечувати в спільному виробництві заходи в галузі охорони праці та безпечних методів її проведення.

5.2.12. Розробляти разом зі Стороною 1 заходи щодо захисту навколишнього середовища, які відповідають міжнародним стандартам, надавати допомогу в придбанні відповідного устаткування і технологій.

5.2.13. Забезпечувати дотримання законодавства України про охорону довкілля, а також передбачені законодавством України і Стороною 1 відповідні облік, звітність і платежі.

5.3. Сторони домовилися, що всі інші питання спільної діяльності Сторін, які не передбачені цим Договором регулюються на підставі розпоряджень, що видаються Стороною 1 та не суперечать цьому Договору.

6. Вклади Сторін у спільну діяльність, їх оцінка та правий режим спільного майна

6.1. Для досягнення мети, зазначеної у пункті 3.1. цього Договору, Сторона 1 вносить вклад шляхом передачі автотранспорту, устаткування і обладнання, будівель і приміщень згідно з додатком № 1 до цього Договору.

6.2. Майно вказане у п. 6.1. цього Договору належить Стороні 1 на праві володіння (оренди) і передане у спільну діяльність на строк, що не може перевищувати встановлений строк володіння (оренди).

6.3. Крім вказаного у п. 6.1. цього Договору майна, Сторона 1 вносить вклад шляхом передачі власних грошових коштів у розмірі _____ (_____) грн.

6.4. Загальний вклад Сторони 1, виходячи з суми грошових коштів та вартості переданого майна, складає _____ (_____) грн., що дорівнює 90 % загального вкладу Сторін у спільну діяльність.

- 6.5. Для досягнення мети, зазначеної у пункті 3.1. цього Договору, Сторона 2 вносить вклад шляхом трудової участі у спільній діяльності.
- 6.6. Загальний вклад Сторони 2 оцінюється Сторонами у розмірі _____ (_____), що дорівнює 10% загального вкладу Сторін у спільну діяльність.
- 6.7. Внесок Сторони 1, передбачений п. 6.3. цього Договору, вноситься протягом всього часу дії цього Договору за розсудом Сторони 1.
- 6.8. Майно Сторін, що використовується при здійсненні спільної діяльності, залишається власністю цих Сторін і відбивається в їхньому балансі в порядку, установленому чинним законодавством України.
- 6.9. Сторона 2, використовуючи передане як вклад у спільну діяльність, майно Сторони 1, не має права розпорядження ним.
- 6.10. При необхідності придбання рухомого (крім автотранспорту, обладнання та устаткування, що має значну вартість) майна для використання його в спільній діяльності, таке майно придбається за рахунок коштів спільної діяльності і належить Сторонам на праві спільної часткової власності.
- 6.11. При необхідності придбання нерухомого майна для використання його в спільній діяльності, таке майно придбається за рахунок власних коштів однієї із Сторін і належать на праві власності цієї Сторони. В подальшому таке майно передається Стороною у спільну діяльність шляхом збільшення вкладу Сторони, що оформлюється додатковою угодою до цього Договору.
- 6.12. Розрахунок податкових амортизаційних відрахувань на майно, включаючи нематеріальні активи, які амортизуються, передане у спільну діяльність, здійснюється Стороною 1 згідно з діючими нормативами відрахувань, виходячи з вартості зазначеної в балансі власника майна. Амортизаційні відрахування відносяться Стороною 1 на валові витрати спільної діяльності і перераховуються власникам майна.
- 6.13. Ремонт, інше поліпшення майна, переданого у спільну діяльність, здійснюються Сторонами, виходячи з графіків капітального і планово-попереджувального ремонтів майна, затверджених відповідними службами Сторін. Витрати на ремонт, поліпшення і модернізацію устаткування, переданого Сторонами в спільну діяльність, у частині, віднесеній відповідно до діючих вимог податкового обліку на валові витрати, здійснюються

за рахунок засобів спільної діяльності. Частина витрат, що залишилася, відшкодовується за рахунок коштів власника майна і збільшує вартість його внеску в спільну діяльність, що відображається Підприємством у відповідних формах звітності.

6.14. Експлуатація майна здійснюється Стороною 2 відповідно до чинних нормативних актів, що встановлюють правила технічної експлуатації майна, безпеки праці, пожежної безпеки й інші.

6.15. Після припинення або розірвання цього Договору, Сторона 2 повинна повернути передане Стороною 2 за цим Договором у спільну діяльність майно. При поверненні майна Сторона 2 забезпечує його справний стан або компенсує вартість відновлення, обумовлену експертним шляхом, за винятком випадків, коли стан техніки при передачі є результатом природного зносу, що встановлюється спільно призначеними експертами.

6.16. Поділ майна Сторін, що належить їм на праві спільної власності здійснюється згідно вимог цивільного законодавства.

6.17. Відповідальність за збиток, заподіяний однією із Сторін майну іншої Сторони, несе винна Сторона. При відмові винної Сторони відшкодувати заподіяний нею збиток, Сторона, що зазнала збиток, вправі здійснити роботи по відшкодуванню збитку за свій рахунок з наступним стягненням понесених витрат із прибутку, що належить винній Стороні за результатами спільної діяльності, або в судовому порядку, якщо зазначеного прибутку недостатньо для компенсації витрат по відшкодуванню збитку.

7. Розподіл прибутку, витрат та збитків Сторін

7.1. Прибуток від спільної діяльності визначається в порядку, передбаченому чинним законодавством України, яким регулюється здійснення спільної діяльності на території України без створення юридичної особи.

7.2. Розподіл прибутку від спільної діяльності між сторонами здійснюється після сплати податку на прибуток по декларації про прибуток Сторони 1, прийнятої податковим органом.

7.3. Загальний прибуток, що належатиме Сторонам, поділяється між ними пропорційно вкладам у спільну діяльність.

7.4. Зазначений у пункті 7.3 цього Договору відсоток розподілу прибутку може коригуватися щоквартально з урахуванням зміни вкладів Сторін. Коригування оформляється підписанням додаткових угод, які є невід'ємною частиною цього Договору.

