

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

**ШЕСТЕРНЯК МАРІЯ МИХАЙЛІВНА**

УДК 657.24:06.05

**ОБЛІК ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**Дисертація на здобуття  
наукового ступеня кандидата економічних наук**

Науковий керівник:  
доктор економічних наук, професор  
**Пушкар Михайло Семенович**

**Тернопіль – 2013**

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇЇ ОБЛІКУ.....	12
1.1. Спільна діяльність без створення юридичної особи та її місце в інституційній економіці.....	12
1.2. Економічна сутність, генезис та нормативно-правові аспекти спільної діяльності в Україні.....	31
1.3. Класифікація витрат і доходів спільної діяльності у будівельних організаціях.....	60
Висновки до першого розділу.....	82
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЙОГО КОНЦЕПЦІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ.....	85
2.1. Проблеми обліку спільної діяльності та шляхи їх вирішення.....	85
2.2. Облік витрат, доходів та фінансових результатів спільної діяльності у будівельних організаціях .....	100
2.3. Концепція та організація обліку спільної діяльності.....	124
Висновки до другого розділу.....	147
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗПОДІЛУ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	151
3.1. Методика обліку господарських процесів спільної діяльності.....	151
3.2. Оцінка ефективності розподілу результатів від спільної діяльності	173
3.3. Особливості контролю спільної діяльності та його вплив на її результативність .....	190
Висновки до третього розділу.....	206
ВИСНОВКИ.....	208
ДОДАТКИ.....	212
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	288

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ:

ААА	– Американська бухгалтерська асоціація
БМР	– будівельно-монтажні роботи
ВРУ	– Верховна Рада України
ГКУ	– Господарський кодекс України
ДКСУ	– Державний комітет статистики України
ДПАУ	– Державна податкова адміністрація України
ДПСУ	– Державна податкова служба України
ЄДРПОУ	– Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України
ЗПБО США	– Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (IAS) GAAP USA)
КВЕД	– класифікації видів економічної діяльності
КзппУ	– Кодекс законів про працю України
КІСЕ	– класифікація інституційних секторів економіки України
КМУ	– Кабінет Міністрів України
КОПФГ	– Класифікація організаційно-правових форм господарювання
Кт	– кредит
КФВ	– класифікації форм власності
МСБО	– Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку
МСФЗ	– Міжнародний стандарт фінансової звітності
МФУ	– Міністерство фінансів України
НБУ	– Національний банк України
СДБЮ	– спільна діяльність без створення юридичної особи
СП	– спільне підприємство
ЦКУ	– Цивільний кодекс України

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Динамічні умови сучасної світової та вітчизняної економіки спонукають до змін й обумовлюють необхідність створення нових пріоритетних форм господарювання, що сприяють ефективності ведення бізнесу. Важливе місце в цьому процесі належить створенню спільних підприємств у будь-якій організаційно-правовій формі. Спільна діяльність без створення юридичної особи (далі – СДБЮ) є особливою формою підприємництва, яку використовують у різних галузях економіки та видах діяльності, що надає її учасникам суттєві переваги, зокрема можливість ефективно функціонувати без додаткового податкового навантаження і бюрократичних перепон. Однак в Україні така форма господарювання недостатньо поширилася через неврегульованість облікового процесу та оподаткування.

Незважаючи на те, що проблему спільної діяльності певною мірою висвітлено в наукових працях, ці дослідження стосуються тих підприємств, які мають статус юридичної особи (спільного підприємництва, спільних підприємств і залучення іноземних інвестицій), а питання організації обліку СДБЮ як окремої форми організації бізнесу є новими і мало дослідженими. За таких умов особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних аспектів обліку витрат, доходів та фінансових результатів спільної діяльності у випадках її організації без отримання статусу юридичної особи. Дане дослідження має певне теоретичне і практичне значення для розвитку та реалізації нових форм організації бізнесу в Україні.

Вагомий внесок у вивчення теорії, організації і методики обліку витрат, доходів та фінансових результатів у системі обліку й проблемних питань спільної діяльності здійснили вітчизняні учені-економісти і практики: В. Батіщев, Ф. Бутинець, С. Голов, І. Даниленко, Д. Дем'яненко, А. Дмитренко, В. Дмитрів, І. Журавська, З.-М. Задорожний, Є. Калюга, З. Клепай, М. Кондзелка, С. Кузнецова, П. Куцик, Н. Малюга, А. Нефьодова, Т. Ноур, Т. Онищенко, О. Петрик, М. Пушкар, Н. Радченко, В. Резнікова, В. Сопко, І. Чалий,

М. Чумаченко, І. Шинкаренко, Н. Яновська та ін., а також зарубіжні науковці, зокрема К. Друрі, А. Маршал, Дж. С. Мілль, В. Палій, Я. Соколов, П. Самуельсон, А. Сміт, Дж. Фостер, Е. Хендріксен, М. Ван Бреда, Ч. Хорнгрен та ін.

Теоретичні, організаційні та методичні дослідження обліку СДБЮ залишаються фрагментарними, вони є дискусійними і потребують наукового узагальнення. Це стосується, зокрема, уточнення понятійного апарату спільної діяльності, розвитку сучасної методики обліку витрат і результатів СДБЮ відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Нині наявна неузгодженість між нормативними та інструктивними документами з юридичних і облікових питань, що призводить до проблем на практиці. Відсутність досліджень з проблемних питань організації і методики обліку витрат, доходів та фінансових результатів спільної діяльності за окремими проектами, неврегульованість економічної та облікової сфер діяльності інституційних агентів без створення юридичної особи, необхідність розроблення науково обґрунтованих рекомендацій з урахуванням напрацювань українських і зарубіжних учених визначили актуальність й основні напрями дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконувалася відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за держбюджетною темою: «Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях» (державний реєстраційний номер 0111U001035) і за темами: «Проблеми обліку і контролю в сучасних умовах господарювання» (державний реєстраційний номер 0102U002564), «Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі» (державний реєстраційний номер 0110U008609). У межах визначених тем автор розробила пропозиції щодо вдосконалення в сучасних економічних умовах обліку витрат, доходів та фінансових результатів суб'єктів СДБЮ.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій з

удосконалення організації й методики обліку витрат, доходів та фінансових результатів СДБЮ. Цільова спрямованість дослідження зумовила визначення та виконання таких завдань:

- дослідити економічний зміст СДБЮ в умовах інституційної економіки та проблеми її нормативно-правового й договірною регулювання в Україні;
- розробити концептуальну модель облікового процесу учасників спільної діяльності у межах функцій стратегічного менеджменту;
- з'ясувати економічну сутність витрат, доходів та фінансових результатів спільної діяльності;
- доповнити додатковими критеріями ознаки класифікації витрат виробництва відповідно до потреб користувачів інформації та особливостей виконання проектів спільної діяльності в будівельних організаціях;
- обґрунтувати підходи до вибору ознак класифікації доходів у фінансовому обліку відповідно до потреб користувачів інформації та сформулювати класифікацію доходів спільної діяльності;
- проаналізувати методи розподілу витрат, що є загальними для основної та спільної діяльності, з метою обрання оптимального варіанта;
- визначити особливості відображення витрат на оплату праці найманих працівників, залучених до реалізації спільних проектів, та розглянути їх взаємовідносини за умови, коли внеском є трудова участь;
- запропонувати нові підходи до розроблення методики обліку витрат спільної діяльності з метою раціонального управління трансакційними витратами від спільної діяльності без створення юридичної особи через додаткові аналітичні рахунки інших витрат операційної діяльності;
- розкрити особливості контролю спільної діяльності, його вплив на господарські процеси та її результативність.

**Об'єктом дослідження** є СДБЮ в умовах інституційної економіки та господарські процеси, пов'язані з її здійсненням в Україні.

**Предметом дослідження** є теоретичні й прикладні аспекти обліку витрат, доходів та фінансових результатів СДБЮ.

**Методи дослідження.** Для досягнення окресленої мети у роботі використано такі загальнонаукові методи теоретичного та емпіричного рівнів дослідження: абстрагування – при з’ясуванні суті різних понять і категорій; абстрактно-логічний метод – при вдосконаленні класифікацій витрат та доходів суб’єктів спільної діяльності в будівництві; діалектичний метод – при розробленні моделей відокремленого обліку спільної діяльності; порівняння – для оцінювання стану та динаміки здійснення СДБЮ в окремих областях України; узагальнення – при формуванні висновків і пропозицій; аналіз та синтез – під час дослідження наукових праць учених-економістів, присвячених проблемам економічної теорії, обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств; моделювання – з метою побудови концептуальної моделі обліку спільної діяльності й облікових моделей відповідно до запропонованих етапів облікового процесу СДБЮ; індукція та дедукція – при визначенні проблем обліку витрат та результатів спільної діяльності; статистичний метод – при вивченні динаміки та структури суб’єктів ЄДРПОУ, які здійснюють спільну діяльність, і показників будівельної галузі України; графічний метод – для наочної ілюстрації досліджуваних явищ, процесів і закономірностей; економіко-математичний метод та інші.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, матеріали Державної служби статистики України, Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, первинні документи та форми фінансової, податкової звітності суб’єктів господарювання, що здійснюють СДБЮ у будівництві, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає у розробленні концепції СДБЮ, яка передбачає теоретичний базис і практичні рекомендації з організації й методики обліку витрат та результатів діяльності. Найсуттєвішими теоретичними і практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, є:

*уперше:*

- розроблено концептуальні основи обліку СДБЮ, що ґрунтуються на виділенні логічних стадій облікового процесу й охоплюють – *збір даних* (дослідницька, вимірювальна та описативна функції); *процес модифікації* (прогностична, ілюстративна та імітаційна функції); *отримання і передачу інформації* (інформаційна, пояснювальна, інтерпретаційна й оптимізаційна функції), а також представлено модель отримання інформації у системі обліку та звітності для прийняття економічно-обґрунтованих рішень. Концепція дає можливість у межах функцій облікового моделювання розкрити особливості облікового процесу учасників спільної діяльності та оператора, який виконує облікові та управлінські функції у спільному будівництві;

*удосконалено:*

- аналітичний і синтетичний облік на підприємствах, що здійснюють СДБЮ, внесенням змін у робочий план рахунків, а саме: до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» запропоновано відкрити рахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» та четвертого рівня залежно від потреб управління відповідно до умов договору щодо спільного проекту;

- порядок розподілу витрат між учасниками спільної діяльності, що полягає у визначенні суми витрат звітного періоду й належить до витрат, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування або суми амортизаційних відрахувань звітного періоду, що стосується тільки результатів спільної діяльності; а також – лише результатів основної господарської діяльності. Запропонований алгоритм розподілу витрат і амортизаційних відрахувань для спільної діяльності сприятиме зближенню фінансового обліку та податкових розрахунків;

- класифікацію витрат за видами діяльності, в якій виокремлено витрати спільної діяльності як витрати окремого виду функціонування суб'єктів господарювання і запропоновано додаткову класифікацію витрат у будівництві, що здійснюють за договором про спільну діяльність з виділенням «витрат на



створення кваліфікаційного активу» та «витрат на створення некваліфікаційного активу»;

- класифікацію доходів від спільної діяльності з урахуванням специфіки формування звітності про результати спільної діяльності та виділенням переліку нових ознак економічних вигод, що значно полегшить роботу оператора спільної діяльності й дасть змогу максимально наблизити фінансовий облік та податкові розрахунки щодо СДБЮ;

- систему контролю за правильністю відображення господарських процесів спільної діяльності у фінансовому обліку та податкових розрахунках з виділенням таких етапів: 1) контроль внесків у спільну діяльність; 2) контроль за фінансовим обліком залежно від того, хто є учасниками спільної діяльності – резиденти чи іноземні юридичні особи; 3) контроль за формуванням доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, та розподілом прибутку від спільної діяльності; 4) контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток та своєчасністю подання Податкової декларації; 5) контроль за процесом припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився;

*дістало подальший розвиток:*

- обґрунтування економічного змісту СДБЮ в умовах інституційної економіки та трактування поняття «спільна діяльність», під яким слід розуміти взаємоузгоджену й взаємозалежну діяльність вітчизняних і зарубіжних юридичних та/або фізичних осіб, базовану на об'єднанні активів та джерел їхнього формування, зі створенням або без створення юридичної особи, яка діє на основі договору чи письмової угоди між учасниками і потребує спільного контролю двох або більше сторін, розподілу результатів та ризиків унаслідок діяльності відповідно до такого договору чи угоди з метою співробітництва та досягнення позитивних фінансових результатів;

- процедури відображення в обліку витрат на оплату праці найманих працівників, залучених до реалізації спільних проектів, а також порядок

документального оформлення і розмежування витрат між основною та спільною діяльністю.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у впровадженні основних положень дослідження облікового і контрольного процесу в практику суб'єктів господарювання, які здійснюють СДБЮ на основі договору двох чи більше учасників та використання облікової інформації для поліпшення результатів діяльності.

Запропоновані в дисертації рекомендації та пропозиції практично застосовують будівельні організації, які здійснюють СДБЮ: ТзОВ «Компанія Білий Замок» (м. Тернопіль) і СП «Західна нафтова група» (м. Луцьк) за договором про спільну діяльність від 01. 08. 2001 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168373) (довідка № 1/05 від 22. 05. 2012 р.); ПП «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003» (м. Тернопіль) за договором про спільну діяльність від 03. 09. 2008 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168843) (довідка № 7-12 від 10. 07. 2012 р.); ПП «Комун-Сервіс-Серет» і ТзОВ «КВАНТ» (м. Тернопіль) за договором про спільну діяльність від 29. 05. 2006 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168762) (довідка № 283 від 06. 09. 2012 р.); ТОВ «МонолітТрансБуд» ДП «Завод якісних бетонів» (м. Івано-Франківськ) та ВАТ «Чернівцігаз» (м. Чернівці) за договором про спільну діяльність від 12. 06. 2007 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 276408555) (довідка № 64/12 від 07. 11. 2012 р.).

Окремі положення дисертаційної роботи використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-26/1159 від 25. 04. 2012 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані тільки положення й ідеї, що є результатом власних досліджень здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації автор доповідала на 11 науково-практичних конференціях, де вони отримали позитивну оцінку. Зокрема, на 9 міжнародних: «Наука і освіта 2004» (м. Дніпропетровськ, 2004 р.), «Економічні проблеми сучасного суспільства та шляхи їх подолання» (м. Запоріжжя, 2010 р.), «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін» (м. Полтава, 2010 р.), «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в сучасних концепціях управління» (м. Судак, 2011 р.), «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2012 р.), «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в сучасних концепціях управління» (м. Судак, 2012 р.); на 2 всеукраїнських: «Проблеми трансформаційної економіки» (м. Кривий Ріг, 2009 р.), «Трансформація господарського механізму в умовах кризи» (м. Чернівці, 2010 р.).

**Публікації.** Результати дисертаційної роботи, висновки та пропозиції автора викладені у 28 наукових працях загальним обсягом 13,4 друк. арк., з яких 1 навчальний посібник у співавторстві (авторові належить 2,05 друк. арк.), 13 праць у наукових фахових виданнях, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, обсягом 8,05 друк. арк., з яких 2 статті у співавторстві (авторові належить 0,75 друк. арк.), 14 – в інших виданнях загальним обсягом 3,3 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний текст роботи викладений на 211 сторінках, список використаних джерел налічує 327 найменувань на 34 сторінках. Дисертація містить 11 таблиць на 12 сторінках, 25 рисунків на 26 сторінках, 22 додатків на 76 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇЇ ОБЛІКУ

#### **1.1. Спільна діяльність без створення юридичної особи та її місце в інституційній економіці**

Глобалізація ринкової системи господарювання об'єктивно зумовлює розвиток спільної діяльності вітчизняних і зарубіжних підприємств, що спричинено нарощуванням національних та залученням іноземних інвестицій, обсяг яких у сучасних умовах неухильно зменшується, зважаючи на внутрішні чинники, зокрема економічну й політичну нестабільність, котра супроводжується зниженням ВВП, зростанням інфляції і стагнацією економіки, а також зовнішні фактори, зумовлені масштабною світовою фінансовою кризою. Одним із основних каталізаторів економічного зростання й загального добробуту залишається спільна діяльність, що потребує детального дослідження та вивчення з урахуванням трансформації інституційної економіки.

Інституційна економіка на сучасному етапі характеризується зміною розподільчих відносин між учасниками ринку, що зумовлено виникненням нових форм організації бізнесу, зокрема – СДБЮ, що є не тільки особливою формою підприємницької діяльності, а й окремою інституційною одиницею, яка координує економічну діяльність окремих суб'єктів господарювання (учасників спільної діяльності) та має особливий правовий статус. Разом з тим, поза увагою учених залишається термін «інституційна економіка». За таких умов актуалізується дослідження сутності категорії «інституційна економіка», що є необхідним для ефективного розвитку систем управління та досягнення економічного зростання вітчизняних суб'єктів господарювання, у тому числі, і тих, які займаються спільною діяльністю.

Проведені дослідження показують, що у вітчизняній економічній літературі нема визначення поняття «інституційна економіка», натомість наявні сумісні

характеристики цієї категорії, що запозичені з юриспруденції. Так, з історії економічної думки відомо, що до кінця 30-х років ХХ ст. економічний аналіз був спрямований на визначення економіки у межах інституційної структури, що сприймали як належне. Своєю чергою, термін «інституційна економіка» впровадив у 1918 р. В. Гамільтон, використавши його на зборах Американської економічної асоціації.

В. Гамільтон визначив «інститут» як спосіб мислення або дій, що втілений у звичках груп та звичаях людей. Він вважав, що інститути фіксують процедури, які устоялися та відображають загальну згоду, домовленість, котра склалася в суспільстві [113, с. 23]. Сумісними характеристиками терміна «інститут» (від лат. – *instutum* – встановлення, установа) є, як юридичні норми, так і порядок установа зв'язків між ними, що дає можливість регламентувати відносини між суб'єктами права з метою надання їм стійкості, для чого і створюються відповідні організаційні структури та органи контролю [259, с. 8]. Потрібно врахувати, що інститути можуть бути формальними або неформальними. При цьому формальні інститути – це видані державою і схвалені парламентом закони та конституції [166, с. 64]. В економічній літературі розуміння інститутів як обмежень є традиційним. Водночас, як стверджує Р. Г. Коуз, якщо інститути є «правилами гри», то організації – її учасники [121, с. 78].

Інституціоналізм зародився на протиположності постулатам класичної та неокласичної теорій ринкової економіки, що функціонували на рубежі ХІХ–ХХ століть. Так, у «старому» інституціоналізмі (Т. Верлен, Дж. Коммонс, У. Мітчел) як інститути розглядали звичаї, корпорації, профспілки, державу тощо. Однак після виникнення «старий» інституціоналізм не отримав значного поширення, що пояснює невизначеність фундаментального поняття інституту, орієнтацією на дії таких колективів, як профспілки та уряд, відсутністю власної методології, зокрема прагнення йти від часткових випадків до узагальнення. Натомість, інституціоналізм набув суттєвого розвитку в межах «нового» інституціоналізму (Р. Коуз, О. Вільямсон, Д. Норд, Г. Демзетц), де значну увагу приділяли інституційному середовищу та діяли економічні агенти. «Новий»

інституціоналізм отримав кілька назв: неоінституціоналізм, трансакційна економіка, економічна теорія прав власності, контрактний підхід [113, с. 23–25]. Як стверджують Г. В. Козаченко та В. О. Пантюхін, неоінституціоналізм поєднав наукові ідеї економістів не тільки різних країн, а й різних епох [113, с. 28].

Неоінституціоналізм започаткувався 1937 р., коли була написана «Природа фірми» Р. Г. Коуза. Як стверджує Р. Г. Коуз, у минулому економічна теорія не могла конкретно сформулювати власні припущення. Розвиваючи теорію, економісти, як правило, відхиляються від дослідження основ, на яких вона ґрунтована. Проте таке дослідження суттєве не тільки для запобігання неправдивих тлумачень та непотрібних дискусій, що виникають унаслідок обмеження інформації і знань щодо вихідних настанов теорії, а й також у край необхідне для економічної теорії розумного судження, що набуває важливого значення при виборі між конкуруючими комплектами теоретичних припущень. Окрім цього, автор наголошує, що в економічній теорії спостерігається тенденція розпочинати аналізувати окрему фірму, а не окрему галузь [208, с. 30]. Це – вагомий аргумент, оскільки часто окрема дефініція може в економічній теорії використовуватися зовсім не так, як її вживають звичайні люди у реальному житті. Відповідно, треба не тільки дослідити окремий термін чи окреме явище, а й вказати відмінності, якщо вони є, від наявних та вживаних на практиці в сучасний період.

Як зазначає професор М. С. Пушкар, «зв'язок теорії з практикою виявляє себе лише тоді, коли практика ставить перед пізнанням нові завдання, без яких неможливий подальший розвиток суспільства» [223, с. 8–9]. Відповідно, досліджуючи сутність СДБЮ, необхідно її теоретично та практично обґрунтувати, звернувшись до економічної теорії та теорії організації.

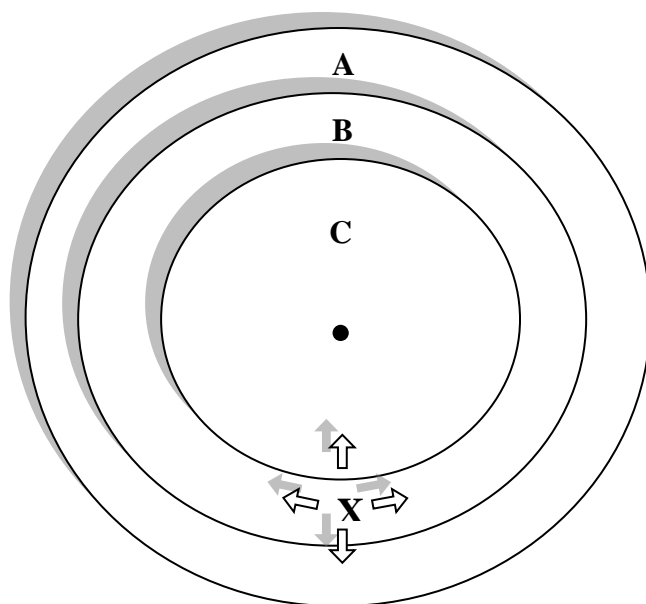
Так, А. Салтер зазначає, що економічну систему координує механізм цін, а суспільство при цьому стає не організацією, а організмом, тобто економічна система «працює сама собою» [326, с. 16–17]. А. Маршал впроваджує організацію як четвертий фактор виробництва; Дж. Кларк наділяє підприємця функцією координації; Ф. Найт впроваджує менеджера, який здійснює

координацію [325, с. 85]. Л. Робінс стверджує, що заміщення цінового механізму «пов'язано із зовнішньою маржею відносних цін і витрат» [324, с. 71]. Отже, економісти переконані, що ціновий механізм є інструментом координації. Однак наявна суттєва прогалина в економічній теорії між припущенням (в одних випадках), що ресурси розподіляють засобами цінового механізму та (в інших випадках), що ресурси розподіляє підприємець-координатор. Дану прогалину в економічній теорії заповнив Р. Г. Коуз, який пояснив підґрунтя, на котрому здійснюють практичний вибір між альтернативами [208; 129, с. 192–196]. При цьому автор намітив собі за мету з'ясувати причину виникнення фірми в економіці, що ґрунтується на спеціалізації та обміні. Ціновий механізм (його розглядають тільки як спосіб розподілу ресурсів) можна витіснити, замінивши відносинами, що відображають якусь власну вигоду. Дані відносини з'ясовують через укладання нових договорів, де СДБЮ проявляється найчастіше через спільно контрольовані операції, що їх здійснюють на підставі договору підряду.

На нашу думку, важливим є вивчення основних ідей Р. Г. Коуза, оскільки «Природа фірми» розкриває зміст складних організаційно-виробничих відносин, що супроводжують життєдіяльність окремого суб'єкта господарювання. Дані знання потрібні не лише науковцям, а й вітчизняним підприємцям – для виведення сучасної ринкової економіки з кризового стану.

Так, Р. Г. Коуз досліджує, яке значення має заміна цінового механізму для загальноекономічного питання щодо «кривої витрат» фірми. При цьому, як зазначив автор, інколи припускають, що розмір фірми обмежений в умовах досконалої конкуренції, якщо крива її витрат піднімається (тобто має позитивний нахил), своєю чергою, за умов недосконалої конкуренції її розмір обмежений, оскільки не вигідно виробляти більше ніж обсяги, за яких маржинальні витрати дорівнюють граничному доходу [208, с. 42–43]. Далі вчений доводить, що можлива ситуація, за якої дешевше організувати обмінні трансакції з новим продуктом, аніж організувати додаткові трансакції обміну зі старим товаром. Дане положення ілюструє рисунок 1.1, який показує, що діаграма кривої витрат яку запропонував Р. Г. Коуз, характеризує положення окремого суб'єкта

господарювання за певних умов, а саме – він пропонує розглядати, за І. Г. фон Тюненом, невелике місто, торговий центр та виробництва, що колами оточують цей центр, де – А, В і С представляють різні галузі (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Діаграма кривої витрат за Р. Коузом, де А, В і С представляють різні галузі [208, с. 43]**

Окрім цього, автор вважає за доцільне розглядати підприємця, який розпочинає з того, що контролює трансакції обміну від X. Далі він, у результаті зростання свого виробництва, поширює власну діяльність у тому самому продукті В (рис. 1.1); організаційні витрати зростають, аж поки певного моменту не зрівняються з витратами щодо іншого продукту, який розташований ближче. У результаті зростання фірми вона починає охоплювати більше ніж один продукт (А і С).

Як видно з рисунка 1.1, дане дослідження є неповним, однак воно необхідне для показу: простий доказ того факту, що крива витрат має позитивний нахил, не обмежує розмір фірми.

Р. Г. Коуз – один із нині найвпливовіших економістів, реформатор, який випереджає свій час, науковець, знаменитий нестандартними науковими підходами. Учений розвиває теорію динамічної рівноваги, досліджує, наскільки ефективно впливають зміни на витрати організації у межах фірми і на ринкові витрати взагалі, що дає змогу пояснити, чому фірми більшають та меншають. При цьому з'ясовують відносини між ініціативою підприємництва й управлінням.



Автор зазначає, що ініціатива передбачає прогнозування та діє через ціновий механізм, тобто через укладання нових контрактів (договорів), а управління – реагує на зміни цін, перекомпоновуючи фактори виробництва, які контролюють. Те, що бізнесмен, як правило, поєднує ці дві функції, є очевидним результатом ринкових витрат. Окрім цього, Р. Г. Коуз вибудовує теорію інтеграції та досліджує довготермінові контракти (договори) між фірмами, оскільки окреслив собі за мету з'ясувати, що таке фірма на практиці, розглядаючи при цьому правові відносини [208, с. 44–61]. Наукові розробки Р. Г. Коуза та його учнів відображають унікальний прорив сучасної економічної думки у розкритті механізмів ринкового господарства та формують один із напрямів сучасної економічної теорії – новий інституціоналізм.

Серед найвідоміших послідовників коузівської теорії – О. Вільямсон, котрого колеги критикували за складність викладеної інформації; він розвиває вчення свого попередника. Так, Р. Коуз доводить, що трансакційні витрати наявні, а О. Вільямсон – пояснює, які вони, звідки походять та від чого залежать. Зокрема, О. Вільямсон пропонує власну класифікацію трансакційних витрат, розділивши їх на «ex ante» (до), що охоплюють витрати на складання проекту, переговори і гарантії здійснення угоди (мотивуючи це тим, що чим ретельнішою є підготовка до угоди, тим менший ризик зриву домовленостей) і «ex poste» (після), що трапляються у кількох формах та охоплюють витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій (maladaptation costs) унаслідок порушення відповідності механізму контрактів умовам їх реалізації, а також видатки на судові процеси (haggling cost), спрямовані на усунення збоїв у договірних відносинах. Є також організаційні витрати (setup costs), що пов'язані з використанням регулятивних структур, до яких звертаються учасники для вирішення конфліктів, та експлуатаційні витрати (running costs) – витрати на точне виконання контрактних зобов'язань. Однак проблема у тому, що витрати «ex ante» та «ex poste» є взаємозалежними і виміряти їх складно. Згадану проблему розв'язують за допомогою порівняльного інституційного аналізу для зіставлення витрат за різноманітних варіантів укладення договорів. При цьому

суттєвою є різниця трансакційних видатків, а не їх абсолютне значення [6; 118].

Окрім О. Вільямсона, проблеми теорії трансакційних витрат вивчають Р. Віллет, А. Літлтон, Г. Матессіч, Д. Нортт, Р. Ріхтер, Р. Уотс та ін.

На відміну від інституціоналізму, неокласична теорія розглядає ринок як ідеальний механізм, у якому нема потреби враховувати витрати на обслуговування угод. О. Вільямсон доводить, що ідеальних механізмів не буває, а трансакційні витрати нагадують сили тертя, які гальмують економічні процеси й у ринкових, і в ієрархічних системах. Учений вперше виявив такі трансакційні витрати, як повторюваність та невизначеність операцій, а також специфічність активів, котрі є предметом трансакції. А це, своєю чергою, доводить, що чим загальнішою, короткотерміновішою та однозначнішою є економічна угода, тим більше причин не оформляти її юридично або обмежитись укладанням найпростіших контрактів.

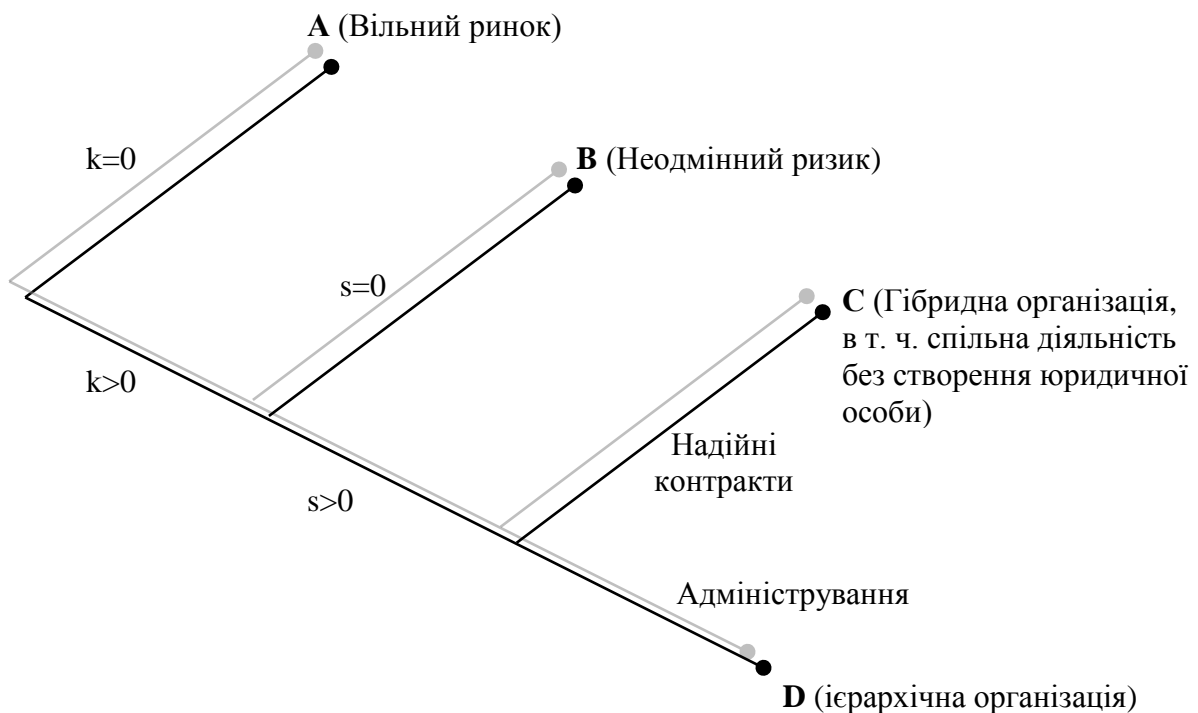
О. Вільямсон значну увагу приділяє теорії контрактів. А головна теза науковця визначає, що фірма має контрактне походження і забезпечує надійніший захист специфічних ресурсів від здириництва та складних обставин.

Уважаємо за необхідне детальніше розглянути схему вибору регулятивних структур для трансакцій, яку запропонував О. Вільямсон [323, с. 18], оскільки він не тільки пояснює генезис фірми та вибір її меж, а й доводить, що через використання надійних контрактів, які згодом перетворюються на стійкі неформальні відносини між фірмами, у майбутньому можна побудувати гібридну організацію. Зокрема, це може бути і СДБЮ, яку ми виокремлюємо, модифікуючи схему, запропоновану за О. Вільямсоном (рис. 1.2).

Наша позиція зумовлена також тим, що трансакційні витрати служать основою для спільної діяльності.

Як видно з рисунка 1.2, якщо рівень специфічності активів  $k$  дорівнює нулю, тобто економічна операція є простою і масовою, то, відповідно, найефективніше придбати необхідний актив на вільному ринку. Якщо ж необхідно отримати специфічний одиничний продукт, ресурс чи послугу, виникає проблема вибору. Звичайно, є можливість, як і раніше, звернутися до ринку.

Проте учасники, не захистивши договір купівлі-продажу спеціальними заходами –  $s=0$ , наражаються на неодмінний ризик, оскільки не знають, що купують, заплативши при цьому «ex poste».



**Рис. 1.2. Модифікована схема вибору регулятивних структур для трансакцій за О. Вільямсоном**

*Примітка: Удосконалила автор*

З огляду на те ефективніше буде здійснювати певні трансакційні витрати –  $s>0$  – на розкриття інформації, визначення штрафів за порушення зобов'язань та контроль за їх виконанням. Саме для цього і використовують надійні контракти.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що побудова гібридної організації, до якої належать не тільки франчайзинг, спільні підприємства, а й СДБЮ, дає змогу зрозуміти: такі форми організації бізнесу не лише мають право на життя, а й вкрай необхідні для розвитку організаційно-виробничих відносин, що супроводжують життєдіяльність окремого суб'єкта господарювання.

Роблячи висновок з проведеного дослідження економічної природи спільної діяльності, зазначимо, що СДБЮ доцільно розглядати на основі геніальних робіт О. Вільямсона. Водночас потрібно врахувати його особливий механізм вирішення конфліктів, що актуально в сучасних умовах. Наша позиція зумовлена тим, що спільна діяльність дає змогу уникнути не тільки додаткового

податкового навантаження та бюрократичних аспектів, а й багатьох непорозумінь, зривів домовленостей і розходжень інтересів, унаслідок підписання договору про СДБЮ, в якому предметом угоди є спільна діяльність, спрямована на досягнення єдиної (спільної) для всіх учасників мети (як господарської, так і негосподарської), і при цьому враховані інтереси кожного учасника спільної діяльності. Також нема зловживань з боку керівництва, оскільки кожний учасник спільної діяльності володіє свободою виконання свого завдання відповідно до договору, здійснює певні господарські операції у її межах, відповідає за них та контролює спільну діяльність.

Доцільно також зауважити, що брак типової витратної категорії ускладнює порівняння термінів «транзакційні витрати» та «управлінські витрати», особливо коли виникають гібридні організації.

Звернемо увагу, що «транзакційні витрати» – термін, який вживають в економічній літературі, але він недостатньо розкритий у облікових джерелах, оскільки обліковці не виходять за свої вузькі межі опрацювання традиційних стандартних даних, а це є, на нашу думку, необхідним.

В економічній довідковій літературі «транзакційні витрати» розглядають як операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг; побічні витрати, пов'язані з організацією справи, отриманням інформації, веденням переговорів тощо. При цьому визначення терміна «транзакція» трактують як операцію, угоду, що супроводжується взаємними поступками [35, с. 1468]. Також транзакційні витрати розглядають як витрати (крім ціни), що їх зазнає особа, котра здійснює угоду купівлі-продажу товару чи послуги. До таких витрат належать витрати на укладення угод купівлі-продажу, ведення переговорів, забезпечення гарантій договорів, а також витрати, пов'язані з будь-якими відхиленнями від оптимального шляху реалізації договору [79, с. 152–153].

На наш погляд, транзакційні витрати – це операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг («додаткові витрати»), що пов'язані з організацією певної справи (окремої ділянки роботи), а саме – витрати на переговори, отримання інформації, обслуговування договорів тощо. Детальніше

«трансакційні витрати» розглянуті у параграфі 2.2 дисертаційного дослідження.

Отже, у результаті нашого дослідження можна стверджувати, що першоджерело таких економічних відносин, як СДБЮ – наукові доробки Р. Коуза та О. Вільямсона, які є унікальними і надзвичайно корисними в економічній діяльності сучасного періоду.

Досліджуючи в економічній теорії окреме явище, зокрема СДБЮ, варто відійти від обмеженості низки раніше встановлених положень, розглянути об'єкт всебічно, осмислити на теоретичному і практичному рівнях.

Звертаючись до східноєвропейських країн, Р. Г. Коуз у Нобелівській лекції (1991 р.) «Інституціональна структура виробництва» [208, с. 308–320] наголосив, що на шляху до ринку необхідно спочатку створити всі інституції та організації, які уможливають його ефективне функціонування.

Своєю чергою, його наступник О. Вільямсон розглядає умови організації економічної діяльності у різних інституційних формах. Відповідно, утворюється науковий напрям – інституційна економіка.

Дослідження показують, що загально визнаної класифікації інституційних теорій ще не склалося.

Разом з тим, виникнення нових форм господарювання, форм власності та видів економічної діяльності зумовлене трансформацією економіки, потребує сучасного підходу до розуміння сутності окремих інституційних одиниць вітчизняного ринку та віднесення їх до переліку інституційних секторів, зокрема СДБЮ, оскільки дані про них використовують як інструментарій для систематизації та групування економічної і соціальної інформації.

Згідно з наказом Державного комітету статистики України від 18 квітня 2005 р. № 96 «Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України», об'єктом класифікації є інституційні одиниці, які відповідно до міжнародного стандарту СНР'93 відносять до певного сектору (підсектору) економіки. Так, у розділі 2 даного документа подано таке трактування: «інституційна одиниця – це господарська одиниця, основними ознаками якої є: право самостійного володіння товарами та активами від власного імені, що надає

їй можливість обмінюватися правами на ці товари й активи при операціях з іншими одиницями; здатність приймати самостійні економічні рішення і здійснювати господарську діяльність, за яку вона сама несе пряму відповідальність і відповідає перед законом; здатність приймати фінансові та інші зобов'язання від свого імені, а також укладати договори; існування для неї повного набору рахунків, включаючи баланс активів і пасивів, або практичної можливості – як з економічної, так і з юридичної точки зору – щодо підготовки повного набору рахунків, а також статистичної звітності в разі необхідності» [211].

Класифікація інституційних секторів економіки України (KICE) розроблена з метою вдосконалення методології складання національних рахунків у напрямку запровадження розрахунків показників за підсекторами економіки; відображення обліку підприємств і організацій за інституційними секторами економіки у статистичних реєстрах та Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (ЄДРПОУ); проведення державних статистичних спостережень за економічною діяльністю підприємств і організацій за вказаними секторами економіки.

Згідно з даною класифікацією інституційні одиниці поділяють на дві великі групи: 1) юридичні особи, що створені та діють відповідно до законодавства, незалежно від того, які особи або суб'єкти можуть володіти ними чи контролювати їхню діяльність; 2) фізичні особи або групи осіб у формі домашніх господарств. При цьому основними видами юридичних осіб є корпорації (інституційні одиниці, що утворені з метою ринкового виробництва товарів та послуг і є джерелами прибутку чи іншої фінансової вигоди для своїх власників), некомерційні організації та органи державного управління [211]. У ринковій економіці корпорації вважають основною інституційною формою підприємництва.

Зазначимо, що корпорації перебувають у приватній власності акціонерів і пайовиків; при цьому відповідальність кожного обмежена розміром капіталу, вкладеного в акції. До корпорацій відносять корпоративні підприємства, що їх

утворили, як правило, два або більше засновників своїм спільним рішенням (договором) і діють на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що вони створюють, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб (ст. 63) [51].

Відповідно до своїх функцій та структури економіки України інституційні одиниці групують за такими інституційними секторами: нефінансові корпорації (державні нефінансові корпорації; приватні нефінансові корпорації; нефінансові корпорації під іноземним контролем); фінансові корпорації (Національний банк України; інші депозитні корпорації; інші фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів; допоміжні фінансові організації; страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди); сектор загального державного управління (центральні органи державного управління; регіональні та місцеві органи державного управління; фонди соціального страхування); домашні господарства (роботодавці; самостійно зайняті працівники; наймані працівники; одержувачі доходу від власності й трансфертів); некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства [211].

Як видно з переліку, інституційний сектор вітчизняної економіки охоплює і державні, і недержавні підприємства та організації. Зокрема, до державних корпорацій відносять: державне підприємство; казенне підприємство; комунальне підприємство; дочірнє підприємство; державну акціонерну компанію (товариство); корпорацію; консорціум; концерн; холдингову компанію. Разом з тим, до недержавних підприємств та організацій належать: фермерське господарство; приватне підприємство; колективне підприємство; дочірнє підприємство; підприємство об'єднання громадян (релігійної організації, профспілки); підприємство споживчої кооперації; орендне підприємство; індивідуальне підприємство; сімейне підприємство; спільне підприємство;

акціонерне товариство; публічне (відкрите) акціонерне товариство; приватне (закрите) акціонерне товариство; товариство з обмеженою відповідальністю; товариство з додатковою відповідальністю; повне товариство; командитне товариство; кооператив; виробничий кооператив; обслуговуючий кооператив; споживчий кооператив; сільськогосподарський виробничий кооператив; сільськогосподарський обслуговуючий кооператив; асоціація; корпорація; консорціум; концерн; холдингова компанія.

На основі викладеного можна стверджувати, що перелік КІСЕ охоплює – спільне підприємство, що є юридичною особою, проте не виокремлює СДБЮ.

Зазначимо, що більшість інституційних одиниць розподіляється на підсектори. При цьому, щоб віднести інституційну одиницю до певного сектору чи підсектору економіки України, враховують їхню організаційно-правову форму господарювання, форму власності та вид економічної діяльності, перелік яких визначають відповідно і Класифікації організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) та Класифікації форм власності (КФВ), які затверджено наказом Держспоживстандарту України від 28. 05. 2004 р. № 97, а також Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД), затвердженої наказом Держстандарту України від 22. 10. 1996 р. № 441. Так здійснюють кодування кожного окремого об'єкта ЄДРПОУ за КІСЕ. Зокрема, спільному підприємству (що є юридичною особою), яке належить до приватних нефінансових корпорацій (S.11002), присвоєно код 193 [211].

Класифікацію інституційних секторів економіки України (S) подано у додатку А.1.

Своєю чергою, Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) – це автоматизована система збирання, накопичення та опрацювання даних про всіх юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що перебувають на території України, а також відокремлені підрозділи юридичних осіб за її межами. ЄДРПОУ ведуть з метою: забезпечення єдиного державного обліку та ідентифікації суб'єктів; класифікації суб'єктів для отримання статистичної інформації у формалізованому вигляді; статистичних



спостережень за структурними змінами в економіці щодо видів економічної діяльності, демографією підприємств; залучення даних із адміністративних джерел для забезпечення організації та проведення статистичних спостережень; взаємодії з інформаційними системами інших органів державної влади [252, с. 80].

Суб'єктами ЄДРПОУ є юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб, що перебувають на території України та діють відповідно до законодавства.

Як відомо, суб'єктів у ЄДРПОУ класифікують за територією їх місцезнаходження, організаційно-правовою формою господарювання, видами економічної діяльності тощо, відповідно до державних класифікаторів. Кількість суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) за регіонами й за організаційно-правовими формами господарювання подано у додатках А.2, А.3. При цьому основним показником стратифікації статистичної інформації при організації суцільних та вибіркового обстежень є КВЕД, оскільки ця класифікація базована на стандартній міжнародній класифікації видів економічної діяльності Європейського Союзу NASE Rev. 1.1.

Об'єктами класифікації в КВЕД є види економічної діяльності статистичних одиниць (юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців тощо), які на вищих рівнях класифікації групуються у галузі (додаток А.4). За методологічними засадами, принципами побудови та призначенням КВЕД є статистичною класифікацією, створеною як інструментарій для систематизації і групування економічної та соціальної інформації у стандартний формат, який дає змогу опрацьовувати й аналізувати обсяги інформації.

Наші дослідження показують, що визначення конкретного коду КВЕД виду діяльності підприємства чи окремого суб'єкта господарювання впливає на багато факторів, у тому числі на спосіб їх оподаткування. Крім цього, КВЕД впливає на достовірність фінансової звітності, розмір збору до спеціальних фондів, отримання ліцензій та дозволів, сертифікацію тощо.

Точне визначення коду виду діяльності за КВЕД стало особливо актуальним після набрання чинності ПКУ, оскільки саме цей кодекс визначає критерії для реєстрування ТОВ (з пільговим режимом оподаткування). Крім цього, законодавство України вимагає відносної реєстрації підприємств з неврахованими видами діяльності у КВЕД. Таким видом може бути СДБЮ.

Доречно зазначити, що «економічна діяльність» – це процес поєднання дій, які приводять до отримання відповідного набору продукції чи послуг. Своєю чергою, «галузь» – це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах виробничої діяльності [109]. При цьому вид діяльності існує за умови, що об'єднують ресурси (зокрема, сировину і матеріали, устаткування, технологічні засоби, робочу силу тощо) з метою виробництва конкретної продукції та надання послуг.

Отже, вид діяльності характеризується використанням ресурсів, налагодженим виробничим процесом, випуском відповідної продукції і наданням послуг. А окремий вид діяльності може і складатися з єдиного простого процесу, й охоплювати низку процесів, кожний з яких належить до відповідної категорії класифікації. За умови, що виробництво окремих елементів є складовою одного і того самого процесу виробництва, разом їх розглядають як єдиний вид діяльності. Також слід зазначити, що в Україні статистичне спостереження здійснюють за КВЕД; при цьому кожний суб'єкт господарювання при реєстрації отримує відповідний код.

Особливо важливо зазначити, що з 01.01.2012 р. в Україні діє нова редакція КВЕД (додаток А.4), затверджена наказом Держстандарту від 11.10.2010 р. № 457 (зі змінами від 29.11.2010 р. № 530) [107], яка більше наближена до міжнародного класифікатора, ніж усі попередні редакції. Згідно з п. 1 цього документа національний класифікатор КВЕД–2005 та КВЕД–2010 втратили чинність 31.12.2012 р. (п/п а пункту 4 наказу). Ці зміни є суттєвими, оскільки багато класів перейменовані, а також повністю змінено цифрове позначення.

Отже, теоретичний аналіз організаційно-правових форм господарювання,

форм власності та видів економічної діяльності, дає змогу зробити висновок, що можна знайти тільки подібні за ознаками до СДБЮ види підприємств, а саме – спільне підприємство, підприємство, засноване на змішаній формі власності, корпоративне підприємство, підприємство з іноземними інвестиціями. При цьому інформації стосовно такого виду господарювання, як СДБЮ нема, що свідчить про низьку результативність та недостатню ефективність спільної діяльності у вітчизняному економічному просторі.

На нашу думку, проблема в тому, що у даному напрямку досліджень нема достатньо статистичних даних, до 2011 р. не було методичних рекомендацій стосовно обліку даного виду діяльності, а практичний досвід суб'єктів господарювання, котрі здійснюють СДБЮ, проаналізовано та узагальнено епізодично.

Запит у Головне управління статистики в Тернопільській області показав, що статистичних даних щодо СДБЮ нема як у будівництві, так і в інших галузях, оскільки статистичні спостереження стосовно цього виду господарювання не проводять. Однак ЄДРПОУ все ж таки подає статистичну інформацію про кількість суб'єктів, які діють без статусу юридичної особи за видами економічної діяльності (табл. 1.1).

Як показує табл. 1.1, за станом на 01.01.2010 р. в Україні – 95,4 % господарюючих суб'єктів, котрі здійснюють фінансово–господарську діяльність за правовим статусом, що передбачає створення юридичної особи, своєю чергою, без статусу юридичної особи господарюють 4,6 %. Кількість суб'єктів господарювання ЄДРПОУ без статусу юридичної особи (57609), зайнятих у різних видах економічної діяльності становить: у торгівлі – 24,6 %, операціях з нерухомим майном – 14,8 %, промисловості – 10,47 %, фінансовій діяльності – 9,8 %, наданні комунальних та індивідуальних послуг – 7,23 %, діяльності транспорту і зв'язку – 6,99 %, державному управлінні – 5,3 %, будівництві – 4,8 %, освіті – 4,1 %, охороні здоров'я – 3,28 %, сільському господарстві – 2,47 %, діяльності готелів та ресторанів – 2,25 %, рибальстві – 0,09 % (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

**Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за правовим статусом за видами економічної діяльності\***

	Усього за станом на 1 січня 2010 року	У тому числі		Усього за станом на 1 січня 2011 року	У тому числі		Усього за станом на 1 січня 2012 року	У тому числі	
		із статусом юридичної особи, %	без статусу юридичної особи, %		із статусом юридичної особи, %	без статусу юридичної особи, %		із статусом юридичної особи, %	без статусу юридичної особи, %
<b>Усього</b>	<b>1258513</b>	<b>1200904</b> (95,4 %)	<b>57609</b> (4,6 %)	<b>1294641</b>	<b>1238340</b> (95,6 %)	<b>56301</b> (4,4 %)	<b>1323807</b>	<b>1268812</b> (95,8 %)	<b>54995</b> (4,2 %)
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	85471	84049	1422	85253	83924	1329	85338	84028	1310
Рибальство, рибництво	2064	2013	51	2132	2086	46	2210	2158	52
Промисловість:	125303	119270	6033	127503	121718	5785	129313	123630	5683
- добувна промисловість	4921	4542	379	5075	4728	347	5226	4862	364
- переробна промисловість	114726	110204	4522	116707	112302	4405	118112	113784	4328
- виробництво та розподіл електроенергії газу і води	5656	4524	1132	5721	4688	1033	5975	4984	991
<b>Будівництво</b>	<b>90402</b>	<b>87628</b>	<b>2774</b>	<b>91457</b>	<b>88737</b>	<b>2720</b>	<b>91650</b>	<b>89009</b>	<b>2641</b>
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	313257	299094	14163	324368	310494	13874	329555	315961	13594
Діяльність готелів та ресторанів	22340	21046	1294	22877	21636	1241	23375	22152	1220
Діяльність транспорту і зв'язку	40608	36583	4025	42642	38530	4112	45776	41635	4141
Фінансова діяльність	18629	12991	5638	18477	13271	5206	18315	13397	4918
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг і надання послуг підприємцям	167626	159108	8518	177090	168368	8722	187596	178735	8861
Державне управління	51888	48833	3055	52172	49207	2965	52262	50178	2084
Освіта	45541	43168	2373	46311	43965	2346	47216	44871	2345
Охорона здоров'я і надання соціальної допомоги	33202	31314	1888	34699	32728	1971	35822	33486	2336
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	170186	166019	4167	178511	174682	3829	186422	182751	3671

*Примітка: Склала автор на основі [246; 247]*

Разом з тим, за станом на 01.01.2011 р. в Україні кількість суб'єктів господарювання ЄДРПОУ без статусу юридичної особи зменшилося на 1308 одиниць, а на 01.01.2012 р. – на 1306 одиниць, порівняно з попередніми роками. Незважаючи на це, тенденція останніх років свідчить, що питома вага підприємств та організацій без статусу юридичної особи перевищує 4% від підприємств, зареєстрованих у ЄДРПОУ.

Таким чином, розуміння поняття видів економічної діяльності та їх класифікації, галузей економіки має важливе значення для системи обліку, оскільки кожному окремому виду діяльності притаманні характерні ознаки, що впливають на побудову обліку, особливості оподаткування та фінансового обліку, необхідні розрахунки і бухгалтерські проведення.

Як стверджує Н. О. Гура, однією з важливих проблем реформування обліку є недостатність методичних розробок з питань обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності з урахуванням їх особливостей [56, с. 7].

Серед таких проблем була відсутність методичних рекомендацій з обліку спільної діяльності, а основні положення методологічних засад із формування в бухгалтерському обліку інформації щодо фактів фінансово-господарської спільної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності визначали тільки п. 19–20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Однак прийняття Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 р. № 1873 [148] стало позитивним аспектом у реформуванні облікової системи України, оскільки сприяє врегулюванню багатьох дискусійних питань. Окрім цього, ПКУ виокремлює СДБЮ серед інших видів господарювання та відносить даний вид господарювання до операцій особливого виду [183]. Також у 2011 р. доповнено національний стандарт П(С)БО 12 інформацією про оператора спільної діяльності, вклади учасників, частку контрагентів у активах та зобов'язаннях, розподіл витрат і визнання доходів [187]. Підставою для таких змін і доповнення у законодавчих та нормативних актах є позитивні зміни, що відбуваються в економіці й свідчать про тенденцію зростання інформації щодо досліджуваного

виду господарювання. Адже спільна діяльність (як зі створенням, так і без створення юридичної особи) сприяє інтеграції країни у світову систему господарювання.

Зважаючи на те, що жоден нормативний документ не регулює порядку подання статистичної звітності за результатами СДБЮ, пропонуємо внести зміни до державного класифікатора та доповнити його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях та видах економічної діяльності» і розробити відповідні коди залежно від сфери застосування такої діяльності з внесенням їх до запропонованої секції «S». Адже цей вид господарювання є специфічним, його можна застосовувати у різних галузях економіки та видах діяльності з певними особливостями, що впливатимуть на облік.

Розуміння сутності інституційної економіки набуває особливої актуальності для вітчизняної економіки не тільки при формуванні ринкових інститутів, а й у контексті проблеми наслідків приватизації, оскільки ефективного власника в державі так і не виникло. Своєю чергою, сучасні науковці активно долучаються до розв'язання проблем інституційних перетворень та вдосконалення інституційної бази управління, розробки фінансово-кредитного механізму, формування розроблення національної системи обліку, аналізу, аудиту тощо.

Враховуючи зазначені підходи до визначення сутності інституційної економіки, пропонуємо розглядати інституційну економіку як набір інституцій, що координують економічну діяльність суб'єктів господарювання та суспільства в цілому, дотримуючись при цьому формальних та неформальних норм поведінки. Таке тлумачення цієї економічної категорії не навантажує і не ускладнює понятійний апарат, а навпаки – уточнює та підкреслює її особливості в сучасних умовах господарювання. Можливими є перспективи розвитку інституційної економіки в Україні, оскільки дана категорія пояснює різноманітні явища, що виникають у процесі еволюції ринкової економіки. Відповідно, знання сутності інституційної економіки та окремих інституційних одиниць можна раціонально використати для кращого функціонування вітчизняних суб'єктів

господарювання та виходу з кризового становища, в якому нині опинилася низка підприємств.

Отже, в контексті проведеного дослідження можна зробити висновок, що СДБЮ є окремою інституційною одиницею, яка координує економічну діяльність окремих суб'єктів господарювання (учасників спільної діяльності) і наділена особливим правовим статусом.

## **1.2. Економічна сутність, генезис та нормативно-правові аспекти спільної діяльності в Україні**

СДБЮ є особливою формою підприємництва, яка дає її учасникам суттєві переваги, зокрема можливість ефективно функціонувати без додаткового податкового навантаження та бюрократичних перепон. Незважаючи на те, що проблемі спільної діяльності присвячена значна кількість наукових праць, ці дослідження стосуються підприємств зі створенням юридичної особи (спільного підприємництва, спільних підприємств і залучення іноземних інвестицій), а проблемні питання обліку, аналізу та контролю СДБЮ є новими й мало дослідженими. Тому СДБЮ як окрема форма організації бізнесу потребує детального дослідження і вивчення, тим більше, що спільна діяльність має різноманітні аспекти з погляду права й економіки.

З історії економічної думки відомо, що у наукових джерелах часів радянської доби основна увага акцентована на співробітництві соцкраїн з іншими державами так званого соціалістичного табору, а спільна діяльність як у середині, так і за межами СРСР взагалі не розглянута. Після розпаду СРСР в економічній літературі розпочалися дискусії щодо сутності спільної діяльності. Так, М. М. Богуславський [18] та І. А. Грінгольц [55] ототожнюють спільну діяльність зі спільною підприємницькою діяльністю. Н. Н. Вознесенська розглядає два поняття – підприємство змішаної економіки (національне) та змішане, називаючи його спільним підприємством, у якому бере участь іноземний капітал, проте не подає визначення спільної діяльності [38, с. 12]. Г. Е. Авілов визначає правові

форми, що їх набуває спільна діяльність у зарубіжних країнах, зокрема в континентальній Європі, Великобританії і США (корпоративні та близькі до них, а також договірні форми спільної діяльності підприємств), виокремлює ознаки спільної діяльності, однак не конкретизує питання щодо сутності та суб'єктів спільної діяльності [2]. Н. Г. Дороніна та Н. Г. Семілютіна значну увагу в наукових працях приділяють аналізу дефініції «joint venture», яку застосовують у зарубіжному законодавстві [72; 73], однак визначеності спільної діяльності не подають і не виокремлюють умов її застосування у вітчизняній практиці.

С. Н. Кацура [105, с. 5–6] трактує спільну діяльність за аналогією з марксистським баченням сутності грошей через їх функції. К. Маркс констатував, що функції грошей впливають з їх сутності, а не навпаки. Враховуючи зазначений підхід, він розкриває економічний зміст спільної діяльності через економічні функції, виділяючи, відповідно: а) усупільнення виробництва; б) формування та розвиток ринку; в) реалізацію планомірності на новій основі; г) реалізація регіональних резервів економічного та соціального розвитку [105, с. 7–10]. А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко та Ю. І. Палкін розглядають спільну діяльність як одну з форм підприємництва та виділяють такі її економічні функції: 1) творчу; 2) ресурсну; 3) організаційну [41]. Тракткування сутності спільної діяльності в контексті економічних функцій недостатньо розкриває сутність даного поняття, оскільки спільна діяльність є основою для реалізації зазначених функцій.

Н. Є. Косач, у контексті еволюції поняття «joint venture», розглядає з правового погляду, зокрема як координовану, взаємозалежну діяльність двох і більше українських та іноземних суб'єктів господарювання зі створенням юридичної особи й без створення юридичної особи, засновану на угоді та об'єднанні зусиль, засобів, майна і розподілі результатів від її здійснення для господарської мети [120, с. 9–10].

Н. О. Рак розглядає спільну діяльність як одну з організаційно-економічних форм спільного підприємництва [231, с. 6], В. Батіщев – як «умовне утворення, яке не має жодних прав і зобов'язань, у тому числі перед бюджетом» [11, с. 39],



але така дефініція є дискусійною. Якщо стверджувати, що спільна діяльність – є аморфна, то її не слід обліковувати, та, відповідно, отримувати доходи від неї, що суперечить законодавству в частині виділення спільної діяльності зі створенням юридичної особи. Л. В. Торгова та О. В. Хитра уникають конкретного трактування сутності спільної діяльності, висвітлюючи її через призму притаманних їй рис, зокрема: «збереження виробничої індивідуальності кожного з партнерів; активне співробітництво у сферах розробки, виробництва та реалізації продукції» [266, с. 315].

В. В. Резнікова розкриває сутність спільної діяльності через призму правового законодавства, пов'язуючи таку діяльність із поняттями «кооперації» та «спільного підприємництва» [234, с. 7]. Наведений підхід є слушним, адже спільне підприємництво та кооперація переплітаються із спільною діяльністю, що дає змогу виокремити притаманні їй особливості.

Враховуючи різні погляди авторів на цю проблему, доцільно дослідити сутність кооперації та спільного підприємництва.

Так, автори економічної літератури термін «кооперація» трактують як форму організації діяльності, в якій певна кількість суб'єктів бере участь в одному і тому самому або в різних, пов'язаних між собою, виробничих процесах [102, с. 5]. В «Економічній енциклопедії» за редакцією Б. Д. Гаврилишина, О. А. Устенка та А. С. Гальчинського кооперацію визначено як добровільне об'єднання власності (різних об'єктів та форм) і праці для досягнення спільних цілей у різних сферах господарської діяльності. Об'єктами власності є, як правило, гроші, засоби виробництва, інформація, різні види інтелектуальної власності та ін. [75, с. 75]. В. Г. Булавко проводить аналогію із постулатами і відзначає, що кооперація поділяється відповідно до сфери суспільного відтворення. У сфері обігу – це споживча, збутова, постачальницька, кредитна; у сфері виробництва – виробнича, промислова та кооперація праці [23, с. 99–100]. Кооперації притаманні самостійність, економічна свобода її діяльності, демократичність управління та спільні економічні інтереси членів кооперації.

На основі теоретичного аналізу зазначених підходів можна зробити висновок, що кооперація частково є спільною діяльністю, оскільки має притаманні їй риси – добровільне об'єднання та спільну участь у здійсненні проектів.

«Спільне підприємництво» визначають традиційно як володіння кожним з партнерів часткою акціонерного капіталу, а також одержання відповідних дивідендів [3; 10; 60; 117]. Н. І. Гнатюк трактує спільне підприємництво, як особливу форму співпраці, що передбачає об'єднання та спільне використання матеріально-фінансових ресурсів партнерів і функціонує як єдиний економічний організм [43, с. 6]. Ю. Семенов спільне підприємництво ототожнює з поняттям «спільне підприємство» [239, с. 38]. О. І. Пестрецова зазначає, що «усім видам спільного підприємництва притаманні елементи виробничої кооперації», тим самим вказуючи на спорідненість даних категорій [180, с. 11].

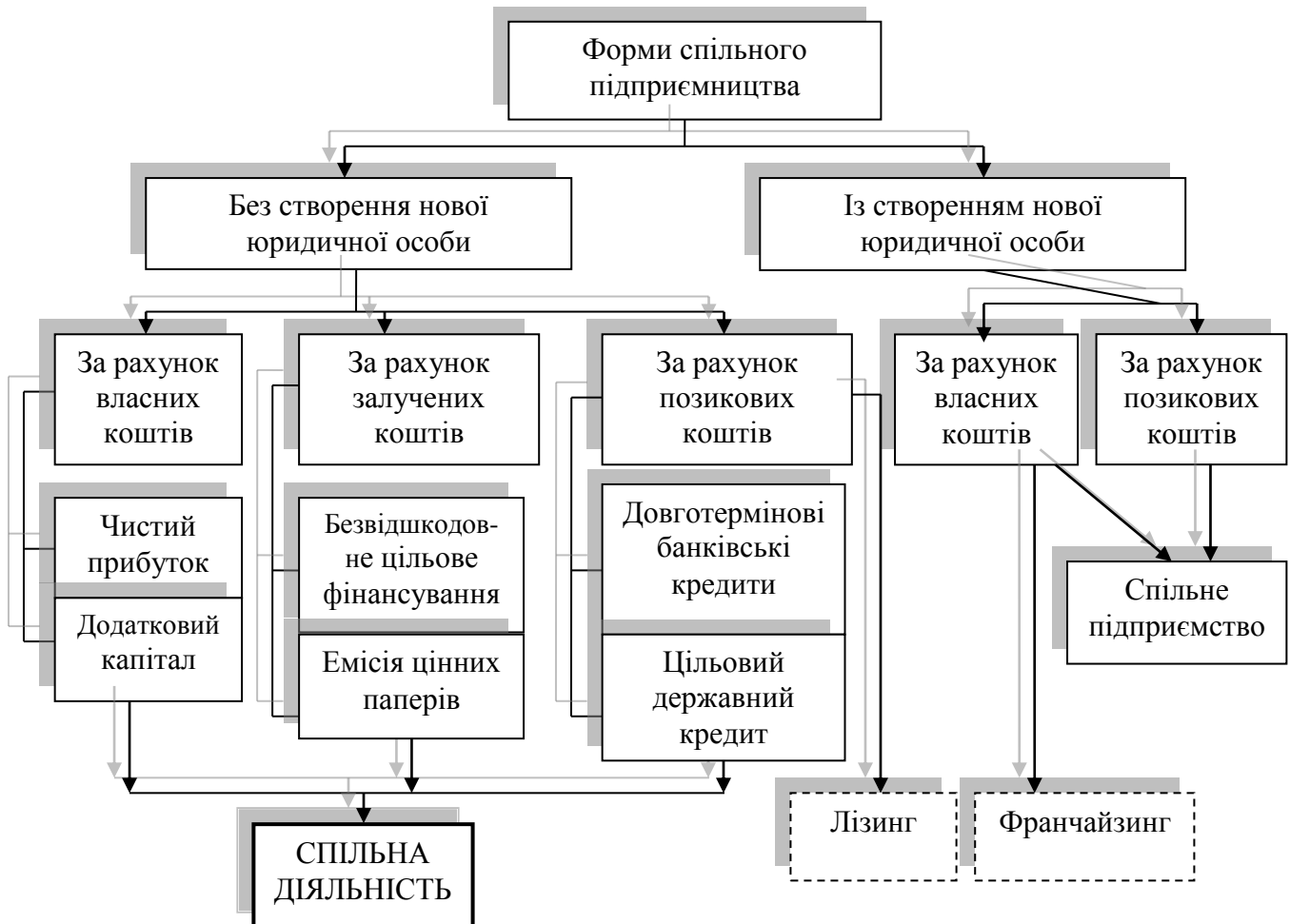
Н. О. Рак зазначає, що в умовах реформування світової економічної системи вдосконалюється понятійна визначеність спільного підприємництва, і розглядає спільне підприємництво як процес синергії різноманітних форм зовнішньоекономічної взаємодії, за якого дедалі більшого значення набуває обмін нематеріальними активами між партнерами [229]. З цього можна зробити висновок, що основною перевагою та визначальною рисою спільного підприємництва є можливість досягнення кожним учасником кінцевої мети діяльності.

Н. О. Рак відзначає, що спільне підприємництво можна здійснювати у різних формах: 1) створення спільного підприємства; 2) створення підприємства в системі франчайзингу; 3) укладання договорів про спільну діяльність; 4) лізингових угод [231, с. 6]. Автор подає класифікацію форм спільного підприємництва за організаційно-правовою ознакою, що враховує специфічні особливості кожної зокрема (додаток Б).

Як проілюстровано додатком Б, однією з форм підприємництва є спільна діяльність. Однак ми не можемо погодитись із позицією Н. О. Рак, що спільна діяльність здійснюється тільки за рахунок власних коштів, оскільки її можна

організувати використовуючи власні й залучені ресурси.

На основі проведеного дослідження пропонуємо вдосконалити класифікацію форм спільного підприємництва так, як зображено на рисунку 1.3.



**Рис. 1.3. Класифікація організаційних форм спільного підприємництва у контексті джерел фінансування спільної діяльності**

*Примітка: Розробила автор на основі джерела [224]*

Теоретичний аналіз спільного підприємництва дає змогу зробити висновок, що спільне підприємництво та спільна діяльність є близькими за етимологією, але різними за економічним значенням.

Із врахуванням симбіозу двох значень поняття спільної діяльності й основ її формування та кінцевої мети функціонування пропонуємо розглядати цей вид економічної діяльності у проекції, зображеній на рисунку 1.4.



**Рис. 1.4. Взаємозв'язок спільної діяльності із спільним підприємництвом та кооперацією**

*Примітка: Розробка автора*

Розуміння спільної діяльності у нерозривному зв'язку із спільним підприємництвом та кооперацією дасть змогу на науково обґрунтованому рівні виокремити притаманні їй особливості та стверджувати про паралельне співіснування зазначених категорій як взаємопов'язаних і одночасно самостійних форм господарювання.

Проведені дослідження показують, що у зарубіжній літературі спільну діяльність називають «joint ventures», «mixed companies» та «strategic alliance». Проте дані поняття є різними за змістом.

Так, поняття «joint venture» почали використовувати у статтях Римського договору наприкінці 80-х років. Під ним розуміють спільне виробництво та збут [18, с. 132], а також «спільне починання» або спільну підприємницьку діяльність [55, с. 16] і трактують як будь-яку правову форму об'єднання зусиль і засобів кількох осіб для досягнення певної мети, незалежно від того, до якої держави вони належать [72, с. 292]. Поряд із цим, термін «joint ventures» застосовують для визначення будь-яких організаційно-правових форм господарської діяльності кількома особами, що базується на основі договору. Л. В. Торгова, О. В. Хитра [266, с. 312] та О. О. Бідюк [14, с. 17] зазначають, що у зарубіжній літературі стосовно спільних підприємств вживають, як правило, терміни: «joint ventures»

і «mixed companies».

Дослідження показують, що федеральне податкове законодавство США також ототожнює «joint ventures» з партнерством [127]. Проте інші дослідники вбачають між партнерством та «joint ventures» певні відмінності: а) учасники «joint ventures» можуть пред'являти в суді вимоги один до одного із спільно укладених контрактів, а партнери позбавлені такої можливості; б) у «joint ventures» не виникає тривалих відносин між учасниками; в) права учасників «joint ventures» обмеженіші, ніж повноваження партнерів. Окремі науковці вважають «joint ventures» оригінальною формою комерційних організацій [321].

У процесі господарської діяльності в учасників малого та середнього бізнесу спостерігається тенденція гнучкого реагування на кон'юнктуру ринку, оскільки вони можуть не тільки задовольнити покупців, котрі постійно змінюють свої потреби, а й дають унікальні можливості для самореалізації підприємця. Як показує практика післявоєнних десятиліть, представники малих та середніх форм організації бізнесу, серед яких і СДБЮ, легко погоджуються на ризик нововведень, що, відповідно, відображено і в назві таких суб'єктів господарювання – «венчурні» (від англ. «venture» – ризиковане підприємство).

Н. Н. Вознесенська трактує змішане товариство як особливу форму використання іноземного капіталу, за якої дотримуються інтереси обох сторін (держави-реципієнта і вкладника капіталу) [38, с. 12]. Л. В. Торгова та О. В. Хитра вважають, що поняття «змішане підприємство» у фінансовій та організаційній структурі близьке до поняття «спільне підприємство» [267, с. 11]. Вважаємо, що таке твердження є слушним, адже у вітчизняній теорії і практиці саме спільному підприємству притаманні такі ж особливості, як і «mixed companies» у зарубіжній.

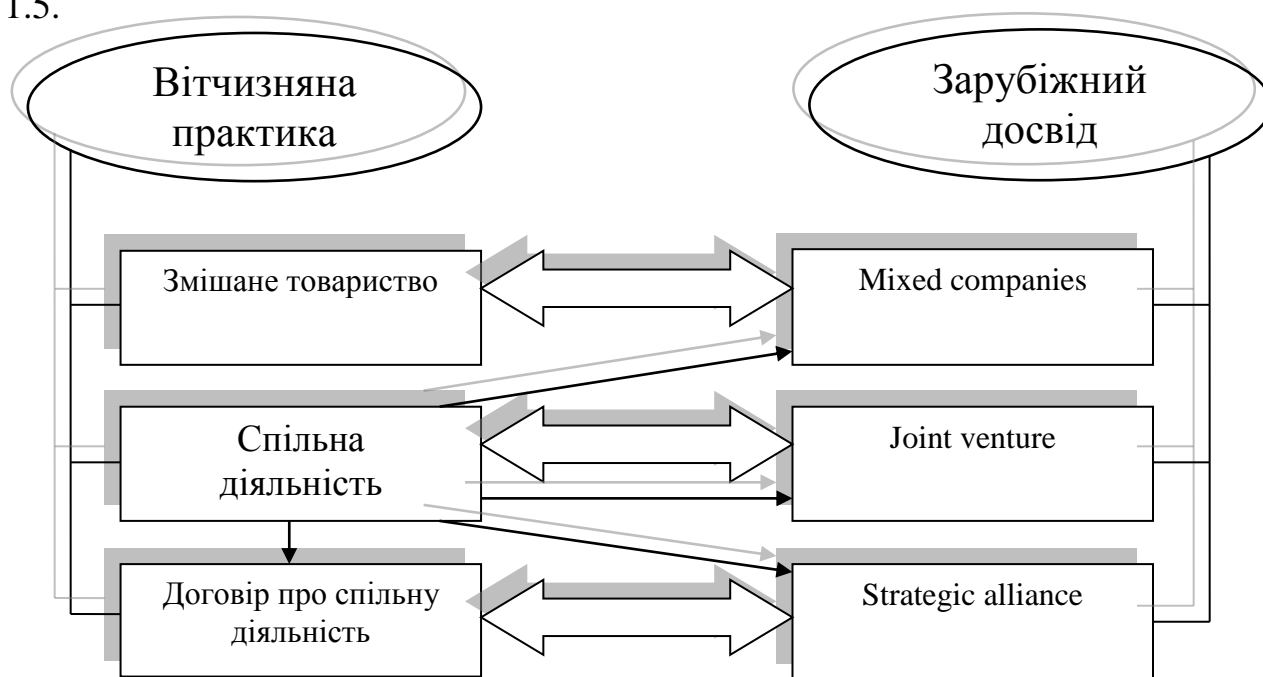
Окрім згаданих термінів, у наукових джерелах трапляється поняття «strategic alliance». Вітчизняні науковці визначають стратегічні альянси як гнучкі міжфірмові об'єднання, які створюють для спільного вирішення орієнтованих на глобальний ринок конкурентних завдань у тій чи іншій галузі; водночас ці об'єднання дають змогу продовжувати суперництво в інших сферах. Варто зазначити, що стратегічні альянси служать багатьом цілям, зокрема, можуть

укладати договори про обмін технологіями, брати участь у спільних наукових дослідженнях та розробках, спільно діяти при здійсненні маркетингових операцій на територіях своїх країн та ін. [134].

Практика створення стратегічних альянсів значно поширена за кордоном. Так, тільки у США наприкінці ХХ ст. число стратегічних альянсів зросло на 80% порівняно з їх кількістю у 50-х роках [134].

У вітчизняній практиці основні риси, притаманні «стратегічним альянсам», найточніше відображає договір про спільну діяльність, який згідно з чинним законодавством України регулюють ст. 1130–1131 Гл.77 «Спільна діяльність» ЦКУ [278]. Разом з тим, договір про спільну діяльність визначають як договір про СДБЮ, згідно з яким сторони (учасники) зобов'язуються шляхом об'єднання майна і зусиль спільно діяти для досягнення загальної господарської чи іншої мети [79, с. 239].

Вітчизняні й зарубіжні трактування спільної діяльності унаочнює рисунок 1.5.



**Рис. 1.5. Форми та види спільної діяльності в контексті вітчизняного і зарубіжного досвіду**

*Примітка: Розробка автора*

Понятійне визначення «спільної діяльності», як і будь-якого іншого виду господарювання, обґрунтоване як у вітчизняному законодавстві, так і в

законодавстві зарубіжних країн, і, відповідно, пройшло всі етапи становлення, розвитку та вдосконалення, що висвітлила автор [307, с. 224–227] у науковій статті. Дослідження теоретичних засад спільної діяльності в Україні дало змогу зробити висновок, що згідно з національними стандартами спільна діяльність розглядається тільки як спільна діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, а відповідно до чинних норм ЦКУ, спільна діяльність розглядається залежно від наявності або відсутності внесків її учасників. Поняття «спільна діяльність» та його словосполучень у вітчизняному законодавстві подано у додатку В.

Згідно з МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [152] найпоширенішими є три форми спільної діяльності: спільно контрольовані операції, спільно контрольовані активи та спільно контрольовані суб'єкти господарювання, класифікацію, сутність і особливості яких подано у додатках Г.1, Г.2.

На основі проведеного дослідження пропонуємо уніфікувати організацію спільної діяльності, як це зображено у додатку Д.

Таким чином, дослідження природи, генезису та економічної сутності спільної діяльності дає змогу трактувати її як взаємоузгоджену і взаємозалежну діяльність вітчизняних та зарубіжних юридичних та/або фізичних осіб, яка базована на об'єднанні активів та джерел їхнього формування, зі створенням або без створення юридичної особи, що діє на основі договору чи письмової угоди між учасниками, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін, передбачає спільний контроль, розподіл результатів та ризиків унаслідок діяльності відповідно до такого договору або угоди, метою якої є співробітництво та досягнення позитивних фінансових результатів.

Обґрунтування сутності спільної діяльності та оцінка нових законодавчих тверджень зумовлюють тенденцію розвитку СДбЮ на території України. При цьому доцільно врахувати як переваги, так і недоліки СДбЮ (табл.1.2).

Таблиця 1.2

**Переваги та недоліки спільної діяльності без створення юридичної особи**

<b>СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ</b>		
<b>№ з/п</b>	<b>ПЕРЕВАГИ</b>	<b>НЕДОЛІКИ</b>
<b>1.</b>	Незначна кількість формальних процедур, що дає змогу учасникам економити час	Учасники суттєво обмежують себе у можливостях розвивати свій бізнес
<b>2.</b>	Мінімальні витрати на початковому етапі	Учасники не можуть отримати кредит
<b>3.</b>	Учасники можуть здійснювати або не здійснювати мінімальні внески. При цьому вибір допустимих внесків учасників достатньо широкий і добровільний	Необхідно враховувати специфіку та особливості фінансового обліку і податкових розрахунків щодо спільної діяльності
<b>4.</b>	Контрагентом може бути як юридична, так і фізична особа. При цьому учасником може бути як резидент, так і нерезидент	
<b>5.</b>	Учасники мають велику свободу при виборі правил спільної діяльності	
<b>6.</b>	Учасники мають можливість спільного використання майна	
<b>7.</b>	Наявність ліцензії на здійснення окремих видів діяльності в однієї сторони звільняє іншу від одержання додаткової ліцензії	

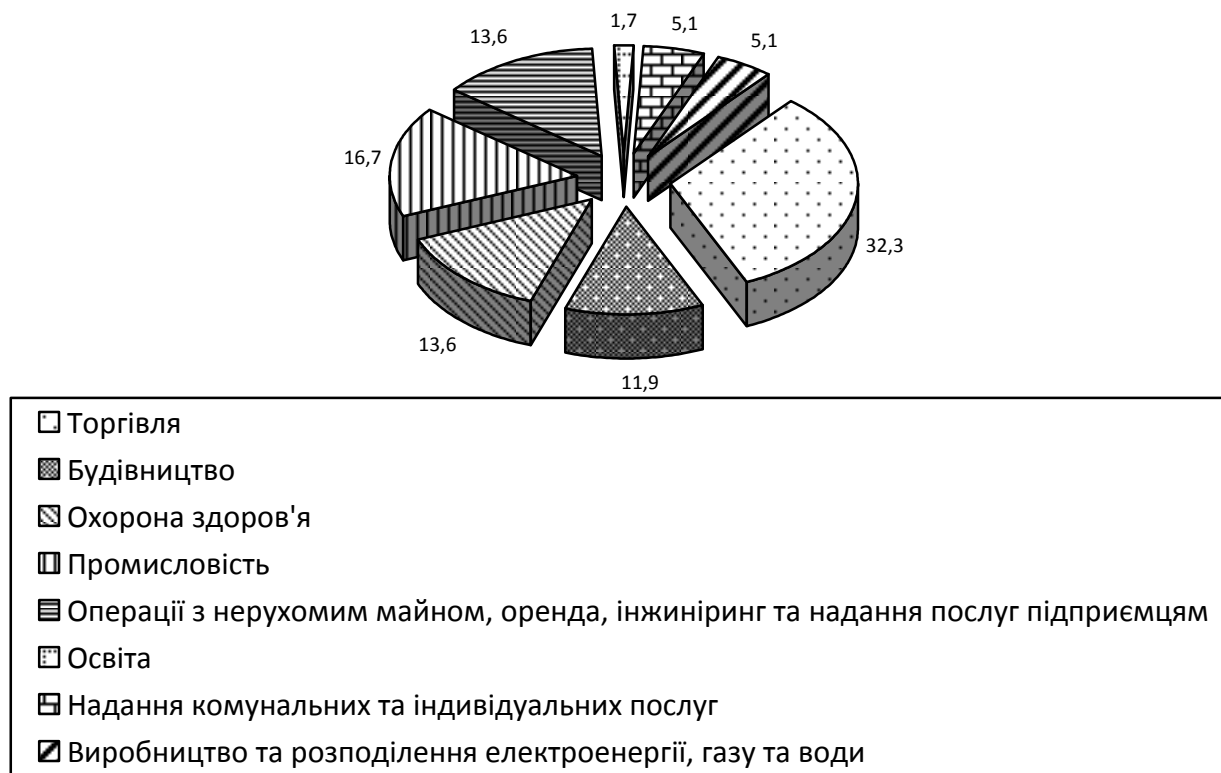
Як видно з табл. 1.2, СДБЮ надає її учасникам суттєві переваги, що значно домінують над недоліками. Зокрема, учасники без додаткових дій, таких, як реєстрація юридичної особи, можуть співпрацювати для досягнення певної мети, і об'єднуючи свої вклади за договором простого товариства, і без відповідного об'єднання. Така діяльність є найзручнішою формою співробітництва юридичних осіб, що засновані на підставі різних форм власності, наприклад державних та приватних підприємств. Недоліки зумовлені тим, що підприємство як бюрократична структура фактично відсутнє (оскільки нема потреби утворювати юридичну особу). Тому його неможливо розширити, відкрити філії, взяти кредит у банку, зробити підприємство відомим, воно не може завоювати своє місце на ринку, формувати бренд. Контрагенти обмежені у розширенні бізнесу. Однак, якщо учасники передбачають вагомі перспективи розвитку свого бізнесу, то



зазначені недоліки можна виправити, створивши юридичну особу.

Дослідження реалізації СДБЮ здійснено на прикладі Волинської, Івано-Франківської, Львівської і Тернопільської областей.

Практика провадження СДБЮ у Львівській області зображена на рисунку 1.6.



**Рис. 1.6. Структура суб'єктів ЄДРПОУ, які здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи за видами економічної діяльності у Львівській області впродовж 1996–2011 років (%)**

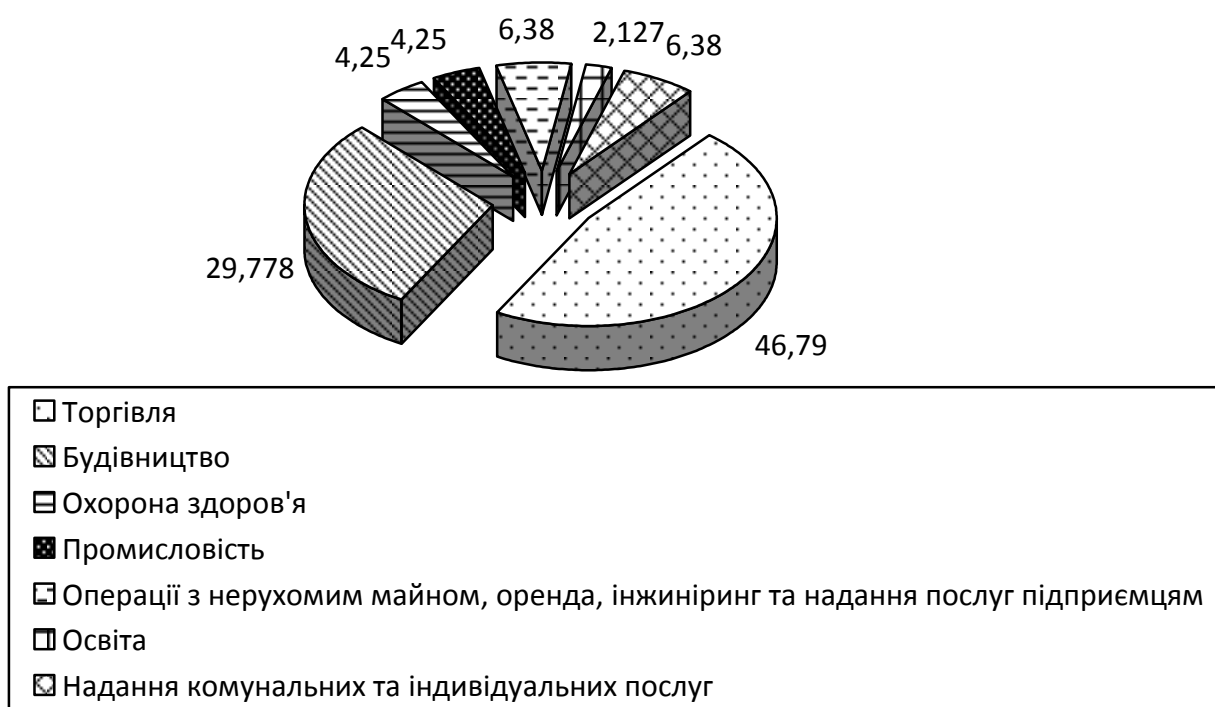
*Примітка: Склала автор на основі Додатку Ж*

Як видно з цього рисунка, впродовж 1996–2011 рр. даний вид господарювання застосовують у сфері торгівлі – 32,3 %; у промисловості – 16,7 % (з яких 6,7 % у видобувній, а 10 % у переробній промисловості); щодо операцій з нерухомим майном, орендою, інжинірингом і наданням послуг підприємцям – 13,6 %; в охороні здоров'я, зокрема, у діяльності санаторно-курортних закладів – 13,6 %, у будівництві – 11,9 %; у виробництві й розподілі електроенергії, газу і води – 5,1 %; у наданні комунальних та індивідуальних послуг і діяльності у сфері культури й спорту – 5,1 %; в освіті – 1,7 %.

Проведені дослідження свідчать, за станом на 01. 01. 2012 р. у Львівській

області контрактів про СДБЮ діє тільки 7, з яких 2 договори – у сфері права, 5 – в інших галузях, що вказує на обмежену практику їхнього впровадження.

Стосовно застосування договорів про СДБЮ у Тернопільській області впродовж 1996–2011 рр., то аналіз практики показує, що найбільше цей вид господарювання застосовують у сфері торгівлі – 46,79 % та в будівництві – 29,778 %; а також – у наданні комунальних та індивідуальних послуг – 6,38 %; щодо операцій, пов'язаних з нерухомим майном, орендою, інжинірингом і наданням послуг підприємцям – 6,38 %; в охороні здоров'я – 4,25 %; у промисловості – 4,25 %; в освіті – 2,127 %, що унаочнює рисунок 1.7.



**Рис. 1.7. Структура суб'єктів ЄДРПОУ, які здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи за видами економічної діяльності в Тернопільській області впродовж 1996–2011 років (%)**

*Примітка: Склала автор на основі Додатку Ж.1*

За станом на 01.01.2012 р. у Тернопільській області договорів про СДБЮ діє тільки сімнадцять, що підтверджує обмежену практику їх впровадження (додаток Ж.1). Разом з тим, десять договорів із сімнадцяти реалізують у сфері будівництва, а це, своєю чергою, свідчить про перспективу застосування таких договорів у будівельній галузі.

Проведені дослідження дають підстави для висновків, що на практиці

СДБЮ доцільно застосовувати у видах діяльності: в будівництві; у торгівлі; добуванні корисних копалин; управлінні майном; машинобудуванні; охороні здоров'я; культурі; освіті; туризмі; сільському господарстві (підсобному сільському господарстві) та ін.

У зв'язку із внесеними поправками (від 15. 12. 2005 р. та від 02. 06. 2011 р.) у ЗУ «Про інвестиційну діяльність» від 18. 09. 1991 р. № 1560-ХІІ встановлено обмеження щодо фінансування будівництва житлового фонду. Зокрема, у ст. 4 «Об'єкти інвестиційної діяльності» зазначено, що інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних і юридичних осіб, у тому числі в управлінні, може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств, виконання зобов'язань за якими відбуваються шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва [87].

На основі результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, які беруть участь у здійсненні СДБЮ в галузі будівництва в Івано-Франківській області (додаток Ж.2), можна зробити висновок, що цей вид бізнесу є новим. Як видно з додатку Ж.2, протягом 1996–2011 рр. зареєстровано тільки 6 таких договорів, до того ж, 2 з них уже не діють. Однак інші чотири використані у практичній діяльності ТзОВ «МонолітТрансБуд», що є оператором спільної діяльності за цими договорами. Згадана компанія спеціалізується на будівництві житлової та комерційної нерухомості у різних областях України, де на різній стадії реалізації перебувають проекти зі спорудження багатоповерхових житлових будинків, котеджних містечок, офісних і торгово-розважальних центрів.

Загальну динаміку фінансування будівництва житлового фонду в Україні, зокрема інвестицій в основний капітал у спорудження житлових будинків Волинської, Івано-Франківської, Львівської і Тернопільської областей наведено у додатках 3.1, 3.2. Як видно зі згаданих додатків, упродовж 2000–2008 рр. у даних регіонах спостерігалася тенденція зростання інвестицій у житлове будівництво. Однак у 2009 р. показники різко спали як у Волинській, Івано-Франківській,

Львівській, так і в Тернопільській областях, що було пов'язано з впливом світової економічної кризи. Натомість, із 2010 р. інвестиції знову зростають.

Ефективність спільної діяльності в умовах обмеженості ресурсів проявляється також через синергетичний ефект. Зазначимо, що ефект синергії виникає в результаті поєднання наявних та потенційних ресурсів.

Обґрунтування сутності поняття «синергія» та виникнення синергетичного ефекту автор висвітлила [284] у тезах доповіді на конференції. Дослідження економічної літератури дала змогу зробити висновок, що синергетичний ефект за спільної діяльності виникає як результат взаємодії кількох учасників, тобто спостерігається здатність контрагентів разом створювати набагато більшу цінність, аніж складе сума їх ефективностей від окремих учасників. При цьому, не володіючи істотними фінансовими ресурсами, окремий учасник спільної діяльності має реальний шанс збільшити свої прибутки і частку на ринку протягом певного періоду, що актуально для суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу.

Зокрема, дослідження будівельної галузі України свідчать, що більш як 90 % підприємств, котрі беруть участь у будівництві, – це малі підприємства (додаток 3.3), при цьому кількість зайнятих у них працівників коливається від 37 % до 52 %. Відповідно, здійснення СДБЮ у будівництві суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу є перспективним й актуальним, особливо в післякризовий період.

У межах дисертаційного дослідження під синергетичним ефектом від здійснення СДБЮ у сфері будівництва пропонуємо розуміти зростання ефективності такої діяльності в результаті об'єднання (злиття окремих енергетичних, трудових, інформаційних, фінансових, матеріальних ресурсів і капіталу в єдину систему) учасників відповідно до угоди про спільну діяльність. Синергія виникає за рахунок позитивного системного ефекту, коли ефект від взаємодії контрагентів перевищує суму ефектів діяльності кожного з окремих учасників.

У СДБЮ виникають синергетичні ефекти, до яких можна віднести: 1) ефект

оптимізації витрат (ефект масштабу), що виникає в результаті широкомасштабних операцій і базований на законі зниження сукупних витрат на 20–30 % при кожному подвоєнні обсягів виробництва і на більшому використанні потужностей; 2) ефект комплексних переваг, що надаються учасникам спільної діяльності, а саме: незначна кількість формальних процедур при започаткуванні спільної діяльності; наявність ліцензії на окремі види діяльності в одного учасника звільняє іншого від одержання додаткової ліцензії; можливість спільного використання майна; велика свобода при виборі правил спільної діяльності тощо і додаткових переваг, що вони отримують при вступі до спільної діяльності та реалізації спільного проекту, оскільки збільшується їх частка на ринку; 3) ефект економії, що виникає у результаті ефективного розподілу праці між учасниками спільної діяльності; розподілу підприємницького ризику згідно з договором про спільну діяльність тощо.

Відповідно, синергетичні вигоди для СДБЮ, після підписання договору про спільну діяльність, виникають з таких потенційних джерел: збільшення доходів (доходи від спільного користування ресурсами усіх учасників спільної діяльності перевищуватимуть суму доходів від використання тих самих ресурсів окремо кожним учасником); зменшення видатків; збільшення продуктивності праці; економічний ефект.

Спроможність учасників спільної діяльності до саморозвитку з використанням їх внутрішнього потенціалу, яким є взаємозв'язки між усіма контрагентами, служить джерелом розуміння сутності синергетизму. При цьому взаємовідносини учасників спільної діяльності можна розглядати у двох аспектах: 1) матеріальні взаємовідносини (спільне користування та обмін матеріалами, сировиною, засобами виробництва, товарами, послугами, грошовими засобами); 2) нематеріальні взаємовідносини (спільне користування та обмін професійним досвідом, діловою репутацією, досвідченими кадрами, ліцензією, патентами, знаннями, навиками, інтелектуальною працею тощо).

Синергетичний ефект виникає при здійсненні СДБЮ у результаті поєднання енергетичних, трудових, інформаційних, фінансових і матеріальних ресурсів

учасників. Синергетичний ефект від спільної діяльності виражається в оптимізації витрат (зменшуються операційні та постійні витрати); ефективному розподілі праці; збільшенні частки на ринку учасниками спільної діяльності; підвищується фінансова стійкість кожного з учасників. У результаті впорядкування зв'язків між цими елементами виникають нові можливості для інвестицій та інновацій; утворюються додаткові конкурентні переваги; користуючись спільними ресурсами, кожна зі сторін претендує на отримання максимального прибутку від спільного проекту; відбувається пропорційний розподіл підприємницького ризику між контрагентами відповідно до угоди про спільну діяльність. Без сумніву, всі ці фактори поліпшують результати діяльності. Крім цього, СДБЮ відіграє значну роль на ринку праці, оскільки допомагає розв'язати проблему зайнятості населення, внаслідок чого отримуємо соціальний ефект.

Використовуючи і розвиваючи оригінальні ідеї та пропозиції учених стосовно актуальних проблем застосування механізму синергетичного ефекту пропонуємо використати математичну модель, що характеризує виникнення синергетичного ефекту від взаємодії учасників спільної діяльності:

$$E_{1y. \text{сд}} + E_{2y. \text{сд}} + \dots + E_{Ny. \text{сд}} < E_{y. \text{сд}}^S, \quad (1.1)$$

де  $E_{1y. \text{сд}}, E_{2y. \text{сд}}, \dots, E_{Ny. \text{сд}}$  – ефект від самостійної діяльності функціонування окремого учасника спільної діяльності;

$E_{y. \text{сд}}^S$  – ефект від спільної діяльності усіх учасників.