7.5. Прибуток перераховується Стороною 1 Стороні 2 у вигляді щомісячних платежів не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним, виходячи з фактичного щомісячного прибутку, отриманого від спільної діяльності. Остаточні розрахунки здійснюються за результатами спільної діяльності за квартал. Допускається проведення в ті ж терміни звірення документів і здійснення перерахунків на підставі складених у результаті перевірки "Актів звірення розрахунків і погашення заборгованості".

7.6. Сторони несуть витрати та збитки, що витікають із спільної діяльності пропорційно вартості їх вкладів (за виключенням правил встановлених ст. 8 цього Договору).

8. Відповідальність Сторін

8.1. В разі невиконання чи неналежного виконання зобов'язання за цим Договором винна Сторона несе відповідальність згідно законодавства України.

8.2. Кожна із сторін за збиток, заподіяний її діями третім особам, несе самостійну відповідальність. Штрафи і збитки від комерційної діяльності, наднормативного простою транспортних засобів під обробкою, порушень Правил технічної експлуатації і техніки безпеки, охорони праці і навколишнього середовища, пожежної безпеки тощо, що відбулися з вини Сторони 2, покриваються за рахунок його частки прибутку від спільної діяльності, а при її відсутності чи недостатньої кількості коштів - за рахунок власних коштів.

8.3. Відшкодування винною стороною збитків і сплата штрафів не звільняє її від виконання зобов'язань за цим Договором.

8.4. У випадку одностороннього повного чи часткового відмовлення від виконання зобов'язань за цим Договором винна Сторона виплачує на користь іншої сторони документально підтверджений прямий дійсний збиток.

8.5. В разі дострокового розірвання цього Договору Сторона 2 сплачує Стороні 1 штраф у розмірі 50 (п'ятдесят) відсотків від загальної вартості вкладів Сторін.

9. Строк дії Договору та порядок його припинення

9.1. Цей Договір набирає чинності з дати його підписання Сторонами і діє до "____" _____ року.

9.2. Термін дії цього Договору автоматично продовжується на наступний термін на тих же умовах, якщо жодна зі Сторін за три місяці до закінчення терміну його дії письмово не заявить про його припинення.

9.3. У випадках установлення недоцільності або неможливості подальшого здійснення спільної діяльності, або встановлення неминучості одержання негативного фінансового результату такої діяльності будь-яка Сторона вправі внести пропозиції про дострокове розірвання цього Договору, що має бути розглянутий у 3-х місячний термін. Дія Договору припиняється з моменту підписання Сторонами протоколу про його розірвання після закінчення 3-х місяців з дати подачі однією зі Сторін пропозиції про його розірвання.

10. Форс-мажор

10.1. Ніяка відповідальність не може бути наслідком невиконання будь-яких умов цього Договору, якщо це невиконання є наслідком обставин, які знаходяться поза сферою контролю Сторони, що не виконує, як-то: стихійні лиха, надзвичайні погодні умови, пожежі, війни, страйки, військові дії, блокада, громадські безпорядки, втручання з боку влади, ембарго (надалі форс-мажор), але не обмежуючись ними, які не дозволяють економічно беззбитково виконати Сторонами свої зобов'язання і безпосередньо вплинули на можливість виконання цього Договору та не могли бути усунуті розумними і економічно вигідними діями Сторін, на період, що починається з моменту оголошення Стороною, що не виконує своїх зобов'язань, про форс-мажор і закінчується, коли форс-мажор закінчиться або закінчився б, якби Сторона, що не виконує своїх зобов'язань вжила дій, які б вона в дійсності могла б вжити для виходу із форс-мажору.

10.2. Форс-мажор автоматично продовжує строк виконання Сторонами зобов'язань за цим Договором.

10.3. Сторона для якої стало неможливим виконання зобов'язань за цим Договором повинна негайно сповістити в письмовій формі іншу Сторону про настання чи припинення таких обставин, але не пізніше трьох днів після настання чи припинення цих обставин.

10.4. Підтвердженням наявності обставин непереборної сили будуть довідки, які видаються відповідними уповноваженими державними органами України.

11. Вирішення спорів

11.1. Всі розбіжності, які виникають по цьому Договору або у зв'язку з ним вирішуються шляхом переговорів між Сторонами. Претензійний порядок Сторонами не використовується.

11.2. Якщо Сторони не можуть дійти згоди шляхом переговорів, ці розбіжності передаються на вирішення у встановленому законодавством України порядку до Господарського суду України.

11.3. Рішення Господарського суду України є обов'язковим для Сторін.

11.4. Сторони домовилися про встановлення позовної давності по зобов'язанням, що витікають з цього Договору, в 5 років.

12. Інші умови

12.1. Будь-які зміни і доповнення до цього Договору є дійсними лише у тому разі, якщо вони здійснені у письмовій формі і належним чином підписані уповноваженими представниками Сторін.

12.2. Всі додаткові Угоди про участь у спільній діяльності, укладені на підставі і в межах цього Договору є невід'ємними його частинами.

12.3. Жодна із Сторін не має права передавати свої права і обов'язки за цим Договором третім особам без письмової на це згоди інших Сторін.

12.4. До відносин Сторін, які не врегульовані цим Договором, застосовується законодавство України.

12.5. Недійсність частини цього Договору не тягне за собою недійсності інших його частин, оскільки можна припустити, що цей Договір було б укладено і без включення недійсної його частини.

12.6. Цей Договір без додатків складає 8 (вісім) аркушів тексту і підписаний при повному розумінні Сторонами предмету Договору.

12.7. Цей Договір складений у 2-х примірниках, по одному для кожної із Сторін, які мають однакову юридичну силу.

13. Юридичні адреси та банківські реквізити Сторін:

Сторона 1:

Сторона 2:

Сторони зобов'язуються повідомити одна іншу письмово про зміну своєї юридичної або фактичної адреси, банківських реквізитів не пізніше 7 днів з моменту виникнення таких змін.

14. Підписи Сторін:

Від імені Сторони 1

Від імені Сторони 2

Підпис

Підпис

М. п.

М. п.

" ____ " _____ 20__ р.

" ____ " _____ 20__ р.

Господарський кодекс України (Витяг)

(Із змінами та доповненнями)

Господарський кодекс України встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.