Тоді синергетичний ефект ( $CE_{y. \text{сд}}^U$ ) від взаємодії учасників спільної діяльності можна виміряти так:

$$CE_{y. \text{сд}}^U = E_{y. \text{сд}}^S - (E_{1y. \text{сд}} + E_{2y. \text{сд}} + \dots + E_{Ny. \text{сд}}). \quad (1.2)$$

У випадку, коли  $CE_{y. \text{сд}}^U > 0$ , це свідчить не тільки про наявність синергетичного ефекту від економічної взаємодії між учасниками спільної діяльності, а й про фінансову стійкість такого об'єднання на ринку. При цьому, чим більший синергетичний ефект, тим кращий результат від такої діяльності.

У випадку, коли  $CE_{y. \text{сд}}^U < 0$ , це свідчить про недоцільність такої діяльності,

оскільки відсутність економічної взаємодії не дасть позитивних результатів.

На етапі планування операцій із спільної діяльності рекомендуємо її учасникам кількісно оцінити синергетичний ефект при їх об'єднанні (підписанні договору про СДБЮ між учасниками) та контролю синергією, а також управлінні, після його визначення. Для цього необхідно здійснити попередній аналіз джерел синергії та поетапний план отримання синергетичного ефекту. При цьому синергію можна вважати нематеріальним активом.

Синергія від здійснення СДБЮ може виражатись у формі збільшення прибутку учасників, зменшення витрат, економії грошових засобів, часу, зростання продуктивності праці, активізації спільної діяльності тощо. Синергію, якої досягли учасники спільної діяльності, та головні результати об'єднання простежують у динаміці доходів. При цьому синергетичного ефекту досягають за рахунок зменшення витрат на всіх етапах спільної діяльності.

Ефективність спільної діяльності зумовлена також особливим правовим та податковим статусом, який створює для її учасників суттєві переваги у підприємницькій діяльності.

Зокрема, прийнятий ПКУ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначає правила оподаткування осіб, які здійснюють СДБЮ, та регламентує, зокрема, ст. 153 Розділу III «Податок на прибуток підприємств», оподаткування операцій особливого виду, до яких відносить спільну діяльність [183].

Спільну діяльність здійснюють на основі договору (додаток К), в якому зазначають: 1) предмет договору; 2) мету договору; 3) форму, види, термін, обсяг (у грошовому еквіваленті) внесків; 4) зобов'язання кожного з учасників; 5) перелік конкретних дій кожного учасника; 6) порядок здійснення спільної діяльності; 7) порядок внесення учасниками грошових і майнових внесків; 8) порядок розподілу фінансових результатів; 9) порядок відповідальності учасників один перед одним; 10) термін дії договору та умови його припинення.

Наведений перелік позицій договору про спільну діяльність потребує уточнення пункту 5 щодо «переліку конкретних дій кожного учасника», оскільки

невизначеність на законодавчому рівні призводить до зловживань у процесі спільної діяльності; а також – пункту 9 «порядок відповідальності учасників один перед одним», що потребує встановлення, що ж буде вважатися порушенням, та відповідно, визначення штрафних санкцій за такі дії.

Проаналізувавши чинне законодавство, можна стверджувати, що в ньому нема інформації про «дії» учасників спільної діяльності та «відповідальності один перед одним». Практики розуміють їх, як правило, так: одні з учасників спільної діяльності постачають матеріальні ресурси для господарської діяльності, а інші виготовляють і реалізують продукцію. Кожний з учасників здійснює певні дії у межах договору та відповідає за них. Цивільне законодавство не регламентує дії учасників; відповідно, вони можуть обмежуватися лише здійсненням внесків у таку діяльність та подальшою участю в контролі за спільною діяльністю. Згадана ситуація потребує локалізації даних взаємовідносин на законодавчому рівні, адже вкладення будь-яких видів ресурсів та контроль за діяльністю в межах вкладеного капіталу наближене до командитного товариства, а не спільної діяльності. З урахуванням цього пропонуємо законодавчо закріпити «перелік дій учасників спільної діяльності» та «порядок відповідальності учасників один перед одним» для встановлення відповідальності кожного учасника в процесі її здійснення.

У сфері будівництва застосовують безліч різноманітних схем, метою яких є оптимізувати облікову систему, однак у сучасних економічних умовах одна з ефективних форм ведення бізнесу у будівництві – утворення нового суб'єкта господарювання, який виникає, коли укладають саме договір про спільну діяльність між учасниками. При цьому такий договір може бути двох видів: 1) із внесками учасників (договір простого товариства); 2) без внесків учасника.

Дослідження показують, що у будівництві найчастіше застосовують договір простого товариства. Сторонами такого договору можуть бути юридичні та фізичні особи. Учасники об'єднують свої зусилля для створення спільних об'єктів нерухомості, оскільки поодиноці звести їх вони неспроможні.

Метою такого спільного будівництва, як свідчить практика, можуть бути:

1) отримання кожним з учасників спільної діяльності у власність частини



нерухомості у зведеному об'єкті будівництва;

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

Потрібно врахувати, що розподіл результатів спільного будівництва між учасниками у майбутньому залежатиме саме від визначеної мети, що розглянула автор у наступних параграфах дисертаційного дослідження.

Позитивним аспектом спільної діяльності є розширення взаємовідносин учасників за умови відображення їх у договорі, узгодження з іншими учасниками СДБЮ та відповідності законодавству.

Особливості умов укладення договору простого товариства та ведення спільних справ учасників спільної діяльності автор висвітлила [300] у науковій статті. Дослідження нормативно-правового регулювання спільної діяльності в Україні дало змогу зробити висновок, що учасники простого товариства володіють певними правами (правом діяти від імені всіх учасників у межах такого договору; правом учасника на інформацію про спільні справи; правом на розподіл прибутку; правом на припинення договору тощо), які можна розширювати та доповнювати згідно з чинним законодавством; можуть самостійно визначати обов'язки та конкретизувати їх щодо виду господарських операцій; мають право здійснювати внески у матеріальному та нематеріальному вираженні.

Проведені дослідження свідчать про те, що між інвестиційною та спільною діяльністю наявний певний зв'язок. Це підтверджує Роз'яснення ВАСУ «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з укладанням та виконанням договорів про сумісну діяльність» від 28. 04. 1995 р. № 02-5/302, де у п. 3 зазначено, що сумісну діяльність можна також здійснювати шляхом інвестування відповідно до ЗУ «Про інвестиційну діяльність» та ЗУ «Про режим іноземного інвестування» [209]. Окрім цього, як відомо, з 07. 07. 2003 р. набрав чинності Указ Президента України «Про додаткові заходи щодо збільшення інвестицій в економіку України» [270], яким передбачено низку заходів, спрямованих на опрацювання програм залучення іноземних інвестицій в Україну,

сприяння в ухваленні нормативних актів та недопущення погіршення нормативно-правового поля для інвесторів.

На основі результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, котрі беруть участь у здійсненні СДБЮ у Волинській області, можна зробити висновок, що цей вид ведення бізнесу не застосовують. Як видно з додатку Ж.3, у Волинській області впродовж 1996–2011 років було зареєстровано тільки один договір про спільну діяльність з іноземним учасником – у 2007 році, термін дії договору становить 10 років. Однак варто зазначити, що цей договір на суму 46 350 000 євро, підписаний між іноземною компанією «New Powers Tekhnolodzhis Energy LTD» (Britannic Islands) та вітчизняним ТОВ «Агропромпаливноенергетична компанія ГОВЕРЛА» (Україна), що здійснюють спільну діяльність у переробній промисловості (секція D за КВЕД).

Враховуючи те, що учасниками спільної діяльності можуть бути як резиденти, так і нерезиденти, пропонуємо конкретизувати внески до спільної діяльності, як зображено у додатку Л. Запропонована схема у додатку Л вказує на те, що внески до спільної діяльності можуть набувати також форми нематеріальних активів у частині ліцензій, патентів, знань, навиків, інтелектуальної праці тощо, що у сучасних умовах господарювання є актуальним, оскільки саме такі внески служать домінантою прибуткової діяльності.

Вважаємо, що важливу функцію в стимулюванні іноземного інвестування відіграватиме надання пільгових кредитів для нового будівництва і реконструкції діючих підприємств.

Дослідження показують, що учасника, який веде спільні справи, називають «уповноважений учасник», «учасник, який діє від імені спільної діяльності», «учасник, відповідальний за ведення загальних справ» або ж «оператор спільної діяльності». Враховуючи таку кількість найменувань, було запропоновано для зручності закріпити за учасником, який здійснює спільні справи, назву «оператор спільної діяльності» [300, с. 710], відобразивши це у чинному законодавстві, що дасть змогу уніфікувати згадане поняття. Адже оператор спільної діяльності зобов'язаний не тільки вести облік надходження внесків та їх використання на

конкретні потреби, здійснювати розрахунок прибутків або збитків, відповідати за результати спільної діяльності, а й, окрім доручених йому обов'язків додатково у встановлені терміни надавати фінансові звіти про спільну діяльність та інформацію про стан спільних справ іншим учасникам договору. До того ж, це правомірно з погляду податкового законодавства, адже саме воно вимагає, щоб уповноважений оператор спільної діяльності був платником податку на прибуток. Зазначимо, що запропоновану нами назву «оператор спільної діяльності» було враховано при доповненні новим абзацом п. 3 П(С)БО 12 згідно з Наказом МФУ № 664 від 31.05.2011р., де чітко вказано, що «оператор спільної діяльності – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік», що є позитивним аспектом [187].

Оператор спільної діяльності подає всім учасникам окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної, а також іншу інформацію, необхідну учасникам для складання ними фінансової звітності у терміни, визначені учасниками, зокрема інформацією про рух активів, придбаних (отриманих) від учасників, та про собівартість активів, придбаних учасником спільної діяльності. Ведення спільних справ ґрунтується на ознайомленні учасників із усіма документами щодо таких справ простого товариства з метою формування облікової, податкової та іншої документації.

Практика свідчить, що ведення спільних справ у будівництві доручають операторові спільної діяльності, котрий веде відокремлений фінансовий облік операцій спільної діяльності й здійснює окремо від власної діяльності податкові розрахунки. При цьому оператор спільної діяльності має бути платником податку на прибуток. Звіти про результати СДБЮ такий учасник подає до податкового органу за своїм місцезнаходженням, де цей договір ставить на облік. Договір про спільну діяльність у податковому органі реєструють як самостійного платника податків.

Оператор спільної діяльності також може виконувати функції забудовника, тобто оформляти необхідні дозвільні документи, укладати договори з

підрядниками, приймати виконані роботи тощо. В іншому випадку, оператор має укласти із забудовником (третьою особою) договір підряду, в якому будуть передбачені інші обов'язки забудовника.

Первинні документи за виконаними роботами оформляють на оператора спільної діяльності (із зазначенням реєстраційного номера спільної діяльності) й скріплюють його печаткою, оскільки видача дозволу на виготовлення печатки для спільної діяльності законодавством не передбачена.

Для ведення спільних справ операторові спільної діяльності інші учасники можуть видати доручення. Кожний з учасників спільної діяльності має право отримувати інформацію про ведення спільних справ на будівництві, тому доцільно в договорі передбачити порядок, форму і терміни надання такої інформації.

Порядок покриття витрат та збитків, що виникають унаслідок спільної діяльності, визначається договором. Чинний ЦКУ не містить прямих вказівок щодо даних аспектів (тільки у ст. 1137 ЦКУ зазначено, що за відсутності домовленості кожний учасник несе витрати та збитки пропорційно до вартості його внеску в спільне майно і заборонено повністю звільняти будь-якого учасника від участі у відшкодуванні спільних витрат або збитків). Єдиною обов'язковою вимогою ЦКУ відповідно до ст. 1131 є те, що договір про спільну діяльність необхідно укладати у письмовій формі [278].

Відповідно до ст. 64 «Взяття на облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб» ПКУ, де у підпункті 64.6 вказано, що спільна діяльність з метою оподаткування розглядається як окрема особа, у зв'язку з цим договір про спільну діяльність має перебувати на обліку в органах ДПСУ [182]. Не обліковують тільки ті договори, на які не поширюються особливості податкових розрахунків та оподаткування спільної діяльності.

Уповноважений учасник відповідно до наказу від 22.12.2010 р. № 979 [204], після взяття на облік договору про спільну діяльність, за місцем свого перебування на податковому обліку подає обов'язкові документи: 1) заяву юридичної особи за формою № 1-ОПП; 2) копію свідоцтва про державну

реєстрацію; 3) засвідчену в нотаріальному порядку копію договору; 4) інформаційну картку договору з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію договору (лише для договорів про спільну діяльність за участю іноземного інвестора); 5) копію укладеного договору, засвідчену уповноваженим платником.

Оператор спільної діяльності подає документи до органу податкової служби за своєю адресою. Податковий орган видає такому учасникові довідку за формою 4–ОПП, чим підтверджує факт узяття на облік, у результаті чого оператор, відповідальний за ведення обліку результатів спільної діяльності, стає повноправним платником податку на прибуток і відповідає за нарахування та перерахування суми цього податку до бюджету.

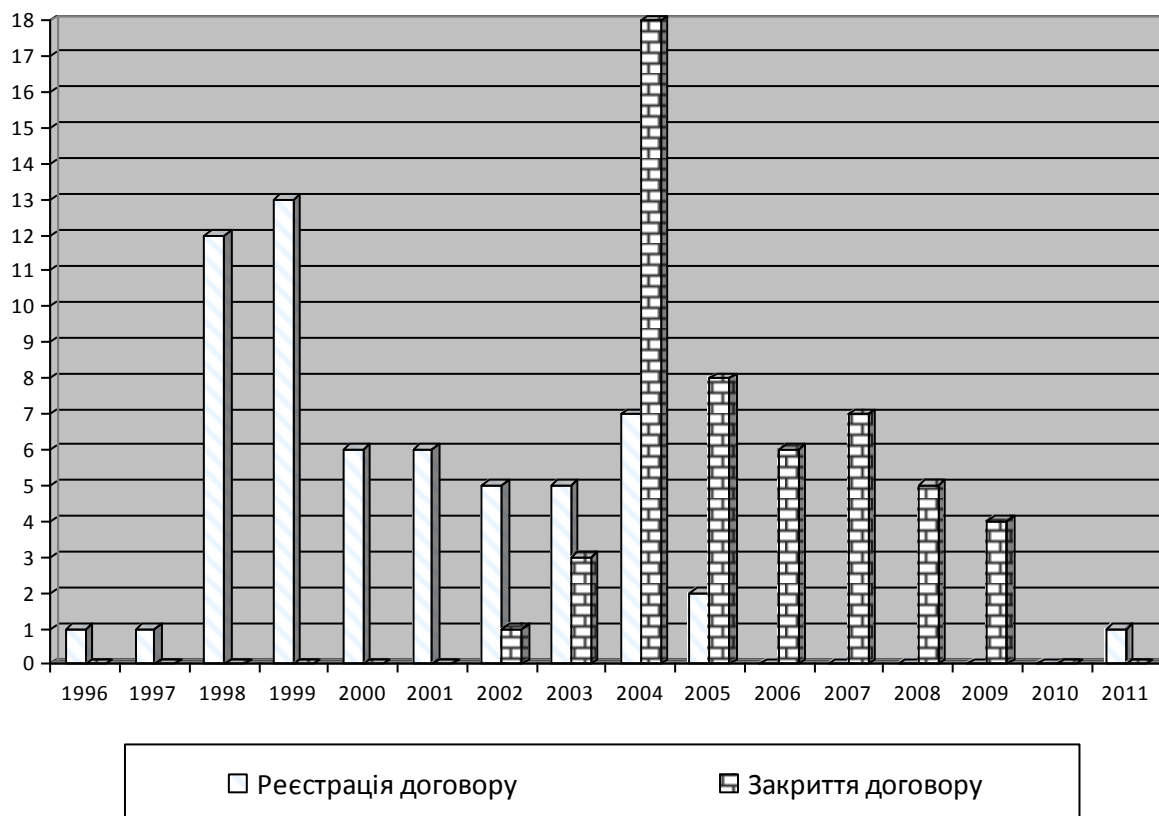
Операторові спільної діяльності за кількома договорами про СДБЮ податковий номер видають на кожний із зазначених контрактів при взятті їх на облік, про що свідчить додаток Ж.2, зокрема – реєстрація договорів ТОВ «МонолітТрансБуд».

Важливе значення при спільної діяльності має процес припинення договору простого товариства, регламентований ст. 1141 ЦКУ [278]. Так, В. В. Резнікова визначає припинення спільної діяльності як «... припинення зусиль учасників, спрямованих на виконання визначених договором зобов'язань, у зв'язку з припиненням строку дії договору, досягненням спільної господарської (комерційної та/або некомерційної) мети або у зв'язку із настанням інших обставин, за яких досягнення спільної господарської мети стало неможливим» [234, с. 10], що в цілому уніфікує положення ЦКУ.

Після припинення діяльності здійснюють такі операції:

- 1) знімають договір з державної реєстрації в органах ДПСУ;
- 2) закривають окремий поточний банківський рахунок;
- 3) складають ліквідаційний баланс тощо.

Практика свідчить, що у Львівській області впродовж 1996–2011 рр. зареєстровано 59 договорів про СДБЮ, динаміку яких зображено на рисунку 1.8.



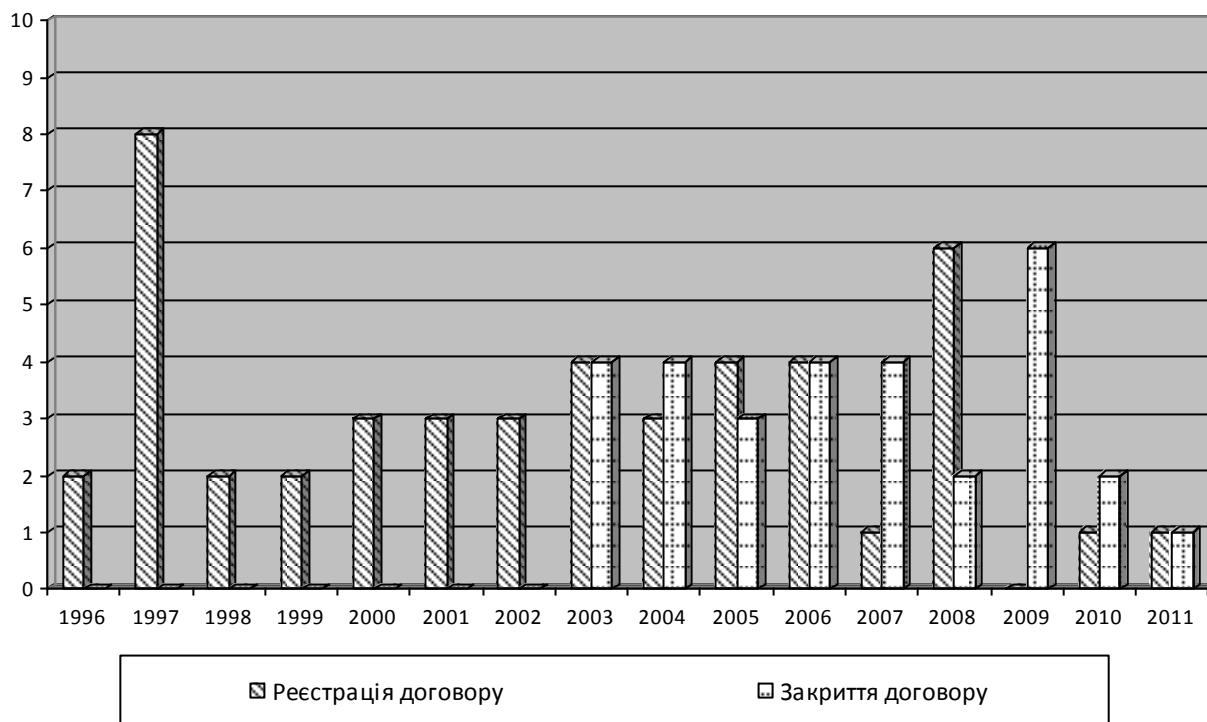
**Рис. 1.8. Динаміка розвитку спільної діяльності без створення юридичної особи у Львівській області впродовж 1996–2011 років**

*Примітка: Склала автор на основі додатка Ж*

Статистичні дані ДПА Львівської області підтверджують, що впродовж 1996–2011 рр. зареєстровано 59 договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи, зокрема: 1996 р. – 1; 1997 р. – 1; 1998 р. – 12; 1999 р. – 13; 2000 р. – 6; 2001 р. – 6; 2002 р. – 5; 2003 р. – 5; 2004 р. – 7; 2005 р. – 2; 2006 р. – 0; 2007 р. – 0; 2008 р. – 0; 2009 р. – 0; 2010 р. – 0; 2011 р. – 1 (Додаток Ж).

Як видно з рисунка 1.8, найсприятливішим для розвитку спільної діяльності у Львівській області був 1999 р., оскільки саме тоді укладено найбільше договорів. А найбільше суб'єктів господарювання припинили спільну діяльність у 2004 р. Окрім цього, протягом 2006–2010 рр. не зареєстровано жодного договору.

Дослідження у Тернопільській області показали, що впродовж 1996–2011 рр. зафіксовано 47 договорів про СДБЮ, зокрема: 1996 р. – 2; 1997 р. – 8; 1998 р. – 2; 1999 р. – 2; 2000 р. – 3; 2001 р. – 3; 2002 р. – 3; 2003 р. – 4; 2004 р. – 3; 2005 р. – 4; 2006 р. – 4; 2007 р. – 1; 2008 р. – 6; 2009 р. – 0; 2010 р. – 1; 2011 р. – 1 (Додаток Ж.1), динаміку реєстрації і закриття яких зображено на рисунку 1.9.



**Рис. 1.9. Динаміка розвитку спільної діяльності без створення юридичної особи у Тернопільській області впродовж 1996–2011 років**

*Примітка: Склала автор на основі додатка Ж.1*

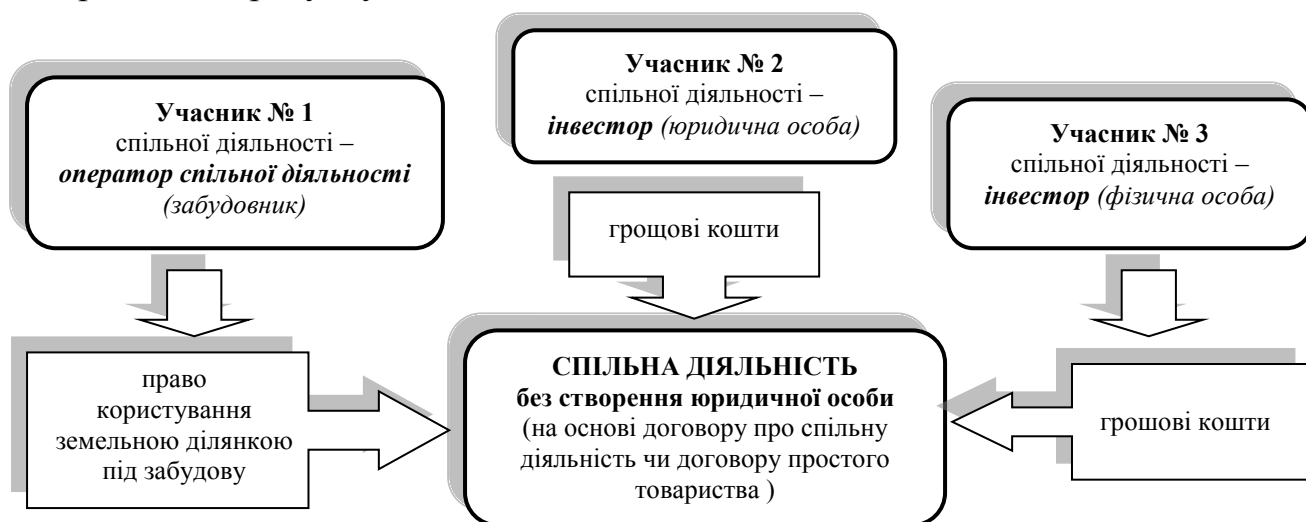
Як видно з рисунка 1.9, найсприятливішим для розвитку спільної діяльності був 1997 р., адже саме тоді укладено найбільше договорів. У 2009 р. припинили діяльність найбільше суб'єктів господарювання і не зареєстровано жодної угоди. Проте, як уже було зазначено, за станом на 01.01.2012 р. у Тернопільській області – десять із сімнадцяти діючих договорів про СДБЮ провадять у сфері будівництва.

На основі результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, котрі беруть участь у здійсненні СДБЮ в будівництві, можна зробити висновок, що однією із сторін договору неодноразово виступає фізична особа. Специфіка спільної діяльності зумовлює особливості, що стосуються законодавчого регулювання, системи обліку та оподаткування даного виду господарювання у сфері будівництва. Відповідно проблемним питанням є взаємовідносини між учасниками будівництва у межах спільної діяльності, за умови, коли один із учасників – фізична особа.

Якщо учасником є фізична особа, яка здійснює внесок грошовими коштами, то можна стверджувати, що вона – інвестор спільної діяльності, при цьому

функції цього контрагента зводяться, як правило, тільки до фінансування проекту, оскільки у договорі визначають обсяг внеску даного контрагента та його частки у збудованому об'єкті нерухомості.

Взаємовідносини між учасниками СДБЮ, коли одним з контрагентів є фізична особа, котра вносить у будівництво грошові кошти як свій вклад, зображено на рисунку 1.10.



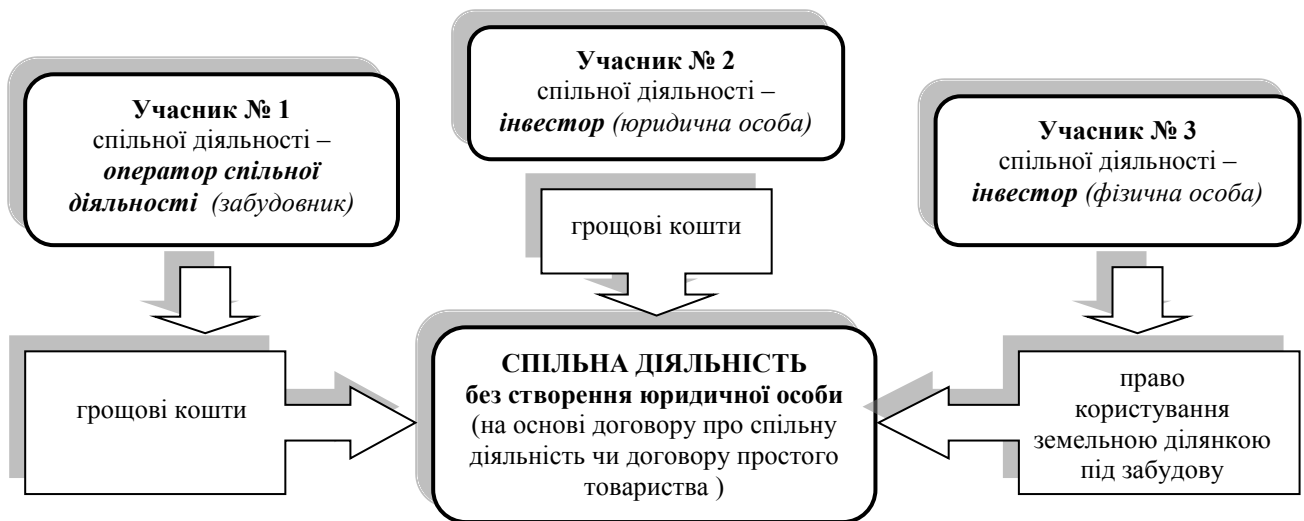
**Рис. 1.10. Взаємовідносини між учасниками спільної діяльності за участю фізичної особи (за умови, що її внеском є грошові кошти) у будівництві за договорами про спільну діяльність**

*Примітка: Розробка автора*

На практиці трапляються випадки, коли учасник – фізична особа вносить у спільну діяльність як свій вклад право користування земельною ділянкою під забудову, що належить йому, тобто майнове право; при цьому учасники визначають грошову оцінку такого внеску самостійно, за погодженням між собою, оформивши актом оцінки, а факт передачі внеску підтверджують актом приймання-передачі. Потрібно врахувати, що суб'єкт господарювання, який володіє правом на землю, тобто в якого є у власності або користуванні земельна ділянка під забудову, може виступати як забудовник (замовник), оскільки це передбачено п. 2 ст. 8 ЗУ «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17.02.2011 р. № 3038-VI [92], де вказано, що планування і забудову земельних ділянок здійснюють їх власники чи користувачі в установленому законодавством порядку.



Взаємовідносини між учасниками СДБЮ, коли одним з контрагентів є фізична особа, котра вносить у будівництво право користування земельною ділянкою під забудову як свій вклад, зображено на рисунку 1.11.



**Рис. 1.11. Взаємовідносини між учасниками договору про спільну діяльність у будівництві за участю фізичної особи (за умови, що її внеском є право користування земельною ділянкою під забудову)**

*Примітка: Розробка автора*

Доцільно також зазначити, що відповідно до ст. 837 та ст. 875 ЦКУ [278] замовник – це сторона в договорі підряду, яка замовила у підрядника виконання будівельно-монтажних робіт, зобов'язалася їх прийняти та оплатити в установленій термін. Інших вимог до замовника цивільне законодавство не висуває. Отже, замовником може бути будь-який суб'єкт господарювання, здатний вступати в цивільні правовідносини, тобто як фізична, так і юридична особа.

Таким чином, з викладеного випливає, що тільки учасник – фізична особа спільної діяльності, який є землевласником, повинен займатись організаційними питаннями, оформляти дозвільну документацію на себе та виконувати функції замовника будівництва.

Наші дослідження показують, що після того, як учасник спільної діяльності вносить як вклад майно, котрим володіє, це саме майно змінює свій правовий статус (звичайно, якщо інше не було встановлено договором). Тобто, майно, яким раніше володів один з учасників за правом власності, тепер стає спільною

пайовою власністю всіх учасників спільної діяльності, а майно, що належало на інших правах (наприклад, оренда) набуває статусу спільного майна, як цього вимагає ст. 1134 ЦКУ [278].

Після передачі учасником – фізичною особою права на забудову своєї земельної ділянки чи права користування такою ділянкою в інших учасників виникає право спільного користування даною ділянкою на підставі договору. Договір дає змогу будь-якому учасникові СДБЮ (як фізичній, так і юридичній особі), отримати статус забудовника та відповідно оформити дозвільну документацію на будівництво. Однак учасник – фізична особа, навіть будучи суб'єктом підприємницької діяльності, не може стати оператором спільної діяльності.

Чинне законодавство не передбачає здійснення СДБЮ тільки між фізичними особами. З огляду на те саме забудовнику (операторові спільної діяльності) доручають організувати будівництво, оформляти необхідні дозвільні документи, укладати договір з підрядником, приймати виконані роботи тощо. Такий замовник будівництва обов'язково повинен віднести об'єкт будівництва до тієї чи іншої категорії складності, як цього вимагає ЗУ «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17. 02. 2011 р. № 3038-VI [92]. При цьому категорію складності об'єкта будівництва визначають відповідно до державних будівельних норм і стандартів на підставі класу наслідків (відповідальності) такого об'єкта будівництва. Юридичні етапи здійснення будівництва залежатимуть від категорії об'єктів містобудування (додаток М).

Важливим у цьому питанні є також ЗУ «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19. 06. 2003 р. № 978-IV, що встановлює загальні принципи, правові та організаційні засади залучення коштів фізичних та юридичних осіб в управлінні з метою фінансування будівництва житла та особливостей управління цими коштами, а також правові засади та особливості випуску, розміщення та обліку сертифікатів фондів операцій з нерухомістю.

Незалежно від того, що є внеском учасника – фізичної особи, грошові кошти чи право користування земельною ділянкою під забудову, функції забудовника та відповідно, оператора спільної діяльності виконує учасник, який є юридичною особою. Учасник – фізична особа видає операторові для ведення спільних справ доручення на здійснення операцій від його імені.

На практиці часто застосовують договори про спільну діяльність, метою якої є капітальне будівництво або ж спільна інвестиційна діяльність. Однак вважаємо, що саме СДБЮ є перспективною й ефективною для розвитку вітчизняного середнього бізнесу, оскільки об'єднання капіталу та різних видів внесків (грошових, майнових, трудової участі тощо) дає можливість досягнути певного рівня прибутковості будь-якої фінансово-господарської діяльності.

Після аналізу змісту нормативно-правового регулювання спільної діяльності є всі підстави констатувати його низький, часто суперечливий рівень, що негативно впливає на ефективність діяльності. Локалізація зазначених проблем потребує ліквідації неточностей та суперечностей нормативних актів, а відповідно, чинне законодавство має бути взаємоузгодженим, як ілюструє додаток Н. Потреба у такому нормативно-правовому взаємоузгодженні законодавства України зумовлена специфікою спільної діяльності.

Дослідження правового поля спільної діяльності дає змогу виокремити такі його ознаки: 1) наявність спільної мети господарювання; 2) діяльність зі створенням чи без створення юридичної особи; 3) наявність договору чи письмової угоди між учасниками; 4) об'єднання активів для досягнення мети, визначеної договором або письмовою угодою; 5) спільний контроль, спільний розподіл результатів та ризиків від діяльності відповідно до умов договору чи письмової угоди; 6) узгодженість проведених операцій у контексті спільної діяльності та відповідальність за прийняті управлінські рішення; 7) витрати в процесі спільної діяльності пропорційно до внесків. Саме дані ознаки дають змогу виокремити спільну діяльність із поміж інших видів господарювання та констатувати, що вона є універсальною формою розвитку господарських зв'язків [307, с. 228].

Проблемний аспект спільної діяльності – відсутність окремого стандарту, який врегулював би її провадження, що породжує невизначеність. Її засади частково відкореговано П(С)БО 12, ГКУ, ЦКУ та ПКУ, котрі часто суперечать один одному. Враховуючи це, пропонуємо прийняти окремий П(С)БО «Спільно контрольовані активи та факти господарської діяльності» (оскільки виникає спільна власність) та вивести з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» окремі пункти, що регулюють спільну діяльність. Ця пропозиція обґрунтована тим, що інвестиція як така передбачає вклад (внесення) в певні активи (капітальні фінансові інвестиції, основні засоби тощо), а з огляду на те, що об'єднання майна у процесі здійснення СДБЮ не можна вважати інвестуванням, відповідно, не відбувається набуття інвестиційного активу (внесене учасниками майно стає спільним без зміни форми). Водночас процес ведення СДБЮ доцільно розглядати як операційну, а не інвестиційну діяльність.

Вважаємо, що саме П(С)БО «Спільно контрольовані активи та факти господарської діяльності» можуть стати організаційним і методичним інструментом фінансового обліку, що дасть змогу врегулювати дискусійні аспекти господарювання у контексті спільної діяльності.

### **1.3. Класифікація витрат і доходів спільної діяльності у будівельних організаціях**

Формування витрат спільної діяльності та їх відображення у системі обліку – основний і складний елемент організації та розвитку суб'єктів господарювання, які є учасниками спільного проекту. З огляду на це, порядок здійснення та розподіл витрат при цьому виді господарювання має бути конкретним та зрозумілим. Усвідомлення теоретичного поняття сутності згаданих витрат залишається об'єктом дослідження в обліковій науці, що є актуальним та необхідним для ефективного управління і правильного й раціонального розподілу витрат спільної діяльності.

Проблеми термінології та класифікації витрат продовжують служити предметом дискусій теоретиків і практиків, оскільки значна кількість наукових

праць присвячена даній тематиці. Здійснивши теоретичний аналіз економічної літератури, маємо підстави стверджувати, про неоднозначність розуміння категорії «витрати», оскільки у різні періоди були відомі різні погляди на дану дефініцію, адекватні економічним реаліям. При цьому аргументи учених різних епох послужили основою для формування засад сучасного понятійного апарату.

Поняття «витрати» сформульовано ще в XVII ст. у науковій праці «Трактат про податки і збори» (1662 р.) Уільяма Петті (1623–1687), де автор розвинув теорію складу витрат на виробництво і вивів закон вартості [7, с. 61].

Більшість учених-економістів вважають, що витрати є сукупністю затрат живої і уречевленої праці на виробництво продукції, виражених як у натуральній, так і у вартісній формах [20; 96; 249; 271; 316]. Тобто, витрати підприємства служать функцією виробництва та, відповідно, представлені у двох аспектах: 1) масштаб вимірювання сукупності спожитої кількості ресурсів; 2) вартісне вираження матеріальних і трудових затрат. Дане формулювання виробничих витрат виникло на основі фундаментальної праці К. Маркса «Капітал», в якій автор зазначив, що загальна сума використаної у товарі праці (уречевленої і безпосередньої) створює витрати самого виробництва товару [136, с. 77].

У процесі еволюції економічної науки зароджуються нові поняття, характеристики, категорії. Так, за часів командно-адміністративної системи виникло поняття собівартості, сформувався перелік виробничих витрат, що містять конкретні складові, а також калькуляційні статті для їх розрахунку. Розвиток і становлення ринкових принципів у економіці, посилення впливу зовнішніх факторів на господарські механізми зумовлюють необхідність перегляду та вдосконалення облікової теорії в цілому та визначення категорії «витрати» зокрема.

Особливості відображення витрат у обліку та звітності вітчизняних і зарубіжних суб'єктів господарювання характерні подібними й відмінними рисами, що виникають у результаті вимог МСФЗ, ЗПБО США ((IAS) GAAP USA) і національних П(С)БО. Порівняльну характеристику витрат щодо вітчизняних і зарубіжних стандартів та принципів фінансового обліку подано у додатку П.1.

Як видно з додатка П.1, в Україні методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначають норми П(С)БО 16. Тим часом, окремого міжнародного стандарту, аналогічного П(С)БО 16, у системах МСФЗ та ЗПБО США нема.

На основі аналізу порівняльної характеристики витрат можна зробити висновок, що у МСФЗ та в національних П(С)БО визначення терміна «витрати» є ідентичним. Разом із тим, тлумачення даної дефініції відрізняється від принципів бухгалтерського обліку США тим, що витрати за ЗПБО США не включають збитки.

Своєю чергою, за ЗПБО США збитки відрізняються від витрат тим, що вони виникають у результаті операцій фінансово-господарської діяльності, не пов'язаних із процесом отримання прибутку протягом певного періоду. До таких збитків можна віднести витрати, що виникли внаслідок зміни вартості запасів, валютних курсів, нарахування пені, штрафів тощо. Дослідження практики показують, що у звітності збитки відображають на нетто-основі (тобто без податків), а витрати показують з урахуванням наявних податків [159; 177; 247; 268].

Порівняльна характеристика витрат стосовно вітчизняних і зарубіжних стандартів та принципів фінансового обліку дає змогу стверджувати, що: 1) МСФЗ діють на основі загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат; 2) ЗПБО США розподіляють усі витрати на активи та інші витрати, а також збитки; 3) П(С)БО класифікують витрати залежно від виду діяльності, у результаті якого вони виникли, за економічними елементами і за статтями витрат.

Отже, можна зробити висновок, що окрема країна формує такий склад витрат виробництва, який пов'язаний з особливостями і специфікою певного виду їх діяльності та вітчизняних принципів системи обліку.

Проблемні аспекти класифікації витрат розглядають у своїх працях відомі учені-економісти: Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, В. С. Лень, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко,

М. Г. Чумаченко, Б. Ф. Усач та інші. Незважаючи на значні здобутки у дослідженнях цих учених, низка питань потребує подальшого вирішення. Зокрема, вітчизняні науковці не розглядають проблем класифікації витрат щодо спільної діяльності.

Дослідження вітчизняних і зарубіжних джерел показують, що у результаті генезису постійно утворюються нові концепції в частині групування витрат у фінансовому обліку; при цьому обґрунтування класифікації витрат відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску тощо. Так, значна кількість провідних учених, зокрема Ф. Ф. Бутинець [33], В. В. Сопко [249], Н. М. Ткаченко [264], М. С. Пушкар [221], А. Д. Шеремет [271], В. С. Лень [172], М. Р. Лучко [139], Т. П. Карпова [104], Ч. Г. Хорнгрен та Дж. Фостер [276], К. Джей Шим і Г. Джоел Сігел [300] та інші досліджують дане питання й групують витрати за власними переконаннями (додаток П.2). Така увага науковців до групування витрат засвідчує підвищений інтерес до даної проблеми і дає підстави констатувати, що класифікація витрат – це групування витрат за напрямками обліку згідно з принципами узагальнення.

Економічна наука й практика господарювання використовують показник собівартості продукції, і якщо собівартість виразити у грошовій вартості, то це і є витрати виробництва, адже саме вона показує, скільки таке виробництво вартує суб'єктові господарювання.

У контексті дисертаційного дослідження доречно зазначити, що в сфері будівництва поряд із категорією «витрати» використовують термін «витрати за будівельним контрактом», який наведений у П(С)БО 18 «Будівельні контракти», що є основою організації обліку витрат і доходів суб'єктів господарювання окремої галузі. Так, згідно з цим стандартом, витрати за будівельним контрактом – це собівартість будівельно-монтажних робіт [122, с. 491]. Як стверджує Н. М. Ткаченко, «собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг» [264, с. 535]. Я. Д. Крупка, З.-М. В. Задорожний та

Р. О. Мельник вважають, що собівартістю будівельної продукції є витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт за будівельними контрактами. При цьому собівартість БМР може бути плановою, кошторисною, фактичною [122, с. 226]. Разом із тим, відповідно до нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31. 12. 2010 р. № 573 [150, с. 2], виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних із виконанням будівельно-монтажних робіт. Вона може бути плановою і фактичною.

Таким чином, обчислюючи свої витрати, суб'єкт господарювання визначає їх як загальну суму й калькулює собівартість одиниці продукції. Саме актуальність даної проблеми переконливо доводить, що науковці продовжують рекомендувати та вносити пропозиції, що стосуються як удосконалення обліку витрат, формування собівартості продукції, так і наукової класифікації витрат на виробництво.

Потрібно врахувати, що особливе місце займає класифікація витрат за економічними елементами (елементи витрат – це однорідні за складом витрати: матеріальні, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, витрати на матеріали й паливо та інші грошові витрати), класифікація витрат за статтями калькуляції (така класифікація відображає місце виникнення витрат, і її застосовують для планування, обліку й калькулювання витрат на виробництво і реалізацію одиниці продукції та всієї товарної продукції) і класифікація витрат за центрами відповідальності (використовують для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції). При цьому будь-яка економічно обґрунтована класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, аналізу та ефективного управління витратами.

Так, Л. В. Нападівська наголошує, що класифікація витрат – це поділ їх на



класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. До того ж, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів [157, с. 133]. Своєю чергою, В. С. Лень зазначає, що витрати класифікують для певних цілей (визначення собівартості та встановлення цін на її окремі види) [172, с. 524].

Отже, з викладеного випливає, що з метою задоволення потреб різних груп споживачів ознак класифікації має бути виділено саме стільки, скільки потрібно для отримання найточнішої та повної інформації.

Питання класифікації витрат достатньо висвітлені у науковій літературі, тому розгляд різних поглядів авторів стосовно даного питання не є метою цього дослідження, адже коло наших інтересів – класифікація витрат спільної діяльності у будівельних організаціях. З огляду на це автор тільки узагальнила (додаток П.3) класифікації витрат, запропоновані в сучасній економічній літературі.

Аналіз економічних джерел дає змогу зробити висновок, що схема класифікації витрат подана у додатку П.3, є найприйнятнішою для фінансового обліку, однак вважаємо, що згадана схема неповна, оскільки не виокремлює у собі такої групи витрат, як «витрати спільної діяльності», що можна пояснити відсутністю у наукових джерелах об'єктивної оцінки згаданих витрат.

Практика свідчить, що більшість вітчизняних суб'єктів господарювання не обмежується виготовленням продукції та її реалізацією, а займаються й іншими видами діяльності, що дає змогу виокремити таку суттєву ознаку, як поділ витрат за приналежністю їх до певного виду діяльності. Оскільки спільна діяльність – один із нових окремих видів діяльності (вид діяльності є тоді, коли об'єднують ресурси (устаткування, робочу силу, сировину й матеріали, технологічні засоби тощо) для створення виробництва конкретної продукції і надання послуг), що набувають дедалі більшого поширення на теренах вітчизняної економіки, то відповідно, доцільно розглянути детальніше класифікацію витрат відповідно до видів діяльності в Україні. У цьому зв'язку, зауважимо, що правильна класифікація видів діяльності на рахунках фінансового обліку є основою правильного рознесення тих чи інших доходів та витрат у рядках звітності,

зокрема Звіту про фінансові результати (форма № 2) та Звіту про рух грошових коштів (форма № 3). Окрім цього, вивчення класифікації витрат служать основою для визначення фінансових результатів.

Враховавши теоретичне дослідження класифікацій витрат за видами діяльності та критично оцінивши схеми, що запропонували вчені-економісти [31, с. 526; 160, с. 262; 264, с. 521; 273, с. 503], ми навели принципове бачення класифікації витрат за видами діяльності у додатку П.3.

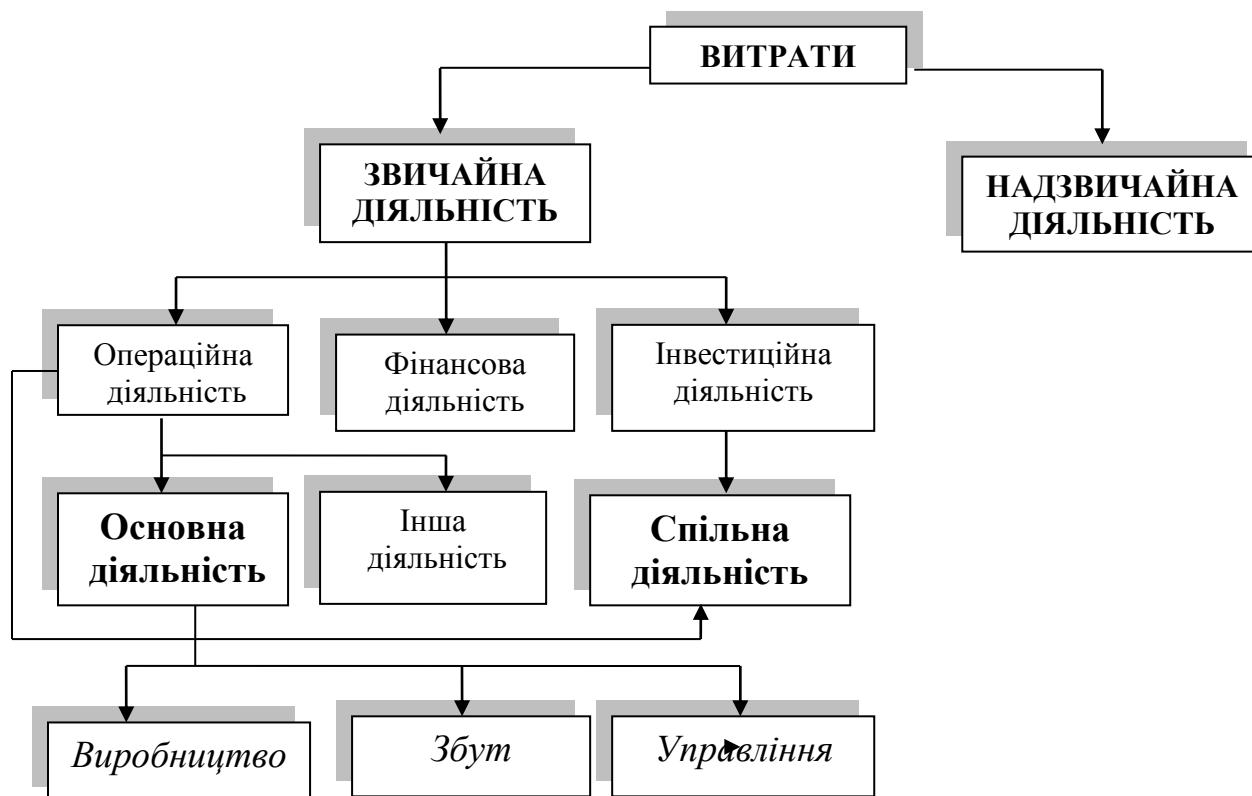
Вважаємо, що розгляд класифікації витрат за видами діяльності у згаданій усталеній проєкції є неповним, оскільки автори не виокремлюють такий вид діяльності, як «спільна діяльність». Окрім цього, сучасні науковці не досліджують питання особливостей та доцільності спільної діяльності при здійсненні різних видів економічної діяльності.

Підсумовуючи викладене можна зробити висновок, що науковці відносять до різних класифікаційних груп одні й ті самі витрати (додатки П.2, П.3 і П.4); при цьому враховують потреби як внутрішніх (спостереження і контроль за рівнем витрат, визначення собівартості виробленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт, виявлення відхилень від запланованого рівня, розроблення заходів з оптимального зниження витрат тощо), так і зовнішніх (правдиве відображення витрат на облікових рахунках і складання фінансової звітності) користувачів інформації. Разом з тим, обґрунтування класифікації витрат спільної діяльності у згаданих класифікаційних групах залишається поза увагою учених.

Таким чином, на основі викладеного пропонуємо внести зміни до класифікації витрат за видами діяльності. Зокрема, доцільно виділити «витрати спільної діяльності» як окремий вид діяльності суб'єктів господарювання (рис. 1.12).

Як видно з рисунка 1.12, удосконалена класифікація витрат за видами діяльності, що виокремлює «витрати спільної діяльності», є актуальною на сучасному етапі розвитку економіки України, оскільки витрати від спільної діяльності зі створенням юридичної особи відображають як втрати від участі в

капіталі, зокрема на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» та субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності», котрі відносять до інвестиційної діяльності.



**Рис. 1.12. Класифікація витрат за видами діяльності, у т. ч. спільної діяльності як окремого виду діяльності суб'єктів господарювання**

*Примітка: Удосконалила автор*

Разом з тим, відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 р. № 1873 [148], витрати в сумі, що відповідають частці учасника у СДБЮ, учасник відображає загальною сумою відповідно у складі інших операційних витрат, зокрема на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» та відповідних субрахунках, які, своєю чергою, відносять до операційної діяльності.

Нерозуміння сутності витрат спільної діяльності й особливостей спільної діяльності негативно впливає на якість інформації про фактичні витрати, доходи та фінансові результати такого виду діяльності, ефективність її виконання на практиці й додає ще одну прогалину в теорії вітчизняного обліку. Отже, виникає нагальна потреба у визначенні сутності витрат спільної діяльності.

Таким чином, на основі проведених досліджень вважаємо, що витрати спільної діяльності – спрямовані на здійснення проекту, які виникають у процесі поточної роботи оператора, а саме – витрати на придбання виробничих запасів, послуг (у т.ч. залучення найманих працівників), обов'язкові платежі, амортизацію, тощо, які відшкодують учасники згідно з договором.

Проблемні питання класифікації витрат спільної діяльності зумовлюють необхідність її формування за такими критеріями, які відобразатимуть і характеризуватимуть різні аспекти спільної діяльності суб'єктів господарювання. Утім, за будь-яких обставин не можна ігнорувати реалії сьогодення, відповідно до котрих найвигіднішою є спільна діяльність у сфері будівництва, оскільки саме така спільна діяльність дає змогу залучати кошти інвесторів без податкових наслідків до моменту передачі нерухомості їм у власність.

З огляду на те, що досліджуємо класифікацію витрат спільної діяльності у будівництві, та у зв'язку з тим, що втратили чинність Методичні рекомендації від 16. 02. 2004 р. № 30 [152], доцільно розглянути класифікацію витрат будівельних організацій відповідно до нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31. 12. 2010 р № 573 [150, с. 2], що унаочнює таблиця 1.3, оскільки їх можуть застосовувати будівельні організації незалежно від форм власності й підпорядкування, відокремлені виробничі підрозділи, котрі виконують будівельно-монтажні роботи.

Як видно з таблиці 1.3, у новій редакції додано ознаку – «ступінь впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат» (ознака № 5). Однак розшифрування класифікації витрат за видами діяльності будівельної організації також не виокремлює витрат спільної діяльності, що є негативним аспектом. На нашу думку, «витрати спільної діяльності» мають бути складовою ознакою «видів діяльності будівельної організації». При цьому витрати звичайної діяльності потрібно згрупувати згідно із загальноприйнятою класифікацією витрат за видами діяльності, а класифікаційну ознаку – «наявність надзвичайних подій» (ознака № 9) взагалі вивести з переліку, оскільки «надзвичайні витрати» мають належати також до видів діяльності, як цього вимагають стандарти.

Таблиця 1.3

**Класифікація витрат будівельної організації відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт**

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	Види діяльності будівельної організації	– витрати звичайної діяльності – витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності
2	Місце виникнення витрат	– витрати основного виробництва – витрати другорядного виробництва – витрати допоміжного виробництва – витрати за географічною ознакою
3	Види витрат	– за економічними елементами – за статтями калькулювання
4	Способи віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт	– прямі витрати – загальновиробничі (непрямі) витрати
5	Ступінь впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат	– постійні витрати – змінні витрати
6	Результативність витрачання	– продуктивні витрати – непродуктивні витрати
7	Календарні періоди виникнення витрат	– поточні витрати – довготермінові витрати – одноразові витрати
8	Відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва	– витрати за договором підряду – витрати періоду
9	Наявність надзвичайних подій	– надзвичайні витрати

Адже, як стверджує професор З.-М. В. Задорожний, «правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації» [80, с. 59]. З урахуванням цього, пропонуємо першу класифікаційну ознаку витрат будівельної організації згаданих Методичних рекомендацій подати у такій редакції, як у таблиці 1.4.

Як видно з таблиці 1.4, відокремлення витрат спільної діяльності від операційної та основної діяльності зумовить отримання реальнішої інформації про дані, котрих потребують як внутрішні, так і зовнішні користувачі, особливо в умовах, коли основну діяльність учасника потрібно розмежувати від спільної діяльності.

Таблиця 1.4

**Запропоновані зміни до класифікації витрат будівельної організації відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт у контексті витрат спільної діяльності**

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	Види діяльності будівельної організації	1) витрати звичайної діяльності: <b>а) витрати операційної діяльності:</b> – витрати основної діяльності – <b>витрати спільної діяльності</b> – витрати іншої діяльності 2) витрати надзвичайної діяльності
2-8	Далі аналогічно з табл. 2.1.	Далі аналогічно з табл. 2.1
9	Вивести	Вивести

*Примітка: Удосконалила автор*

Аналізуючи нову редакцію згаданих Методичних рекомендацій, зазначимо, що з них виведено типові кореспонденції рахунків для відображення доходів і витрат будівельних підприємств. Таким чином, обираючи потрібні кореспонденції та рахунки, слід керуватися чинною Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій і П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Оскільки будівельно-монтажні роботи на об'єкті будівництва здійснюються за договором підряду, потрібно врахувати, що до витрат за таким договором уводять витрати за період від дати укладення договору підряду до дати його завершення. До витрат за цим договором можна вводити також інші витрати, які здійснив підрядник при укладенні договору підряду, в разі якщо є ймовірність достовірної оцінки цих витрат та підписання договору.

Окрім цього, витрати, що були визнані витратами звітного періоду, які здійснені при укладенні договору підряду, в подальшому не включають до витрат за договором підряду, якщо він підписаний у наступних звітних періодах.

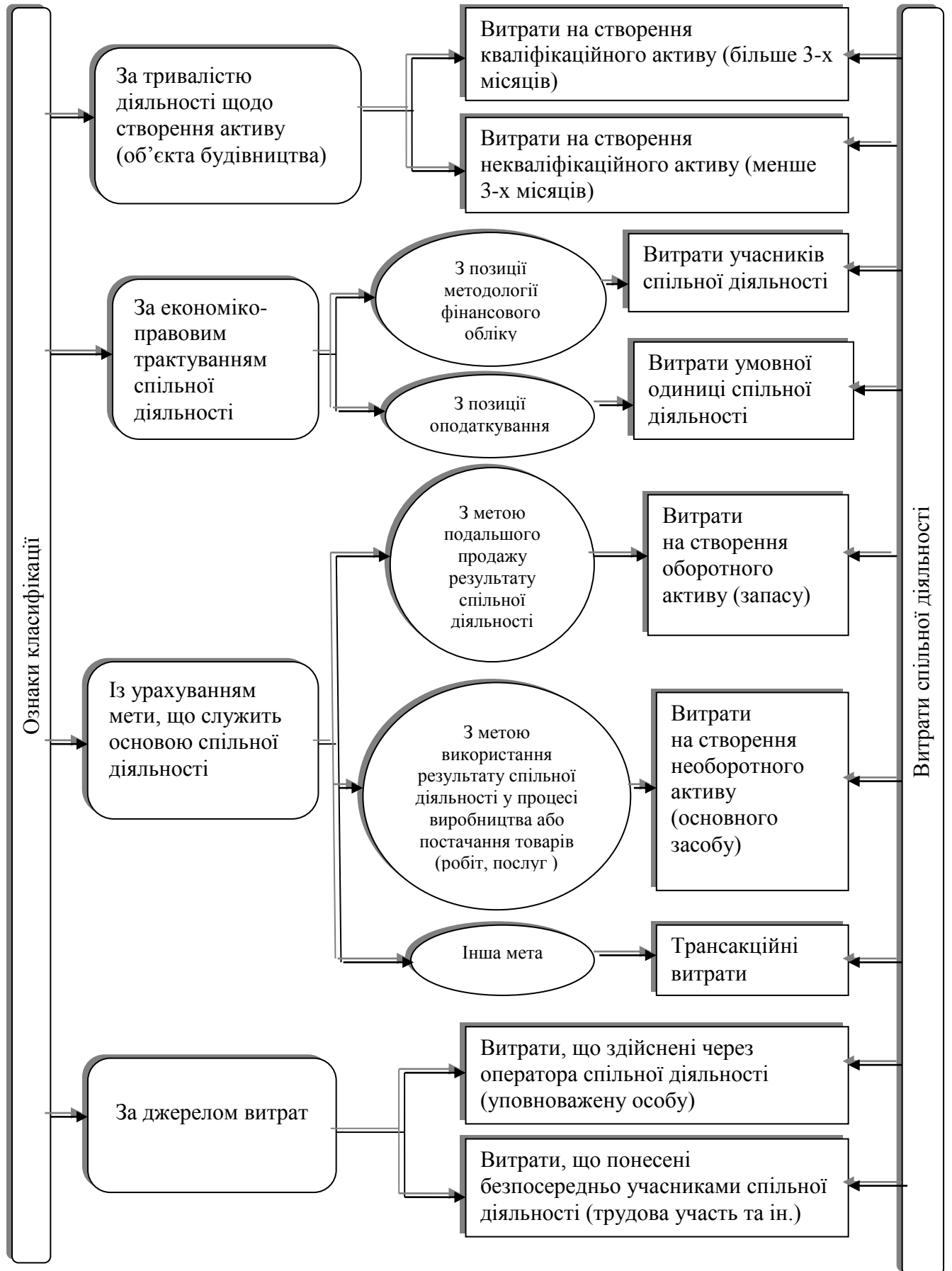
Базуючись на викладеному і з огляду на те, що дисертаційне дослідження здійснене на прикладі спільної діяльності з об'єднанням внесків, із урахуванням специфіки спільної діяльності та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 [150] пропонуємо застосовувати розроблену додаткову класифікацію витрат у будівництві, що виконують роботи за договором про спільну діяльність (рис. 1.13), де виокремлено «витрати на створення кваліфікаційного активу» та «витрати на створення некваліфікаційного активу».

Потрібно врахувати, що п. 3 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» трактує «кваліфікаційний актив» як актив, котрий обов'язково потребує суттєвого часу для його створення [193]. Разом з тим, у п. 1.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат від 01.11.2010 р. № 1300 [149], зазначено, що до кваліфікаційних активів відносять:

- запаси, які потребують суттєвого часу для їх виготовлення, – незавершене виробництво продукції з тривалим операційним циклом;
- будинки, будівлі, споруди, інші об'єкти основних засобів, нематеріальні активи – незавершені капітальні інвестиції в їх виготовлення (будівництво);
- інвестиційна нерухомість, яка потребує реконструкції (тощо). При цьому п.1.6 згаданих Методичних рекомендацій пояснює, що суттєвим вважають час, який становить більше, ніж 3 місяці.

Зазначимо, що в уже згаданому П(С)БО 31 подано таке визначення, як «собівартість кваліфікаційного активу». Зокрема, п. 3 стандарту трактує, що це «... витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (далі – витрати на створення кваліфікаційного активу)» [193].

Запропонована класифікація витрат спільної діяльності в будівельних організаціях (рис. 1.13) забезпечить раціональність організації планування, правильність та повноту системи обліку, калькулювання й аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт, підвищить ефективність управління витратами.



**Рис. 1.13. Додаткова класифікація витрат у будівництві, здійснюваному за договором про спільну діяльність**

*Примітка: Розробка автора*



Також ця класифікація сприятиме глибшому розумінню сутності спільної діяльності суб'єктів господарювання у контексті різних видів витрат з позиції їх цілісного розуміння при здійсненні спільних проектів у будівництві.

На основі викладеного можна стверджувати, що доцільно розробити аналогічні додаткові класифікації витрат спільної діяльності в інших галузях, звичайно, враховуючи їх специфіку та особливості.

Оскільки поряд з «витратами» ключовими категоріями в оцінці роботи фінансово-господарської діяльності підприємства є «доходи» та «фінансові результати», слід розглянути питання їх класифікації.

Проблеми сутності, методи оцінки та критерії визнання доходів служать предметом дискусій теоретиків і практиків, оскільки даній тематиці присвячено багато наукових праць. Сутність доходів описана у працях таких відомих учених, як А. Сміт, Дж. С. Мілль, А. Маршалл, П. А. Самуельсон, Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бред.

А. Сміт вважає, що першоджерелами доходу є заробітна плата, земельна рента і прибуток на капітал [242]. Як стверджує Дж. С. Мілль, доходи потрібно розглядати у двох аспектах: «доходи від продуктивної праці» (праці, результати якої здобуті та які споживає суспільство у продуктивній формі) й «доходи від непродуктивної праці» (простий перерозподіл доходу, створеного продуктивною працею) [151, с. 114]. А. Маршалл подає дефініцію «дохід» у широкому трактуванні, при цьому прирівнює грошовий дохід до поняття «торгово-промисловий капітал» [143, с. 120]. П. А. Самуельсон трактує, що дохід є припливом грошей та, зокрема, загальною сумою грошей, зароблених і оформлених протягом певного періоду (зазвичай за рік) [235, с. 88].

На якісно новому рівні розглядають сутність доходів, їх склад та умови визнання Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бред, які, аналізуючи суть даного поняття, критикують визначення доходів, що подано у стандарті ААА (Американської асоціації бухгалтерів), яке заперечує використання методу повідсоткового закінчення робіт [275, с. 233]. Як відомо, за цим методом дохід вважають одержаним до того, як продукція чи послуги передані покупцеві. Разом з тим,

згаданий метод є одним із основних при визначенні доходу в будівельній індустрії відповідно до МСБО 11 «Будівельні контракти» [153] та П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [190].

У довідковій економічній літературі дефініцію «дохід» розглядають з трьох позицій: 1) збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі набуття або зростання активів чи зменшення зобов'язань, що забезпечує зростання капіталу і не є внесками учасників (акціонерів); 2) гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг); 3) сума будь-яких коштів, вартість матеріального та нематеріального майна, інших активів, зокрема цінних паперів чи деривативів, одержаних платником податку у власність, нарахованих на його користь або набутих незаконним шляхом (отриманих як хабар, викрадених чи знайдених як скарб, не зданий державі) протягом відповідного податкового звітного періоду [79, с. 251]. Окрім цього, дохід розглядають як гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною та фізичною особою у результаті якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.) [35, с. 324].

Значна кількість провідних сучасних учених, зокрема Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, М. С. Пушкар, Л. К. Сук, П. Л. Сук та інші також досліджують «доходи». Так, М. С. Пушкар вважає, що дохід як економічна категорія у загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу; при цьому складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента [226, с. 389]. На думку Ф. Ф. Бутинця, дохід є надходженням економічних вигід, що виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо [31, с. 526]. Як стверджує В. А. Дерій, дохід – це економічна категорія, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників) [64, с. 28]. Л. К. Сук та П. Л. Сук зазначають, що доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або

зменшення зобов'язання, які приводять до зростання власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [256, с. 378].

Викладене переконливо доводить, що дослідження вітчизняних і зарубіжних учених економічної сутності дефініції «дохід» ґрунтується на взаємозв'язку з економічною категорією «прибуток». Така тенденція зумовлена тим, що необхідною умовою фінансово-господарської діяльності є виготовлення продукції або надання послуг з метою отримання прибутку. Саме для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання і функціонує на ринку, пропонує виготовлену продукцію чи надає послуги (роботи) за певну ціну. Так, вироблена продукція як результат господарської діяльності (виробництва) матиме вартість. Своєю чергою, витрати – це вартість ресурсів діяльності, тобто діяльності на ринку (виробництва продукції). У підсумку, за звітний період витрати можуть перевищити затрати (оскільки не всі ресурси залучають на виготовлення кінцевого продукту), але саме їх (затрати) фінансово-господарської діяльності (виробництва) враховують при визначенні фінансового результату. Отже, при визначенні суми отриманого прибутку потрібно володіти даними як про доходи, так і про пов'язані з ними витрати.

Потрібно врахувати, що економічні категорії, до яких відносять прибуток, є абстракціями, теоретичними обґрунтуваннями. Для практичного ж застосування необхідна інтерпретація цих категорій. Зокрема, більшість учених-економістів вказують на те, що прибуток є кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства та основним джерелом, за рахунок якого суб'єкти господарювання у процесі зростання свого підприємства розвивають власну матеріальну базу, стимулюють роботу працівників, виплачують дивіденди засновникам [29; 32; 48; 53; 273]. Разом з тим, окремі науковці вважають, що прибуток – це грошова форма вартості даного продукту [13; 17].

На наш погляд, це неправильно, оскільки прибуток є не просто елементом виручки, а окремою економічною категорією, що приховує у собі глибинні господарські зв'язки, притаманні безпосередньо виробництву, виробничим відносинам, руху товарів, грошей тощо.

Як зазначає Дж. Хікс, прибуток – це те, що визнає власник, тобто те, у що він вірить. Таку думку поділяють більшість бухгалтерів-практиків, оскільки вони переконані, що обчислений ними прибуток є правильним прибутком, адже розрахунок відповідає вимогам нормативних документів, за умови, що вони свідомо його не викривлюють [244, с. 358]. Як економічна категорія прибуток відображає кінцеву грошову оцінку господарської діяльності та є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур. Окрім цього, у загальному вигляді прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності та витратами на її здійснення. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання [31, с. 524].

На основі аналізу різних поглядів на дефініцію «прибуток» можна зробити висновок: в основі даного поняття закладена думка стосовно отримання певного заробітку, що перебуває у виручці від продажу товару, виконаних робіт чи наданих послуг.

Грунтовно проаналізувавши значну кількість наукових результатів вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, можемо стверджувати, що є певні загальні характеристики поняття «прибуток», які унаочнює додаток Р.

Узагальнюючи дану економічну категорію, зазначимо, що прибуток – це виражений у грошовій формі дохід, різниця між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі фінансово-господарської діяльності. При цьому згадана різниця може бути додатною, тобто виникає прибуток, або ж від'ємною, тоді цю суму визначають як збиток. Отже, збиток розглядають як прибуток з від'ємним знаком. А чистий прибуток – це прибуток після сплати податків.

Таким чином, спостерігається тенденція фундаментальної моделі, відповідно до якої: доходи – це потік коштів, що надходять до суб'єкта господарювання, а витрати – це потік коштів, що вибувають від цього господарюючого суб'єкта; відповідно, прибуток (збиток) – різниця, що формується між ними, відображається у балансі та змінює його.

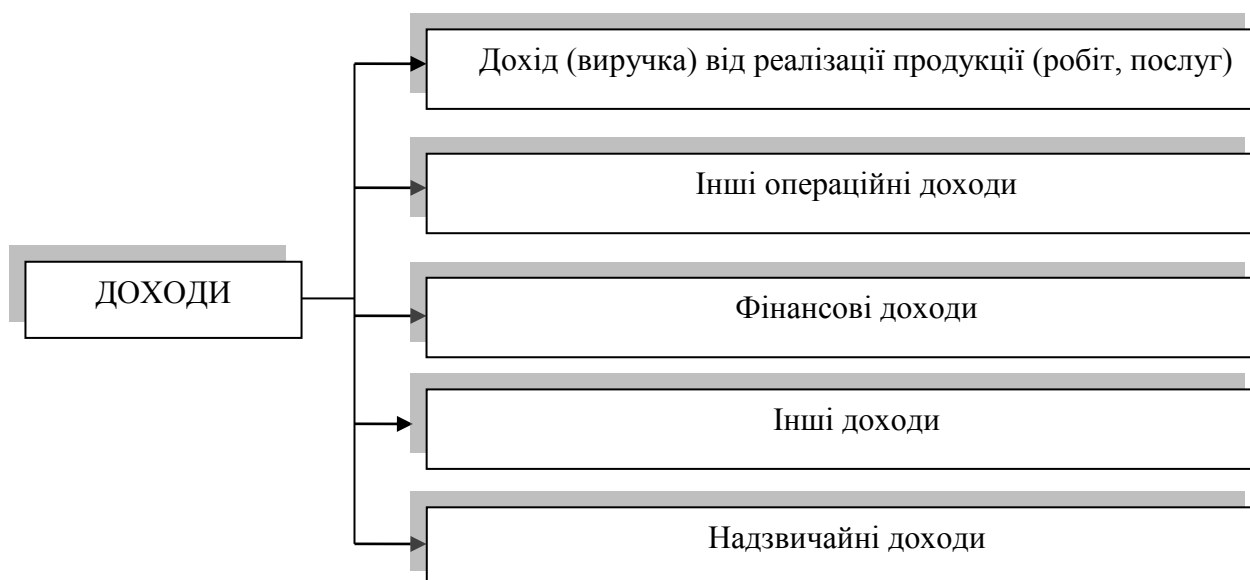
У економічній літературі відомі різні погляди на трактування дефініції «збиток». Зокрема, як зазначає Є. Д. Чацкіс, збитки – це фінансовий результат

діяльності підприємств і організацій, який є при перевищенні витрат над доходами. При цьому вчений поділяє збитки на заплановані (підприємств, які перебувають на державних дотаціях) та незаплановані (втрати від стихійного лиха, матеріальний збиток, списання безнадійної дебіторської заборгованості, списаний за рахунок результатів підприємства, штрафи, пені, неустойки тощо) [265, с. 259]. На думку Б. Д. Гаврилишина, О. А. Устенка та А. С. Гальчинського, збитки – це непередбачені витрати, витрати майна і грошей, недоотримані вигоди [75, с. 593]. Збиток також розглядають, як перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання котрого були здійснені ці витрати [256, с. 378; 179, с. 71; 264, с. 704]. Окремі автори трактують, що збитки – це матеріальні втрати [165, с. 240].

В. А. Дерій вважає, що «... втрати підприємства – це його «змарновані» витрати, тобто витрати, які не забезпечили цьому підприємству відповідних доходів, на котрі, в принципі, воно могло б через певний проміжок часу претендувати» [64, с. 73]. Також учений зазначає, що втрати є реальним економічним показником, а збитки підприємства – це певною мірою умовний показник, який розраховують для відповідних витрат і доходів за певний звітний період.

Згідно з п. 7 МСФЗ 18 «Дохід», дохід – це валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає у результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [154]. Доречно зазначити, що у МСФЗ та ЗПБО США ((IAS) GAAP USA) відповідну увагу приділяють саме критеріям визнання доходів.

Питання класифікації доходів достатньо висвітлені у науковій літературі, тому аналіз поглядів різних авторів публікацій щодо даного питання не є метою цього дослідження, адже коло наших інтересів – класифікація доходів від спільної діяльності в будівельних організація. З урахуванням цього, автор тільки узагальнила запропоновані класифікації визнаних доходів у сучасній економічній літературі (рис. 1.14).



**Рис. 1.14. Схема класифікації визнаних доходів у фінансовому обліку**

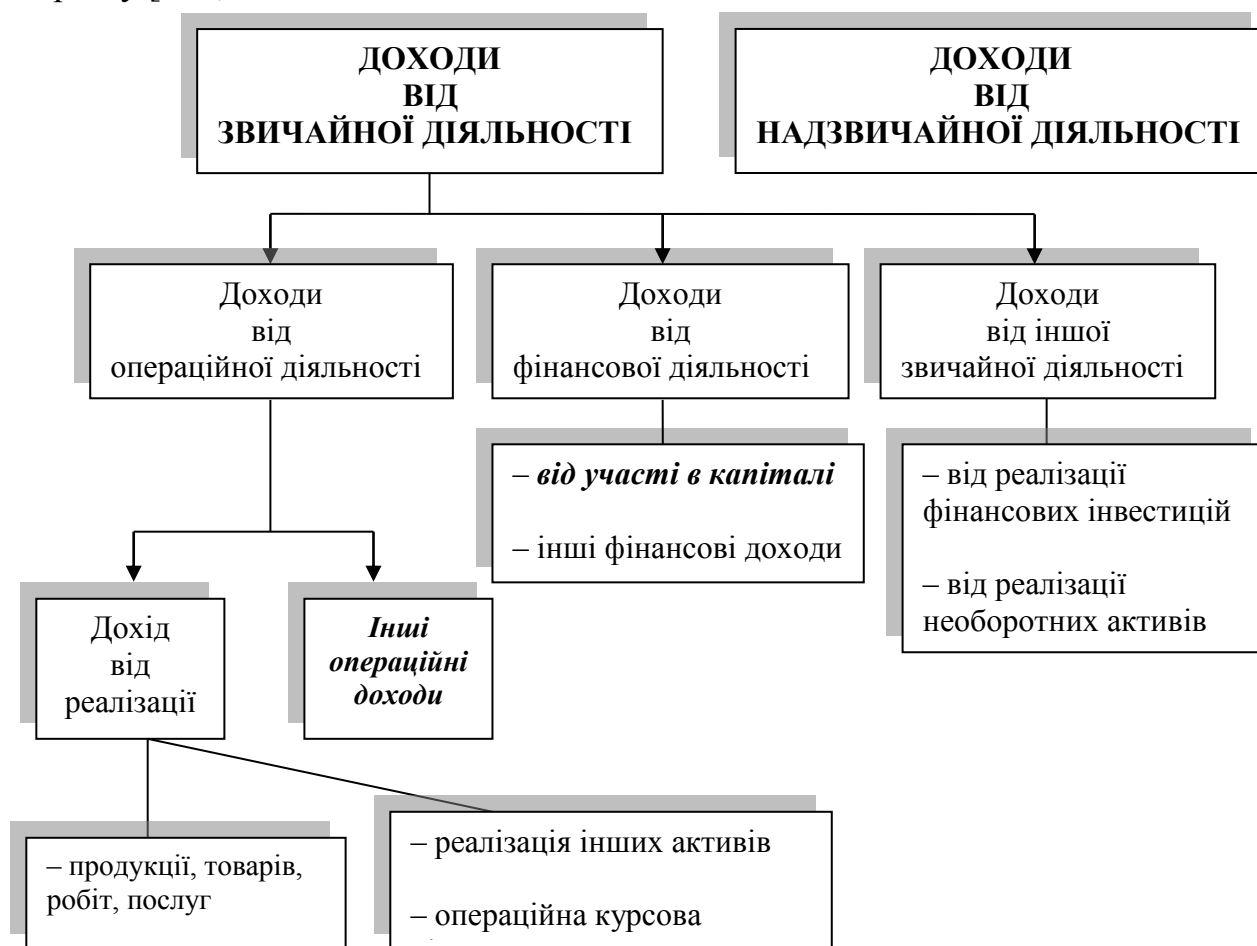
На основі аналізу економічних джерел можна стверджувати, що подана схема класифікації доходів (рис. 1.14) є найприйнятнішою для фінансового обліку, проте не виокремлює у собі такої групи доходів, як «дохід від спільної діяльності», що пояснюється відсутністю у наукових джерелах об'єктивної оцінки згаданих доходів.

Разом з тим, узагальнена класифікація доходів неспроможна сповна задовольнити інформаційні потреби користувачів, яким потрібна детальніша інформація за критеріями, що характеризують вид та сферу його діяльності. Таку науковообґрунтовану класифікацію доходів будівельних організацій запропонував професор З.-М. В. Задорожний. Учений використав комплексний підхід до класифікації доходів та згрупував їх за: 1) видами обліку; 2) видами діяльності; 3) можливістю контролювати; 4) впливом на прийняття рішень; 5) процесом реалізації; 6) видом виробництва; 7) періодом формування доходів; 8) плановістю доходів; 9) структурою доходу за будівельними контрактами; 10) ступенем оподаткування доходу; 11) видом доходу; 12) впливом інфляційних процесів; 13) ступенем деталізації доходу; 14) періодичністю доходу. Також науковець детально розкрив згадані критерії, зокрема довів доцільність групування доходів будівельних організацій за видами діяльності від звичайної діяльності (чистий дохід; інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші

фінансові доходи; інші доходи відповідно до їх видів) і надзвичайної діяльності (надзвичайні доходи за їх видами) [80, с. 97–100].

Класифікація доходів, що запропонував З.-М. В. Задорожний, є найприйнятнішою, оскільки розвиває ідеї вітчизняних учених [70; 74; 158; 169] та виокремлює класифікацію визнаних доходів відповідно до їх поділу за видами діяльності.

Інші науковці, зокрема Г. В. Нашкерська, подають детальну класифікацію доходів відповідно до їх поділу за видами діяльності (рис. 1.15). Авторка також зазначила, що такий підхід дає можливість оцінити вплив кожного суттєвого виду доходів на фінансовий результат діяльності підприємства протягом звітного періоду [160, с. 389–390].



**Рис. 1.15.** Групування та зміст доходів за видами діяльності підприємства [160, с. 390]

Дещо інший підхід до класифікації доходів запропонувала Н. М. Ткаченко. На її думку, визнані доходи класифікують за такими групами: група 1– «Доходи

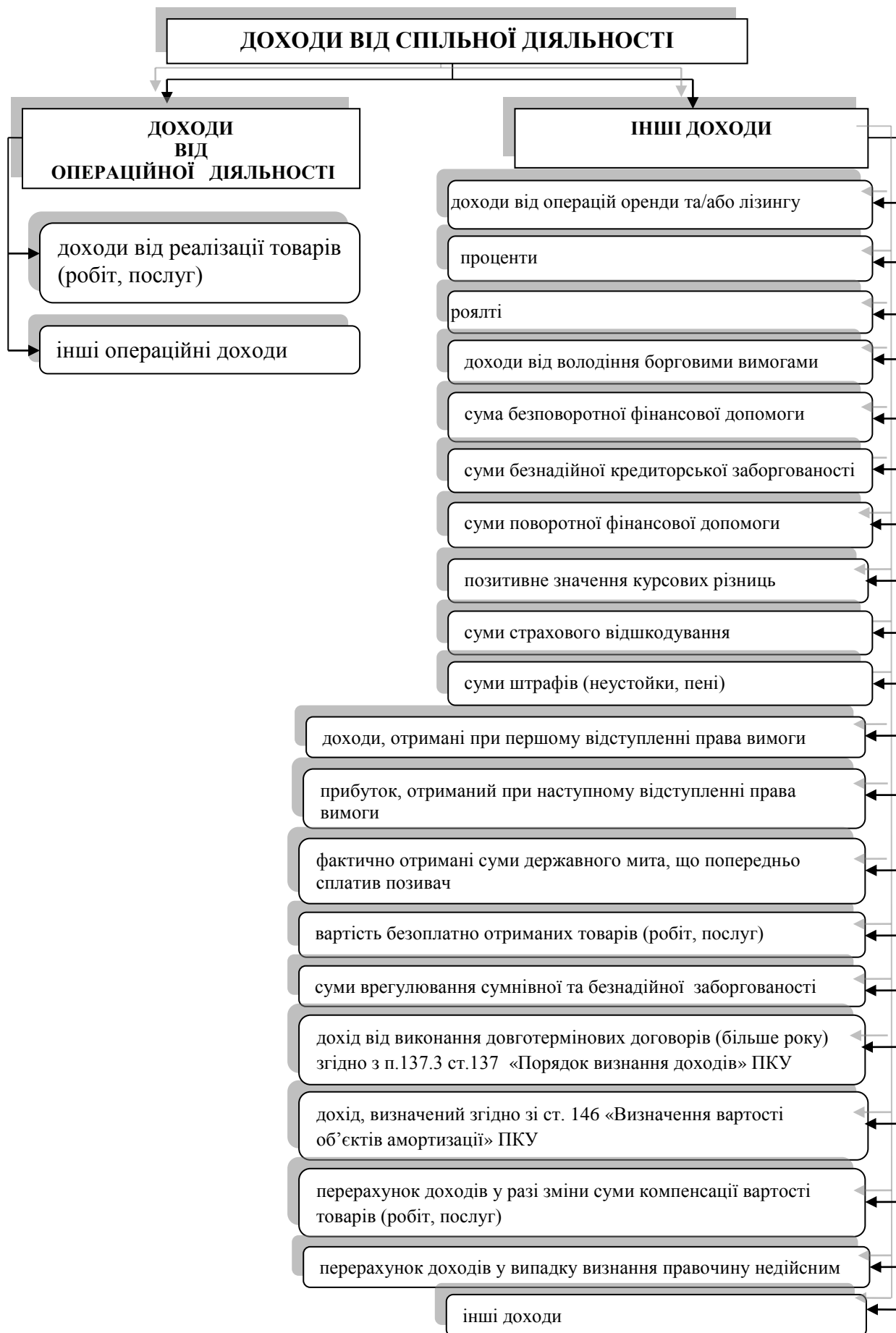
від реалізації продукції (робіт, послуг)» (рахунок 70); група 2 – «Інший операційний дохід» (рахунок 71); група 3 – «Дохід від участі в капіталі» (рахунок 72); група 4 – «Інші доходи» (рахунок 74); група 5 – «Надзвичайні доходи» (рахунок 75) [264, с. 684–688].

Отже, доходи можна класифікувати за різними ознаками залежно від мети, для досягнення якої необхідна така інформація. Разом з тим, класифікації, що запропонували ці науковці виокремлюють таку групу доходів, як «Дохід від участі в капіталі», котра включає, своєю чергою, доходи від спільної діяльності, що їх обліковують на субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності», де узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема в результаті отримання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу в результаті інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що для учасників спільної діяльності актуальними є класифікації доходів за групами, які навели Г. В. Нашкерська, З.-М. В. Задорожний і Н. М. Ткаченко, оскільки доходи від спільної діяльності зі створенням юридичної особи відображають як дохід від участі в капіталі (рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», субрахунок 722 «Дохід від спільної діяльності»). Однак про доходи від СДБЮ учені не згадують. При цьому доходи в сумі, що відповідають частці учасника у СДБЮ, контрагент має відображати загальною сумою відповідно у складі інших операційних доходів (рахунок 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках), що згадані автори виділили окремою класифікаційною групою («Інші операційні доходи»).

З огляду на те, що правильна класифікація за видами діяльності суб'єкта господарювання на рахунках фінансового обліку – основа правильного рознесення тих чи інших доходів та витрат у рядках звітності, зокрема Звіту про фінансові результати (форма № 2) та Звіту про рух грошових коштів (форма № 3), враховуючи специфіку формування звітності про результати спільної діяльності, податкових розрахунків і характерні особливості цього виду господарювання, пропонуємо класифікацію доходів від СДБЮ (рис. 1.16).





**Рис. 1.16. Класифікація доходів від спільної діяльності без створення юридичної особи**

*Примітка: Розробка автора*

Запропонована класифікація доходів від спільної діяльності (рис. 1.16) значно полегшить роботу оператора спільної діяльності, дасть змогу максимально наблизити фінансовий облік та податкові розрахунки, значною мірою допоможе оптимізувати структуру доходів, забезпечити їх достовірний облік, визначити рентабельність окремих видів продукції (робіт, послуг), здійснювати контроль за їх одержанням та отримувати детальнішу інформацію для аналізу діяльності учасників СДБЮ з метою визначення напрямів підвищення прибутковості.

Нерозуміння сутності доходів від СДБЮ та їх класифікації, аналогічно як і витрат, негативно впливає на якість інформації про фактичні витрати, доходи та фінансові результати, ефективність її виконання на практиці й додає ще одну прогалину у теорії вітчизняного обліку.

Таким чином, на основі проведених досліджень, можна зробити висновок, що доходи від спільної діяльності – це надходження економічних вигод (крім внесків учасників), що виникають у підсумку фактів господарювання в межах спільної діяльності (як зі створенням, так і без створення юридичної особи), результатом яких є збільшення спільного майна контрагентів без зростання (збільшення) зобов'язань у межах такої діяльності.

### **Висновки до розділу 1**

У результаті дослідження економічної сутності спільної діяльності та концептуальних основ її обліку зроблено такі висновки:

1. Зважаючи на те, що жоден нормативно-правовий документ не регулює порядку подання статистичної звітності за результатами спільної діяльності без створення юридичної особи необхідно внести зміни до державного класифікатора та доповнити його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях і видах економічної діяльності» та розробити відповідні коди залежно від сфери застосування такої діяльності з внесенням їх до запропонованої секції «S».

2. Сутність спільної діяльності доцільно розглядати через дефініції «кооперація» та «спільне підприємства», з якими вона перебуває у

нерозривному зв'язку. Кооперація частково є спільною діяльністю, адже притаманні їй риси – добровільне об'єднання та спільна участь у здійсненні проектів. Спільне підприємництво є близьким за значенням до спільної діяльності, оскільки його мета – досягнення позитивного кінцевого результату за умови використання аналогічних ресурсів. Виокремлено особливості спільного підприємництва та спільної діяльності як самостійних видів господарювання і запропоновано проекцію нерозривного взаємозв'язку даних дефініцій.

3. Спільну діяльність слід розуміти як взаємоузгоджену і взаємозалежну діяльність вітчизняних та зарубіжних юридичних та/або фізичних осіб, яка базована на об'єднанні активів та джерел їхнього формування, зі створенням або без створення юридичної особи, котра діє на основі договору чи письмової угоди між учасниками, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін, передбачає спільний контроль, розподіл результатів та ризиків унаслідок діяльності відповідно до такого договору чи угоди з метою співробітництва та досягнення позитивних фінансових результатів.

4. Доведено, що для спільної діяльності характерною є наявність синергетичної вигоди (ефекту). Під синергетичним ефектом від СДБЮ слід розуміти зростання ефективності такої діяльності в результаті об'єднання (злиття окремих частин енергетичних, трудових, інформаційних, фінансових, матеріальних ресурсів і капіталу в єдину систему) учасників відповідно до договору. Позитивний системний ефект утворюється при взаємодії контрагентів, які об'єднують зусилля і капітал, що перевищує суму ефектів діяльності кожного з учасника. Розроблена математична модель дає змогу визначити синергетичний ефект від взаємодії учасників спільної діяльності.

5. Для кращого розуміння сутності витрат спільної діяльності запропоновано внести зміни до класифікації витрат за видами діяльності. Рекомендовано виділити «витрати спільної діяльності» як окремий вид діяльності суб'єктів господарювання. Поняття «витрати спільної діяльності» доцільно розглядати як спрямовані на здійснення проекту, що виникають у процесі поточної роботи оператора, а саме – витрати на придбання виробничих запасів,

послуг (у т. ч. залучення найманих працівників), обов'язкові платежі, амортизацію, тощо, які відшкодують учасники згідно з договором. Також автор розробила додаткову класифікацію витрат у будівництві, що виконують роботи за договором про спільну діяльність, де виокремлено «витрати на створення кваліфікаційного активу» та «витрати на створення некваліфікаційного активу».

б. Враховуючи специфіку формування звітності про результати спільної діяльності, податкових розрахунків і характерні особливості цього виду господарювання, автор запропонувала класифікацію доходів від СДБЮ, що значно полегшить роботу оператора спільної діяльності й дасть змогу максимально наблизити між собою фінансовий облік та податкові розрахунки. Поняття «доходи від спільної діяльності» доцільно розглядати як надходження економічних вигод (окрім внесків учасників), що виникають у підсумку фактів господарювання в межах спільної діяльності (як зі створенням, так і без створення юридичної особи), результатом яких є збільшення спільного майна контрагентів без зростання (збільшення) зобов'язань у межах такої діяльності.

Основні результати наукових досліджень, викладені у першому розділі, опубліковані в роботах дисертанта [284; 285; 287; 288; 289; 300; 301; 302; 303; 304; 305; 307; 310].

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЙОГО КОНЦЕПЦІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

#### 2.1. Проблеми обліку спільної діяльності та шляхи їх вирішення

За сучасних умов економічний розвиток та глобалізаційні тенденції залежать від регулювання витрат і доходів як на макро, так і мікрорівні. Відповідно, основним завданням будь-якого суб'єкта господарювання є забезпечення оптимізації витрат та отримання максимального прибутку. Однак у період подолання наслідків економічної кризи, що супроводжується низкою організаційних та економічних проблем, різким спадом випуску продукції, підвищенням цін на паливно-енергетичні ресурси, основні засоби тощо, виробничі витрати зростають, а величина прибутку вітчизняних суб'єктів господарювання зменшується. Тому актуальним питанням є дослідження обліку витрат, доходів та фінансових результатів СДБЮ і вирішення їх проблем, що сприятиме підвищенню ефективності пошуку та освоєнню нових ринків збуту, зниженню організаційних, накладних та інших витрат, виникненню синергетичного ефекту.

Практика свідчить, що специфічними проблемами обліку діяльності суб'єктів господарювання, учасників спільної діяльності, є:

- 1) розподіл витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках;
- 2) відмінності між фінансовим обліком і паралельним його здійсненням у податкових розрахунках;
- 3) порядок розподілу витрат учасника спільного проекту, що є загальними для основної та спільної діяльності;
- 4) відображення витрат на оплату праці працівників, залучених до реалізації спільних проектів;
- 5) розроблення методики обліку внесків до спільної діяльності.

Внаслідок цього виникає потреба у розгляді і практичних рекомендаціях із зазначених проблем.

Витрати мають чітко визначений вплив не тільки на величину прибутку суб'єкта господарювання та можливості розширення підприємницької діяльності, а й на існування певного виду діяльності в умовах ринкової економіки. Тому доцільно у контексті СДБЮ розглянути як формування, так і розподіл витрат.

Проблемні питання повноти та своєчасності відображення витрат спільної діяльності у системі обліку викликають дискусії не тільки у науковому світі. Рациональний підхід до розподілу витрат сприяє створенню оперативної та високоякісної інформаційної бази не лише для облікових працівників та управлінського персоналу, а й для зовнішніх користувачів. Із прийняттям ПКУ у визнанні витрат відбулося багато змін. Зокрема, спостерігається зближення фінансового обліку та податкових розрахунків. Однак, як показує практика, повного поєднання між фінансовим та податковим обліком нема. Актуальною проблемою щодо обліку витрат залишається порядок їх розподілу у фінансовому обліку та податкових розрахунках.

Особливе місце в обліку суб'єктів господарювання, котрі займаються будівництвом, відіграє П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Як стверджує п. 12 згаданого стандарту, витрати за будівельним контрактом включають видатки, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту, і загальновиробничі витрати [190]. Склад таких витрат П(С)БО 18 визначає відповідно до П(С)БО 16.

Зокрема, для обліку витрат важливе значення мають перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які відповідно до п. 11 П(С)БО 16 [189] господарюючі суб'єкти встановлюють самостійно. При цьому згаданий пункт визначає, що до виробничої собівартості належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені витрати.

Незважаючи на зміни, що відбулися у 2011 р. щодо загальновиробничих витрат, ці правила залишаються незмінними. Отже, їх цілком закономірно включають до виробничої собівартості як у фінансовому обліку, так і податкових розрахунках, як цього вимагає п. 138.8 ПКУ [182].

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат (основну й додаткову заробітну плату загальновиробничого персоналу та відрахування на соціальні заходи; витрати на водопостачання для технологічного процесу; витрати на енергозабезпечення технологічного процесу тощо) суб'єкти господарювання відповідно до п. 16 П(С)БО 16 [189] установлюють теж самостійно.

Потрібно врахувати, що на облік витрат впливає також обрана база розподілу витрат. Так, змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат (рахунок 23 «Виробництво») із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з «фактичної» потужності звітного періоду. Постійні витрати – на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за «нормальної» потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу «собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг» (рахунок 90 «Собівартість реалізації») у період їхнього виникнення.

Оскільки для потреб визначення податкової собівартості загальновиробничі витрати теж підлягають розподілу між виробничою собівартістю та собівартістю реалізації, доцільно визначити адекватну базу розподілу і для податкових розрахунків.

Окрім цього, проблемним питанням щодо обліку витрат є відмінності між фінансовим обліком і паралельним його здійсненням у податкових розрахунках, що особливо актуально в сучасний період. Адже, як відомо, з 01.04.2011 р. набрав чинності Розділ III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [182], котрий передбачає зміни у визначенні прибутку до оподаткування. Зокрема, такі зміни передбачені стосовно складу витрат, що їх враховують при обчисленні об'єкта оподаткування. При цьому спостерігається тенденція максимального наближення класифікацій витрат фінансового та податкового обліку. Однак, незважаючи на такі спроби, структура витрат у частині формування собівартості продукції, що подає ПКУ, має певні відмінності порівняно з фінансовим обліком.