Господарський кодекс України має на меті забезпечити зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва і на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальну спрямованість відповідно до вимог Конституції України, утвердити суспільний господарський порядок в економічній системі України, сприяти гармонізації її з іншими економічними системами.

Розділ I

Основні засади господарської діяльності

Глава 1

Загальні положення

Стаття 1. Предмет регулювання

1. Цей Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.

Стаття 2. Учасники відносин у сфері господарювання

1. Учасниками відносин у сфері господарювання є суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Стаття 3. Господарська діяльність та господарські відносини

1. Під господарською діяльністю у цьому Кодексі розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

2. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва

— підприємцями. Господарська діяльність може здійснюватись і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність).

3. Діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання, є господарчим забезпеченням діяльності негосподарюючих суб'єктів.

4. Сферу господарських відносин становлять господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини.

<...>

Розділ II

Суб'єкти господарювання

Глава 6

Загальні положення

Стаття 55. Поняття суб'єкта господарювання

1. Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

2. Суб'єктами господарювання є:

1) господарські організації — юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

3. Суб'єкти господарювання реалізують свою господарську компетенцію на основі права власності, права господарського відання, права оперативного управління відповідно до визначення цієї компетенції у цьому Кодексі та інших законах.

4. Суб'єкти господарювання — господарські організації, які діють на основі права власності, права господарського відання чи оперативного управління, мають статус юридичної особи, що визначається цивільним законодавством та цим Кодексом.

5. Суб'єкти господарювання, зазначені у пункті першому частини другої цієї статті, мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи.

Стаття 56. Утворення суб'єкта господарювання

1. Суб'єкт господарювання може бути утворений за рішенням власника (власників) майна або уповноваженого ним (ними) органу, а у випадках, спеціально передбачених законодавством, також за рішенням інших органів, організацій і громадян шляхом заснування нового, реорганізації (злиття, приєднання, виділення, поділу, перетворення) діючого (діючих) суб'єкта господарювання з додержанням вимог законодавства.

2. Суб'єкти господарювання можуть утворюватися шляхом примусового поділу (виділення) діючого суб'єкта господарювання за розпорядженням антимонопольних органів відповідно до антимонопольно-конкурентного законодавства України.

3. Створення суб'єктів господарювання здійснюється з додержанням вимог антимонопольно-конкурентного законодавства.

<...>

Президент України Л.КУЧМА м.Київ 16 січня 2003 року № 436-ГУ

Цивільний кодекс України (Витяг)

(Із змінами та доповненнями)

Книга перша Загальні положення

Розділ I

Основні положення

Глава 1

Цивільне законодавство України

Стаття 1. Відносини, що регулюються цивільним законодавством

1. Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.
2. До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом.

Стаття 2. Учасники цивільних відносин

1. Учасниками цивільних відносин є фізичні особи та юридичні особи (далі — особи).
2. Учасниками цивільних відносин є: держава Україна, Автономна Республіка Крим, територіальні громади, іноземні держави та інші суб'єкти публічного права.

<...>

Глава 77

Спільна діяльність

§ 1. Загальні положення про спільну діяльність

Стаття 1130. Договір про спільну діяльність

1. За договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові.
2. Спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників.

Стаття 1131. Форма та умови договору про спільну діяльність

1. Договір про спільну діяльність укладається у письмовій формі.
2. Умови договору про спільну діяльність, у тому числі координація спільних дій учасників або ведення їхніх спільних справ, правовий статус виділеного для спільної діяльності майна, покриття витрат та збитків учасників, їх участь у результатах спільних дій та інші умови

визначаються за домовленістю сторін, якщо інше не встановлено законом про окремі види спільної діяльності.

§ 2. Просте товариство

Стаття 1132. Договір простого товариства

1. За договором простого товариства сторони (учасники) беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети.

Стаття 1133. Вклади учасників

1. Вкладом учасника вважається все те, що він 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.

2. Вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає із договору простого товариства або фактичних обставин. Грошова оцінка вкладу учасника провадиться за погодженням між учасниками.

Стаття 1134. Спільне майно учасників

1. Внесене учасниками майно, яким вони володіли на праві власності, а також вироблена у результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності плоди і доходи є спільною частковою власністю учасників, якщо інше не встановлено договором простого товариства або законом.

Внесене учасниками майно, яким вони володіли на підставах інших, ніж право власності, використовується в інтересах усіх учасників і є їхнім спільним майном.

2. Ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників.

3. Користування спільним майном учасників здійснюється за їх спільною згодою, а в разі недосягнення згоди — у порядку, що встановлюється за рішенням суду.

4. Обов'язки учасників щодо утримання спільного майна та порядок відшкодування витрат, пов'язаних із виконанням цих обов'язків, встановлюються договором простого товариства.

Стаття 1135. Ведення спільних справ учасників

1. 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.

2. У відносинах із третіми особами повноваження учасника вчиняти правочини від імені всіх учасників посвідчується довіреністю, виданою йому іншими учасниками, або договором простого товариства.

3. У відносинах із третіми особами учасники не можуть посилалися на обмеження прав учасника, який вчинив правочин, щодо ведення спільних справ учасників, крім випадків, коли вони доведуть, що на момент вчинення правочину третя особа знала або могла знати про наявність таких обмежень.

4. Учасник, який вчинив від імені всіх учасників правочин, щодо якого його право на ведення спільних справ учасників було обмежене, або вчинив в інтересах усіх учасників правочин від свого імені, може вимагати відшкодування здійснених ним за свій рахунок витрат, якщо вчинення цього правочину було необхідним в інтересах усіх учасників. Учасники, яким внаслідок таких правочинів було завдано збитків, мають право вимагати їх відшкодування.

5. Рішення щодо спільних справ учасників приймаються учасниками за спільною згодою, якщо інше не встановлено договором простого товариства.

Стаття 1136. Право учасника на інформацію

1. Кожний учасник договору простого товариства має право ознайомлюватися з усіма документами щодо ведення спільних справ учасників. Відмова від цього права або його обмеження, в тому числі за погодженням учасників, є нікчемною.

Стаття 1137. Спільні витрати та збитки учасників

1. Порядок відшкодування витрат і збитків, пов'язаних із спільною діяльністю учасників, визначається за домовленістю між ними. У разі відсутності такої домовленості кожний учасник несе витрати та збитки пропорційно вартості його вкладу у спільне майно.