До введення у дію Розділу III ПКУ [182] «валові» витрати відображали за правилом першої події, як цього вимагав ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» [88]. У чинному ПКУ не тільки нема поняття «валові витрати» (його замінено на «витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування»), а й визначено, що відповідно до п. 138.4 «витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг» та інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5) [182]. Тобто, можна стверджувати, що діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Таким чином, до складу собівартості, відповідно до ПКУ, включають усі витрати, що прямо пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, тоді як у фінансовому обліку, відповідно до П(С)БО 16, у виробничу собівартість включають змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Отже, відповідно до правил ПКУ спочатку всі загальновиробничі витрати обліковували у складі «інших витрат» згідно з пп. 138.10.1. Ці витрати відразу в період здійснення потрапляли до затрат звітного періоду. Згодом стало зрозуміло, що формування собівартості у податкових розрахунках відрізняється від правил які діють у фінансовому обліку. Як наслідок, з 01. 08. 2011 р. загальновиробничі витрати стали складовою собівартості виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг).

Окрім цього, як трактує П(С)БО 16, до собівартості входять втрати від браку, що складаються з повністю забракованої через технологічні причини продукції, а ПКУ передбачає, що фактичну вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації згаданої продукції. Норми цих втрат



(витрат) встановлює КМУ. Якщо КМУ норми таких витрат не встановив, то платник податку може самостійно визначати в наказі по підприємству допустимі норми технічно неминучого браку за умови обґрунтування його розміру. Документальним підтвердженням витрат є первинна документація, облікові реєстри, фінансова звітність й інші документи, що пов'язані з нарахуванням і виплатою податків та зборів, як вимагає чинне законодавство.

Відмінності у визначенні порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках подано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Основні розбіжності у порядку визнання витрат у фінансовому обліку  
та податкових розрахунках відповідно до П(С)БО 16 і ПКУ**

№ з/п	Стаття	Фінансовий облік (П(С)БО 16)		Податкові розрахунки (ПКУ)
		Визнання витрат	Списання витрат	
1.	Собівартість реалізованих товарів	Визнають витратами певного періоду	У момент отримання доходу від реалізації такої продукції	Визнають витратати того звітного періоду, в якому <i>визнано доходи</i> від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
2.	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):	водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені		
	а) Виробнича собівартість			
	– <i>прямі матеріальні витрати</i>			
	– <i>прямі витрати на оплату праці</i>			
	– <i>інші прямі витрати</i>			
	– <i>загальновиробничі витрати</i>			<i>Інші витрати (п.138.5 (із змінами від 07.07.20011 р)., 138.10.2 – 138.12, ст.140, ст.141 ПКУ)</i>
	б) Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	Відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення	Визнають витратами того звітного періоду, в якому їх здійснюють
3.	Адміністративні витрати		У тому звітному періоді, в якому вони були здійснені	
4.	Витрати за збут			
5.	Інші операційні витрати			
6.	Фінансові витрати			
7.	Інші витрати звичайної діяльності			

Як видно з таблиці 2.1, розподіляючи витрати потрібно обов'язково враховувати що, на відміну від фінансового обліку, загальновиробничі витрати у податкових розрахунках визнають витратами того звітного періоду, в якому їх здійснюють.

Щоб усунути розбіжності між фінансовим обліком та податковими розрахунками, введено у дію ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» № 3609-VI від 07. 07. 2011 р. [85], яким внесено зміни до п.138.8 ПКУ [182]. Враховані зміни щодо складу витрат та порядку їх визнання відповідно до ПКУ автор відобразила у додатку С.

Таким чином, як показує додаток С, усі витрати, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з витрат операційної діяльності та інших витрат. При цьому кожен із згаданих видів витрат має розгалужену структуру.

Викладене переконливо доводить, що спроба у ПКУ об'єднати «фінансові» та «податкові» витрати не дає стовідсоткового співпадання. Отже, для уникнення помилок при розподілі витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках практикам і науковцям потрібно враховувати розглянуті вище розбіжності.

Проблемне питання також виникає при розподілі «фінансових витрат», зокрема витрат на створення кваліфікаційного активу. Тому при розподілі цих витрат потрібно врахувати, що П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [193] називає кваліфікаційними активи, які обов'язково потребують суттєвого часу для їх створення. Однак даний стандарт не конкретизує цей термін.

Разом з тим МФУ рекомендує вважати кваліфікаційним актив, створення якого займає більш як три місяці [149], що, своєю чергою, впливатиме і на облік фінансових витрат у податкових розрахунках, як цього вимагають пп. 138.10.5 та п.146.5 ПКУ [182].

Отже, враховуючи викладене, пропонуємо з метою уникнення податкових ризиків дотримуватися вказаних рекомендацій та конкретизувати період

створення кваліфікаційного активу в наказі про облікову політику чи договорі (примітках до договору), оскільки це впливає на облік витрат.

Практика свідчить, що у процесі будівництва спільна діяльність спричинює витрати, пов'язані зі створенням об'єкта нерухомості. Відповідно у фінансовому обліку всі витрати на будівництво об'єкта рекомендуємо накопичувати, як це робить більшість практиків, на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а саме – субрахунку 151 «Капітальне будівництво». Після введення в експлуатацію завершеного об'єкта нерухомості та початку його спільного використання можна списувати суму капітальних інвестицій на виробництво.

Наші дослідження дають підставу зробити висновок, що податкові розрахунки учасники спільної діяльності здійснюють аналогічно як у звичайного платника податків (юридичної особи). При цьому можливими є такі варіанти:

а) у випадку, якщо будівництво розглядають як процес виробництва об'єкта нерухомості, всі витрати, понесені на будівництво, включають до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, а складову субрахунку 151 «Капітальне будівництво» перераховують за чинними правилами податкового законодавства;

б) якщо до закінчення будівництва будівельні витрати накопичують як за об'єктом незавершеного будівництва, котрий споруджують власними силами, то витрати та доходи за цим об'єктом відображають тільки у момент його продажу (передачі учасникам спільної діяльності);

в) у випадку, якщо будівництво розглядають як поступове придбання товару для продажу, всі будівельні витрати включають у процесі будівництва до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, і всіх їх перераховують за правилами податкового законодавства.

Учасники спільної діяльності можуть обрати будь-який із вказаних варіантів за умови його закріплення у відповідному розпорядчому документі.

Витрати, пов'язані з організацією процесу будівництва (адміністративні та інші), включаються до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування на загальних підставах.

Після того, як будівництво об'єкта завершено і будівлю введено в експлуатацію, учасники спільної діяльності діють залежно від мети –отримання кожним з контрагентів у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті будівництва або одержання прибутку від спільно побудованої нерухомості (тобто його продаж і розподіл прибутку від ведення СДБЮ).

Щодо СДБЮ, то порядок розподілу витрат загальних для основної та спільної діяльності, є ще одним проблематичним аспектом, що потребує вирішення та впровадження конкретних рекомендацій з даного питання. Так, згідно з п. 5 Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності, у разі, коли основні засоби учасника (платника податку) використовують як у основній (власній) господарській діяльності, так і в спільній діяльності, частину амортизаційних відрахувань за цими основними засобами відображають у Податковій декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та у відповідному додатку до неї в сумі, що 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 [201].

Розподіл витрат учасника спільної діяльності (платника податку), котрі включають до складу витрат та одночасно вони пов'язані як з власною господарською діяльністю такого платника, так і зі спільною діяльністю, відбувається аналогічно п. 5 Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності [201].

Відповідно до законодавства (п. 26 П(С)БО 7 [195] та пп. 145.1.5 і зокрема, пп. 145.1.9 ПКУ [182]), де вказано, що «нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності», для цілей як фінансового обліку, так і податкових розрахунків, учасники спільної діяльності можуть обрати один із п'яти методів амортизації: прямолінійний, виробничий, кумулятивний методи, метод зменшення та прискореного зменшення залишкової вартості. При цьому слід врахувати, що у податкових розрахунках:

а) не нараховують амортизацію на основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси);

б) метод прискореного зменшення залишкової вартості можна застосовувати до основних засобів тільки груп 4 (машини та обладнання) і 5 (транспортні засоби);

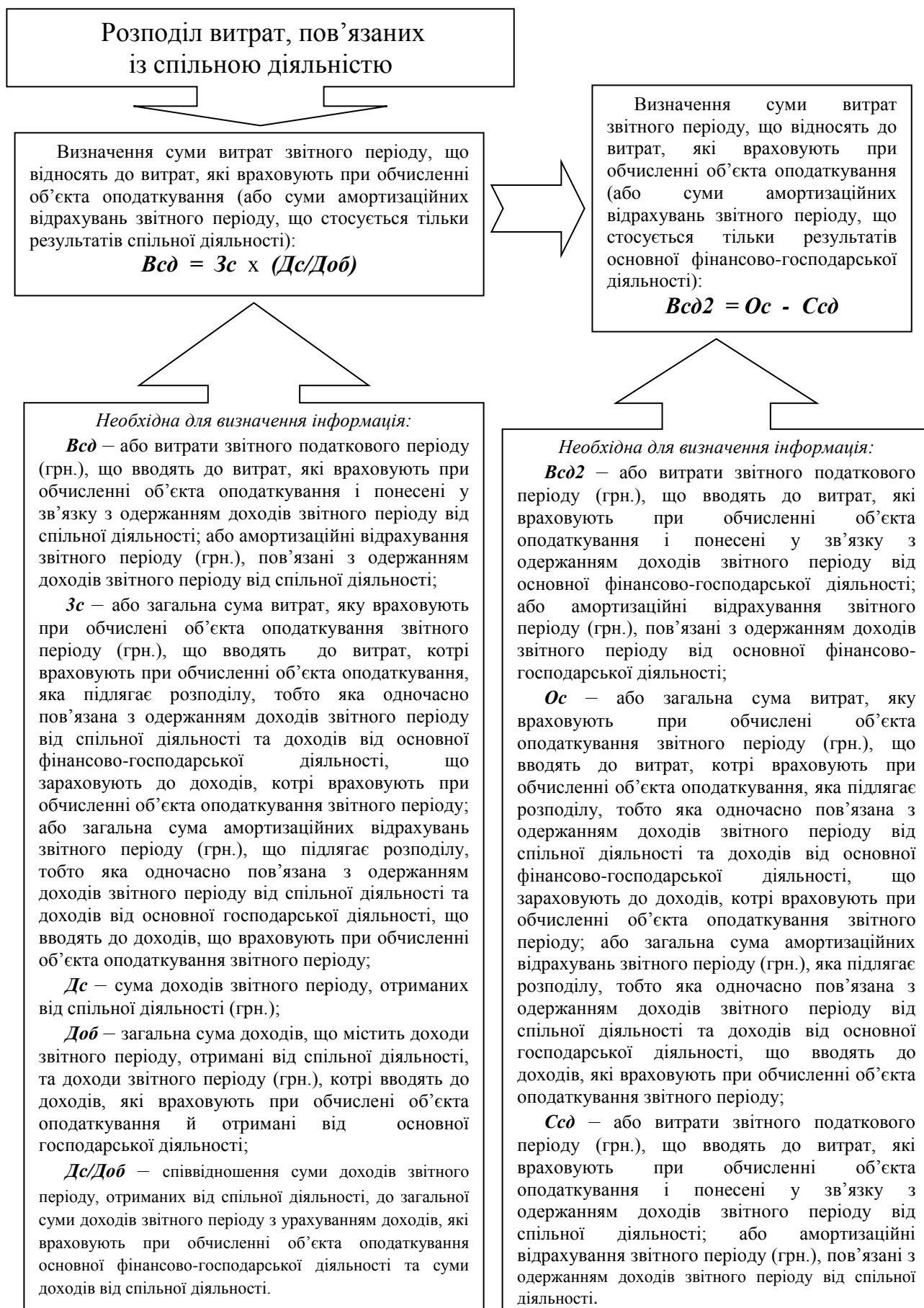
в) під час амортизації основних засобів груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату) застосовують прямолінійний або виробничий метод;

г) основні засоби груп 11 (малоцінні необоротні матеріальні активи) та 10 (бібліотечні фонди) амортизують одним із двох методів: у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % від його вартості, що амортизується, а решта 50 % – у місяці їхнього списання з балансу або в першому місяці використання об'єкта – в розмірі 100 % його вартості.

Таким чином, з метою зближення фінансового обліку та податкових розрахунків пропонуємо застосовувати для як облікових, так і податкових цілей, тільки один метод амортизації та відповідно, зафіксувати його у наказі про облікову політику чи зазначити в договорі (примітках до договору).

Враховуючи характерні особливості основної та спільної діяльності, учасники з метою максимального зближення фінансового обліку і податкових розрахунків можуть застосовувати варіант розподілу непрямих витрат. Відповідно, для розрахунків ми розробили і пропонуємо застосовувати зображений на рисунку 2.1 алгоритм розподілу витрат, що є загальними для основної та спільної діяльності.

Практика свідчить, розподіл витрат, в т. ч. амортизаційних відрахувань звітного періоду здійснює оператор спільної діяльності, оскільки саме його інші учасники спільного проекту обрали відповідальним за ведення податкових розрахунків. Тому в договорі про спільну діяльність (або іншому документі, наприклад, у додатку до такого договору) має бути чітко вказано, які саме документи потрібно надати учасникам безпосередньо операторові спільної діяльності для того, щоб він розподілив ці витрати.



**Рис. 2.1. Алгоритм розподілу витрат, в т. ч. амортизаційних відрахувань для спільної діяльності**

*Примітка: Розробка автора*

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

Організаційно-правова специфіка спільної діяльності зумовлює особливості, що стосуються законодавчого регулювання, системи обліку та оподаткування СДБЮ. Так, проблемним аспектом обліку спільної діяльності є відображення витрат на оплату праці працівників, задіяних у спільних проектах.

Проблеми обліку та регулювання оплати праці розглядають у наукових працях вітчизняні та зарубіжні учені: М. Д. Ведерніков [34], Б. М. Генкін [42], Г. О. Дарманська, Т. В. Рижа [59], А. Л. Жуков [77], Т. Ноур, С. Хом'як [167] та інші. Проте, незважаючи на значні здобутки у дослідженнях цих науковців, залишаються невирішеними питання, пов'язані з оплатою праці працівників, задіяних у СДБЮ.

Оскільки спільна діяльність не є юридичною особою, то, відповідно, не має штату працівників. З огляду на це, співробітники, безпосередньо залучені до спільної діяльності чи спільного проекту, залишаються штатними працівниками учасників договору простого товариства. Тому заробітну плату цим працівникам нараховують і виплачують суб'єкти господарювання – учасники спільної діяльності.

Витрати на оплату праці працівників, які задіяні у здійсненні спільного проекту, пов'язані тільки зі спільною діяльністю. Враховуючи даний аспект, операторові спільної діяльності необхідно наказом по підприємству попередити співробітників, які беруть участь у спільній діяльності, про включення таких витрат до складу витрат спільної діяльності та порядок документального оформлення і розмежування витрат між основною та спільною діяльністю.

Так, якщо такими співробітниками є робітники-відрядники, то наряди щодо спільної діяльності виписують із зазначенням конкретного виду продукції, що виготовляють, або замовлення, що виконують при застосуванні позамовного методу обліку витрат на виробництво.

Якщо витрати на оплату праці співробітника, наприклад начальника відділу

(адміністративні витрати), в якому виготовляють продукцію як основної, так і спільної діяльності, віднести на відповідну діяльність прямо неможливо, то для розмежування таких витрат потрібно вибрати базу розподілу.

Відповідно до п. 20 П(С)БО 12 [187] витрати учасника для провадження власної та спільної діяльності розподіляють між спільною і власною діяльністю пропорційно до обраної бази (виготовленої продукції, годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо).

Проблемним аспектом щодо відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати працівникам, котрих залучають до роботи як в основній, так і у спільній діяльності, є розроблення методики обліку внесків до спільної діяльності, а саме вкладу «трудовою участю».

Для вирішення цього питання, за відсутності в договорі пункту, про залучення своїх працівників, задіяних у спільній діяльності, як внесок трудовою участю, доцільно наказом по підприємству перевести таких співробітників на визначений термін для здійснення робіт, пов'язаних зі спільною діяльністю та регулювати заробітну плату цих працівників відповідно до розпорядчих документів. З огляду на це, співробітникові, який здійснює вклад трудовою участю, загальну суму заробітної плати, нарахування на неї та витрати, що пов'язані з виплатою заробітної плати, потрібно передати операторові спільної діяльності, у вигляді належним чином оформленої бухгалтерської довідки. Щодо податкових розрахунків стосовно такого працівника, то заробітну плату з нарахуваннями на витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, не відносять. Своєю чергою, на ці витрати відноситимуть заробітну плату і нарахування в окремому обліку спільної діяльності.

Таким чином, на основі проведених досліджень можна стверджувати, що запис у трудову книжку співробітника, залученого до виконання робіт чи надання послуг для спільної діяльності робити не потрібно, оскільки спільна діяльність не є юридичною особою, а отже, не вважається суб'єктом господарської діяльності й не має права виступати у ролі роботодавця, та відповідно, не можна здійснювати записи в трудові книжки.



Аналогічні погляди Т. Ноур та С. Хом'як, які зазначають, що «... просте товариство не має права виступати в ролі роботодавця, а отже, і вести трудові книжки працівників» [167, с. 39].

Співробітникам, які здійснюють вклад трудовою участю у спільну діяльність, заробітну плату виплачує їхній роботодавець (тобто, один із учасників спільної діяльності, в якого співробітники перебувають у штаті) згідно з укладеним трудовим договором.

Потрібно врахувати, що при зміні характеру роботи та функціональних обов'язків співробітників виникає необхідність перевести таких працівників на нову посаду. При цьому учасники спільної діяльності повинні дотримуватися вимог ст. 32 Кодексу законів про працю України [112], а саме – отримати підтвердження на згоду цих працівників для такого переведення.

Практика свідчить, що після одержання згоди та переведення співробітника, який здійснює внесок трудовою участю, на нову посаду в свого ж роботодавця відповідальна особа цього суб'єкта господарювання – учасника СДБЮ на підставі наказу його керівника робить запис у трудову книжку працівника про його переведення на нову посаду в суворій відповідності з найменуванням професій та посад, зазначених у Класифікаторі ДК 003:2012 [107].

На основі досліджень можна стверджувати, що внесок «трудовою участю» доцільно здійснювати одним із варіантів:

1) учасник спільної діяльності надає своїх співробітників для здійснення робіт, що пов'язані зі спільною діяльністю, «не як свій вклад до спільної діяльності». Витрати на оплату праці таких працівників здійснюють за рахунок коштів спільної діяльності;

2) учасник спільної діяльності, в обмін на частку в такій діяльності, зобов'язується надати своїх співробітників для здійснення робіт, що пов'язані зі спільною діяльністю, «як свій вклад до спільної діяльності». Витрати на оплату праці таких працівників, учасник здійснює за власний рахунок, оскільки розраховує отримати прибуток від участі у спільній діяльності.

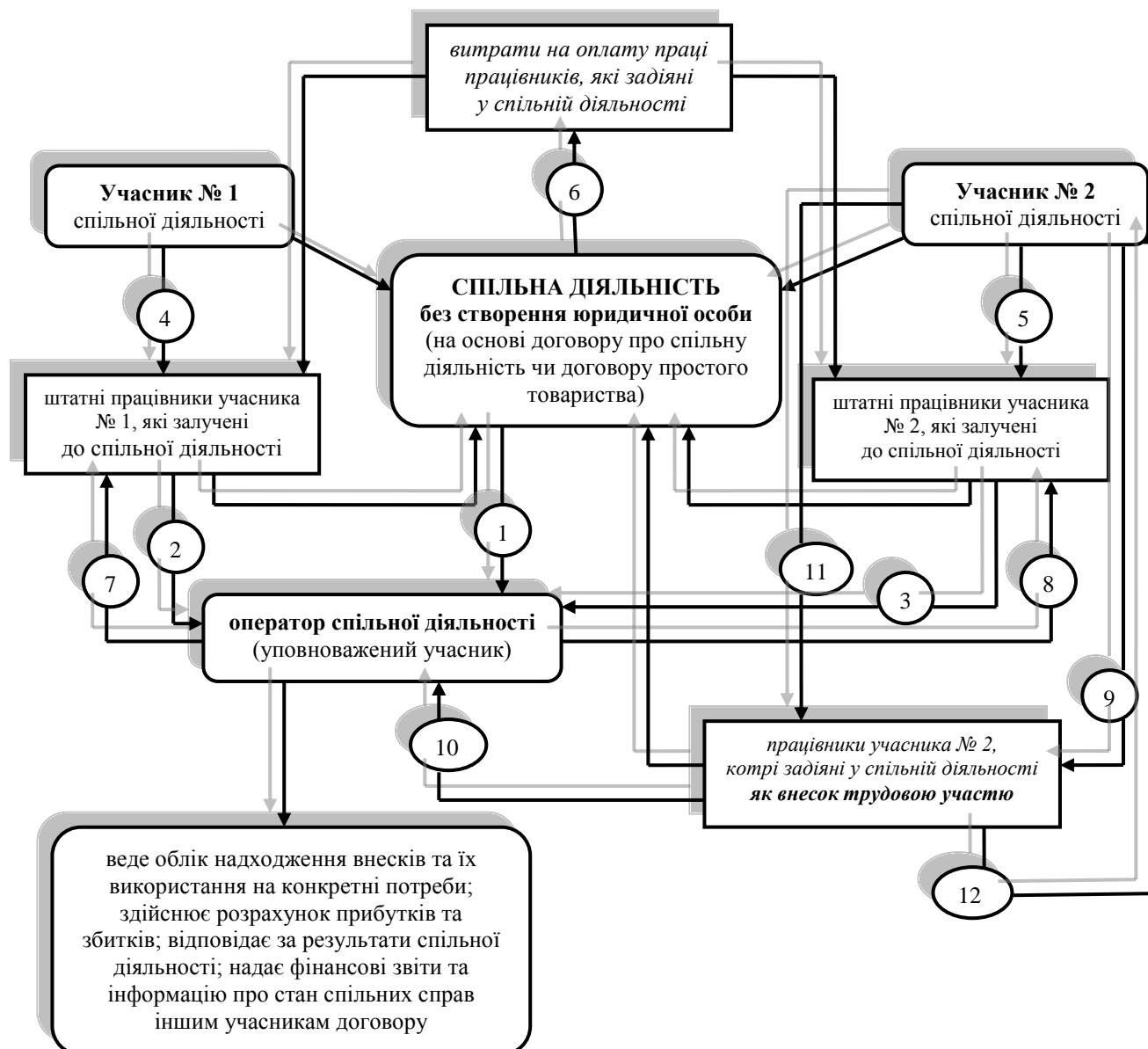
Отже, з цього стає очевидним, що як у першому, так і в другому варіанті учасники СДБЮ продовжують бути роботодавцями співробітників, які «трудовою участю» здійснюють вклад у СДБЮ, безпосередньо виплачують їм заробітну плату, сплачують із цієї заробітної плати обов'язкові платежі та в обов'язковому порядку подають звітність, пов'язану з оплатою праці згаданих співробітників.

Таким чином, враховуючи специфіку відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати працівникам, яких залучають до роботи як в основній, так і у спільній діяльності учасників, пропонуємо зобразити схематично розглянуті взаємовідносини (рис. 2.2). Запропонований рисунок не тільки ілюструє повноту взаємовідносин з оплати праці між учасниками спільної діяльності та їх працівниками, а й дає змогу оптимально скоординувати дії оператора, здійснити у правильному порядку документальне оформлення і розмежування витрат між основною та спільною діяльністю, вибрати базу розподілу, підвищити ефективність спільної діяльності.

У результаті проведеного дослідження зазначимо, що учасники СДБЮ повинні володіти певними знаннями, мати відповідну кваліфікацію для тих чи інших робіт, знати обов'язки щодо виконання трудових бюджетів спільної діяльності, а також обрати певний підхід і скоординувати участь своїх працівників відповідно до їхніх трудових договорів у СДБЮ та основній діяльності.

Зважаючи на специфіку відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати працівникам, котрих залучають до роботи як в основній, так і у спільній діяльності учасників, рекомендуємо для регулювання взаємовідносин між ними виконати такі завдання:

- 1) конкретизувати мету спільної діяльності (до якої будуть залучені співробітники);
- 2) встановити кількість працівників та якої кваліфікації будуть задіяні у спільному проєкті;
- 3) визначити документальне оформлення фактичної участі власних працівників у спільній діяльності;



**Рис. 2.2. Взаємовідносини найманих працівників з оплати праці у спільній діяльності без створення юридичної особи**

1. Учасники договору про спільну діяльність на підставі доручення, підписаного всіма учасниками, дають повноваження щодо керівництва спільною діяльністю одному з учасників (йому доручають ведення спільних справ).

2. Виділення співробітників для виконання доручень у спільній діяльності учасником № 1.

3. Виділення співробітників для виконання доручень у спільній діяльності учасником № 2.

4. Нарахування і виплата заробітної плати учасником № 1.

5. Нарахування і виплата заробітної плати учасником № 2.

6. Витрати на оплату праці працівників, які залучені до спільної діяльності, пов'язані тільки зі спільною діяльністю

7. Оператор спільної діяльності наказом по підприємству попереджує співробітників про віднесення витрат до складу витрат спільної діяльності, порядок документального оформлення і розмежування витрат між основною та спільною діяльністю.

8. Оператор спільної діяльності наказом по підприємству попереджує співробітників про віднесення витрат до складу витрат спільної діяльності, порядок документального оформлення і розмежування витрат між основною та спільною діяльністю.

9. Наказ по підприємству про переведення працівників для здійснення робіт, пов'язаних зі спільною діяльністю.

10. Бухгалтерська довідка про загальну суму заробітної плати, нарахування на неї та витрати, пов'язані з виплатою заробітної плати.

11. Виплата заробітної плати згідно з укладеним трудовим договором.

12. Працівник дає згоду на переведення його на нову посаду.

**Примітка:** Розробка автора

4) уточнити обсяг роботи і характер робіт, що виконуватимуть співробітники учасників спільної діяльності, й термін здійснення;

5) визначити функціональні обов'язки працівників відповідно до сутності їх посад;

б) скоординувати використання трудових ресурсів основної та спільної діяльності.

У контексті проведеного дослідження доцільно звернути увагу на оцінку вартості внеску учасників СДБЮ у вигляді «трудової участі». Так, у частині 2 ст. 1133 ЦКУ [278] зазначено, що вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає з договору простого товариства або фактичних обставин. Відповідно, грошову оцінку вкладу учасника здійснюють за погодженням між учасниками. З огляду на це, учасники спільної діяльності оцінюють свої внески за згодою сторін, які зафіксовано у договорі. Внесок до спільної діяльності у вигляді «трудової участі» оцінюють з урахуванням усіх витрат суб'єкта господарювання на утримання найманих працівників, а саме – оплату праці, заходи щодо охорони праці, обладнання робочого місця тощо. Така оцінка важлива, оскільки прибуток, що учасники отримали у результаті їх спільної діяльності, розподіляють пропорційно вартості внеску кожного учасника у спільне майно, відповідно до ст. 1139 ЦКУ.

Таким чином, рекомендації щодо вирішення розглянутих проблемних питань обліку спільної діяльності сприятимуть ефективності цього виду господарювання.

## **2.2. Облік витрат, доходів та фінансових результатів спільної діяльності у будівельних організаціях**

Проблемні питання обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання викликають дискусії не тільки у науковому світі. Раціональний підхід до формування системи обліку витрат, доходів та фінансових результатів сприяє створенню оперативної та високоякісної інформаційної бази не лише для облікових працівників та управлінського персоналу, а й для зовнішніх

користувачів. Тому перед кожним учасником спільної діяльності виникає необхідність здійснення обліку відповідно до умов його договору, організаційно-правової форми, виробничої структури, потреб управління, а також галузі, до якої він належить.

Вивчення економічної літератури та узагальнення різних поглядів трактування поняття «облік витрат» дає змогу розглядати даний термін як сукупність свідомих дій, як спрямованих на відображення процесів господарської діяльності та реалізації продукції чи надання послуг за допомогою їх кількісного виміру, реєстрації, групування й інтерпретації у розмірах, що формують собівартість. Особливістю обліку витрат є те, що всі витрати класифікують і обліковують за видами, що зазначено у параграфі 1.3 дисертаційної роботи.

В Україні витрати можна обліковувати за трьома класами рахунків, при цьому можливими є три варіанти його ведення: 1) із застосуванням лише класу рахунків 8 «Витрати за елементами» (для малих підприємств); 2) із застосуванням рахунків класів 2 «Запаси» і 9 «Витрати діяльності» (тобто за винятком класу рахунків 8); 3) із використанням рахунків усіх трьох класів – 2, 8 та 9; [64, с. 148].

Таким чином, суб'єкти господарювання можуть для обліку витрат застосовувати один із згаданих варіантів. Однак рішення про обраний клас варто зафіксувати у наказі про облікову політику чи договорі (примітках до договору), оскільки воно впливає на подальший облік витрат господарюючого суб'єкта.

Для праць сучасних науковців характерна тенденція зростання пропозицій щодо відображення та виокремлення у системі обліку нового об'єкта – «транзакційних витрат», що є однією з основних економічних категорій. Адже інформація про заплановані або понесені транзакційні витрати займає особливе місце у процесі прийняття управлінських рішень господарюючим суб'єктом. При цьому система обліку є основним джерелом інформації, на основі якої приймають необхідні управлінські рішення. Відповідно, перед сучасними ученими постає необхідність як розгляду теорії транзакційних витрат у системі обліку, так і наукового обґрунтування проблем організації, методики обліку й аналізу ефективності цих витрат.

Дослідження СДБЮ в умовах інституційної економіки у параграфі 1.1 дисертаційної роботи показують, що трансакційні витрати – основа спільної діяльності. Своєю чергою, «трансакція» є базовою одиницею аналізу в теорії прав власності, що охоплює контрактні аспекти обміну.

Серед вітчизняних учених, які досліджують проблему трансакційних витрат у системі обліку, зокрема в управлінні, – Г. Г. Кірейцев, М. С. Пушкар, Ж. М. Юнак, С. І. Мельник, М. М. Шигун та ін.

М. С. Пушкар переконаний, що витрати за сегментами разом із витратами на природоохоронну діяльність, науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність, витратами на якість продукції, логістичними і трансакційними витратами, адміністративними й соціальними витратами потрібно розглядати як витрати, отримані в результаті виникнення у 1990–2000-х роках нових об'єктів обліку, котрі підсилюють інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства. При цьому облік трансакційних витрат необхідний для того, щоб визначити ефективність їх в умовах альтернативних рішень: здійснювати такі витрати самому підприємству чи скористатися послугами зовнішніх спеціалізованих фірм [222, с. 113–236].

У довідковій економічній літературі «трансакційні витрати» розглядають як операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг; побічні витрати, пов'язані з організацією справи, отриманням інформації, веденням переговорів тощо. При цьому подано визначення терміна «трансакція», котрий трактують як операцію, угоду, що супроводжується взаємними поступками [35, с. 1468].

Також трансакційні витрати розглядають як витрати (крім ціни) особи, котра здійснює угоду купівлі-продажу товару чи послуги. До таких витрат належать витрати на укладення угод купівлі-продажу, ведення переговорів, забезпечення гарантій договорів, а також витрати, пов'язані з будь-якими відхиленнями від оптимального шляху реалізації договору [79, с. 152–153].

Сучасні учені розглядають проблеми організації та методики обліку трансакційних витрат, пропонуючи при цьому різні варіанти бухгалтерського

відображення таких витрат. Як правило, більшість з них пропонують обліковувати трансакційні витрати на окремих рахунках класу 8 «Витрати за елементами», що не тільки доповнюватимуть цей клас, а й передбачатимуть необхідність певних змін у діючій системі рахунків.

Окремі науковці, зокрема Ж. М. Юнак та С. І. Мельник пропонують формувати транзитний рахунок, а саме – рахунок 86 «Трансакційні витрати» [317, с. 154–162].

Н. Г. Сапожнікова рекомендує виділити рахунок-екран «Трансакційні витрати (узагальнюючий)», що дасть змогу акумулювати витрати на одному рахунку та здійснювати їх класифікацію відповідно до вимог управління [237, с. 29–31].

Н. О. Гончарова [49, с. 56–58], О. Л. Матвеева [144, с. 15–18], І. Г. Паженська [175, с. 62-64] та інші пропонують формувати спеціальний рахунок «Трансакційні витрати», який матиме відповідні субрахунки, наприклад, «Переговори», «Забезпечення інтересів сторін», «Контроль», «Коригування субоптимальних договірних умов» тощо. При цьому в межах кожного субрахунку потрібно відкривати аналітичні рахунки за конкретними договорами.

Викладене переконливо доводить, що дослідження вітчизняних і зарубіжних учених економічної категорії «трансакційні витрати» розглядають з двох позицій:

1) одна група науковців досліджує передумови виникнення трансакційних витрат та їх потребу в управлінні;

2) інша – розкриває конкретні завдання управління трансакційними витратами та вимогами системи обліку й аналізу в сучасний період економічних перетворень.

Таким чином, на основі досліджень та з огляду на те, що СДБЮ проявляється найчастіше через спільно контрольовані операції, здійснювані на підставі договорів, вважаємо, що «трансакційні витрати» – це витрати на обслуговування договору (угоди, контракту), витрати на дотримання учасниками досягнутих домовленостей, витрати на прийняття рішень, які мінімізують

ризика, на розроблення перспективних планів діяльності суб'єкта господарювання (організація майбутньої діяльності), а також – перегляд умов договору та врегулювання дискусійних питань.

Аналіз трансакційних витрат протягом певного періоду дасть змогу виявити резерви зниження витрат на укладення договору про спільну діяльність і запобігти завищенню відповідних витрат недобросовісних співробітників, які прагнуть задовольнити власні інтереси, а не інтереси власників.

Як відомо, облік у сфері будівництва провадиться у межах кожного окремого будівельного контракту (договору підряду). До витрат за договором підряду включають тільки витрати за період від дати укладання договору до дати його завершення. Виняток передбачено лише для витрат, яких підрядник зазнав при укладенні договору підряду за умови, що є ймовірність достовірної оцінки цих витрат та підписання договору. При цьому роз'яснення чи визначення поняття «витрати при укладенні договору» не подають ані П(С)БО 18, ані Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Наші дослідження показують, що витрати за конкретним договором про СДБЮ в будівництві мають включати:

1) витрати на організаційні заходи, спрямовані на забезпечення зміни цільового призначення земельної ділянки, проектування, узгодження проекту, одержання дозволів на будівництво об'єкта містобудування та виконання будівельних робіт, інші заходи, необхідні для будівництва;

2) витрати на проектування і технічну допомогу;

3) спорудження будівлі, зокрема:

– витрати на робочу силу (найманих працівників, які залучені до спільної діяльності) на будівельному майданчику, при цьому включають витрати на здійснення нагляду за виконанням робіт;

– витрати на матеріали, які використовують у будівництві;

– амортизацію механізмів та обладнання, що використовують під час реалізації спільного проекту;

– витрати на оренду механізмів та обладнання;



– витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з будівельним контрактом;

– попередньо оцінені витрати на внесення виправлень і гарантійну роботу;

– претензії з боку третіх осіб;

4) уведення будівлі в експлуатацію;

5) влаштування інженерних мереж та під'єднання їх до інженерних мереж міста;

6) рекламну кампанію і забезпечення продажів (якщо спільною метою учасників спільної діяльності є будівництво та продаж будівлі);

7) пайову участь у розвитку інфраструктури міста;

8) розрахунки з міськими службами при введенні в експлуатацію;

9) витрати на під'єднання до інженерних мереж, у т. ч. : каналізації, мережі водопостачання, теплопостачання та електропостачання, а також витрати на перевлаштування цих мереж, пов'язане з під'єднанням;

10) виконання технічних умов на об'єкті;

11) інші витрати за згодою учасників.

Разом із тим, згідно з національними стандартами до собівартості за таким контрактом (договором) можна включити, наприклад, витрати на «бізнес–ланч», яким пригощали партнерів під час переговорів; витрати на спецнавчання, яке пройшли окремі працівники для майбутніх спільних проектів; витрати на «каву–брейк» під час підписання договору (якщо такий договір усе-таки уклали) тощо. Однак до таких витрат не можна включити витрати, що прямо стосуються виконання будівельного контракту, оскільки останні не потрапляють до категорії «при укладенні». Отже, з викладеного випливає, що «витрати при укладенні договору» можна віднести саме до трансакційних витрат.

Дослідження проведені у параграфах 1.1 та 1.2 дисертаційної роботи, показують, що СДБЮ є самостійною інституційною одиницею, яка функціонує на основі договору про спільну діяльність чи договору простого товариства, а відповідно – «трансакційні витрати» служать основою для спільної діяльності. Так, до трансакційних витрат відносять витрати на послуги приватного нотаріуса,

аудиторської фірми, консалтингової фірми тощо. При цьому учасники не тільки спільної діяльності, а й інших форм господарювання прагнуть мінімізувати трансакційні витрати, аналізуючи розрахунки таких витрат для отримання інформації, необхідної для відповідних управлінських рішень. Наприклад, контрагентам потрібно знайти оптимальне рішення для суб'єкта господарювання: укласти договір з аудиторською фірмою на обслуговування чи запросити на постійну роботу аудитора.

Як стверджує професор М. С. Пушкар, облік трансакційних витрат може бути епізодичним і організовуватися вибірково за певний період – місяць, квартал. Учений наголошує, що постійний облік, дає без сумніву, більший обсяг інформації для аналізу та дослідження поведінки трансакційних витрат, але вибіркового метод обходиться дешевше [222, с. 205].

Отже, трансакційні витрати – це не тільки економічна категорія, а й, відповідно, об'єкт фінансового та управлінського обліку, що потребує виокремлення нового класу витрат. При цьому облік трансакційних витрат доцільно здійснювати в управлінському обліку паралельно з фінансовим обліком. Наша позиція зумовлена тим, що оскільки такі витрати відображають у системі рахунків як окремі об'єкти обліку у складі адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, маючи при цьому відповідні аналоги витрат облікового відображення, то, відповідно, виникає дублювання в обліку одних і тих самих витрат. Тому, з метою уникнення подвійного відображення у системі рахунків обліку одних і тих самих понесених витрат, окремий облік трансакційних витрат вести недоцільно, а слід створити додаткові аналітичні рахунки залежно від видів витрат діяльності для потреб управління.

Проведений нами аналіз Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій свідчить, що методологічні засади формування інформації про трансакційні витрати ще несформовані.

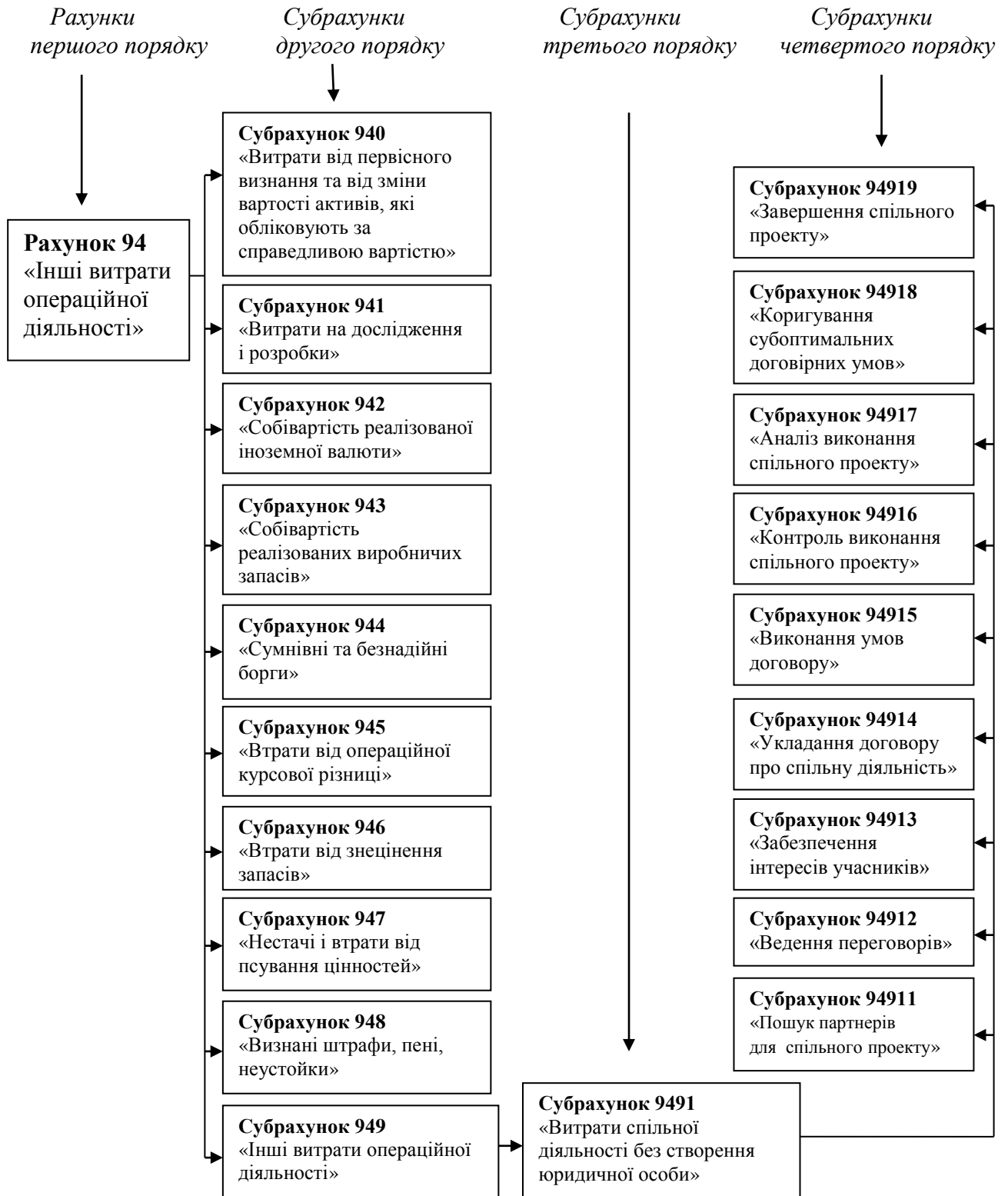
Незважаючи на те, що з 10.01.2012 р. у чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій нема субрахунків, а рахунки другого порядку до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, та погоджуючись з думками окремих учених, що трансакційні витрати потрібно обліковувати за рахунками класу 9 «Витрати діяльності» (крім рахунку 90 «Собівартість реалізації»), доцільно з метою визначення ефективності трансакційних витрат у межах СДБЮ вести облік цих витрат на рахунках операційної діяльності. Тому, враховуючи внутрішні потреби управління, контролю, аналізу й звітності учасників спільної діяльності та необхідність вирішення проблеми формування достовірної інформації щодо трансакційних витрат, пропонуємо вдосконалити аналітичний облік спільної діяльності шляхом упровадження в робочий план рахунків певних змін, а саме: до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи». Відповідно до субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» відкрити дев'ять субрахунків четвертого рівня залежно від потреб управління відповідно до умов договору щодо спільного проекту (рис. 2.3).

Така деталізація субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» (рис. 2.3) дасть змогу детально аналізувати трансакційні витрати від СДБЮ.

Також рекомендуємо учасникам спільного будівництва, які реалізують не один, а кілька спільних проектів за окремими договорами (угодами), групувати та відображати такі витрати на рахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» з кодом аналітичного рахунку за кожним договором. Зокрема, позначати номер угоди аналітичного рахунку за кожним договором, римською цифрою: 94916-I «Контроль виконання спільного проекту» (за договором № 1), 94918-II «Коректування субоптимальних договірних умов» (за договором № 2) тощо.

Отже, запропоновані зміни при відображенні трансакційних витрат від спільної діяльності дають змогу оптимізувати механізм формування, групування, відображення, узагальнення, аналізу і контролю даних про витрати СДБЮ.



**Рис. 2.3. Побудова робочого плану рахунків для відображення інформації про трансакційні витрати від спільної діяльності без створення юридичної особи**

Для вдосконалення методики обліку трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю, пропонуємо

відображати ці витрати з урахуванням виду спільної діяльності (зі створенням чи без створення юридичної особи) та умовами договору. Зокрема, трансакційні витрати операційної діяльності, що пов'язані зі СДБЮ, рекомендуємо відображати на субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» синтетичного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»; для трансакційних витрат інвестиційної діяльності, що пов'язані з втратами від участі в спільній діяльності зі створенням юридичної особи та інших витрат, не пов'язаних з операційною діяльністю, – застосовувати синтетичний рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» та відповідний субрахунок 962 «Втрати від спільної діяльності», а також синтетичний рахунок 97 «Інші витрати» (рис. 2.4).

Методика відображення трансакційних витрат спільної діяльності інвестиційної та операційної діяльності не відрізняється від чинної. Трансакційні витрати учасників спільної діяльності розпочинаються з моменту пошуку потенційного партнера спільного проекту, ведення переговорів, реєстрації договору, ліцензування діяльності, забезпечення інтересів учасників, права користування ресурсами тощо. При цьому у фінансовому обліку будуть відображені лише ті трансакційні витрати, реалізацію яких підтверджують первинні документи.

Потрібно врахувати, що на практиці вітчизняні суб'єкти господарювання зазнають суттєвих трансакційних витрат для того, щоб здійснювати фінансово-господарську діяльність.

До трансакційних витрат також можна віднести: витрати на сплату додаткових послуг з боку державних інститутів, органів місцевого самоврядування, податкових органів тощо. А це, своєю чергою, є проявом корупційних дій і тиску на вітчизняного підприємця, які узаконені на державному рівні, оскільки суб'єкт господарювання вимушений оплачувати різноманітні послуги державних інститутів, щоб отримати право на власну господарську діяльність.