Умова, за якою учасник повністю звільняється від участі у відшкодуванні спільних витрат або збитків, є нікчемною.

Стаття 1138. Відповідальність учасників за спільними зобов'язаннями

1. Якщо договір простого товариства не пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, кожний учасник відповідає за спільними договірними зобов'язаннями усім своїм майном пропорційно вартості його вкладу у спільне майно. За спільними зобов'язаннями, що виникли не з договору, учасники відповідають солідарно.

2. Якщо договір простого товариства пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення.

Стаття 1139. Розподіл прибутку

1. Прибуток, одержаний учасниками договору простого товариства в результаті їх спільної діяльності, розподіляється пропорційно вартості вкладів учасників у спільне майно, якщо інше не встановлено договором простого товариства або іншою домовленістю учасників.

Умова про позбавлення або відмову учасника від права на частину прибутку є нікчемною.

Стаття 1140. Виділ частки учасника на вимогу його кредитора

1. Кредитор учасника договору простого товариства має право пред'явити вимогу про виділ частки учасника у спільному майні відповідно до положень цього Кодексу.

Стаття 1141. Припинення договору простого товариства

1. Договір простого товариства припиняється у разі:

- 1) визнання учасника недієздатним, безвісно відсутнім, обмеження його цивільної дієздатності, якщо домовленістю між учасниками не передбачено збереження договору щодо інших учасників;
- 2) оголошення учасника банкрутом, якщо домовленістю між учасниками не передбачено збереження договору щодо інших учасників;
- 3) смерті фізичної особи — учасника або ліквідації юридичної особи — учасника договору простого товариства, якщо домовленістю між учасниками не передбачено збереження договору щодо інших учасників або заміщення учасника, який помер (ліквідованої юридичної особи), його спадкоємцями (правонаступниками);
- 4) відмови учасника від подальшої участі у договорі простого товариства або розірвання договору на вимогу одного з учасників, якщо домовленістю між учасниками не передбачено збереження договору щодо інших учасників;
- 5) спливу строку договору простого товариства;
- 6) виділу частки учасника на вимогу його кредитора, якщо домовленістю між учасниками не передбачено збереження договору щодо інших учасників;
- 7) досягнення мети товариства або настання обставин, коли досягнення мети товариства стало неможливим.

2. У разі припинення договору простого товариства речі, передані у спільне володіння та (або) користування учасників, повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін.

Поділ майна, що є у спільній власності учасників, і спільних прав вимоги, які виникли у них, здійснюється в порядку, встановленому цим Кодексом.

Учасник, який вніс у спільну власність річ, визначену індивідуальними ознаками, має право у разі припинення договору простого товариства вимагати в судовому порядку повернення йому цієї речі за умови додержання інтересів інших учасників і кредиторів.

3. З моменту припинення договору простого товариства його учасники несуть солідарну відповідальність за невиконаними спільними зобов'язаннями щодо третіх осіб.

Стаття 1142. Відмова учасника від подальшої участі в договорі простого товариства та розірвання договору

1. Учасник може зробити заяву про відмову від подальшої участі у безстроковому договорі простого товариства не пізніше як за три місяці до виходу з договору.

Умова про обмеження права на відмову від безстрокового договору простого товариства є нікчемною.

2. Учасник договору простого товариства, укладеного на визначений строк, або договору, у якому досягнення мети визначено як скасувальна умова, має право вимагати розірвання договору у відносинах з іншими учасниками через поважну причину з відшкодуванням іншим учасникам реальних збитків, завданих розірванням договору.

Стаття 1143. Відповідальність учасника, щодо якого договір простого товариства припинений

1. Якщо договір простого товариства не був припинений за заявою учасника про відмову від подальшої у ньому участі або у разі розірвання договору на вимогу одного з учасників, учасник, участь якого в договорі припинилася, відповідає перед третіми особами за спільними зобов'язаннями, які виникли в період його участі в договорі простого товариства як учасника договору.

<...>

Президент України Л.КУЧМА м.Київ 16 січня 2003 року № 435-ІУ

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції"

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" (далі - Положення (стандарт) 12) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. *(Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну N 989 (z0962-02) від 10.12.2002)*

2. Норми Положення (стандарту) 12 застосовуються підприємствами організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ринкова вартість фінансової інвестиції - сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

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.

Спільний контроль - розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив - повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією. *(Абзац дев'ятий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з N 363 (z0462-03) від 23.05.2003)*

Первісна оцінка фінансових інвестицій

4. Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

5. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

6. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

7. Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року N 290 (z0860-99), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за N 860/4153.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

8. Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно. (Абзац другий пункту 8 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну N 304 (z0905-00) від 30.11.2000, N 989 (z0962-02) від 10.12.2002)

9. Фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

10. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Приклад визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка наведено в додатку 1 до Положення (стандарту) 12.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

11. Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 Положення (стандарту) 12.

12. Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. (Абзац перший пункту 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну N 304 (z0905-00) від 30.11.2000)

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток). (Абзац третій пункту 12 в редакції Наказу Мінфіну N 304 (z0905-00) від [30.11.2000](#))

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції та зменшується (збільшується) на суму амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції в асоційоване підприємство і часткою інвестора в балансовій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання. Амортизація суми такої різниці здійснюється у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" (z0499-99). (Пункт 12 доповнено абзацом четвертим згідно з Наказом Мінфіну N 989 (z0962-02) від [10.12.2002](#))

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

13. Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і 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 інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише

після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання. *(Абзац другий пункту 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну N 304 (z0905-00) від 30.11.2000)*

Інвестор спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів. *(Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну N 989 z0962-02) від 10.12.2002)*

14. Якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, 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. *(Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну N 989 (z0962-02) від 10.12.2002)*

15. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 12.

Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства

16. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства обліковуються за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пункті 17 Положення (стандарту) 12. *(Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну N 304 (z0905-00) від 30.11.2000)*

17. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

18. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства.

Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Облік спільної діяльності

(Назва розділу із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну

N 989 (z0962-02) від 10.12.2000)

19. 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.

Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності. (Пункт 19 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну N 989 (z0962-02) від 10.12.2002)

20. Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

21. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними, крім випадків, наведених у пункті 22 Положення (стандарту) 12. Усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції у спільну діяльність згідно з порядком, викладеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12.

22. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи контрольними учасниками відображаються згідно з порядком, наведеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

а) фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;

б) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

23. Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність. (Пункту 23 із змінами, внесеними згідно з N 363 (z0462-03) від 23.05.2003)

Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності

24. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

24.1. Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств", за такими видами:

24.1.1. Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства.

24.1.2. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства.

24.1.3. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства).

24.2. Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу "інші довгострокові фінансові інвестиції" та "Поточні фінансові інвестиції" за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

24.3. Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

24.4. Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

24.5. Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

25. Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

25.1. Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.

25.2. Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками.

25.3. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

Начальник управління методології
бухгалтерського обліку у виробничій сфері

В.М.Пархоменко

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31

Частки в спільних підприємствах

Сфера застосування

1. Цей Стандарт слід застосовувати до обліку часток у спільних підприємствах і до звітності про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільного підприємства у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства. Однак цей Стандарт не застосовується до часток контролюючого учасника в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, які утримуються:

- а) організаціями венчурного капіталу;
 - б) взаємними фондами, трастами та подібними суб'єктами господарювання, у тому числі страховими фондами пов'язаними з інвестиціями, які після первісного визнання визначаються за справедливою вартістю через прибутки чи збитки або ж класифікуються як такі, що утримуються для продажу і бікуються згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”. Оцінювати такі інвестиції слід за справедливою вартістю відповідно до МСБО 39, а зміни в справедливій вартості визнавати як прибуток чи збиток у тому періоді, у якому відбулися зміни.
2. Контролюючий учасник із часткою в спільно контрольованому суб'єкті господарювання звільняється від дотримання вимог, визначених у параграфах 30 (пропорційна консолідація) та 38 (метод участі в капіталі), якщо задовольняються такі вимоги:
- а) зазначена частка класифікована як така, що утримується для реалізації відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”;
 - б) застосовується виняток, наведений у параграфі 10 МСБО 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти”, що дозволяє материнському підприємству, яке володіє часткою в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, не подавати консолідовані фінансові звіти або
 - в) застосовуються всі наведені далі положення:
 - і) контролюючий учасник є дочірнім підприємством, яке перебуває у повній власності, або ж є дочірнім підприємством у частковій власності іншого суб'єкта господарювання і

- його власники (у тому числі й ті, що не наділені правом голосу) були поінформовані про те, що цей контролюючий учасник не застосовує пропорційну консолідацію або метод участі в капіталі;
- ii) боргові інструменти контролюючого учасника або його інструменти власного капіталу не обертаються на відкритому ринку (на національній чи на іноземній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);
- iii) контролюючий учасник не подавав раніше і не перебуває в процесі подання фінансових звітів до комісії з цінних паперів або до іншого регулювального органу з метою випуску на відкритий ринок інструментів будь-якого класу;
- iv) кінцеве або будь-яке проміжне підприємство контролюючого учасника складає для оприлюднення консолідовані фінансові звіти відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Визначення

3. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Інвестор у спільне підприємство – це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.

Контроль – це повноваження управляти фінансовою та операційними політиками господарської діяльності з метою одержання вигід від них.

Контролюючий учасник – це сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Прибутки та збитки контролюючого учасника включають частку контролюючого учасника в прибутку чи збитку спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

Окремі фінансові звіти – це звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

Пропорційна консолідація – це метод обліку і звітності, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат

спільно контролюваного суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансових звітах контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансових звітах контролюючого учасника.

Спільне підприємство – це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Спільний контроль – це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль і не спільний контроль таких політик.

4. Фінансові звіти, для складання яких застосовується пропорційна консолідація або метод участі в капіталі, не можуть бути ні окремими фінансовими звітами, ні фінансовими звітами суб'єкта господарювання, який не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства, частки контролюючого учасника в спільно контролюваному суб'єкті господарювання.
5. Окремими фінансовими звітами є фінансові звіти, які подаються додатково до консолідованих фінансових звітів; у яких облік інвестицій здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі; у яких частки контролюючих учасників у спільних підприємствах консоліднуються на пропорційній основі. Немає необхідності супроводжувати ці звіти окремими фінансовими звітами, або додавати їх до цих звітів.
6. Суб'єкти господарювання, які згідно з параграфом 10 МСБО 27 звільняються від консолідації або згідно з параграфом 13 в) МСБО 28 звільняються від застосування методу участі в капіталі, або ж згідно з параграфом 2 цього Стандарту звільняються від застосування консолідації на пропорційній основі чи методу участі в капіталі, можуть подавати окремі фінансові звіти як єдині свої фінансові звіти.

Форми спільних підприємств

7. Форми і структури спільних підприємств можуть бути різними. У цьому Стандарті визначаються три поширені типи: спільно контролювані операції, спільно контролювані активи і спільно контролювані суб'єкти господарювання, які, як правило, називаються спільним підприємством і відповідають такому визначенню. Усім спільним підприємствам властиві такі характеристики:

- a) два або більше контролюючих учасників, зв'язаних контрактною угодою;

- б) спільний контроль, установлений контрактною угодою.

Спільний контроль

8. Спільний контроль, як правило, неможливий, якщо суб'єкт інвестування перебуває в стані правової реорганізації чи проходить процедуру банкрутства, або ж функціонує в умовах жорстких довгострокових обмежень, які суттєво погіршують його здатність переводити кошти контролюючому учасникові. Якщо спільний контроль є тривалим, ці події самі по собі не є достатнім обґрунтуванням для відображення в обліку спільних підприємств згідно з положеннями цього Стандарту.