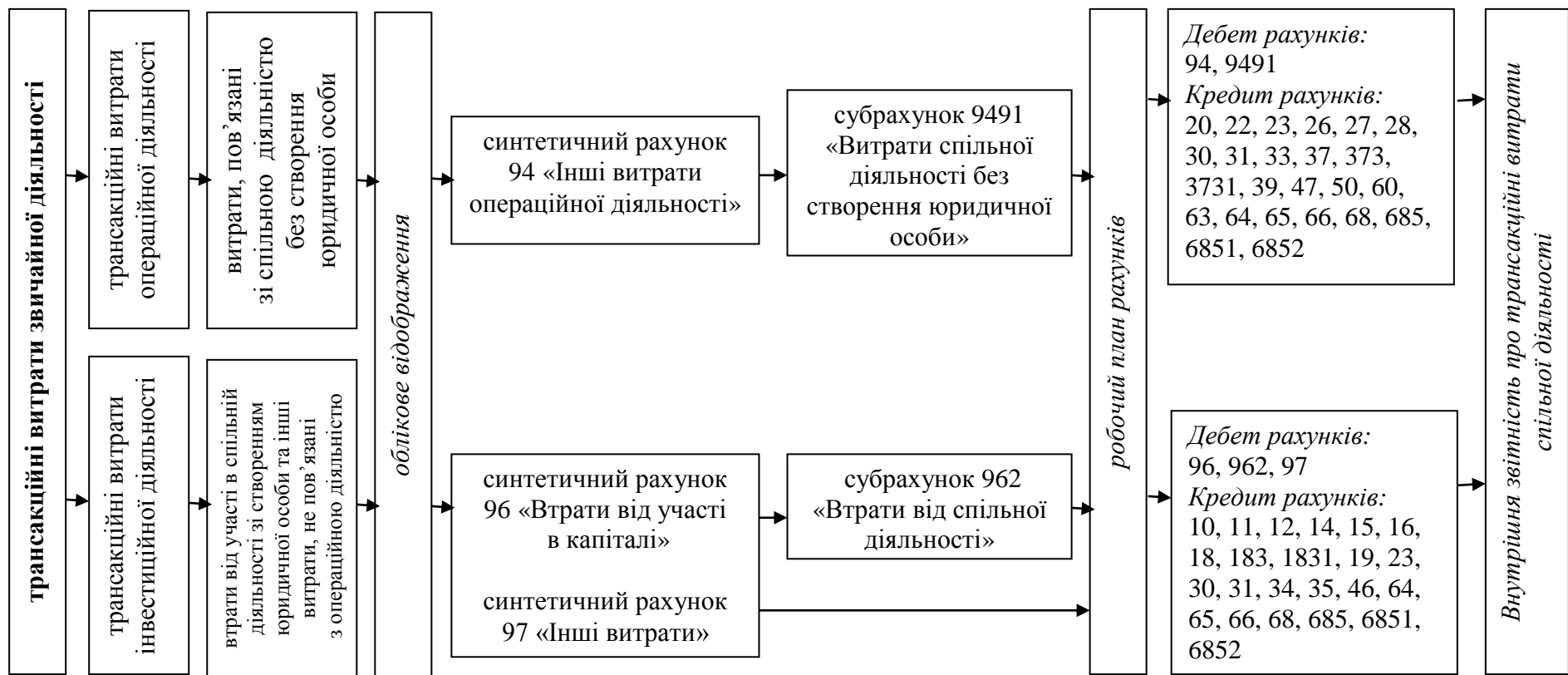


Рис. 2.4. Облікове відображення транзакційних витрат від спільної діяльності

Таким чином, на основі викладеного, пропонуємо для правильної організації обліку та управління трансакційними витратами учасникам спільної діяльності призначити особу відповідальну, за ці витрати. Такою особою може бути оператор спільної діяльності, за яким потрібно встановити персональну відповідальність за показники трансакційних витрат, котрі він контролюватиме. При цьому оператор спільної діяльності буде планувати ці витрати, аналізувати їх та прогнозувати. А це, своєю чергою, допоможе регулювати трансакційні витрати та подавати оперативну інформацію щодо даних витрат іншим учасникам спільної діяльності.

Отже, витрати спільної діяльності мають певну специфіку формування, що залежить безпосередньо від виду діяльності, галузі та умов договору. Практика свідчить, що спільні витрати учасників СДБЮ за договором простого товариства у будівництві здійснюють за рахунок грошових і майнових вкладів контрагентів, а також за рахунок майна і коштів, набутих безпосередньо спільною діяльністю.

Поряд з витратами особливого значення для спільної діяльності набувають їх фінансові результати, тому що від достовірної інформації про фінансовий стан підприємства залежать не тільки економічна стабільність, конкурентоспроможність, а й позиція на ринку, ділова активність. Без сумніву, різниця між доходами і витратами формує показник фінансового результату. Разом з тим, показником ефективності здійснення будь-якої діяльності, у т. ч. СДБЮ, є одержання доходу та прибутку.

Проблемам обліку доходів і фінансових результатів присвячено багато наукових праць відомих учених, зокрема О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, В. Ф. Палія, В. В. Сопка, Я. В. Соколова, М. Г. Чумаченко та ін. Незважаючи на значні здобутки у дослідженнях цих науковців, невирішеними залишаються питання обліку доходів та фінансових результатів СДБЮ. На наш погляд, отримання об'єктивної оцінки прибутку та визначення фінансового результату СДБЮ є важливим завданням системи обліку в сучасних умовах, оскільки визначені суми показників згаданих категорій узагальнюють результати спільної

діяльності, основної (власної) діяльності окремих учасників та визначають доцільність їх ведення.

В Україні порядок ведення обліку доходів суб'єкта господарювання і порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначають нормами П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [192], П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [194], П(С)БО 15 «Доходи» [188], Планом рахунків та інструкцією з його застосування [172], що відповідають міжнародним стандартам.

Так, згідно з п. 4 з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу [192].

Своєю чергою, відповідно до п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [188].

У контексті нашого дослідження необхідно вказати на те, що в будівельній індустрії облік доходів суб'єктів господарювання регламентований П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [190]. Однак потрібно врахувати, що їх структура відрізняється від доходів згідно з П(С)БО 15 «Дохід».

З огляду на те, зазначимо, що претензія замовникові внаслідок затримки об'єкта будівництва з його вини збільшує дохід від виконання будь-якого договору, тобто основної діяльності відповідно до П(С)БО 18. Натомість суб'єкти господарювання інших галузей економіки отримання коштів за виставленими претензіями вважають іншим операційним доходом, оскільки їх облік доходів регламентований П(С)БО 15. Відмінності в структурі доходів подано у додатку Т.

Умови визнання доходів, облік яких здійснюють відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», також відрізняються від доходів, отриманих від виконання будівельних контрактів. Зокрема, згідно з п. 8 даного стандарту, доходи від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) та інших активів визнаються у разі наявності всіх наведених нижче умов: 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); 2) підприємство не здійснює



надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); 3) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; 4) є впевненість, що в результаті операції економічні вигоди підприємств збільшаться, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [188].

Основні показники реалізації будівництва в Україні подано у додатку З. 4.

Своєю чергою, згідно з п. 3 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» доходи визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений [190].

Важливе значення для обліку доходів має порядок розрахунку ступеня завершеності для визначення доходу від виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг для виробництва з довготривалим (більше року) технологічним циклом.

З огляду на те потрібно врахувати, що п. 137.3 ПКУ [182] передбачено для підприємств із довготривалим (більше року) технологічним циклом виробництва, виконання робіт, надання послуг, де договори не передбачають поетапного їх здавання, що доходи нараховуватимуть відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг). При цьому ступінь завершеності визначають так: за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які має бути надано.

Окрім цього, важливо вказати на відмінність між фінансовим обліком та податковими розрахунками. Адже, як зазначено у п. 11 П(С)БО 15 [188], можна встановлювати ступінь завершеності операцій із надання послуг через вивчення виконаної роботи. Своєю чергою, п. 4 П(С)БО 18 [190] теж називає вимірювання та оцінку виконаної роботи одним із методів оцінки ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Тобто, даний стандарт дає змогу використовувати такі три методи:

1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;

2) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду в натуральному вимірі (кв. м, куб. м, тонни тощо);

3) співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат договором. Однак у ПКУ про такі не згадано.

Таким чином, враховуючи викадене, пропонуємо змінити метод у наказі про облікову політику чи договорі (примітках до договору) для того, щоб не вести подвійний облік доходів.

Дослідження результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання у сфері будівництва показують, що найчастіше використовують перший метод (вимірювання та оцінки виконаної роботи). Однак можна стверджувати, що саме третій метод (співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат договором) є найточнішим та спроможним уникнути багатьох проблем. Причина ж такої ситуації – вимушене використання типової форми № КБ-2в.

Якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати на виконання договору підряду перевищуватимуть загальний дохід за ним, то очікувані збитки визнають витратами звітного періоду з виключенням фактичних витрат на виконання цього договору підряду до собівартості реалізації.

Своєю чергою, до доходу від виконання договору підряду генпідрядник включає весь дохід (виручку) від робіт за договором підряду, а субпідрядник – дохід (виручку) від виконання робіт за договором субпідряду. При цьому вартість робіт, виконаних субпідрядниками, генпідрядники включають до собівартості будівельно-монтажних робіт як «інші прямі витрати», пов'язані з виконанням договору підряду.

До доходу від виконання договору підряду підрядники включають також суму відхилень, претензій і заохочувальних виплат. Окрім цього, кошти, одержані в результаті застосування майнової відповідальності за порушення замовниками

умов договору підряду, підрядники теж відображають у складі доходу від його виконання.

Не визнають доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання договору підряду. Ці суми підрядник відображає в складі зобов'язань, які зменшуються після прийняття замовником виконаних робіт, визнання доходу і заліку заборгованостей.

Щодо документального оформлення виконання будівельно-монтажних робіт, то, незважаючи на зміни у законодавстві та нову редакцію Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31. 12. 2010 р № 573, незмінним залишається те, що реєстром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному і вартісному вимірі є журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). Дані цього журналу служать підставою для складання Акта приймання виконаних робіт (типова форма № КБ-2в) і Довідки про вартість виконаних будівельних робіт та витрати (типова форма № КБ-3), які використовують для розрахунків із замовником за виконані будівельні роботи і складання звітності в будівництві.

Таким чином, на основі проведених досліджень пропонуємо типову форму № КБ-2в заповнювати за фактичними показниками, оскільки саме такі показники відобразатимуть найточнішу інформацію.

Як відомо, на структуру доходів будівельних підприємств та організацій впливає система ціноутворення, котра залежить від виконання будівельного контракту або договору підряду. Зокрема, на визначення доходів і витрат протягом виконання договору підряду впливатиме те, як ці договори поділяють залежно від способу визначення ціни:

а) договір з фіксованою ціною – передбачає фіксовану (тверду) договірну ціну всього обсягу робіт за договором підряду або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (м<sup>2</sup>, кількість місць тощо);

б) договір за ціною «витрати плюс» – передбачає договірну ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання договору підряду та погодженого у договорі прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) [150].

Потрібно врахувати, що кінцевий фінансовий результат за договором підряду з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов: 1) можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання договору підряду; 2) ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду; 3) можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення договору підряду, і ступеня завершеності робіт за договором підряду на дату балансу; 4) можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних із виконанням договору підряду, для порівняння фактичних витрат за цим договором підряду з попередньою оцінкою таких витрат.

Своєю чергою, кінцевий фінансовий результат за договором підряду за ціною «витрати плюс» передбачає такі умови: 1) ймовірне отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду; 2) можливість достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням договору підряду, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

У випадку, якщо кінцевий фінансовий результат за договором підряду не може бути оцінений достовірно, то відповідно «дохід» визначають у сумі фактичних витрат від початку виконання договору підряду, щодо яких є ймовірність їх відшкодування; а «витрати» за договором підряду визнають витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

Варто також зазначити, що за відсутності ймовірності відшкодування витрат дохід не визнають [150].

Окрім цього, якщо у наступних звітних періодах нема невизначеності, яка протягом попередніх періодів перешкоджала отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за договором підряду, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього договору, визнають згідно з п. 3 ПСБО 18 «Будівельні контракти», як ми вже зазначили.

Своєю чергою, суму виплаченої неустойки (пені) та відшкодування збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням підрядником умов договору

підряду, відносять до інших операційних витрат, і вона зменшує фінансовий результат будівельної організації.

Доцільно відзначити, що доходи та витрати за кожним окремим договором підряду відображають у фінансовому обліку окремо. Разом з тим, необхідно зазначити, що методика обліку доходів від здійснення СДБЮ значною мірою залежить від організації обліку витрат такого виду діяльності.

Без сумніву, ефективність операційної, фінансової, інвестиційної та, зокрема, СДБЮ відображають у досягнутих економічних результатах. Адже за своєю природою фінансовий результат є сукупним вираженням ефективності організації управління виробництвом на підприємстві будь-якого виду господарювання.

Дослідження показують, що проблемним питанням в обліку фінансових результатів є відсутність у вітчизняному законодавстві дефініції «фінансового результату» як показника, що широко використовують в обліковій практиці. На противагу цьому зарубіжні вчені, як свідчать економічні джерела, категорії «фінансові результати» приділяють належну увагу.

Так, Д. Рікардо, А. Сміт та К. Маркс стверджують, що як економічна категорія фінансовим результатом діяльності є додана вартість, що створена працею робітників у результаті господарської діяльності [174; 243; 315]. Зокрема, за їх теорією, саме працею створюється додатковий продукт – додана вартість, яка розподіляється на заробітну плату і прибуток. Своєю чергою, заробітна плата – це елемент витрат виробництва та собівартості продукції. А прибуток є залишковою частиною доданої вартості, що підлягає додатковому розподілу. Потрібно врахувати, що співвідношення між заробітною платою та прибутком є різними, оскільки залежать від особливостей економічної політики, галузевої специфіки та форми організації бізнесу конкретного суб'єкта господарювання.

Інші провідні західні економісти – Б. Нідлз, Г. Андерсен, Д. Голдвелл, Е. Нікбахт та А. Гроппелі – також досліджують «фінансові результати». Учені наголошують на тому, що виникненню прибутку сприяє низка факторів, а саме – сприятливі умови, підприємницька ініціатива, протекція держави чи інших

суспільних інститутів, здатність суб'єкта господарювання керувати ризиком тощо [162; 163].

Окремі наукові джерела [9; 145; 178] виокремлюють зовнішні фактори й обставини, що впливають на прибуток. До них відносять: галузеві особливості формування собівартості; структуру ринку та його кон'юнктуру; вплив інфляції. Також відомий погляд, що прибуток залежить від масштабів підприємства; це широко досліджують у США. Залежність прибутку від масштабу фірми визначають такі фактори, як: зміна цін, коливання витрат та відмінності в інтенсивності використання капіталу [62; 281].

Відповідно до чинної нормативно-правової бази України доходи і витрати відображають у обліку та звітності, враховуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Тому для визначення фінансового результату звітного періоду, доходи звітного періоду зіставляють з витратами, які, своєю чергою, були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Окрім цього, доходи, витрати й фінансові результати поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної та надзвичайної діяльності [186; 188; 189; 192].

У вітчизняній довідковій економічній літературі «фінансовий результат» розглядають з двох позицій: 1) як різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; 2) як приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді [79, с. 771]. Окремі автори трактують «фінансовий результат» як різницю між доходами та витратами підприємства за певний час [35, с. 1209].

Як відомо, в сучасних зарубіжних системах обліку використовують три методи визначення фінансового результату: 1) «витрати – випуск» – базований на моделі В. Леонтьєва; 2) «балансовий» – формує баланс таким чином: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань; 3) відображення результатів фінансового обліку – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок та кінець звітного періоду.

Як правило, перший і другий методи використовують для суб'єктів господарювання малого бізнесу (за умови спрощеного оподаткування). Третій – основний метод визначення фінансового результату на зарубіжних підприємствах, базований на зіставленні доходів і витрат. Характеристики згаданих методів визначення фінансового результату подано у додатку Ф.

Практика свідчить: якщо визначити фінансовий результат (за певний звітний період на одній фірмі) за кожним із наведених методів та, зокрема, зіставити їх показники, то результати розрахунків можуть значно відрізнятись.

На вітчизняних підприємствах, до моменту прийняття національних стандартів, фінансовий результат визначили як алгебраїчну суму прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Тобто, прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювали як різницю між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції.

Із 2000 р., після уведення в Україні П(С)БО, існує два паралельних підходи до формування інформації про прибуток господарюючого суб'єкта: фінансовий та податковий. Тобто, фінансовий результат визначають за двома методиками:

- 1) обчислюють для складання фінансової звітності, а саме – прибуток формується як сумарний фінансовий результат доходів від звичайних видів діяльності й доходів від інших надходжень за мінусом витрат за цими операціями;
- 2) обчислюють для цілей оподаткування, де складовими прибутку є лише ті доходи та витрати, які беруть участь у розрахунку податку на прибуток, а їх перелік суворо регламентує податкове законодавство.

Зокрема, якщо розглядати прибуток з фінансового погляду, то відповідно до п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [192].

Алгоритм формування фінансових результатів відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» подано у додатку Х.

З.-М. В. Задорожний стверджує, що «отримані доходи є основою фінансових результатів підприємства, а останні – підсумком його діяльності». Також учений зазначає, що в сучасний період прибуток як фінансовий результат

стає важливою економічною категорією, оскільки від методів його визначення значною мірою залежать суми нарахованих податків, дивідендів, відрахувань до статутного та резервного капіталів [80, с. 102].

Таким чином, аналіз економічних джерел дає змогу констатувати, що визначення показників фінансових результатів ґрунтується на різних економічних чинниках. Одні джерела трактують «фінансові результати» як категорію економічної теорії – узагальнені джерела формування прибутку або збитку; інші (як правило, нормативні) – подають методику розрахунку фінансового результату: прибуток або збиток як різницю між доходами і витратами.

В Україні облік доходів відображають на окремому класі рахунків 7 «Доходи і результати діяльності», який містить 8 рахунків (2 рахунки в запасі) та 33 субрахунки. Крім цього, доходи відображають на рахунках за напрямками діяльності: а) звичайна (операційна) діяльність – використовують синтетичні рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»; б) інвестиційна діяльність – синтетичний рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»; в) фінансова діяльність – синтетичний рахунок 73 «Інші фінансові доходи»; та відповідні до них субрахунки.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», сальдо якого відображають на балансі підприємства, і рахунок 79 «Фінансові результати», який закривають на кінець звітного періоду. Саме на останньому рахунку і формуються фінансові результати будівельних організацій. Зокрема, фінансові результати обліковують за видами діяльності: на субрахунку 791 – за результатом операційної діяльності, на субрахунку 792 – за результатом фінансових операцій, на субрахунку 793 – за результатом іншої звичайної діяльності та 794 – за результатом надзвичайних подій.

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належну суму нарахованого податку на прибуток.



Окрім цього, в дебет рахунка 79 відносять нараховану суму податку на прибуток з кредиту рахунка 98 «Податок на прибуток».

У дебет субрахунку 791 наприкінці звітнього періоду списують собівартість реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності. У кредит субрахунку 791 списують доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та інші операційні доходи. У дебет субрахунку 792 наприкінці звітнього періоду списують фінансові витрати та втрати від участі в капіталі, у кредит субрахунку 792 – доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи. У дебет субрахунку 793 – інші витрати діяльності, у кредит субрахунку 793 списують доходи від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства. У дебет субрахунку 794 списують надзвичайні витрати, у кредит субрахунку 794 – надзвичайні доходи, одержані від надзвичайних подій.

Отримують прибуток за кредитом синтетичного рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», а за дебетом – збитки чи використання прибутку за видами діяльності. Так, величину фінансового результату списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» шляхом запису: на суму одержаного прибутку – Дт 79 Кт 441; на суму одержаного збитку – Дт 442 Кт 79.

Необхідність обліку результатів діяльності суб'єктів господарювання виникає при формуванні Звіту про фінансові результати (форма № 2), в якому подають інформацію про діяльність господарюючого суб'єкта за певний проміжок часу. Суму чистого прибутку чи збитку відображають у формі № 2 відповідно в рядках 220 та 225; розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку.

Отже, фінансовий результат – це підсумок фінансово-господарської діяльності, який визначають показником прибутку чи збитку шляхом порівняння суми отриманих доходів та здійснення видатків протягом звітнього періоду за мінусом сплачених податків того ж періоду. Процес обліку фінансових результатів передбачає групування даних у системі рахунків за видами діяльності,

а саме на рахунках 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності», 794 «Результат надзвичайних подій» і на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», сальдо якого використовують при формуванні річної фінансової звітності.

Практика свідчить, що з метою ефективного контролю як оператора спільної діяльності, так і інших її учасників, за фінансово-економічною діяльністю СДБЮ складають окремий баланс та ведуть відокремлений облік. Підтвердженням доцільності ведення такого обліку є також те, що відкритий в установленому порядку окремий розрахунковий рахунок у банку для СДБЮ контролює оператор спільної діяльності (іншими словами – такий рахунок перебуває на його балансі). З огляду на це, оператор спільної діяльності обліковує доходи, витрати та фінансові результати спільної діяльності. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено для цього наступні рахунки: 962 «Втрати від спільної діяльності» та 722 «Дохід від спільної діяльності». Саме на останньому узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора у чистих активах об'єкта оподаткування, в результаті одержання спільною діяльністю прибутку. Однак згадані рахунки використовують, як правило, у спільній діяльності зі створенням юридичної особи. Щодо СДБЮ, то для витрат у сумі, що відповідають частці учасника в СДБЮ, передбачено рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», а для доходів – рахунок 71 «Інший операційний дохід» (табл. 2.2).

Як видно з таблиці 2.2, витрати, доходи та результати обліковують на спеціальних рахунках, де своє місце знайшли такі, що пов'язані зі СДБЮ. Саме ці рахунки (рахунок 71 і рахунок 94) дали змогу впорядкувати методику обліку СДБЮ, оскільки відображають її специфіку.

Важливо зазначити, що порядок фінансового обліку спільної діяльності залежить від системи оподаткування її результатів. Тому необхідно чітко визначити, чи є укладений договір договором про спільну діяльність з позиції податкового законодавства. Зокрема, податкове законодавство вимагає реєстрації

договору про спільну діяльність, передбачає об'єднання внесків учасників спільної діяльності, подання податкової звітності щодо її фінансових результатів та визначає особливий порядок їх оподаткування.

Таблиця 2.2

### Рахунки для обліку доходів, витрат та результатів діяльності

№ рахунка	ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТИ	№ рахунка	ВИТРАТИ
70	Доходи від реалізації	90 91 92 93	Собівартість реалізації Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут
71	Інший операційний дохід (спільна діяльність без створення юридичної особи)	94	Інші витрати операційної діяльності (спільна діяльність без створення юридичної особи)
72	Дохід від участі в капіталі  722 Дохід від спільної діяльності (спільна діяльність зі створенням юридичної особи)	96	Втрати від участі в капіталі  962 Втрати від спільної діяльності (спільна діяльність зі створенням юридичної особи)
73	Інші фінансові доходи	95	Фінансові витрати
74	Інші доходи	97	Інші витрати
		98	Податок на прибуток
75	Надзвичайні доходи	99	Надзвичайні витрати
76	Страхові платежі		
79	Фінансові результати		

Порядок ведення обліку результатів СДБЮ [201] розроблено згідно з пунктом 153.14 статті 153 розділу III ПКУ, який оператор спільної діяльності застосовує при обліку результатів спільної діяльності. Фінансові результати спільної діяльності оподатковують на загальних засадах, встановлених ПКУ.

Потрібно врахувати, що на кінець кожного звітного періоду розподілу підлягає прибуток, одержаний у результаті спільної діяльності за даними фінансового обліку чи податкових розрахунків. Таким чином, виникають два об'єкти, що підлягають розподілу:

1) прибуток, отриманий за результатами податкових розрахунків спільної діяльності;

2) прибуток, отриманий за результатами спільної діяльності як фінансовий результат.

Вітчизняне законодавство не містить обмежень щодо вибору одного із зазначених варіантів, а це, своєю чергою, дає право вибору об'єкта розподілу учасникам спільної діяльності (зазначення конкретного об'єкта розподілу є обов'язковою умовою договору про спільну діяльність).

Таким чином, на основі аналізу вітчизняного податкового і бухгалтерського законодавства щодо розподілу прибутку, отриманого у результаті спільної діяльності, можна стверджувати, що з цього питання наявна низка суперечностей. З огляду на це доцільно максимально зближувати фінансовий облік та податкові розрахунки.

### **2.3. Концепція та організація обліку спільної діяльності**

Фінансовий облік є складним механізмом, призначеним для надання і забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах. Саме для цього фінансовий облік повинен виконувати окреслені завдання, та, відповідно, бути організованим згідно з вимогами законодавства та умовами конкретної господарюючої одиниці. Без належної організації фінансового обліку неможливо досягнути позитивних результатів діяльності, оскільки це – один із найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорука рентабельності в майбутньому.

У процесі управління суб'єктом господарювання організація фінансового обліку є невід'ємною складовою, сутність якої – координувати певні дії окремих елементів системи обліку і досягнути взаємної відповідності функціонування її окремих частин. Організація фінансового обліку покликана забезпечити раціональне та об'єктивне опрацювання інформації, оптимальний розподіл між

персоналом бухгалтерської служби облікових робіт, чітко визначити обов'язки кожного облікового працівника у межах наукової організації праці. У цілому організація фінансового обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного і матеріального забезпечення облікового процесу.

На організацію фінансового обліку господарюючого суб'єкта впливають багато факторів, зокрема – засади організації діяльності, форма власності, вид та рід діяльності, галузь ринкової економіки, користувачі облікової інформації, кваліфікаційний рівень облікових працівників, обсяги діяльності підприємства, система оподаткування, система нормативного регулювання та ін.

Недоліки в організації фінансового обліку зумовлюють затримку подання звітної інформації, сприяють несвоєчасному та неповному відображенню господарських операцій, що помітно знижує якість обліку, призводять до збільшення витрат на утримання облікового персоналу підприємства, розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань. До того ж, значні інтервали між часом отримання та використання фінансової інформації гальмують підвищення економічної ефективності діяльності та негативно позначаються на кінцевих результатах.

Дослідження практики ведення фінансового обліку суб'єктів спільної діяльності дають змогу стверджувати, що проблемою здійснення СДБЮ в Україні є відсутність чіткої методології організації її фінансового обліку, що має бути джерелом достовірної інформації для будь-яких користувачів. Окрім цього, наші дослідження показують, що наукових доробок щодо концепції, організації та методики обліку СДБЮ практично нема.

Сутність організації фінансового обліку автор обґрунтувала [286] у тезах доповіді на конференції. Дослідження економічної літератури дало змогу зробити висновок, що більшості визначень притаманні ідентичні смислові характеристики, основа яких – розгляд «організації фінансового обліку» як системи чи механізму побудови бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що організація фінансового обліку – це систематизована послідовна впорядкованість дій щодо умов, методів і способів побудови фінансового обліку й контролю за його провадженням з метою уніфікації достовірної та своєчасної інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів, оптимізації етапів провадження облікових процесів та цільового використання ресурсів суб'єкта господарювання. Саме таке трактування на більш науково-обґрунтованому рівні дає змогу визначити даний процес у сучасний період.

На основі запропонованих ученими-економістами [26, с. 81; 172, с. 7; 173, с. 41] схем щодо організації фінансового обліку та їх критичних оцінок ми представили її принципове бачення на підприємстві у додатку Ц.1.

Таким чином, можна стверджувати, що розгляд організації фінансового обліку в такій усталеній проекції (додаток Ц.1) унаочнює повноту та підвищує її ефективність, а також допомагає оптимально скоординувати роботу на підприємстві. Адже керівник чи власник господарюючого суб'єкта створює необхідні умови для правильності та повноти ведення обліку, забезпечуючи неухильне виконання всіма підрозділами вимог законодавства щодо здійснення фінансового обліку. Своєю чергою, «обліковий апарат» своєчасно надає керівництву достовірну, повну та неупереджену інформацію щодо стану організації фінансового обліку на підприємстві.

Організація фінансового обліку як домінанта формування підприємницьких структур охоплює різні етапи. На основі запропонованих більшістю науковців [26, с. 77; 172, с. 12; 173, с. 43] етапів організації обліку схилиємося до того, що основними є методичний, технічний та організаційний, які унаочнює додаток Ц. 2.

Згідно із ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено чотири самостійні форми організації фінансового обліку, які господарюючий суб'єкт обирає на власний розсуд на етапі формування установчих документів, ураховуючи доцільність цих форм (додаток Ц. 3). Під формою фінансового обліку розуміють систему облікових регістрів визначеної

форми, де узагальнюють інформацію щодо всіх аспектів господарської діяльності підприємницьких структур [27; 46; 250].

Зважаючи на те, що об'єктом дослідження є СДБЮ, акцентуємо увагу на особливостях організації обліку цього виду господарювання в сучасних умовах.

Правила ведення обліку спільної діяльності регламентовано П(С)БО 12, у якому вказано, що спільна діяльність буває як зі створенням, так і без створення юридичної особи [187]. Однак чинним законодавством не передбачена спільна діяльність зі створенням юридичної особи, а це свідчить про те, що встановлені норми П(С)БО 12, які регламентують порядок фінансового обліку такої діяльності – не діють. Така невідповідність нормативної бази щодо обліку спільної діяльності призводить на практиці до труднощів в організації обліку згаданої форми господарювання. У зв'язку з цим дослідження здійснено у частині організації обліку СДБЮ.

Своєю чергою, в частині 1 ст. 2 розділ I ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [83] зазначено, що «... закон поширюється на всіх юридичних осіб ...», оскільки один із учасників спільної діяльності обов'язково повинен бути платником податку на прибуток, а отже, є юридичною особою, то відповідно за аналогією з даним законом нам необхідно організувати облік спільної діяльності.

Наші дослідження показали, що концептуальне значення для організації фінансового обліку СДБЮ має те, що згідно з частиною 1 ст. 1134 ЦКУ «внесене учасниками майно, яким вони володіли на правах власності, а також вироблена у результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності плоди і доходи є спільною частковою власністю учасників» [278].

Теорія і практика організації обліку починається з етапів становлення господарюючого суб'єкта, вибору облікової та податкової політики, методології, технології опрацювання даних й отримання необхідної інформації для менеджменту. Питання ж організації фінансового обліку СДБЮ розкривають у договорі про спільну діяльність (додаток К).

Таким чином, на основі досліджень пропонуємо такі етапи організації обліку СДБЮ:

- 1) вибір форми організації фінансового обліку спільної діяльності;
- 2) визначення облікової політики щодо спільної діяльності;
- 3) розроблення форми внутрішньогосподарського обліку;
- 4) застосування Плану рахунків для відображення фактів господарської діяльності;
- 5) визначення порядку складання та подання фінансової звітності залежно від обраної форми спільної діяльності;
- 6) узгодження порядку податкових розрахунків.

Організація обліку спільної діяльності за цими етапами дасть змогу в межах чинного законодавства прозоріше й ефективніше здійснювати облік спільних проектів. Враховуючи викладене, проаналізуємо виокремлені особливості.

При спільній діяльності для господарюючих суб'єктів прийнятними є всі способи організації фінансового обліку, передбачені ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (додаток Ц.1).

Як стверджує М. Т. Щирба, ефективність ведення обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, що потребує розроблення облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. При цьому науковець зазначає, що «від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й формування витрат, доходів та фінансових результатів, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємств та стратегію його розвитку на тривалу перспективу» [314, с. 277].

Зокрема, сукупність принципів, методів та процедур, що оператор спільної діяльності використовує для складання і подання окремого балансу та відповідних форм фінансової звітності СДБЮ визначають в обліковій політиці за спільною згодою всіх учасників.

У випадку, коли облікова політика одного з учасників відрізняється від облікової політики СДБЮ, цю інформацію відображають у Примітках до фінансової звітності цього учасника.



Аналізуючи стан фінансового обліку спільної діяльності в Україні, можна зробити висновок, що він має свою історію розвитку, хоча й нетривалу.

Наші дослідження показують, що у вітчизняній обліковій системі до 2000 року використовували відокремлений («окремий») облік спільної діяльності.

Зокрема, у п. 1.4 діючої раніше Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженої наказом МФУ від 18.08.1995 р. № 139 було вказано: «Бухгалтерський облік майна, цінностей, зобов'язань та операцій, пов'язаних із здійсненням спільної діяльності, ведеться підприємством, на яке покладається здійснення заходів учасників угоди про спільну діяльність. В такому разі облік майна, цінностей, зобов'язань та фінансових результатів, що створені, придбані або утворились під час спільної діяльності, ведеться на окремому балансі тим учасником, якому за угодою доручено ведення спільних справ учасників договору. Показники такого окремого балансу не включаються до балансу підприємства, на яке покладено ведення спільних справ учасників угоди про спільну діяльність. У бухгалтерській звітності учасників угоди про спільну діяльність відображаються фінансові та інші результати спільної діяльності, що належать за угодою кожному з учасників. ... Учасники договору про спільну діяльність подають документи по операціях, що відносяться до спільної діяльності, а учасник, на якого покладено ведення обліку забезпечує інших учасників договору інформацією, яка необхідна їм для формування звітних, податкових та інших матеріалів в строки, що обумовлені договором та забезпечують складання бухгалтерської звітності в установлені терміни» [213].

Із прийняттям національних стандартів, зокрема П(С)БО 12 та Нового плану рахунків, специфіка ведення обліку СДБЮ кардинально змінюється.

Враховуючи запроваджені зміни, С. Ф. Голов та В. М. Костюченко зазначають, що облік спільної діяльності можна вести в окремих реєстрах на забалансових рахунках для відображення понесених витрат і розподілу прибутку. Окремі фінансові звіти про спільну діяльність складають тільки для потреб

керівництва або у випадках, передбачених податковим законодавством [47, с. 662].

Щодо спільної діяльності у будівництві, то, зважаючи на складність та різноманіття будівельних операцій, виконати всі ці вимоги учасникам спільної діяльності було проблематично. Адже враховуючи норми п. 19 П(С)БО 12 [187] при укладенні договору про спільну діяльність, об'єкт нерухомості впродовж будівництва потрібно було розподіляти між рахунками фінансового обліку всіх учасників, оскільки облік спільної діяльності в офіційній балансовій формі вести не потрібно.

Зазначимо, що спільна діяльність у будівництві є тимчасовою, адже учасники об'єднують свої зусилля та ресурси тільки на період будівництва, а після досягнення цієї мети об'єкт нерухомості розподіляють згідно з умовами договору про СДБЮ.

Відповідно до запроваджених змін кожний учасник спільної діяльності у своєму обліку був зобов'язаний фіксувати власні операції та зобов'язання в межах такої спільної діяльності, а також власну частину активів, що перебували у спільній частковій власності.

На практиці, як правило, у договорі про СДБЮ учасники доручали операторові спільної діяльності, котрий виступав як забудовник та контролював увесь процес будівництва від початку до введення об'єкта в експлуатацію, та відповідно, всі будівельні активи відображали саме в балансі цього учасника.

Використовуючи План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, облік внесків у СДБЮ та її результатів, до вступу в дію Наказу МФУ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи» від 30.12.2011 р. № 1873 [148], учасники здійснювали як з використанням окремого балансу спільної діяльності, так і без нього. Це, як правило, визначав на власний розсуд оператор спільної діяльності, якому було доручено ведення спільних справ. Отже, проблематичним аспектом залишалась організація фінансового обліку саме цим учасником, оскільки наочно

розмежувати господарські операції за спільною і власною діяльністю було неможливо.

Зокрема, коли не було необхідності ведення окремого балансу щодо спільної діяльності, операторові спільної діяльності для розмежування активів, зобов'язань і господарських операцій основної та спільної діяльності потрібно було ввести відповідні додаткові субрахунки до рахунків фінансового обліку для відображення результатів СДБЮ. А оскільки оператор спільної діяльності використовує в обліку, як правило, практично всі рахунки Плану рахунків, то для розмежування фінансових операцій між основною та спільною діяльністю йому потрібно було вводити для всіх рахунків субрахунки з цифровим або літерним позначенням.

На практиці це відображали наступним чином: для обліку результатів основної діяльності контролюючого учасника можна було субрахунки позначати римською цифрою I, а для відображення операцій щодо спільної діяльності – римською цифрою II, що подано у таблиці 2.3, в якій на прикладі синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» введені згадані субрахунки.

Таблиця 2.3

### Відображення у фінансовому обліку субрахунків рахунку

#### 10 «Основні засоби» за умови ведення основної та спільної діяльності

Субрахунки (рахунки другого порядку)		Субрахунки третього порядку	
Код	Назва	Код	Назва
<b>10. Основні засоби</b>			
103	Будинки та споруди	103-I	Будинки та споруди основної діяльності
		103-II	Будинки та споруди спільної діяльності
106	Інструменти, прилади та інвентар	106-I	Інструменти, прилади та інвентар основної діяльності
		106-II	Інструменти, прилади та інвентар спільної діяльності

Також суб'єкти СДБЮ використовували на практиці субрахунки з літерним позначенням: для обліку результатів основної діяльності учасника – субрахунки, позначені літерами ОД (основна діяльність), а для відображення операцій спільної діяльності – літерами СД (спільна діяльність) (табл. 2.4).

**Відображення у фінансовому обліку субрахунків рахунків  
16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» і 37 «Розрахунки з різними  
дебіторами» за умови ведення основної та спільної діяльності**

Субрахунки (рахунки другого порядку)		Субрахунки третього порядку	
Код	Назва	Код	Назва
<b>16. Довгострокова дебіторська заборгованість</b>			
163	Інша дебіторська заборгованість	163-ОД	Інша дебіторська заборгованість основної діяльності
		163-СД	Інша дебіторська заборгованість спільної діяльності
<b>37. Розрахунки з різними дебіторами</b>			
377	Розрахунки з іншими дебіторами	377-ОД	Розрахунки з іншими дебіторами основної діяльності
		377-СД	Розрахунки з іншими дебіторами спільної діяльності

Використання таких додаткових субрахунків давало змогу організувати належним чином аналітичний облік спільної діяльності та виконувати вимогу П(С)БО 12 (п. 19, абзац перший) щодо відображення «... у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і ...» [190] фінансово-господарських операцій, що супроводжують спільну діяльність.

Для кращого розуміння специфіки ведення обліку СДБЮ важливо також зазначити, що у разі складання окремого балансу спільної діяльності для розрахунків, пов'язаних з її здійсненням, у реєстрах обліку спільної діяльності використовували переважно два основних субрахунки (рахунки другого порядку):

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

До того ж, враховуючи те, що під час спільної діяльності виникали розрахунки між її учасниками, а також спільною діяльністю як самостійним суб'єктом господарювання та кожним з учасників, в обліку доцільно було використовувати субрахунки даних рахунків другого порядку, яким на практиці присвоювали такі коди [95, с. 105]:

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

У разі потреби розрахунки з конкретним учасником можна було обліковувати на рахунках з наступного порядку з кодами, а саме:

- «1» розрахунки з учасником (оператором спільної діяльності), відповідальним за ведення загальних справ;
- «2» розрахунки з учасником, який не веде загальні справи тощо.

Зважаючи на те, що спільна діяльність пов'язана з різними взаємними розрахунками учасників між собою, перелік субрахунків, які можна було використовувати для обліку операцій СДбЮ, подано у додатку Ч.

Однак, згідно з наказом МФУ від 31.05.2011 р. внесено зміни до п. 19 П(С)БО 12, а саме – доповнено новим абзацом, де зазначено, що «оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи» [187]. Також П(С)БО 12 трактує, що частка учасника СДбЮ в активах та зобов'язаннях такої діяльності відображається у фінансовому обліку цього ж учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, який надає оператор СДбЮ.

Отже, внесені зміни допомогли вирішити суперечки, що точилися між теоретиками і практиками стосовно доцільності складання окремого балансу та ведення фінансового обліку спільної діяльності.

Позитивним для обліку спільної діяльності стало також прийняття Методичних рекомендацій від 30.12.2011 р. № 1873 [148], які можуть застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності (крім бюджетних установ), які здійснюють СДбЮ при відображенні операцій із спільної діяльності в бухгалтерському обліку та розкритті відповідної інформації у фінансовій звітності. Крім цього, терміни, що наведені у цих

Методичних рекомендаціях, цілком співпадають з наведеними визначеннями у П(С)БО 12, що допоможе уникнути певних непорозумінь, наявних до цього часу.

Таким чином, оператор спільної діяльності здійснює фінансовий облік спільної діяльності окремо від результатів власної (основної) господарської діяльності, використовує для цього окремі реєстри бухгалтерського обліку, за даними яких складає окремий баланс (адже тепер цього вимагають не тільки П(С)БО 12, а й розроблені Методичні рекомендації від 30. 12. 2011 р. № 1873) та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності.

Варто зауважити, що у 2000-х рр. порівняно з 1980-ми рр. в Україні значно зросла кількість суб'єктів підприємницької діяльності; відповідно зменшились обсяги їхньої діяльності, кількість працівників. Так, у дрібних підприємствах працюють в середньому 1–3 особи, у малих – 8–10 осіб, у середніх – 25–30 осіб, у великих – 80–100 осіб, а в дуже великих – від 100 осіб та більше. Обсяги діяльності перших вимірюються у тисячах гривень, других – десятках тисяч, третіх – сотнях тисяч, четвертих – у мільйонах, а п'ятих – у мільйонах і десятках мільйонів гривень [64, с. 102]. Такі зміни звичайно впливають і на вибір форми обліку вітчизняними суб'єктами господарювання.

Учасники спільної діяльності на власний розсуд обирають форму ведення обліку, яку зазначають у Положенні про облікову політику. Домінують здебільшого проста та спрощена форма фінансового обліку, оскільки контрагенти спільної діяльності об'єднуються на короткострокову перспективу і прагнуть звести до мінімуму обсяг документообороту. Так, проста форма фінансового обліку спільної діяльності характерна незначним документооборотом, зокрема невеликою кількістю спільноконтрольованих господарських операцій, а спрощену, напротивагу, використовують при значному їх обсягу.

Порядок складання та подання фінансової звітності залежить від обраної форми ведення обліку СДБЮ. Як ми зазначили, складання Балансу та відповідних форм фінансової звітності належить до компетенції оператора спільної діяльності. У вітчизняній практиці його часто формують поряд із основними її формами: звітом про фінансові результати та примітками до фінансової звітності.

Зазначимо, що кожний учасник СДБЮ відображає у своїх облікових реєстрах і у фінансовій звітності:

- активи, задіяні у спільній діяльності, що він контролює, або власну частку у спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, у процесі здійснення даної діяльності;
- власну частку у зобов'язаннях, понесених з іншими учасниками в контексті даної діяльності;
- дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

У Примітках до фінансової звітності, як цього вимагають П(С)БО 12 та Методичні рекомендації від 30. 12. 2011 р. № 1873, її учасники розкривають таку інформацію про спільну діяльність:

- розмір частки у спільній діяльності;
- термін дії договору СДБЮ;
- інформацію про оператора спільної діяльності;
- загальну вартість вкладу до СДБЮ;
- суму всіх зобов'язань СДБЮ (із зазначенням суми, що припадає на частку учасника);
- загальну суму доходів і витрат спільної діяльності та суму доходів і витрат спільної діяльності, що були включені до інших операційних доходів та інших операційних витрат;
- відомості про оператора спільної діяльності (назва, організаційно-правова форма господарювання, юридична адреса, код ЄДРПОУ, вид економічної діяльності за КВЕД).

Особливостями складання фінансової звітності учасника СДБЮ є:

- 1) складання окремого балансу та відповідних форм фінансової звітності спільної діяльності;
- 2) активи, задіяні в СДБЮ, не відображають як фінансові інвестиції;
- 3) сума взаємної дебіторської і кредиторської заборгованості між спільною діяльністю та її учасниками, а також сума прибутку від спільної діяльності, що

розподілив та виплатив учасникам оператор спільної діяльності, підлягають виключенню.

Ведення податкових розрахунків щодо обліку СДБЮ регулюється ст. 153 ПКУ [183]. Особливістю податкових розрахунків є те, що для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють таку діяльність, вважаються окремою особою в межах такої діяльності відповідно до ст. 14.1.139 згаданого кодексу.

Податкове законодавство вимагає, щоб результати спільної діяльності обліковував уповноважений учасник, який обов'язково має бути платником податку на прибуток, окремо від обліку господарських результатів власної (основної) діяльності. При цьому для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Порядок податкового обліку та звітності про результати спільної діяльності встановлює центральний орган державної податкової служби.

Ведення податкових розрахунків передбачає, що оператор спільної діяльності окремо визначає дохід та витрати, що виникають у контексті спільної діяльності; їх враховують при обчисленні об'єкта оподаткування.

Зокрема, він розраховує амортизацію вартості основних засобів і вартості нематеріальних активів, що використовують у спільній діяльності та взяті на окремий баланс, і відображає її у фінансовій звітності. У випадку, коли основні засоби платника податків – учасника спільної діяльності використовують як у власній (основній) господарській діяльності, так і у спільній, частину амортизаційних відрахувань за цими основними засобами відображають у Податковій декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та відповідному додатку до неї в сумі, яку відносять до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду за цими засобами, як суму доходів, отриманих від спільної діяльності, відносять до загальної суми таких доходів, як цього вимагає п. 5 Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності діяльності на території України без створення



юридичної особи, який затверджений наказом МФУ № 1352 від 28. 10. 2011 р. [217].

У випадку, коли витрати учасника спільної діяльності (платника податку), які включають до складу витрат, та одночасно пов'язані як з власною, так і зі спільною діяльністю, розподіл витрат здійснюють аналогічно.

Детальніше особливості податкових розрахунків будуть розглянуті у наступних розділах дисертаційного дослідження.

Теоретичний аналіз нових змін і доповнень у нормативних та правових документах, зокрема доповнення П(С)БО 12 (від 31. 05. 2011 р.), прийняття ПКУ (що набрав чинності з 01. 01. 2011 р.), Методичних рекомендацій від 30. 12. 2011 р. № 1873 та результатів їх запроваджень дають змогу стверджувати про створення у державі необхідного підґрунтя та сприятливих умов для провадження такого специфічного виду господарювання, як СДБЮ.

Отже, запропонувавши етапи організації обліку СДБЮ та здійснивши їх ґрунтовне дослідження, можна зробити висновок, що вони частково відображають принципові етапи організації фінансового обліку, проте мають певні особливості, притаманні тільки провадженню спільної діяльності в Україні.

Теорія обліку займається розробленням, описом і обґрунтуванням системи обліку та відповідає на такі питання: 1) якою має бути система, що відображає ті або інші господарські явища; 2) що є підставою для вибору конкретної системи; 3) як в її межах відображати нові господарські явища [232, с.15].

Дослідження наукової літератури в контексті організації та методики обліку СДБЮ показало, що у вітчизняній обліковій системі нема розробок щодо концептуальних основ та фундаментальних моделей облікових процесів спільної діяльності. Тому, з метою розкриття особливостей обліку учасників спільної діяльності та оператора, доцільно розробити концептуальну облікову модель, що дасть змогу в межах функцій облікового моделювання розглянути цей вид господарювання. Наша позиція зумовлена тим, що моделі є основним методом бухгалтерського обліку.

Роль моделювання як загальнонаукового методу пізнання завжди визначають для вивчення економічного середовища функціонування будь-якого підприємства для порядку організації діяльності цього суб'єкта господарювання та формування економічних відносин з контрагентами. Адже саме моделі явищ та процесів розкривають особливості господарської діяльності підприємств.

Моделювання є методом пізнання, його застосовують на всіх рівнях наукової і практичної діяльності, й воно змінюється відповідно до розвитку суспільства. У системі обліку моделювання займає вагомe місце і є ефективним засобом розвитку облікової теорії та методології, оскільки перетворює дані про факти господарської діяльності на зручну для сприйняття та передачу різним користувачам інформацію.

Проблеми теорії і методології облікового моделювання, визначення функцій моделювання у системі обліку розглядають у працях такі відомі учені, як М. І. Кутер, В. Ф. Палій, Р. С. Рашитов, Я. В. Соколов, М. М. Шигун та інші. Незважаючи на значні здобутки у дослідженнях цих науковців, невирішеними залишаються питання моделювання щодо наукового осмислення та дослідження основних процесів розвитку спільної діяльності.