Контрактна угода

9. Контрактна угода потрібна для того, щоб відрізнити частки участі в капіталі, пов'язані зі спільним контролем, від інвестицій в асоційовані підприємства, у яких інвестор має суттєвий вплив (МСБО 28). Згідно з цим Стандартом, діяльність, щодо якої немає контрактної угоди, яка встановлює спільний контроль, не вважається спільним підприємством.
10. Контрактну угоду можна засвідчити різними способами, наприклад, контрактом, укладеним між контролюючими учасниками, або протоколом переговорів між контролюючими учасниками. Іноді угоду вносять до статуту або до інших установчих документів спільного підприємства. Контрактна угода (незалежно від її форми), як правило, складається письмово і визначає такі аспекти:
- а) діяльність, тривалість і зобов'язання щодо звітності даного спільного підприємства;
 - б) призначення ради директорів (або подібного керівного органу) спільного підприємства і визначення права голосу контролюючих учасників;
 - в) внески до капіталу контролюючими учасниками;
 - г) розподіл контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат або результатів діяльності спільного підприємства.
11. Контрактна угода встановлює спільний контроль за спільним підприємством.
- Така вимога забезпечує неможливість одностороннього контролю діяльності одним контролюючим учасником.
12. Контрактна угода може визначати одного контролюючого учасника як керівника або менеджера спільного підприємства. Керівник не контролює спільне підприємство, але діє в межах фінансової та операційної політик, узгоджених контролюючими учасниками згідно з контрактною угодою і делегованих

керівникові. Якщо керівник має повноваження керувати фінансовою політикою та операційними політиками економічної діяльності, тоді він контролює спільне підприємство і воно є дочірнім підприємством керівника, а не спільним підприємством.

Спільно Контрольовані Операції

13. Діяльність деяких спільних підприємств більше пов'язана з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, ніж зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожен контролюючий учасник використовує свої власні основні засоби й утримує свої власні запаси. Він несе свої власні витрати і зобов'язання, а також залучає свої власні кошти, які представляють його власні зобов'язання. Працівники спільного підприємства можуть відображати в обліку діяльність свого підприємства разом з подібними видами діяльності контролюючого учасника. Угода про створення спільного підприємства, як правило, передбачає спосіб розподілу доходу від продажу спільної продукції та будь-яких спільно понесених витрат між контролюючими учасниками.
14. Прикладом спільно контрольованої операції є та, коли два (або більше) контролюючі учасники об'єднують свої дії, ресурси й досвід з метою спільного виготовлення, випуску на ринок та збуту конкретної продукції (наприклад, літака). Різні складові частини виробничого процесу відображаються в обліку кожним контролюючим учасником. Кожен контролюючий учасник несе свої власні витрати й одержує свою частку доходу від продажу літака, причому така частка визначається контрактною угодою.
15. Щодо часток у спільно контрольованих операціях, то контролюючому учасникові слід визнавати у своїх фінансових звітах:
 - а) активи, які він контролює, і зобов'язання, які він приймає;
 - б) витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації товарів або послуг спільним підприємством.
16. Оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані у фінансових звітах контролюючого учасника, то, коли контролюючий учасник подає консолідовані фінансові звіти, не потрібні ніякі коригування або інші процедури консолідації щодо цих статей.
17. Окремі бухгалтерські реєстри можуть бути непотрібні для самого спільного підприємства, і можна не складати фінансові звіти для спільного

підприємства. Проте контролюючі учасники можуть скласти звіти для керівників з метою оцінки результатів діяльності спільного підприємства.

Спільно Контрольовані Активи

18. На деяких спільних підприємствах існує спільний контроль і часто контролюючі учасники спільно володіють одним або кількома активами, внесеними (або придбаними) ними для цілей спільного підприємства і використаними в ході його діяльності. Активи використовуються для отримання вигід контролюючими учасниками. Кожен контролюючий учасник може отримувати частку результатів від використання активів, і кожен несе узгоджену частку понесених витрат.
19. Ці спільні підприємства не пов'язані зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожен контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в спільно контрольованому активі.
20. Багато операцій у видобуванні нафти, газу та корисних копалин пов'язані зі спільно контрольованими активами, наприклад, багато нафтовидобувних компаній можуть спільно контролювати та експлуатувати нафтопровід. Кожен контролюючий учасник використовує нафтопровід для транспортування своєї власної продукції, а в обмін на це він несе узгоджену частину витрат з експлуатації нафтопроводу. Ще один приклад спільно контрольованого активу: два суб'єкти господарювання спільно контролюють нерухомість, причому кожен отримує частку одержаної орендної плати і несе частку витрат.
21. Щодо своєї частки в спільно контрольованих активах, контролюючому учасникові слід визнавати у своїх фінансових звітах таке:
 - а) свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих згідно з характером цих активів;
 - б) будь-які понесені ним зобов'язання;
 - в) свою частку будь-яких зобов'язань щодо спільного підприємства, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;
 - г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки продукції спільного підприємства разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством;
 - г) будь-які витрати, понесені ним щодо його частки в спільному підприємстві.

22. Щодо частки в спільно контрольованих активах, кожен контролюючий учасник включає в свої облікові реєстри і визнає у своїх фінансових звітах:
- а) свою частку в спільно контрольованих активах, класифікованих не як інвестиція, а згідно з характером цих активів. Наприклад, частка спільно контрольованого нафтопроводу класифікується як основні засоби;
 - б) будь-які зобов'язання, понесені, наприклад, для фінансування його частки активів;
 - в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками щодо спільного підприємства;
 - г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки в продукції спільного підприємства, разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством;
 - г) будь-які витрати, понесені ним щодо своєї частки в спільному підприємстві, наприклад, витрати, пов'язані з фінансуванням частки контролюючого учасника в активах і з продажем своєї частки продукції.

Оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані у фінансових звітах контролюючого учасника, то, коли контролюючий учасник подає консолідовані фінансові звіти, не потрібні ніякі коригування або інші процедури консолідації щодо цих статей.

23. Підхід до обліку спільно контрольованих активів відображає сутність та економічну реальність, а також, як правило, юридичну форму спільного підприємства. Окремі облікові реєстри самого спільного підприємства можуть обмежуватися тими витратами, які були спільно понесені контролюючими учасниками і розподілені між контролюючими учасниками відповідно до їхніх узгоджених часток. Для спільного підприємства можна не складати фінансових звітів, хоча контролюючі учасники можуть складати звіти для керівників, щоб вони могли оцінити результати діяльності спільного підприємства.

Спільно Контрольовані Суб'єкти Господарювання

24. Спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює 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.

25. Спільно контрольований суб'єкт господарювання контролює активи спільного підприємства, бере зобов'язання, несе витрати й отримує дохід. Він може укласти контракти від свого власного імені та залучати кошти з метою здійснення діяльності спільного підприємства. Кожен контролюючий учасник має право на одержання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання, хоча деякі спільно контрольовані суб'єкти господарювання припускають розподіл продукції спільного підприємства.
26. Типовим прикладом спільно контрольованого суб'єкта господарювання є той, коли два суб'єкти господарювання об'єднують свою діяльність у конкретному напрямку діяльності, передаючи відповідні активи та зобов'язання в спільно контрольований суб'єкт господарювання. Інший приклад – це коли суб'єкт господарювання розпочинає свою діяльність в іноземній країні спільно з урядовою (або іншою) установою в цій країні, створюючи окремий суб'єкт господарювання, який спільно контролюється цим суб'єктом господарювання та державною (або іншою) установою.
27. Багато спільно контрольованих суб'єктів господарювання за своєю сутністю подібні до тих спільних підприємств, що їх називають спільно контрольованими операціями або спільно контрольованими активами. Наприклад, контролюючі учасники можуть передати спільно контрольований актив (наприклад, нафтопровід) спільно контрольованому суб'єктові господарювання з міркувань оподаткування або з інших причин. Аналогічно, контролюючі учасники можуть вносити до спільно контрольованого суб'єкта господарювання активи, які спільно використовуватимуться. Деякі спільно контрольовані операції передбачають створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання для здійснення конкретної діяльності, наприклад проектування, маркетингу та збуту продукції або її обслуговування після продажу.
28. Спільно контрольований суб'єкт господарювання веде свої власні облікові реєстри, а також складає та подає фінансові звіти так само, як і інші суб'єкти господарювання, згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.
29. Кожен контролюючий учасник робить свій внесок у спільно контрольований суб'єкт господарювання грошовими коштами або іншими ресурсами. Ці внески включаються до облікових реєстрів контролюючого учасника та визнаються в його фінансових звітах як інвестиція в спільно контрольований суб'єкт господарювання.

Фінансові звіти контролюючого учасника

Пропорційна консолідація

30. Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку участі в спільно контролюваному суб'єкті господарювання, застосовуючи метод пропорційної консолідації або ж альтернативний метод, зазначений у параграфі 38. Для пропорційної консолідації слід застосовувати один з двох наведених нижче форматів звітності.
31. Контролюючий учасник визнає свою частку в спільно контролюваному суб'єкті господарювання, застосовуючи для пропорційної консолідації один з двох визначених форматів звітності незалежно від наявності інвестицій у дочірні підприємства або ж від того, чи визначає він свої фінансові звіти як консолідовані.
32. При визнанні частки в спільно контролюваному суб'єкті господарювання суттєвим є відображення контролюючим учасником сутності та економічного характеру угоди, а не конкретної структури або форми спільного підприємства. У спільно контролюваному суб'єкті господарювання контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства. Така сутність та економічний характер відображаються у консолідованих фінансових звітах контролюючого учасника, коли контролюючий учасник визнає свої частки в активах, зобов'язаннях, доході та витратах спільно контролюваного суб'єкта господарювання, застосовуючи один з двох форматів звітності для пропорційної консолідації, описаних у параграфі 34.
33. Застосування пропорційної консолідації означає, що баланс контролюючого учасника містить його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність. Звіт про прибутки та збитки контролюючого учасника містить його частку доходу та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Багато процедур, придатних для застосування пропорційної консолідації, подібні до процедур щодо консолідації інвестицій в дочірні підприємства, визначених у МСБО 27.
34. Для здійснення пропорційної консолідації можна застосувати різні формати звітності. Контролюючий учасник може об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїх фінансових звітах на постатейній основі. Наприклад, він може об'єднати свою частку запасів спільно контролюваного суб'єкта господарювання зі своїми запасами, а також свою частку основних засобів спільно контролюваного суб'єкта господарювання зі своїми основними засобами. За іншим форматом звітності контролюючий учасник може включати до

своїх фінансових звітів окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходу та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Наприклад, він може відображати свою частку в поточних активах спільно контролюваного суб'єкта господарювання окремо як частину своїх поточних активів; він може відображати свою частку основних засобів спільно контролюваного суб'єкта господарювання окремо як свою частину основних засобів. Обидва ці формати звітності ведуть до відображення у звітності ідентичних сум прибутку і збитку та кожного основного класу активів, зобов'язань, доходу та витрат; обидва формати є прийнятними для цілей цього Стандарту.

35. Незалежно від того, який формат використовується для здійснення пропорційної консолідації, згорання будь-яких активів або зобов'язань шляхом вирахування інших зобов'язань або активів чи згорання доходів або витрат шляхом вирахування інших витрат або доходів не є допустимим, якщо воно не передбачається законодавством і не являє собою очікувану реалізацію активу або погашення зобов'язань.
36. Контролюючому учасникові слід припинити застосування пропорційної консолідації, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання.
37. Контролюючий учасник припиняє застосовувати пропорційну консолідацію з дати, коли він перестає брати участь у спільному контролі за спільно контрольованим суб'єктом господарювання. Це може статися, наприклад, коли контролюючий учасник продає свою частку або коли встановлюються зовнішні обмеження щодо спільно контролюваного суб'єкта господарювання, у результаті яких такий контролюючий учасник втрачає спільний контроль.

Метод участі в капіталі

38. Для визнання своєї частки в спільно контролюваному суб'єкті господарювання контролюючий учасник може застосовувати метод участі в капіталі як альтернативу пропорційній консолідації, виклад якої міститься в параграфі 30.
39. Контролюючий учасник визнає свою частку в спільно контролюваному суб'єкті господарювання, застосовуючи метод участі в капіталі незалежно від того, чи має він інвестиції в дочірні підприємства, чи визначає свої фінансові звіти як консолідовані фінансові звіти.
40. Деякі контролюючі учасники визнають свою частку в спільно контролюваному суб'єкті господарювання із застосуванням методу участі в капіталі,

викладеного в МСБО 28. Застосування методу участі в капіталі підтримують ті, хто наполягає на недоцільності об'єднання контрольованих статей зі спільно контрольованими статтями, а також ті, хто вважає, що контролюючі учасники мають суттєвий вплив, а не спільний контроль щодо спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Цей Стандарт не рекомендує застосовувати метод участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічний характер частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах. Проте цей Стандарт дозволяє застосовувати метод участі в капіталі як дозволений альтернативний підхід при визнанні частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання.