Наші дослідження свідчать, що науковці нерідко розробляють окремі види облікових моделей, які не враховують наукових принципів їх конструювання і практичної реалізації. Відповідно, такі облікові моделі неможливо повноцінно використовувати для розвитку теорії і практики системи обліку.

Моделювання у обліку проявляється як облікова система з виділенням складових, що є собою самостійними підсистемами. При цьому на кожному внутрішньо системному рівні моделі виконують свої особливі функції.

Таким чином, врахувавши специфіку наукових принципів конструювання і практичної реалізації облікових моделей, автор дисертаційного дослідження розробила концептуальну модель обліку спільної діяльності, що відображає особливості облікових процесів учасників спільної діяльності та оператора, який виконує облікові й управлінські функції у спільному проекті; це зображено на рисунку 2.5.

3 ЛОГІЧНІ СТАДІЇ ПРОЦЕСУ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ

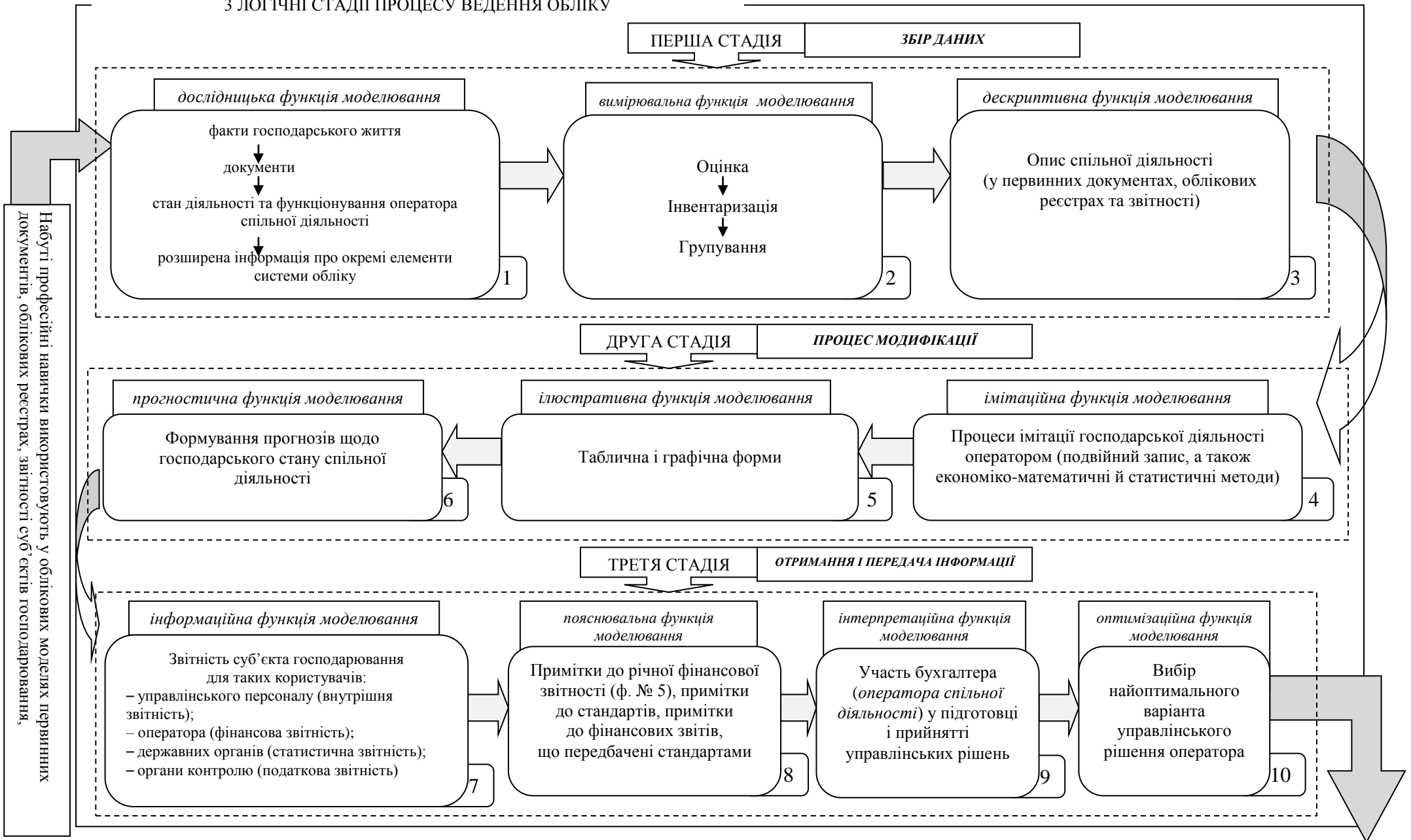
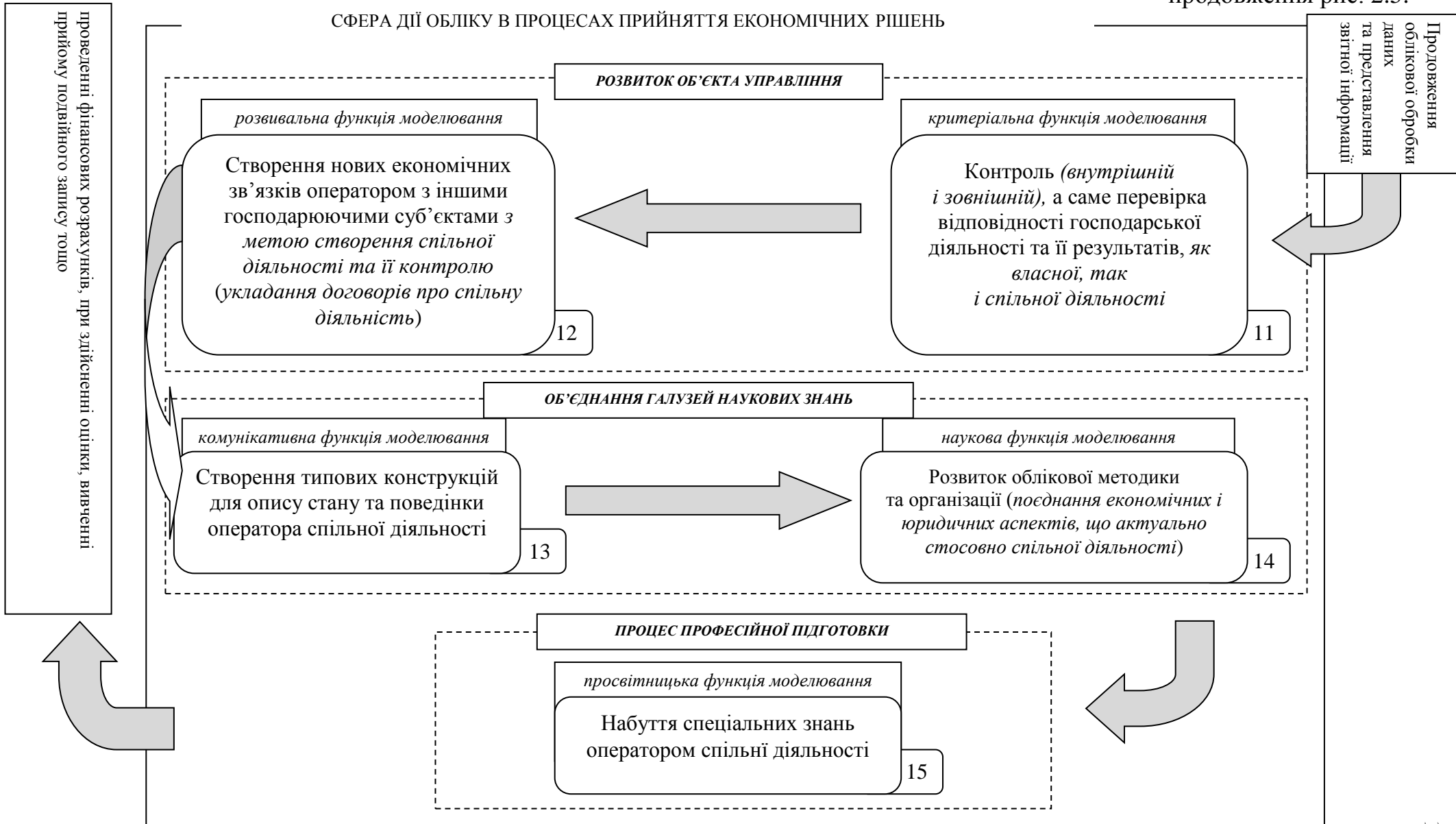


Рис. 2.5. Концептуальна облікова модель, у межах якої розглянуто спільну діяльність

\*Примітка: Розробила автор

СФЕРА ДІЇ ОБЛІКУ В ПРОЦЕСАХ ПРИЙНЯТТЯ ЕКОНОМІЧНИХ РІШЕНЬ



Як видно зі згаданого рисунка 2.5, функції облікового моделювання представлено за основними процесами, що забезпечують розвиток системи обліку як науки і практичної діяльності, сприяють розширенню об'єктів обліку й взаємодії між ними і можуть бути використані у проектуванні такого виду господарювання, як СДБЮ. Запропонована модель ґрунтується на виділенні логічних стадій облікового процесу, які включають:

1) *збір даних* у системі обліку, де моделювання виконує дослідницьку, вимірюючу і дескриптивну (описову) функції;

2) *процес модифікації* даних в обліковій системі здійснюють через імітаційну, прогностичну, ілюстративну функції;

3) *отримання і передача інформації* – остання логічна стадія, що виконує інформаційну, пояснювальну, інтерпретаційну та оптимізаційну функції.

Аналогічний погляд має М. М. Шигун, яка стверджує, що процес ведення обліку може бути поділений на складові й передбачає виконання таких логічних стадій як збір даних про факти господарського життя, обробку або їх модифікацію в обліковій системі та передачу обробленої інформації зацікавленим користувачам [311, с. 33].

Своєю чергою, *1 – дослідницька функція моделювання* створює умови для забезпечення збору первинної документації, що є фіксатором певної події; при цьому сукупність документів відображає реальний рух засобів та джерел підприємства, отримання інформації, яка включає не тільки дані про факти господарського життя, а й динаміку подій та результати господарювання підприємства.

Важливість даної функції підкреслюють окремі науковці; так М. М. Шигун зазначає, що «... кожний документ являє собою інформаційну модель факту, дії чи події, які опосередковують господарську діяльність» [311, с. 35].

*2 – Вимірювальна функція моделювання* ґрунтується на оцінці параметрів стану та поведінки об'єкта управління, що супроводжується розробленням відповідних норм, стандартів, вимог тощо. Ця функція реалізується через такі методи обліку, як оцінка, калькулювання, інвентаризація, групування тощо. При

цьому відбувається ідентифікація вартісних та кількісних параметрів діяльності підприємства.

Подібного погляду щодо вимірювальної функції дотримуються В. Ф. Палій та Я. В. Соколов, котрі розглядають функцію формалізації фінансових завдань як аналог вимірювальної функції. При цьому вони стверджують, що така функція необхідна для практичної реалізації облікових завдань з використанням сучасних засобів обчислювальної техніки [245, с. 115].

*3 – Дескриптивна (описова) функція моделювання* спрямована на опис господарської діяльності, що може бути представлений: а) у первинних документах за окремими фактами; б) в облікових реєстрах за групами фактів; в) у звітності за результатами діяльності.

*4 – Імітаційна функція моделювання* дає змогу повторювати в облікових моделях реальні процеси господарської діяльності, серед яких вагоме місце займає такий закон обліку як подвійний запис. Саме подвійний запис є основою для створення облікових моделей господарських операцій у формі кореспонденції рахунків; тому він набуває статусу закону в обліковій науці.

*5 – Ілюстративна функція моделювання* передбачає використання конкретних наочних засобів, характеристик об'єкта у формі описів, схем, графіків, таблиць. Основними формами представлення облікових даних є, як правило, таблична і графічна. У табличній формі унаочнюються звітні показники, зведені дані, вибірки певної інформації тощо.

Основний спосіб ілюстрацій господарських операцій – рахунки фінансового обліку, оскільки вони дають змогу досягнути економічного групування та зберігання даних про факти господарської діяльності. Своєю чергою, на облікових рахунках на підставі первинних документів відбувається другий етап опрацювання даних – реєстрація фактів господарської діяльності на рахунках обліку. Так систематизують дані про фінансово-господарську діяльність за певними ознаками. При цьому рахунки є способом контролю за рухом господарських засобів суб'єкта господарювання.

Я. В. Соколов зазначає, що проводки – це моделі, які описують реальні

ситуації, котрі розкривають економічні та правові відносини учасників фінансово-господарської діяльності [246, с. 5].

*6 – Прогностична функція моделювання* пов'язана з формуванням прогнозів щодо фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання на тривалу перспективу. Аналіз фактичних даних є початковим етапом для отримання прогнозних параметрів діяльності.

*7 – Інформаційна функція моделювання* дає змогу надавати ту інформацію про суб'єкт господарювання, що є релевантною для різних груп користувачів. Найважливіший засіб інформування про стан та зміни фінансово-господарської діяльності в обліку – звітність підприємства, що формується на завершальному етапі облікового процесу; в ній відображено майновий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Як зазначають Л. К. Сук та П. Л. Сук, звітність є впорядкованою системою узагальнення показників господарської діяльності [255, с. 366]. При цьому звітність допомагає оперувати наведеними в ній даними, що дає змогу створювати будь-які моделі відповідно до інформаційних потреб користувачів. Звітність підприємств може бути використана для передачі управлінському персоналові (внутрішня звітність), державним органам (статистична звітність), органам контролю (податкова звітність, звітність до соціальних фондів), органам корпоративного управління (фінансова звітність).

*8 – Пояснювальна функція моделювання* характерна витлумаченням облікових даних щодо фактичного стану суб'єкта господарювання, оскільки через звітні дані управлінський персонал та, зокрема, учасники спільної діяльності (якщо є такий вид діяльності) отримують пояснення щодо стану і поведінки об'єкта управління. Ця функція реалізується, як правило, при поданні приміток до фінансової звітності (ф. № 5), приміток до стандартів (на які бухгалтери здебільшого не звертають уваги), до передбачених стандартами фінансових звітів, що дають можливість управлінському персоналові та іншим користувачам інформації аналізувати фінансовий стан підприємства.

*9 – Інтерпретаційна функція моделювання* проявляється в процесі участі

бухгалтерів у прийнятті управлінських рішень. Спостерігається тенденція їхньої участі у визначенні ключових фінансово-господарських параметрів, оскільки вони володіють знаннями і навичками, що допомагають формувати власне судження стосовно стану і поведінки суб'єкта господарювання. Підготовка фахівців з обліку дає як бухгалтеру, так і операторові спільної діяльності безпосередньо брати участь у підготовці та прийнятті управлінських рішень, тим більше, що вони мають оперативну самостійність у сфері господарської діяльності.

*10 – Оптимізаційна функція моделювання* полягає у запобіганні прийняттю неефективних рішень та виконанні оптимізаційних завдань. Це зумовлено тим, що ця функція дає змогу при виборі облікової моделі багаторазово задавати параметри для отримання конкретного значення господарського результату, вибрати найоптимальніший варіант управлінського рішення, а також визначає результати функціонування суб'єкта господарювання.

Продовженням облікового опрацювання даних є представлення звітної інформації у сфері обліку, яку використовують у процесах прийняття економічних рішень щодо розвитку об'єкта управління, створення нових економічних зв'язків між суб'єктами ринку. Так, розвиток об'єкта управління включає критеріальну (параметричну) та розвиваючу (генетичну) функції.

*11 – Критеріальна (параметрична) функція моделювання* спрямована на перевірку відповідності господарської діяльності та її результатів як власної, так і спільної діяльності встановленим нормам, визначення змін у фінансовому стані внаслідок дії певних факторів. Значне місце у контрольних процесах займає документування, оскільки дає необхідну інформацію для користувачів та сприяє встановленню контрольних параметрів, що включають внутрішні (накази, розпорядження, завдання) та зовнішні (нормативні вимоги, законодавчі норми, положення, стандарти) показники. Виконання контрольної функції передбачає складання планових, фактичних, нормативних калькуляцій, котрі дають змогу здійснити контроль за собівартістю продукції, а також складання бюджетів для контролю витрат діяльності як власної, так і спільної діяльності.



*12 – Розвивальна (генетична) функція моделювання* свідчить про розвиток об'єкта управління та сприяє налагодженню нових економічних зв'язків і шляхів розвитку господарюючого суб'єкта з метою створення умов для певного виду діяльності, зокрема, СДБЮ та її контролю, поліпшення стану господарської діяльності суб'єкта господарювання, в т.ч. укладання нових договорів про спільну діяльність. Відповідно ця функція має як теоретичне, так і практичне значення в управлінському й стратегічному обліку.

Своєю чергою, об'єднання різних сфер наукових знань – комунікативної та наукової функцій моделювання сприяють розвитку системи обліку як науки.

*13 – Комунікативна функція моделювання* стосується створення типових конструкцій, що описують стан та поведінку суб'єкта господарювання або економічного явища, що проявляється як міжнаукова мова для взаєморозуміння між фахівцями. Згадана функція займає особливе місце у розробленні комп'ютерних технологій системи обліку та використанні статистичних і математичних методів, що описують стан та поведінку суб'єкта господарювання.

*14 – Наукова функція моделювання* характерна вдосконаленням розвитку облікової методики та організації, що обумовлює створення, описання та використання облікових моделей (створення нових класифікацій облікових моделей, способів моделювання в обліку, вдосконалення інформаційної моделі, вибір правильних методологічних рішень) та інноваційних гіпотез. Ця функція дає змогу поєднувати економічні та юридичні аспекти, що актуально стосовно спільної діяльності як зі створенням, так і без створення юридичної особи, та використовувати в практичній діяльності нові моделі обліку. Доречно зауважити, що дану функцію виконують класифікаційні моделі організації обліку.

Завершальною стадією сфери дії обліку в процесах прийняття економічних рішень є процес професійної підготовки, а саме – просвітницька (навчальна) функція облікового моделювання.

*15 – Просвітницька (навчальна) функція моделювання* ґрунтована на моделюванні практичних ситуацій, які майбутні бухгалтери виконуватимуть у реальних умовах їхньої роботи. Так, зокрема, в обліковій сфері навчальний

процес базований на набутті професійних навичок через використання облікових моделей первинних документів, облікових реєстрів, здійснення фінансових розрахунків, звітності суб'єкта господарювання, калькулювання, оцінки тощо. Відповідно, дана функція сприяє набуттю спеціальних знань та підвищенню кваліфікації облікових кадрів.

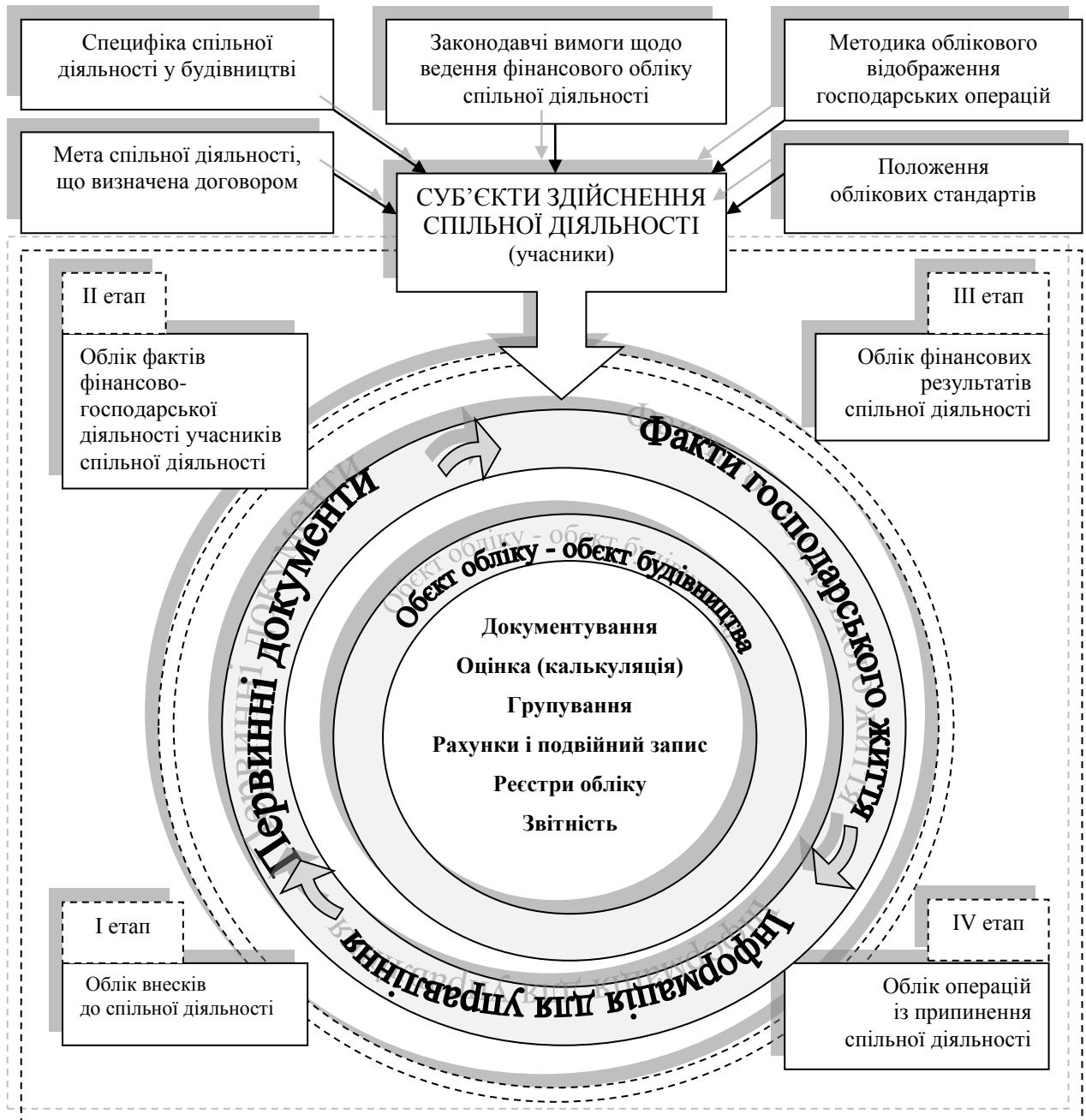
Таким чином, можна зробити висновок, що розроблені концептуальні основи обліку СДБЮ ґрунтуються на виділенні логічних стадій процесу ведення обліку і включають – збір даних; процес модифікації; отримання і передачу інформації, а також представлення звітної інформації у сферу дії обліку для прийняття економічних рішень. Концепція дає можливість у межах функцій облікового моделювання розкрити особливості облікового процесу учасників спільної діяльності й оператора, який виконує облікові та управлінські функції в спільному проекті.

Моделювання встановлює важливий зв'язок між теорією і практикою системи обліку, оскільки практика дає змогу не тільки аналізувати варіанти конкретної ситуації, а й розробити чи запропонувати нові способи для виконання певних облікових завдань та обрати з них найефективніший для практичного застосування.

Відповідно до викладеного і запропонована модель обліку СДБЮ в будівництві (рис. 2.6), що здійснюють за договором про спільну діяльність; ця модель розкриває особливості спільної діяльності під час реалізації тих чи інших облікових процесів.

Як видно з рисунка 2.6, інформацію щодо розкриття облікових процесів функціонування спільної діяльності можна перевести на зручну для сприйняття інформацію. Ця інформація сприятиме ефективній передачі знань у контексті окремих проблем відповідних користувачів.

Запропонована модель сприятиме вдосконаленню методики та організації обліку СДБЮ у будівництві та розв'язанню проблем у практичній діяльності суб'єктів господарювання, що здійснюють СДБЮ.



**Рис. 2.6. Облікова модель господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи в будівництві\***

\* Примітка: Розробка автора

Таким чином, розроблені концептуальні основи обліку спільної діяльності сприятимуть розвитку облікової теорії та методології, а також застосуванню облікових моделей на практиці.

## Висновки до розділу 2

У результаті дослідження обліку спільної діяльності, його концепції та організації автор сформулювала такі висновки і рекомендації:

1. Специфічними проблемами обліку діяльності суб'єктів господарювання учасників спільної діяльності є: розподіл витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках; відмінності між фінансовим обліком і паралельним його здійсненням у податкових розрахунках; порядок розподілу витрат учасника спільного проекту, які є загальними для основної та спільної діяльності; відображення витрат на оплату праці працівників, залучених до реалізації спільних проектів; розроблення методики обліку внесків до спільної діяльності.

2. З метою максимального зближення податкових розрахунків та фінансового обліку спільної діяльності запропоновано застосовувати розроблений здобувачем алгоритм розподілу витрат і амортизаційних відрахувань, що є загальними для основної та спільної діяльності. Стосовно специфіки відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати працівникам, залученим до роботи як в основній, так і у спільній діяльності учасників, рекомендовано для регулювання взаємовідносин між ними виконати такі завдання: конкретизувати мету спільної діяльності (до якої будуть залучені співробітники); встановити кількість працівників та якої кваліфікації будуть задіяні у спільному проекті; визначити документальне оформлення фактичної участі власних працівників у спільній діяльності; уточнити обсяг роботи і характер робіт, що виконуватимуть співробітники учасників спільної діяльності, й термін здійснення; визначити функціональні обов'язки працівників відповідно до сутності їх посад; скоординувати використання трудових ресурсів основної і спільної діяльності.

3. Із внутрішніх потреб управління, контролю, аналізу й звітності учасників спільної діяльності та розв'язання проблеми формування достовірної інформації щодо трансакційних витрат запропоновано вдосконалити аналітичний облік спільної діяльності впровадженням у робочий план рахунків певних змін, а саме: до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи». Відповідно до субрахунка 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» відкрити дев'ять субрахунків четвертого рівня –

субрахунок 94911 «Пошук партнерів для спільного проекту», субрахунок 94912 «Ведення переговорів», субрахунок 94913 «Забезпечення інтересів учасників», субрахунок 94914 «Укладання договору про спільну діяльність», субрахунок 94915 «Виконання умов договору», субрахунок 94916 «Контроль виконання спільного проекту», субрахунок 94917 «Аналіз виконання спільного проекту», субрахунок 94918 «Коригування субоптимальних договірних умов», субрахунок 94919 «Завершення спільного проекту».

4. Для вдосконалення методики обліку трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю, ці витрати необхідно відображати з урахуванням виду спільної діяльності (зі створенням чи без створення юридичної особи) та умовами договору. Зокрема, трансакційні витрати операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, рекомендовано відображати на субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» синтетичного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»; для трансакційних витрат інвестиційної діяльності, що пов'язані з втратами від участі в спільній діяльності зі створенням юридичної особи та інших витрат, що не пов'язані з операційною діяльністю, – застосовувати синтетичний рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» та відповідний субрахунок 962 «Втрати від спільної діяльності», а також синтетичний рахунок 97 «Інші витрати».

5. Запропоновано етапи організації обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, котрі автор розглядає як: 1) вибір форми організації фінансового обліку спільної діяльності; 2) визначення облікової політики щодо спільної діяльності; 3) розроблення форми внутрішньогосподарського обліку; 4) застосування Плану рахунків для відображення фактів господарської діяльності; 5) визначення порядку складання та подання фінансової звітності залежно від обраної форми спільної діяльності; 6) узгодження порядку податкових розрахунків.

6. Автор розробила концептуальну модель обліку спільної діяльності, що ґрунтована на виділенні логічних стадій облікового процесу, які включають – збір

даних; процес модифікації; отримання і передачу інформації, а також представлено модель отримання інформації у системі обліку та звітності для прийняття економічних рішень. Концепція дає можливість у межах функцій облікового моделювання розкрити особливості облікового процесу учасників спільної діяльності та оператора, який виконує облікові й управлінські функції в спільному проекті.

Основні результати наукових досліджень, викладені в другому розділі, опубліковані у роботах дисертанта [283; 286; 298; 299; 308; 309].

### РОЗДІЛ 3

## ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗПОДІЛУ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ

### 3.1. Методика обліку господарських процесів спільної діяльності

У сучасних умовах користувачі фінансової звітності вимагають від бухгалтерського обліку чіткого відображення операцій, які здійснюють суб'єкти господарювання в процесі господарської діяльності, а особливо при спільній діяльності, що породжує потребу адекватних бухгалтерських проведення. Вітчизняна система обліку має специфіку, пов'язану з генезисом та реаліями сьогодення, що формує відповідність її потребам ринкової економіки, проте не розв'язує всіх проблем учасників господарських відносин і перешкоджає реалізації глобалізаційних процесів на макро- та мікрорівні.

Розгляд у попередніх параграфах дисертаційної роботи економічної сутності, нормативно-правового регулювання, концепції, організації та специфіки обліку витрат, доходів і результатів спільної діяльності дає змогу стверджувати, що є низка особливостей, які виокремлюють СДбЮ серед інших форм господарювання. Таким чином, основним завданням стає комплексне дослідження обліку СДбЮ, обґрунтування методики його здійснення за умов реформування та зміна вітчизняних стандартів відповідно до міжнародних вимогами.

Проблемні питання СДбЮ розглядають у працях окремі дослідники, бухгалтери-практики, юристи, зокрема: В. Батіщев [12], Н. Борщ [21], С. Голов [44], І. Даниленко [57], Д. Дем'яненко [61], А. В. Дмитренко [68], В. Дмитрієв [69], Т. Жолобчук [76], І. Журавська [78], З. Клепай [110], С. А. Кузнецова [125], П. О. Куцик [131], М. Кондзелка [114], А. Нефьодов [161], Т. Ноур [168], Т. Онищенко [171], Н. Радченко [228], В. В. Резнікова [233], І. Чалий [279], В. Шеломков [282], І. Шинкаренко [313], Н. Яновська [318; 319]. Проте їх досліджень недостатньо, і вони стосуються здебільшого проблем правового

регулювання, особливостей оподаткування та обліку спільної діяльності за методиками, що нині не діють.

Огляд публікацій, що торкаються проблем організації та методики обліку спільної діяльності автор цього дослідження висвітлена у науковій статті [293]. Теоретичний аналіз наукового доробку згаданих учених і практиків дав змогу зробити висновок, що автори більшості праць зосереджуються не на методиці обліку спільної діяльності, а на констатації положень національних та міжнародних стандартів, ЦКУ і нормативних документів. Окрім цього, критичні висловлювання окремих дослідників, що стосуються важливих проблем обліку спільної діяльності, у цих працях містять протилежні погляди щодо доцільності відокремленого обліку чи використання позабалансових рахунків у оператора спільної діяльності.

Разом з тим, інші дослідники, зокрема П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко та Г. П. Андреева стверджують, що найприйнятнішою формою контролю за господарською діяльністю спільної діяльності є ведення відокремленого обліку господарських операцій, аргументуючи таке бачення тим, що за відсутності відокремленого обліку оператор спільної діяльності відображає на своїх рахунках, а отже, й у фінансовій звітності всі активи, задіяні у спільній діяльності, які він повністю не контролює, що суперечить критеріям визнання активу [111]. Подібної думки дотримуються Т. Ноур і С. Хом'як, які констатують, що відокремлений облік спільної діяльності уповноваженим учасником є обов'язковою ознакою простого товариства [167].

Специфіку обліку спільної діяльності розкривають вітчизняні та міжнародні норми бухгалтерського обліку.

Зокрема, у міжнародній практиці облік спільної діяльності у вигляді «спільно контрольованих операцій» можна відображати одночасно з подібною діяльністю контролюючого учасника. При цьому окремий облік спільно контрольованих операцій не ведуть, а фінансові звіти щодо них не є обов'язковими, проте їх можна використовувати для оцінки результатів спільної діяльності.



Облік спільної діяльності у вигляді «спільно контрольованих активів» обмежується витратами, що їх спільно здійснили контролюючі учасники та які розподілені між ними згідно з договором. Фінансовий звіт щодо спільної діяльності можна не формувати. Проте контролюючі учасники у власних (окремих) фінансових звітах зазначають свою частку в спільно контрольованих активах, свою частку зобов'язань, спільних з іншими контролюючими учасниками, дохід від продажу продукції спільної діяльності одночасно з його часткою у витратах такої діяльності.

Аналогічно, як і у вітчизняному простому товаристві, «спільно контрольована господарська одиниця» за кордоном контролює активи спільної діяльності, приймає зобов'язання, несе витрати та отримує дохід. Разом з тим, кожен контролюючий учасник спільно контрольованого суб'єкта господарювання, так само, як і учасник простого товариства в Україні, згідно з п. 25 МСБО 31 має право на отримання частки фінансових результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання. При цьому такий суб'єкт господарювання згідно з п. 28 даного стандарту веде власні облікові реєстри, а також складає і подає фінансові звіти, як й інші суб'єкти господарювання згідно з МСФЗ [152].

На відміну від визначених згідно з п. 19 П(С)БО 12 [187] правил обліку операцій спільної діяльності, що забороняють відображати фінансовими інвестиціями активи, задіяні у спільній діяльності, внески у спільно контрольований суб'єкт господарювання включають до облікових реєстрів контролюючого учасника та визнають у його фінансових звітах як інвестиції. Відповідно, просте товариство, що у вітчизняній практиці є самостійним суб'єктом господарювання, й одночасно не визнається юридичною особою, зумовило виникнення проблем у вітчизняному обліку операцій спільної діяльності. До того ж, у П(С)БО 12 не передбачено створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Спільна діяльність у вітчизняній практиці здебільшого обмежується в юридичній площині тільки об'єднанням внесків учасників.

Варіанти спільної діяльності на основі спільних контрольованих операцій або спільно контрольованих активів є характерними і для вітчизняних підприємств. Враховуючи те, що вони в основному не пов'язані з об'єднанням внесків учасників спільної діяльності, особливості законодавчого регулювання спільної діяльності, визначені ЦКУ для простого товариства, на них не поширюються.

Російські науковці, досліджуючи облік інвестицій за договорами спільної діяльності в будівництві, орієнтуються на український варіант ведення обліку спільної діяльності за договором простого товариства. Зокрема, як зазначає Н. В. Предеус, інвестиції у спільну діяльність за договором простого товариства у Росії відображають на рахунку 58 «Фінансові вкладення», який має відповідний субрахунок «Внески по договору простого товариства», що суперечить економічному змісту даної господарської операції, оскільки під фінансовими вкладеннями розуміють внесення вкладу в статутний капітал (ПБО 19/02), а це, своєю чергою, зумовлює виникнення юридичної особи, яка може займатися підприємницькою діяльністю протягом невизначеного часу. Однак договір простого товариства не передбачає утворення юридичної особи. Науковець вважає, що рахунок 58 «Фінансові вкладення» недоцільно використовувати для відображення інвестицій за договором простого товариства, а варто відображати їх у складі дебіторської заборгованості на окремих аналітичних рахунках: «Довгострокова дебіторська заборгованість по договору простого товариства» або «Короткострокова дебіторська заборгованість по договору простого товариства» [207, с. 110].

Окрім цього, Н. В. Предеус, з метою стандартизації ведення фінансового обліку в країнах СНД, пропонує обліковувати внесені у спільну діяльність активи через утворення резерву на визначену суму (аналогічно до організації спільної діяльності окремих українських компаній), що дасть змогу кожному учасникові контролювати як свої інвестиції, так і внески іншого контрагента, мотивуючи таку позицію тим, що всі засоби надходять у міру їх необхідності, грошові кошти перераховують на розрахунковий рахунок, котрі, своєю чергою, також контролює

уповноважений учасником. Практика свідчить, що суму такого резерву учасники спільної діяльності розраховують як довгострокові граничні витрати, що включають усі інвестиційні затрати на будівництво [207, с. 110–112].

Таким чином, можна зробити висновок: оцінка об'єктів обліку спільної діяльності залежить від схеми обліку, що регламентована національними стандартами певної держави. Так, в Україні використовують – П(С)БО 12 [187], де вказано, що кожний учасник відображає у своєму обліку та звітності всі активи, зобов'язання, доходи і витрати, задіяні у спільній діяльності, у тій сумі, яка відповідає його частці в спільно контрольованих активах, а наприклад, у Росії – ПБО 20/03 «Інформація про участь у спільній діяльності» [185], де зазначено правила та порядок розкриття інформації про участь у спільній діяльності комерційних організацій і передбачено три варіанти спільної діяльності: спільно здійснювані операції, спільно використовувані активи й СДБЮ. При цьому норми П(С)БО 12 та ПБО 20/03 суттєво відрізняються, що обумовлено формою реалізації спільної діяльності, аналогічно як і відрізняються норми МСБО 31.

Як було зазначено у першому розділі дисертаційного дослідження, у результаті прийняття Методичних рекомендацій від 30. 12. 2011 р. № 1873 та доповнення п. 19 новим абзацом (від 31. 05. 2011 р.) П(С)БО 12, де чітко вказано, що оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік СДБЮ окремо від результатів власної господарської діяльності й складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності, розв'язано проблему доцільності ведення окремого обліку спільної діяльності та знято суперечки з цього питання між вітчизняними вченими і практиками.

Стосовно фінансових результатів від обліку спільної діяльності, то варто зазначити, що специфічним завданням обліку спільно контрольованих операцій є облік доходу, отриманого від реалізації спільно виготовленої продукції або наданих послуг та його розподіл між учасниками. Крім того, зазначимо, що спільна діяльність може бути збитковою, відповідно, треба висвітлювати облік припинення спільної діяльності або ж її ліквідації за умови досягнення спільної мети.

Таким чином, на основі досліджень господарських процесів, які відбуваються при провадженні СДБЮ, можна зробити висновок, що методологія обліку спільної діяльності має базуватися на кожному етапі її здійснення та, відповідно, включати:

- облік внесків до спільної діяльності;
- облік фактів фінансово-господарської діяльності;
- облік фінансових результатів від спільної діяльності;
- облік операцій з припинення спільної діяльності (як при отриманні збитків, так і при досягненні спільної мети за умови одержання прибутку), що запропонувала автор у науковій статті [293, с. 88]. Ці етапи дають змогу систематизувати облікові процеси спільної діяльності, враховуючи її специфіку та особливості в сучасних умовах.

Запропоновані етапи облікового процесу спільної діяльності, на яких має базуватися методологія обліку зображено на рисунку 3.1. Виділення цих етапів дає можливість систематизувати методологію ведення її обліку.



**Рис. 3.1. Схема обліку спільної діяльності**

*Примітка: Розробка автора*

Без сумніву, особливий правовий характер спільної діяльності у вітчизняній практиці формує специфіку фінансового обліку. Тому відображення обліку СДБЮ належить до операцій особливого виду, для яких саме і розроблені Методичні рекомендації від 30. 12. 2011 р. № 1873, котрих потребувала вітчизняна облікова система. Перелік субрахунків, які використовують після прийняття зазначених Методичних рекомендацій для обліку операцій, пов'язаних зі СДБЮ, подано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Субрахунки бухгалтерського обліку для спільної діяльності без створення юридичної особи**

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

Як видно з таблиці 3.1, внески у спільну діяльність запропоновано відображати за дебетом рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» на відповідних субрахунках.

Окрім цього, зазначимо, що при застосуванні пропорційної консолідації для субрахунку об'єднаної суми для балансу з урахуванням частки в спільній діяльності цю суму з балансу елімінують.

Таким чином, на основі досліджень, враховуючи Методичні рекомендації від 30. 12. 2011 р. № 1873, а також думки різних учених і практиків, розглянемо особливості механізму провадження даних облікових етапів, базуючись на нашій

схемі обліку спільної діяльності (рис. 3.1).

Практика свідчить, що після підписання договору про СДБЮ виникає новий суб'єкт господарювання, який не є юридичною особою, проте «такий суб'єкт» відкриває в установі банку окремий поточний рахунок і подає певну звітність до органів ДПСУ. У зв'язку з цим проблемним питанням є правильне відображення внесків до спільної діяльності, оскільки окремого підприємства (окремої юридичної особи) нема.

Тому на першому етапі облік внесків до спільної діяльності відповідно до П(С)БО 12 необхідно здійснювати з урахуванням того, що учасники спільної діяльності не можуть відобразити їх як фінансові інвестиції [187]. Так, проаналізувавши п. 19 і п. 20 П(С)БО 12, можна зробити висновок, що для відображення внесків у спільну діяльність учасники СДБЮ не можуть використовувати рахунки 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції», оскільки це заборонено стандартом.

Деякі автори, зокрема А. В. Дмитренко, заперечують чинну норму П(С)БО 12 стосовно незастосування рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції» при обліку внесків у СДБЮ, мотивуючи це тим, що дані рахунки варто використовувати за умови, «... коли статутна діяльність учасників кардинально відрізняється від спільної діяльності за договором про спільну діяльність...», та у випадку, «... коли до спільної діяльності передаються ті основні засоби та виробничі запаси, які не задіяні в основній діяльності та не використовуються у виробничому процесі підприємства...», називаючи при цьому СДБЮ відокремленим видом діяльності, а передачу до такого «невидимого підприємства» активів уважаючи передані активи інвестиціями, та пропонують власну схему обліку внесків у спільну діяльність [68, с. 140, с. 142].

На нашу думку, позиція А. В. Дмитренко суперечить п. 19 П(С)БО 12, де вказано, що вклади, внесені у СДБЮ, відображають у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Своєю чергою, з п. 19 і п. 20 П(С)БО-12 випливає, що учасники спільної

діяльності оперують двома видами активів: активами задіяними у спільній діяльності, що контролює один учасник, і спільно контрольованими активами. При цьому вклади учасників, внесені у СДБЮ відображають у складі іншої довгострокової заборгованості або ж розрахунків з іншими дебіторами залежно від терміну, на який укладено договір про спільну діяльність. Вклади учасників в окремому балансі СДБЮ відображають у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Оскільки внески учасника є борговими зобов'язаннями СДБЮ, то активи, отримані від учасників як вклад до спільного проекту, оператор спільної діяльності відображає залежно від терміну дії договору про СДБЮ. Так, якщо термін дії договору перевищує рік – активи (що є внеском) відображають за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності», а якщо строк дії договору про спільну діяльність менше року – субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності».

Специфічними внесками учасників до СДБЮ є вклади трудовою участю і нематеріальними активами, як було зазначено у параграфі 2.1 дисертаційного дослідження, облік котрих має певні особливості.

Зокрема, вклад учасника до СДБЮ трудовою участю оператор спільної діяльності відображає за кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» та дебетом відповідних рахунків з обліку витрат.

Учасник (не оператор) відображає передачу активів як вклад до спільної діяльності за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо термін дії договору перевищує рік) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо термін дії договору менший року).

Вклад учасника до спільної діяльності трудовою участю відображають за кредитом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» у частині

заробітної плати і 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» у частині єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо термін дії договору перевищує рік) або 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо термін дії договору менший року).

Як було зазначено у попередніх параграфах дисертаційного дослідження, на практиці неодноразово трапляються випадки, коли учасник спільної діяльності передає як внесок право користуватися майном (основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами, тощо), котре йому належить на праві власності. Тоді оператор СДБЮ оприбутковує такий нематеріальний актив, яким є саме право користуватися майном, у сумі, що узгодили всі учасники. Важливо зазначити, що амортизацію таких об'єктів (право користування яких передано до спільної діяльності), враховують у обліку учасника (який передав цей об'єкт) при визначенні результатів його основної діяльності.

У випадку, коли договір про спільну діяльність укладено на визначений термін, право користування у вигляді нематеріального активу оператором спільної діяльності амортизується на загальних засадах, ураховуючи умови отримання майбутніх економічних вигод та договору. При цьому суму нарахованої амортизації відносять на витрати спільної діяльності.

У випадку, коли договір про спільну діяльність укладено на невизначений термін, право користування у вигляді нематеріального активу оператором в спільній діяльності не амортизують, оскільки прирівнюють до нематеріальних активів з невизначеним терміном користного використання.

Окрім цього, такий нематеріальний актив як право користування майном, при припиненні спільної діяльності списують з окремого балансу спільної діяльності, а також у випадку, коли в подальшому неможливо отримати економічні вигоди від його використання.

Потрібно врахувати, що амортизацію основних засобів та нематеріальних



активів, які взяті на окремий баланс СДБЮ, та їх використовують тільки в такій діяльності, нараховують у порядку, визначеному національними стандартами, й у повному обсязі враховують при визначенні результатів спільної діяльності.

У випадку, коли учасник використовує основні засоби та нематеріальні активи (у т. ч. внесені як вклад до спільної діяльності) як у власній (основній) господарській діяльності, так і у спільній, суму нарахованої амортизації розподіляють та відображають в окремому обліку спільної діяльності та у обліку учасника.

Дослідження результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання показують, що внески у спільну діяльність здійснюють не тільки грошовими коштами, а й майном, правом користування чимось, професійними знаннями тощо. А це, своєю чергою, зумовлює необхідність визначення порядку оцінки кожного внеску, який учасники проводять самостійно і складають про це акт або ж звертаються до професійного оцінювача. При цьому факт здійснення внеску кожним учасником фіксують актом приймання-передачі (додаток Ш.1, Ш. 2), що підписують, з одного боку учасник, який здійснює внесок, а з іншого – оператор спільної діяльності (уповноважений учасник).

Практика свідчить, що проблеми виникають, коли учасники прагнуть зробити «нематеріальний» вид внеску в спільну діяльність. Як відомо, нематеріальними активами є об'єкти інтелектуальної, у т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані законодавством в установленому порядку об'єктом права власності платника податків. Однак чинне податкове законодавство не встановлює правил визнання ділової репутації та професійних зв'язків об'єктами права власності, відповідно у податкових розрахунках такий внесок не є нематеріальним активом.

Стосовно фінансового обліку, то у листі МФУ № 31-34000-207-10/23936 [136] зазначено, у випадку, якщо учасник зможе довести, що його внесок у формі ділової репутації та ділових зв'язків відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [196] визнані нематеріальним активом (а саме – ідентифіковані, утримуються підприємством з метою використання протягом більше року, існує

ймовірність одержання від їх використання майбутніх економічних вигод та їх вартість достовірно визначена, і введені в господарський оборот відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів), то такий внесок потрібно взяти на баланс, увести в експлуатацію і тільки після цього передати у спільну діяльність.

При цьому потрібно врахувати, що П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [196] не дозволяє класифікувати такий внесок як об'єкт нематеріального активу та вводити його в експлуатацію.

Оскільки дослідження спільної діяльності здійснено у будівельній галузі, то особливо важливо вказати на те, що, як зазначено у Листі Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 15.11.2006 р. № 20/3-362-1-2 [135], вартість ділової репутації і зв'язків, професійні знання, навички та вміння можуть бути внеском у спільну діяльність і враховані при розподілі результатів, але не можуть бути включені до кошторисної вартості будівництва об'єкта. Тобто, такий внесок не включають у дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (як це показано у додатку Ш. 2).

Таким чином, на основі наших досліджень, з метою вдосконалення відображення обліку вкладів до спільної діяльності пропонуємо внесок у вигляді нематеріального активу оцінювати як послугу, котру учасник спільної діяльності надає авансом. Тобто, учасник власною діловою репутацією забезпечує для спільної діяльності оперативне вирішення деяких питань, що, своєю чергою, і є послугою з організації будівництва, тобто адміністративною послугою. Підтвердити отримання такої послуги учасникам пропонуємо документально, а саме – оформити акт про те, що цей учасник зобов'язується здійснювати певні дії, спрямовані на досягнення мети спільної діяльності, та відповідно, зазначити, що ці послуги потрібно вважати внеском до спільної діяльності.