41. Контролюючому учасникові слід припинити застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання або мати суттєвий вплив у ньому.

Винятки з пропорційної консолідації та методу участі в капіталі

42. Частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, класифіковані як такі, що утримуються для продажу згідно з МСФЗ 5, слід обліковувати відповідно до положень цього МСФЗ.
43. Якщо частка участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, яка раніше була класифікована як така, що утримується для продажу, більше не відповідає належним критеріям, а значить і не належить до цієї категорії, її слід відобразити в обліку згідно з пропорційною консолідацією або за методом участі в капіталі, починаючи від дати, на яку вона була класифікована як утримувана для продажу. Відповідні зміни слід внести до фінансових звітів за всі періоди від моменту класифікації цієї частки як такої, що утримується для продажу.
44. [Вилучений]
45. Починаючи з дати, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання стає дочірнім підприємством контролюючого учасника, контролюючий учасник відображає в обліку свою частку згідно з вимогами МСБО 27. Починаючи з дати, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання стає асоційованою компанією контролюючого учасника, контролюючий учасник відображає в обліку свою частку згідно з вимогами МСБО 28.

Окремі фінансові звіти контролюючого учасника

46. Контролюючий учасник відображає свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання в окремих фінансових звітах згідно з параграфами 37-42 МСБО 27.
47. Цей Стандарт не визначає, які суб'єкти господарювання мають готувати окремі фінансові звіти, що оприлюднюються.

Операції між контролюючим учасником та спільним підприємством

48. Якщо контролюючий учасник вкладає активи в спільне підприємство або продає їх спільному підприємству, треба, щоб визнання будь-якої частини прибутку або збитку від операції відображало сутність операції. Оскільки активи утримуються спільним підприємством то за умови, що певний контролюючий учасник передав суттєві ризики та винагороду від володіння, такому контролюючому учасникові слід визнавати лише ту частину прибутку або збитку, яка відноситься до часток інших контролюючих учасників. Контролюючому учасникові слід визнавати всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів
49. Якщо контролюючий учасник придбаває активів в спільного підприємства, йому не слід визнавати свою частку в прибутках спільного підприємства від операції, доки він не перепродасть активи незалежній стороні. Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку в збитках, які є наслідком подібних операцій, так само, як і прибуток, за винятком того, що збитки слід визнавати негайно, коли вони відображають зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.
50. Щоб оцінити, чи надає операція між контролюючим учасником та спільним підприємством свідчення про зменшення корисності активів, контролюючий учасник визначає суму очікуваного відшкодування активу згідно з МСБО 36 "*Зменшення корисності активів*". Визначаючи вартість при використанні, контролюючий учасник оцінює майбутні грошові потоки від активу на основі безперервного використання активу та його остаточного вибуття зі спільного підприємства.

Звітність про частки в спільних підприємствах у фінансових звітах інвестора

51. Інвесторів спільного підприємства, який не здійснює спільного контролю, слід обліковувати свою частку в спільному підприємстві відповідно до вимог МСБО

39, або, якщо він має суттєвий вплив у спільному підприємстві, відповідно до вимог МСБО 28.

Керівники спільних підприємств

52. Керівникам або менеджерам спільного підприємства слід відображати в обліку будь-які гонорари відповідно до вимог МСБО 18 “Дохід”.
53. Один або більше контролюючих учасників можуть діяти як керівник або менеджер спільного підприємства. Керівникам, як правило, сплачуються гонорари за виконання цих обов’язків. Гонорари відображаються в обліку спільним підприємством як витрати.

Розкриття інформації

54. Контролюючому учасникові окремо від суми інших непередбачених зобов’язань слід розкривати сукупну суму таких непередбачених зобов’язань (крім випадків, коли ймовірність збитків є віддаленою):
- а) будь-які непередбачені зобов’язання, понесені певним контролюючим учасником у зв’язку з його частками участі в спільних підприємствах, та його частку в кожному з непередбачених зобов’язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;
 - б) свою частку непередбачених зобов’язань тих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов’язання;
 - в) ті непередбачені зобов’язання, які виникають тому, що контролюючий учасник несе умовні зобов’язання щодо зобов’язань інших контролюючих учасників спільного підприємства.
55. Контролюючому учасникові окремо від інших зобов’язань слід розкривати сукупну суму таких зобов’язань щодо часток у спільних підприємствах:
- а) будь-які зобов’язання капітального характеру щодо своїх часток у спільних підприємствах та своєї частки в зобов’язаннях капітального характеру, які він несе спільно з іншими контролюючими учасниками;
 - б) свою частку в зобов’язаннях капітального характеру самих спільних підприємств.
56. Контролюючому учасникові слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується в спільно контрольованих суб’єктах господарювання. Контролюючому учасникові, який визначає свої частки в спільно контрольованих суб’єктах господарювання, застосовуючи постатейний формат

звітності для пропорційної консолідації або метод участі в капіталі, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками в спільних підприємствах.

57. Контролюючий учасник повинен розкривати інформацію про метод, який він застосовує для визнання своїх часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання.

Дата набрання чинності

58. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей МСБО для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періоду, що розпочався до 1 січня 2005 р., інформацію про це слід розкривати.

Вилучення МСБО 31 (переглянутого в 2000 р.)

59. Цей Стандарт заміняє МСБО 31 *“Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”* (переглянутий у 2000 р.).

Навчальне видання

ЛУЧКО Михайло Романович

ШЕСТЕРНЯК Марія Михайлівна

**СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ: ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, ОБЛІК
ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

В навчальному посібнику у стислій формі розглянуто ключові моменти організації та правового забезпечення спільної діяльності, розкрито проблемні аспекти та особливості оподаткування і обліку спільної діяльності із врахуванням сучасних економічних перетворень, що здійснюються в Україні відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, викладачів і практичних працівників у сфері обліку спільної діяльності.