Щодо податкових розрахунків, то, як вимагає цього ст. 196 «Операції, що не є об'єктом оподаткування», а саме – пп. 196.1.7 ПКУ [182], при здійсненні спільної діяльності передачу товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника

податку, уповноваженого договором обліковувати результати такої спільної діяльності, вважають постачанням таких товарів (робіт, послуг).

При цьому потрібно врахувати, що отримані кошти, цінності, ділова репутація, права користування, які отримує спільна діяльність, не збільшують доходи. Це підтверджують пп.136.1.3 ст. 136 «Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування» ПКУ [182], де зазначено, що не враховують «...суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи».

За першим етапом – «облік внесків до спільної діяльності», автор розробила модель фінансового обліку вкладів до СДБЮ на прикладі спільної діяльності між ПП «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003», яку зображено у додатку Щ.1. Ця модель дає змогу найточніше відобразити в обліку внески у спільну діяльність та сповна характеризує всі операції, пов'язані з початковим етапом провадження СДБЮ.

Відображення обліку внесків до СДБЮ на прикладі спільної діяльності між ПП «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003» представлено також у таблиці 3.2.

Як видно з таблиці 3.2, учасник спільної діяльності ПП «КРОС-2003» здійснює свій внесок обладнанням 480000 грн. (у т. ч. ПДВ), (первісна вартість обладнання – 440000 грн., знос – 40000 грн.); правом користування земельною ділянкою вартістю 360000 грн. з ПДВ (первісна вартість – 320000 грн., знос – 20000 грн.) та грошовими коштами в сумі 1080000 грн. Загальна сума внеску даного учасника становить 1920000 грн.

Інший учасник ПП «КРОС-2003» здійснює внесок сировиною вартістю 144000 грн. (у т. ч. ПДВ); трудовою участю на суму 536000 грн. (поетапно впродовж першого року діяльності), правом користування майном (основними засобами), оціненими в 600000 грн. з ПДВ (вартість права користування, оцінена на дату укладання договору про спільну діяльність, становить 500000 грн.). Залишкова вартість майна, право користування яким передане до спільної діяльності, складає 3160000 грн., щомісячна сума амортизації 28000 грн.

Таблиця 3.2

**Облік внесків до спільної діяльності за договором про спільну діяльність між ПП «КРОС-2003» та ПП «Зв'язокбуд», грн.\***

Зміст господарської операції	Фінансовий облік					
	Відображення операцій в обліку учасників спільної діяльності (ПП «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003»)			Окремий облік спільної діяльності у оператора		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
<i>Облік у ПП «Зв'язокбуд»</i>						
Вартість внеску, яким є обладнання, відповідно до договору про спільну діяльність	1831	712	480000	-	551	80000
Відображено зобов'язання з ПДВ для ПП «Зв'язокбуд» і податковий кредит в окремому обліку спільної діяльності	712	641	80000	641	131	40000
Передано обладнання до спільної діяльності: списано його знос	131	104	40000	104	551	400000
Залишкову вартість включено до групи вибуття	286	104	400000	104	-	-
Списано залишкову вартість обладнання	972	286	400000	-	551	1080000
Здійснено внесок ПП «Зв'язокбуд» грошовими коштами	1831	311	1080000	311	-	-
Вартість внеску, яким є нематеріальний актив, а саме – право користування земельною ділянкою, відповідно до договору про спільну діяльність	1831	712	360000	-	551	60000
Відображено зобов'язання з ПДВ для ПП «Зв'язокбуд» та податковий кредит в окремому обліку спільної діяльності	712	641	60000	641		
Передано нематеріальний актив (право користування земельною ділянкою): списано його знос	133	121	20000	121	551	300000
і залишкову вартість	972	121	75000	121	131	20000
<i>Облік у ПП «КРОС-2003»</i>						
Вартість внеску, яким є сировина, відповідно до договору про спільну діяльність	1831	701,702	144000	-	-	-
Відображено зобов'язання з ПДВ для ПП «Зв'язокбуд» та податковий кредит в окремому обліку спільної діяльності	701,702	641	24000	641	551	24000
Списано собівартість переданих запасів	943	201	120000	201	551	120000
Відображено заборгованість за внесками, якими є трудова участь	1831	6851	536000	3771	551	536000
Відображено погашення внеску трудовою участю, витрати на єдиний соціальний внесок (37%)*	6851	661**	200000	81	3771	200000
	6851	65**	74000	82	3771	74000
Утримано єдиний соціальний внесок (4%)*	661	65**	8000	-	-	-
Утримано податок з доходів фізичних осіб (200000-8000) 15%*	661	641**	28800	-	-	-
Розподіл витрат на оплату праці й нарахування до фондів (80% на витрати виробництва, 20% на адміністративні витрати)	-	-	-	23	81	160000
	-	-	-	23	82	59200
	-	-	-	92	81	40000
	-	-	-	92	82	14800

## продовження таблиці 3.2

Вартість внеску, яким є нематеріальний актив, а саме – право користування майном, відповідно до договору про спільну діяльність. Учасником визнано дохід від реалізації права користування майном; спільна діяльність оприбуткувала нематеріальний актив	1831	712(746)	600000	122	551	500000
Відображено зобов'язання з ПДВ для ПП «КРОС-2003» та податковий кредит в окремому обліку спільної діяльності	712(746)	641	100000	641	551	100000
Визначено фінансовий результат від передачі спільній діяльності нематеріального активу	712	79	500000	-	-	-
Списано собівартість нематеріального активу - права користування майном	79	972	0	-	-	-
Визначено частину прибутку, що припадає на частку інших учасників $(500000-8000)*0,6=300000$	79	44	300000	-	-	-
Частину прибутку, що припадає на частку ПП «КРОС-2003», включено до складу доходів майбутніх періодів	79	69	200000	-	-	-
Нараховано амортизацію нематеріального активу (права користування майном) в окремому обліку спільної діяльності	-	-	-	23,92***	133	14000
Нараховано амортизацію майна (основний фонд), право користування яким передане до спільної діяльності	23,92	131	28000	-	-	-

**\*Примітка:**

- У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено.
- Фінансовий облік спільної діяльності уповноважений вести ПП «Зв'язокбуд».
- Згідно з договором прибутку та збитку від спільної діяльності розподіляють пропорційно вартості внесків: ПП «Зв'язокбуд» – 60%, ПП «КРОС-2003» – 40%.

\*Ставки нарахувань та утримань умовні.

\*\*Розрахунки з працівниками та фондами здійснює ПП «КРОС-2003»; оскільки ці нарахування є погашенням внеску до спільної діяльності, то ці витрати спільною діяльністю не компенсуються.

\*\*\*Амортизацію нараховують у випадку, коли визначений термін корисного використання нематеріального активу; в інших випадках, у т. ч., коли договір про спільну діяльність укладено на невизначений термін, і право користування як нематеріальний актив передано також на невизначений термін, такий нематеріальний актив амортизації не підлягає.

При цьому загальна сума внеску ПП «КРОС-2003» становить 1280000 грн. (табл. 3.2).

Другим етапом є «облік фактів фінансово-господарської діяльності», до яких належать усі фінансово-господарські процеси, пов'язані зі спільною діяльністю.

Без сумніву, порядок обліку відображення фінансово-господарських фактів СДБЮ має сповна відповідати загальним принципам обліку, що регламентовані відповідними стандартами обліку та вимогами законодавства стосовно податкових розрахунків. На цьому етапі важливу роль відіграє документальне оформлення таких фактів, оскільки будь-яку фінансово-господарську операцію

відображають у обліку тільки на підставі належним чином оформлених первинних документів. Разом з тим, саме первинний документ є підтвердженням витрат у податкових розрахунках. Отже, оператор спільної діяльності зобов'язаний проконтролювати, щоб усі факти фінансово-господарської діяльності були документально оформлені.

Поточні розрахунки між учасником та СДБЮ відображають на субрахунку 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами по спільній діяльності» та 6852 «Розрахунки з іншими кредиторами по спільній діяльності» окремо від обліку розрахунків за внесками у спільну діяльність.

Потрібно також врахувати, що, крім операцій з передачі активів як внеску до спільної діяльності, учасники передачу активів (надання послуг, виконання робіт) до СДБЮ відображають у порядку, передбаченому для фінансового обліку розрахунків з іншими юридичними особами. При цьому вартість отриманих товарів та послуг включають до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування. Своєю чергою, вартість отриманих основних засобів для цілей амортизації збільшує балансову вартість відповідної групи.

У таблиці 3.3 наведено відображення у фінансовому обліку передачі активів, нарахування заробітної плати, і надання послуг, що не є вкладками до спільної діяльності, та розподілу прибутку спільної діяльності на прикладі СДБЮ між СП «Західна нафтова група» і ТзОВ «Компанія «Білий Замок».

Як видно з таблиці 3.3, учасник спільної діяльності СП «Західна нафтова група» придбав сировину для власної господарської діяльності, однак згодом цю сировину передано у спільну діяльність.

СП «Західна нафтова група» визнає в своєму обліку прибуток у сумі, що припадає на частку інших контролюючих учасників  $(10000-8000)*40\%=800$  грн., при цьому залишок (60% прибутку в сумі 1200 грн.) включають до доходів майбутніх періодів (табл. 3.3). Окрім цього, нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті у спільному проекті (що не є внеском до спільної діяльності). Також від спільної діяльності отримано грошове відшкодування вартості сировини та витрат на оплату праці.

Таблиця 3.3

**Облік передачі до спільної діяльності активів, що не є вкладом за договором про спільну діяльність між СП «Західна нафтова група» та ТЗОВ «Компанія «Білий Замок», грн.\***

Зміст господарської операції	Фінансовий облік					
	Відображення операцій в обліку учасника спільної діяльності (СП «Західна нафтова група»)			Окремий облік спільної діяльності в оператора		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
<i>Облік СП «Західна нафтова група»</i>						
Відображено передачу сировини до спільної діяльності в обліку учасника та оприбуткування даної сировини в обліку спільної діяльності	3772	712	12000	201	6852	10000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ в обліку учасника та податковий кредит в обліку спільної діяльності	712	641	2000	641	6852	2000
Віднесено на витрати вартість сировини	943	201	8000			
Здійснено оплату	311	377	12000	685	311	12000
Віднесено доходи та витрати, що виникли у результаті продажу сировини на фінансовий результат	712	791	10000	-	-	-
	791	943	8000	-	-	-
Визначено частину прибутку, що припадає на частку інших учасників $(10000-8000)*0,4=800$	791	44	800			
Частину прибутку, що припадає на частку СП «Західна нафтова група» включено до складу доходів майбутніх періодів	791	69	1200	-	-	-
Нараховано заробітну плату по спільній діяльності та внески до фондів (37%)	3772	661	400000	81	6852	400000
	3772	65	148000	82	6852	148000
Утримано внески до фондів (4%)	661	65	16000	-	-	-
Утримано податок з доходів фізичних осіб $(400000-16000)*15%=57600$	661	64	57600	-	-	-
Розподілено витрати з оплати праці й нарахування на витрати виробництва (80%) і загальновиробничі витрати (20%)	-	-	-	23	81	320000
	-	-	-	23	82	118400
	-	-	-	91	81	80000
	-	-	-	91	82	29600
Отримано (перераховано) компенсацію за витрати, пов'язані з оплатою праці	311	3772	548000	6852	311	548000
<i>ТЗОВ «Компанія «Білий Замок»</i>						
Нараховано рентну плату в сумі 120000 грн, частину її передано до спільної діяльності	23	641	120000	-	-	-
	3772	23	52000	23	6852	52000
Сплачено ренту до бюджету	641	31	120000	-	-	-
Отримано (перераховано) компенсацію рентної плати	31	3772	52000	6852	31	52000
Розподіл прибутку від спільної діяльності						
Визначено фінансовий результат спільної діяльності	-	-	-	79	443	168000
Визнано заборгованість по сплаті частини прибутку учасникам, з них учаснику СП «Західна нафтова група» – 16800 грн, учаснику ТЗОВ «Компанія «Білий Замок» – 11200 грн	3731	722	16800 (СП «Західна нафт. Група») 11200 (ТЗОВ «Компанія «Білий Замок»)	443	6721	28000
Отримано (перераховано) учасникам частину прибутку	311	3731	16800 (СП «Західна нафт. Група») 11200 (ТЗОВ «Компанія «Білий Замок»)	6721	311	28000

\*Примітка: У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

Іншим учасником спільної діяльності – ТЗОВ «Компанією «Білий Замок» нараховано рентну плату за землю в сумі 120000 грн. При цьому частина рентної плати в сумі 52000 грн. припадає на обсяги підготовки земельної ділянки до реалізації спільного проекту. Відповідно від спільної діяльності отримано відшкодування рентної плати на обсяги підготовки земельної ділянки в межах спільної діяльності.

Спільною діяльністю отримано прибуток 168000 грн. Контрагенти прийняли рішення про розподіл та виплату 28000 грн. чистого прибутку, решту – спрямувати на розвиток спільного проекту (табл. 3.3).

Потрібно також врахувати, що для учасника спільної діяльності передача негрошових внесків, тобто основних засобів, матеріалів, ділової репутації тощо прирівнюється до поставки товарів та послуг і обкладається ПДВ за загальними правилами.

Своєю чергою, для спільної діяльності з отримання товарів та послуг і основних засобів, що надходять від учасників, прирівнюються до їх придбання. Таким чином, за наявності податкових накладних і при виконанні вимог ПКУ платник податків (спільна діяльність) може відобразити податковий кредит з ПДВ.

Зазначимо, що згідно зі ст. 198 «Податковий кредит» ПКУ право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з «... придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі ... як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності)» [182].

Щодо правового статусу майна, котре учасники вносять у спільну діяльність, то майно, що спершу належало учасникові на правах власності, нині належить, як правило, учасникам на правах спільної часткової власності. Це стосується і результатів спільної діяльності. Зокрема, результатом спільної діяльності в будівництві буде зведена будівля, що належатиме учасникам на праві спільної часткової власності.



Факти господарської діяльності, що пов'язані із СДБЮ стосовно внесків, придбання і продажу активів, учасники відображають, як правило, з урахуванням наступного:

– якщо учасник вносить або продає активи спільній діяльності та відповідно, передає значні ризики і вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображають тільки ту частину прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності;

– суму прибутку (збитку) від внеску або продажу спільній діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визначенням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважають проданим у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих після його одержання. Учасник відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів;

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

– якщо учасник вніс до спільної діяльності право користування майном (основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності, або господарського відання, то вартість нематеріального активу, який оприбутковано спільною діяльністю внаслідок такої операції, що припадає на частку учасника у фінансовій звітності такого учасника, не відображають [148].

Розрахунки з виплати (нарахування) частини прибутку від здійснення спільної діяльності учасник відображає на субрахунку 3731 «Розрахунки за

нарахованими доходами по спільній діяльності», а спільна діяльність – на субрахунок 6721 «Розрахунки за виплатами по спільній діяльності».

Витрати, що понесені учасником спільної діяльності для здійснення основної та спільної діяльності розподіляють між спільною та основною діяльністю пропорційно до обраної бази розподілу (заробітної плати, відпрацьованих годин праці, виготовленої продукції, обсягу діяльності, прямих витрат, сумі доходів, отриманих від спільної діяльності тощо).

При спільній діяльності учасник бере зобов'язання, до яких належать – на оплату праці, сплату податків, зборів, обов'язкових платежів, що визнають витратами спільної діяльності та компенсують учасникові за рахунок спільної діяльності.

Зокрема, витрати на оплату праці працівників учасника, які залучені до спільної діяльності й не є вкладом такого учасника до спільної діяльності, визнають витратами спільної діяльності і компенсують учасникові. Специфіку відображення витрат на оплату праці працівників, задіяних у спільних проектах учасників спільної діяльності, було розглянуто у параграфі 2.1 дисертаційного дослідження.

У випадку, якщо учасник сплачує податки, збори, обов'язкові платежі (крім податків на прибуток та додану вартість), пов'язані з провадженням СДБЮ, витрати на їх сплату учасникові компенсують.

Якщо учасник сплачує податки, збори, обов'язкові платежі (крім податків на прибуток та додану вартість), пов'язані як із провадженням основної (власної) діяльності, так і спільної діяльності, то витрати на сплату таких податків, зборів, обов'язкових платежів у частині, що належить до спільної діяльності, учасникові компенсують. При цьому компенсацію, що отримана (нарахована) для погашення зобов'язань, взятих учасником для спільної діяльності, не визнають доходами учасника.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що під час відображення фінансово-господарських фактів учасники спільних проектів повинні враховувати також характерні особливості своєї статутної (основної) та спільної діяльності.

За цим етапом автор розробила модель обліку фактів фінансово-господарської діяльності учасників спільної діяльності, на прикладі спільної діяльності між ПП «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003», яку зображено у додатку Щ. 2.

Третій етап запропонованої схеми – «облік фінансових результатів» від спільної діяльності. Особливість даного етапу – те, що СДБЮ не є платником податку на прибуток. Оподатковують тільки частину прибутку, що кожний учасник отримав від такої діяльності.

Відповідно, доходи та витрати спільної діяльності в сумі, що відповідає частці учасника у спільній діяльності, учасник відображає загальною сумою відповідно у складі інших операційних доходів (рах. № 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках) та інших операційних витрат (рах. № 94 «Інші витрати операційної діяльності» та відповідних субрахунках), що автор проаналізувала у розділі 2 дисертаційного дослідження.

При цьому суми, що відповідають частці учасника у спільній діяльності, визначають на підставі окремого балансу та відповідних форм як добуток показників статей окремої фінансової звітності й частки учасника у спільній діяльності відповідно до договору.

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

Статті фінансової звітності за активами і зобов'язаннями учасника формують шляхом збільшення показників, визначених за даними обліку основної фінансово-господарської діяльності, на суму, що відповідає частці учасника в спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками й відображених у відповідних статтях окремого балансу та інших формах фінансової звітності спільної діяльності.

На підставі облікових даних та фінансової звітності про результати як основної фінансово-господарської діяльності й окремого балансу, так і відповідних форм окремої фінансової звітності спільної діяльності, яку надає учасникам оператор спільної діяльності, учасники складають фінансову звітність

з урахуванням своєї частки у спільній діяльності.

Оператор спільної діяльності в примітках до фінансової звітності розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також за їх класифікацією відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» [191]. Також у примітках до фінансової звітності має бути наведена інформація про вартість активів (робіт, послуг), що надійшли до спільної діяльності від її учасників.

За цим етапом автор розробила модель обліку фінансових результатів від спільної діяльності, яку зображено у додатку Щ. 3.

Завершальним етапом обліку такої діяльності є «облік припинення спільної діяльності» згідно схемою (рис. 3.1), що запропонувала автор.

Особливість останнього етапу щодо операцій із припинення спільної діяльності пов'язана передусім з поверненням учасникам їхніх внесків, оскільки на відміну від операцій із передачі вкладів у спільну діяльність, оподаткування операцій з їх повернення не залежить від того, повертають їх грошовими коштами чи майном.

Податкові розрахунки щодо таких операцій без сумніву, залежатимуть від результатів спільної діяльності:

– якщо результатом спільної діяльності є прибуток, то відповідно його суму, в т. ч. податок на прибуток учасників, повністю розподіляють між учасниками спільної діяльності;

– якщо результат спільної діяльності – податковий збиток, його суму включають до складу витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування учасників. Бухгалтерський збиток від спільної діяльності згідно із законодавством необхідно покривати за рахунок коштів учасників пропорційно до їх внесків.

За цим етапом автор розробила модель обліку операцій із припинення спільної діяльності, яку зображено у додатку Щ. 4.

Таким чином, на основі досліджень можна стверджувати, що запропоновані облікові етапи провадження спільної діяльності дають змогу систематизувати

облік цього виду господарювання, враховуючи його специфіку та особливості в сучасних умовах.

### **3.2. Оцінка ефективності розподілу результатів від спільної діяльності**

Сучасні тенденції розвитку економіки потребують ефективності ведення бізнесу та вдосконалення обліку спільної діяльності, оскільки його система охоплює значні обсяги інформації про фактичний стан будь-якого об'єкта господарювання – як традиційного, так і нового (нематеріальні активи, трансакційні витрати, податки, цінні папери, інфляція тощо). Відповідно виникає потреба у вдосконаленні методів системи обліку (спостереження, вимірювання, систематизації та узагальнення інформації) безпосередньо для відображення нових видів інформації про такі об'єкти. Так, виникають нові користувачі інформації, а функції обліку і його межі значно розширюються. При цьому окремої уваги потребують проблемні питання щодо механізмів оцінки об'єктів обліку (майна і зобов'язань) СДБЮ та ефективності розподілу її результатів.

Поряд з цим принципово важливим є питання взаємозв'язку і взаємоузгодження фінансового обліку та податкових розрахунків, оскільки цей аспект передбачає органічне поєднання методологічних й організаційних принципів їх здійснення. Адже організація обліку оподаткування може як сприяти зміцненню господарського механізму (забезпечувати інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування й сплати податків податкові органи, державні органи контролю та управлінський апарат), так і гальмувати його розвиток (нерациональна організація обліку оподаткування не задовольняє інформаційні потреби користувачів, збільшує вартість облікових робіт та в окремих випадках спричиняє штрафні санкції). Внаслідок чого організаційний вплив на облік оподаткування здійснюють у межах фінансового обліку.

За даними рейтингу Doing Business-2012, який підготували Світовий банк і Міжнародна фінансова корпорація (IFC), Україна за показниками сприятливості ведення бізнесу зайняла загальне 152-ге місце зі 183, опустившись за останній рік

на 3 позиції [125, с. 82].

Практика свідчить, що вітчизняна податкова політика недосконала. Дана ситуація зумовлена такими чинниками: податковий тиск на господарюючі суб'єкти; нестабільність законодавства; неузгодженість фінансового обліку та податкових розрахунків; непрозорість оподаткування; високий рівень владної централізації; відсутність податкових преференцій; брак диференціації процентної ставки залежно від розвитку пріоритетних сфер матеріального розвитку, а також галузей, що виробляють товари першої необхідності; недосконала податкова амортизаційна політика тощо. Викладене переконливо доводить, що проблема взаємоузгодженості фінансового обліку та податкових розрахунків зумовлена згаданими чинниками. Адже фінансовий облік господарських операцій дає можливість визначити їх фінансовий результат, а податкові розрахунки необхідні для визначення об'єкта оподаткування.

Гармонізація всього податкового законодавства в єдиному документі є позитивним аспектом. Прийняття ПКУ підсумовує чимало дискусій між фінансовим обліком та податковими розрахунками, однак низка проблем усе ж таки залишається невирішеною. Незважаючи на те, що податкове реформування відбувається постійно, балансу суперечностей між суб'єктами господарювання та податковими органами не досягнуто.

ПКУ відносини у межах спільної діяльності прирівнює до господарських операцій. Тому відповідні операції для цілей оподаткування можна кваліфікувати як ведення СДБЮ за таких умов: 1) у договорі про спільну діяльність передбачено об'єднання коштів або майна учасників; 2) наявність спільної господарської мети для її учасників.

С. А. Кузнецова зазначає, що СДБЮ визначається майново-ресурсним потенціалом учасників, структура якого зумовлюється кругообігом засобів, інакше кажучи, постійною зміною активів. Аналізуючи наукові й практичні підходи до визнання майна як активів, заслуговує на увагу статична балансова теорія за Г. В. Симоном (німецька бухгалтерська школа), яка для вирішення питання, які об'єкти необхідно відображати в балансі, відштовхується від

питання: «Чи мав суб'єкт господарювання витрати на придбання майна?». Якщо відповідь позитивна, то відповідне майно рахується у складі активів підприємства, якщо – негативна, то майно не розглядається у складі активів (цей підхід є «ретроспективним»). Інший, «перспективний», підхід щодо визнання майна активом ґрунтується на питанні: «Чи дає майно економічні вигоди у майбутньому?». Науковець переконана: перевага такого підходу полягає у тому, що бухгалтерська звітність надає інформацію з огляду на потенційні можливості підприємства, тобто сприяє висвітленню його реального майнового стану в площині ліквідності та інвестиційної привабливості. Тому використання останнього до визнання активів майном є обґрунтованішим у контексті підвищення рівня ефективності інформатизації менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень щодо СДБЮ [125, с. 83–84].

Надзвичайно важливим у спільній діяльності є знання та неухильне дотримання норм податкового законодавства. Адже податкові особливості значною мірою торкаються оператора спільної діяльності, оскільки саме йому доручений обов'язок обліковувати діяльність і складати податкову звітність про результати СДБЮ. У процесі підготовки фінансової звітності СДБЮ потрібно врахувати взаємозв'язок між оцінкою майна та визначенням фінансового результату (зменшення вартості майна після переоцінки на дату складання звітності зумовлює зменшення прибутків; зростання вартості майна у результаті його оцінки на дату складання звітності приводить до зростання прибутків).

У результаті правових дискусій щодо спільної діяльності на практиці виникає низка проблем, що торкаються податкових розрахунків стосовно обліку спільної діяльності. Дані проблеми можна згрупувати так:

- 1) оподаткування внесків у спільну діяльність;
- 2) оподаткування господарських операцій при спільній діяльності;
- 3) розподіл прибутку, отриманого від спільної діяльності;
- 4) припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасника).

*Перша група проблем, з якою учасники стикаються ще на початку спільної*

діяльності, пов'язана з оподаткуванням внесків її учасників у спільну діяльність.

Як було зазначено у попередніх параграфах дисертаційного дослідження, учасники спільної діяльності відповідно до вимог цивільного та з урахуванням податкового законодавства можуть здійснювати внески у вигляді грошових коштів, будь-якого рухомого чи нерухомого майна, будь-яких прав інтелектуальної власності, що мають вартість, товарно-матеріальних цінностей, а також вкладу трудовою участю. Передача таких цінностей спричиняє вплив на податкові зобов'язання з податку на прибуток і податку на додану вартість. Зокрема, грошові кошти або вартість майна, котрі надходять платникові податку як внесок згідно з договором про СДБЮ, не включають до складу доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування.

Стосовно внесків товарно-матеріальними цінностями, то, на нашу думку, дохід, який враховують при обчисленні об'єкта оподаткування в учасників спільної діяльності при здійсненні внеску також виникати не повинен, оскільки передача таких цінностей як внеску у спільну діяльність не передбачає переходу права власності на майно, що вносять.

Щодо виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, то згідно з п. 196.1.7 ст. 196 ПКУ при спільній діяльності передачу товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважають постачанням таких товарів (робіт, послуг), та відповідно, ця операція не є об'єктом оподаткування ПДВ [183].

Окрім цього, ДПАУ і Держкомпідприємництва вважають, що при внесенні майна у спільну діяльність необхідно нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ. Таким чином, сторона, що передає (учасник спільної діяльності) повинна виписати податкову накладну, а відповідно, сторона, що одержує (спільна діяльність), оскільки вона має право на витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування (стосовно товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг) і амортизацію (стосовно основних фондів та нематеріальних активів), – відобразити суми податкового кредиту.

Податкові розрахунки операцій з передачі внесків у спільну діяльність її



учасників законодавством врегульовано тільки щодо ПДВ. Так, внесення внесків є обміном майнових прав на право на свою частку в спільній діяльності, а для обчислення оподаткованого прибутку такі операції можна розглядати як операції з продажу.

Отже, у податкових розрахунках спільної діяльності основні засоби, що отримані як внесок, підлягають амортизації (оскільки на вартість основних засобів, зазначену в договорі про спільну діяльність, зменшують балансову вартість основних засобів). При цьому вартість одержаних оборотних активів включають до складу витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, оскільки вартість оборотних активів, котрі передано як внесок у спільну діяльність, відображають у складі доходів, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування її учасника.

На основі дослідження можна зробити висновок, що безпроблемним, із податкового погляду, способом формування внесків є здійснення внесків грошовими коштами, оскільки такий внесок не спричинить для учасників спільної діяльності податкових наслідків.

Таким чином, учасникам доцільно здійснювати внески у спільну діяльність грошовими коштами. І відповідно, у разі потреби, придбавати на підставі договору купівлі-продажу необхідні товари у відповідного учасника спільного проекту.

Так, у випадку, якщо для учасника спільної діяльності внесок грошовими коштами здійснити неможливо, однак економічно вигідно об'єднати внески контрагентів товарно-матеріальними цінностями, то, на наш погляд, оскільки у законодавстві не зазначений граничний термін погашення заборгованості щодо внесків у спільну діяльність, варто використати таку можливість. Для цього контрагентам потрібно оформити на майно, що вносять у спільну діяльність, договір купівлі-продажу. Після реалізації власного майна для потреб спільної діяльності та отримання компенсації грошовими коштами, учасникові потрібно цими коштами погасити заборгованість щодо внеску або оформити взаємозалік зобов'язання за договором купівлі-продажу і заборгованості щодо внеску; при

цьому доцільно не очікувати надходження грошових коштів.

Отже, з огляду на те, що на результати впливає форма вкладів у спільну діяльність, рекомендуємо здійснювати їх грошовими коштами, оскільки такий внесок відображає реальну величину вкладу та не спричиняє для учасників спільного проекту податкових наслідків.

*Друга група проблем*, що виникає в учасників, пов'язана з оподаткуванням господарських операцій зі спільної діяльності.

Об'єднання учасників СДБЮ отримує свідоцтво платника ПДВ з присвоєнням індивідуального номера та виступає як самостійний платник ПДВ, що зазначено у першому розділі дисертаційного дослідження. Відповідальність за утримання і внесення ПДВ до бюджету при виконанні договорів про спільну діяльність покладають на оператора, оскільки саме він обліковує результати діяльності. Крім цього, також йому доручають обов'язок щодо подання декларації з ПДВ, де відображають результати обліку і розрахунку цього податку при здійсненні СДБЮ.

Оператор спільної діяльності податкові розрахунки господарських операцій стосовно спільної діяльності веде окремо від податкових розрахунків основної (власної) діяльності, що передбачено його Статутом, як було зазначено у попередніх параграфах дисертаційного дослідження. Тобто, такий учасник окремо визначає дохід і витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, які виникають під час господарських операцій спільної діяльності. Також окремо розраховують амортизацію вартості основних засобів і вартості нематеріальних активів, що використовують у спільній діяльності. Усі ці показники відображають у Податковій декларації про результати СДБЮ. У результаті визначають оподатковуваний прибуток спільної діяльності, з урахуванням якого розраховують податок на прибуток учасників цієї діяльності. Суму доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування спільної діяльності, становить дохід від реалізації продукції, виготовленої у спільній діяльності, або виконаних в її межах робіт і наданих послуг. Однак для визначення суми витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, кожному з учасників спільної

діяльності потрібно вирішити низку питань.

Це, насамперед, питання, пов'язані з відображенням у складі витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування спільної діяльності, витрат її учасників, здійснених саме у цій діяльності. Витратами, стосовно податкових розрахунків яких виникають конфлікти з податковими інспекціями, є, як правило, оплата праці працівників, залучених до реалізації спільних проектів, і податки (збори), що сплачують учасники спільної діяльності.

Зокрема, нині тривають дискусії щодо витрат, пов'язаних з оплатою праці працівників, задіяних у спільних проектах, які здійснює учасник.

Практика свідчить, що витратами на оплату праці та відповідні страхові внески до Пенсійного фонду й до єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є витрати основної діяльності учасника, пов'язані з наданням цим контрагентом послуг спільній діяльності. До того ж, оскільки при спільній діяльності не створюється юридична особа, то не виникає і 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 з подальшим їх відшкодуванням за рахунок коштів спільної діяльності. При цьому на порядок сплати страхових внесків такими страхувальниками не впливає їх участь у спільній діяльності.

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

Потрібно врахувати, що у випадку сплати податку за його платником – учасником спільної діяльності в деяких випадках зберігають відповідні пільги. Зокрема, при передачі земельних ділянок у спільну діяльність за її учасниками, які передали такі земельні ділянки в 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 в разі використання земельних ділянок державними підприємствами таких

платників податку або передачі їх у тимчасове користування (оренду). Однак, передача у тимчасове спільне користування не є орендою, і податок на землю у такому разі сплачують з урахуванням пільг.

Витрати платника податку, які повністю пов'язані зі спільною діяльністю, розподілу не підлягають, а їх включають до складу її витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування у повній сумі. Аналогічно потрібно здійснювати й податкові розрахунки витрат на оплату праці працівників, зайнятих у спільній діяльності, та нарахованих страхових внесків. При цьому компенсацію таких витрат учасникові не вважають оплатою послуг, наданих учасником спільній діяльності. А це, своєю чергою, підтверджує право на відображення у витратах, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування спільної діяльності, витрат її учасника, пов'язаних із такою діяльністю, проти чого заперечують деякі податкові інспекції.

Отже, можна зробити висновки, що податки та збори, зобов'язання стосовно яких виникають при спільній діяльності, будуть включатись до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, та відображати у податкових розрахунках СДБЮ. Складання звітності та перерахування до бюджету здійснюватиме оператор спільної діяльності.

*Третя група проблем* – це розподіл прибутку, отриманого від СДБЮ.

Відповідно до чинного ПКУ (п. 153.14.2 ст. 153) [183], облік результатів спільної діяльності веде платник податку, уповноважений на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Отримані кошти, цінності, ділова репутація, права користування, що отримує спільна діяльність, не збільшують доходи. Це підтверджує пп. 136.1.3 ст. 136 «Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування» ПКУ, де зазначено, що не враховують «... суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України

без створення юридичної особи» [182]. При цьому вартість отриманих товарів та послуг включають до витрат, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування. Вартість отриманих основних засобів для цілей амортизації збільшує балансову вартість відповідної групи.

Потрібно врахувати, що для учасника СДБЮ передачу не грошових внесків, тобто основних засобів, матеріалів, ділової репутації тощо прирівнюють до поставки товарів та послуг і обкладають ПДВ за загальними правилами. Своєю чергою, для спільної діяльності отримання товарів та послуг і основних засобів, що надходять від учасників, прирівнюють до їх придбання. Таким чином, за наявності податкових накладних і при виконанні вимог ПКУ платник податків (спільна діяльність) може відобразити податковий кредит з ПДВ.

Разом з тим, згідно зі ст. 198 «Податковий кредит» ПКУ право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з «...придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності)» [182].

Стосовно правового статусу майна, яке учасники вносять у спільну діяльність, то майно, що спершу належало учасникові на правах власності, нині належить, як правило, учасникам на правах спільної часткової власності. Це стосується і результатів спільної діяльності. Зокрема, результатом СДБЮ в будівництві буде зведена будівля, що належатиме учасникам на праві спільної часткової власності.

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

Своєю чергою, згідно з п. 153.14.3 ст. 153 ПКУ [183], виплату (нарахування) частини прибутку, що отримали учасники спільної діяльності, оподатковують за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 цього кодексу (з 2015 р. – 16%), особою,

уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до/або під час такої виплати. До прийняття ПКУ ця ставка становила – 25%.

Якщо протягом звітного періоду витрати спільної діяльності перевищують доходи, то відповідно до чинного ПКУ (п. 153.14.4 ст. 153) [183] такі збитки переносять на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності протягом термінів, визначених цим кодексом.

Таким чином, на основі викладеного можна зробити висновок, що з метою недопущення збитків щодо СДБЮ операторові спільної діяльності потрібно максимально зближувати фінансовий облік та податкові розрахунки, оскільки ще при складанні договору про спільну діяльність учасники розраховують отримати дохід від цієї діяльності.

*Четверта група проблем* пов'язана з припиненням спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників).

Після припинення дії договору про СДБЮ грошові кошти і майно сторін повертають учасникам у складі та пропорціях, передбачених цим договором. Оподаткування операцій з повернення внесків при спільній діяльності (на відміну від їх внесення) не залежить від того, повертають їх коштами чи майном.

Порядок податкових розрахунків таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності був прибуток, то його суму, в т. ч. податок на доходи учасників, повністю розподіляють між ними.

Згідно з п. 136.1.14 ст. 136 ПКУ [183], кошти або майно, які повертають учасникові договору про СДБЮ, у разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до цього договору, але не вище вартості вкладу, не включають до складу доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування такого учасника.

Після закінчення терміну договору про СДБЮ спільну діяльність знімають з обліку як платника ПДВ.

Таким чином, на основі викладеного можна зазначити, що після припинення дії договору про СДБЮ внески учасникам спільної діяльності повертають, як правило, двома способами: 1) грошовими коштами; 2) майном.

Дослідження результатів практичної роботи суб'єктів господарювання показують, що коли об'єкт нерухомості збудований, то у межах спільної діяльності цей об'єкт належить учасникам на праві спільної пайової власності (якщо, звичайно, інше не встановлено договором). Однак спочатку завершений об'єкт нерухомості потрібно ввести в експлуатацію.

Практика свідчить, що це здійснює оператор спільної діяльності (забудовник), який є юридичною особою та виконує функції замовника будівництва. Так, він не тільки оформляє акт введення, як цього вимагає постанова щодо Питання прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів від 13. 04. 2011 р. № 461 [206] відповідно до ст. 39 ЗУ «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17. 02. 2011 р. № 3038–VI [92], а й належить до складу приймальної комісії та оформляє акт готовності об'єкта до експлуатації. Форму такого акта затверджено наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 24. 12. 2008 р. № 637 [214]. На підставі цього акта замовнику (оператору спільної діяльності) видають сертифікат (у старій редакції термін «свідоцтво») про відповідність збудованого об'єкта проектній документації, вимогам державних стандартів, будівельних норм і правил. Такий сертифікат необхідний для оформлення права власності на об'єкт будівництва.

Дослідження показують, що результати спільної діяльності розподіляють відповідно до відсоткових часток учасників та згідно з метою спільного проекту. Тому доцільно розглянути, як відбувається процес оформлення документів на спільно збудований учасниками об'єкт будівництва, що залежить безпосередньо від мети цієї спільної діяльності.

Так, якщо метою спільного будівництва є отримання кожним з учасників спільної діяльності у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті будівництва, то документальне оформлення права на об'єкт будівництва включає:

1) *введення об'єкта в експлуатацію*: оператор спільної діяльності (забудовник) оформляє акт введення в експлуатацію згідно з постановою про Питання прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів від 13. 04. 2011 р. № 461 [206], що діє відповідно до ст. 39 ЗУ «Про регулювання

містобудівної діяльності» від 17.02.2011 р. № 3038–VI [92]. Форму акта затверджують наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 24.12.2008 р. № 637 [214]. При цьому до комісії з держприймання об'єкта обов'язково включають оператора спільної діяльності (забудовника), який своєю чергою, підписує такий акт;

2) *передача кожному учасникові спільної діяльності його частини нерухомості за актом розподілу площ*: оскільки офіційної форми такого акта законодавством не передбачено, то акт розподілу площ складають у довільній формі із зазначенням потрібних реквізитів та підписують усі учасники спільної діяльності;

3) *оформлення права власності на нерухомість*: кожен учасник спільної діяльності оформляє дане право відповідно до Тимчасового положення про порядок державної реєстрації прав власності на нерухоме майно № 7/5 [262]. Для цього потрібно отримати рішення відповідного місцевого органу виконавчої влади, до якого учасники подають: договір про спільну діяльність, акт введення в експлуатацію, акт розподілу площ;

4) *реєстрацію права власності в БТІ*: на підставі ч. 2 ст. 331 ЦКУ [278] право власності на нерухомість виникне у кожного учасника спільної діяльності з моменту державної реєстрації права власності.

Якщо ж метою спільного будівництва є отримання прибутку від спільно побудованої нерухомості, тобто – метою спільної діяльності є будівництво об'єкта, його продаж і розподіл прибутку від спільної діяльності, то документальне оформлення права на об'єкт будівництва включає:

1) *введення об'єкта в експлуатацію*: оператор спільної діяльності (забудовник) оформляє акт введення об'єкта в експлуатацію;

2) *оформлення права власності на об'єкт нерухомості*: оператор спільної діяльності (забудовник) оформляє на себе право власності на об'єкт будівництва відповідно до Тимчасового положення про порядок державної реєстрації прав власності на нерухоме майно № 7/5 [262] та отримує рішення відповідного місцевого органу виконавчої влади;



3) *реєстрація права власності в БТІ оператором спільної діяльності (забудовником);*

4) *продаж об'єкта нерухомості:* оператор спільної діяльності укладає договори купівлі-продажу даної нерухомості від імені спільної діяльності з третіми особами. Такий договір підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації згідно зі ст. 657 ЦКУ [278]. Зазначимо, що право власності до покупців переходить з моменту державної реєстрації договору, як цього вимагає ч. 4 ст. 334 ЦКУ [278]. Реєструють договори приватні нотаріуси та державні нотаріальні контори відповідно до Тимчасового порядку реєстрації операцій № 671[263];

5) *розподіл прибутку від продажу об'єкта нерухомості відповідно до договору.*

Таким чином, СДБЮ досягає наміченої мети, у першому варіанті – у момент підписання акта про розподіл площ. Зазначимо, що з даного моменту спільну діяльність припиняють. У другому ж варіанті – мета досягнута в момент розподілу прибутку між учасниками спільної діяльності. Із цього моменту спільну діяльність також припиняють.

Отже, як свідчить практика, результати спільної діяльності розподіляють відповідно до відсоткових часток учасників та відповідно до мети спільного проекту. Зокрема, у першому випадку – площі завершеного об'єкта нерухомості розподіляють пропорційно часткам учасників згідно з актом розподілу площ. У результаті такого розподілу учасник (фізична або юридична особа) отримує площу, вартість якої відповідає розмірові її внеску. У другому ж випадку – об'єкт нерухомості оформляють на оператора спільної діяльності, який продає його третім особам, розраховує суму прибутку від продажу, нараховує і сплачує до бюджету податок на прибуток за ставкою, встановленою чинним законодавством, а частину прибутку, що залишилася після оподаткування, розподіляє між учасниками спільної діяльності пропорційно внескам.

Практика свідчать, що офіційної форми акта розподілу площ спільного об'єкта будівництва для учасників СДБЮ вітчизняним законодавством не

встановлено. Учасники спільно спорудженої будівлі акт розподілу площ складають у довільній формі (із зазначенням потрібних реквізитів та підписами всіх учасників спільної діяльності).

Для уникнення у майбутньому спірних питань при розподілі результатів пропонуємо встановити типову форму акта розподілу площ завершеної спільної будівлі до відповідного договору про СДБЮ (рис. 3.2), оскільки офіційної форми такого акта для учасників спільної діяльності чинним законодавством не передбачено.

Як видно з рисунка 3.2, учасник спільної діяльності (фізична або юридична особа) отримає площу, вартість якої відповідає розмірові її внеску.

Дослідження результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, котрі здійснюють спільну діяльність, показують, що учасники – юридичні особи не обкладають податком на прибуток отримані кошти, оскільки їх уже обклав податком на прибуток оператор спільної діяльності. Щодо учасників – фізичних осіб, то для них такі умови не передбачені.

З огляду на те, можна стверджувати про наявність податкових ризиків стосовно таких учасників, оскільки всю отриману суму як результат спільної діяльності можна розглядати як інші доходи у вигляді виплати за цивільно-правовими договорами. При цьому учасники – фізичні особи зобов'язані включити суму таких доходів до складу загального річного доходу оподаткування і надати річну декларацію до податкового органу.

Вважаємо, що учасники – фізичні особи повинні обкладати податком не всю суму доходу, а тільки прибуток, який вони отримали.

Отже, підсумовуючи зазначене, пропонуємо законодавчо прирівняти умови ведення спільної діяльності між юридичними та фізичними особами. При цьому дозволити таку діяльність також тільки між фізичними особами, де вибраний оператор спільної діяльності (один з учасників – фізичних осіб) мав би право теж реєструвати договір про спільну діяльність у податковому органі як самостійний платник податків, сплачувати податок на прибуток і ПДВ, вести відокремлений фінансовий облік та здійснювати податкові розрахунки щодо спільної діяльності.

ТИПОВА ФОРМА – СД

**АКТ РОЗПОДІЛУ ПЛОЩ ЗАВЕРШЕНОЇ СПІЛЬНОЇ БУДІВЛІ  
ДО ДОГОВІРУ № \_\_\_\_ від \_\_\_\_ 20\_\_ р. ПРО СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ  
ОСОБИ (ДОГОВІР ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА)**

м. \_\_\_\_\_ від " \_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Сторони – Учасники Договору:

Сторона-1: \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_,  
Сторона-2: \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_,  
Сторона-n<sup>1</sup>: \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_,

разом названі в подальшому – „Учасники”, кожен окремо – “Учасник” склали цей Акт про наступне:

Відповідно до Договору про спільну діяльність № \_\_ від “ \_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. з урахуванням здійснених Учасниками внесків у спільну діяльність Учасники домовилися розподілити між собою завершену спільну будівлю \_\_\_\_\_ (збудований будинок, житлові, нежитлові приміщення, іншу будівлю, інші приміщення), що є результатами спільної діяльності, за адресою \_\_\_\_\_ наступним чином:

	Сторона-1 (% частка учасника)	Сторона-2 (% частка учасника)	Сторона- n (% частка учасника)
<b>Житлові приміщення (квартири), разом</b>			
в тому числі:			
1-кімнатні: всього			
загальною площею			
номери квартир			
2-кімнатні: всього			
загальною площею			
3-кімнатні: всього			
загальною площею			
номери квартир			
4-кімнатні: всього			
загальною площею			
номери квартир			
<b>Нежитлові приміщення, разом</b>			
загальною площею			
найменування приміщень			
<b>Загальна площа всіх приміщень, разом</b>			

Передача приміщень згідно з цим актом відбувається після введення будинку в експлуатацію за актами прийому передачі між Стороною-1, Стороною-2 та Стороною- n або вказаними нею особами.

Не підлягають розподілу між Учасниками приміщення, призначені для забезпечення експлуатації житлового будинку та побутового обслуговування мешканців будинку (сходові клітки, вестибюлі, перехідні шлюзи, позаквартирні коридори, колясочні, комірчини, сміттекамери, горища, підвали, шахти і машинні відділення ліфтів, вентиляційні камери та інші технічні приміщення).

Цей акт розподілу площ є невідомою частиною договору про спільну діяльність № \_\_ від « \_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

РЕКВІЗИТИ ТА ПІДПИСИ УЧАСНИКІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ:

Сторона-1	Сторона-2	Сторона- n

**Рис. 3.2. Акт розподілу площ завершеної спільної будівлі учасників спільної діяльності без створення юридичної особи**

<sup>1</sup>n – інший учасник спільного будівництва

\*Примітка: Розробка автора

Це дасть змогу уникнути податкових ризиків стосовно фізичних осіб, оскільки вони, на відміну від юридичних осіб (отримані кошти яких не обкладають податком на прибуток, оскільки це вже зробив оператор спільної діяльності), зобов'язані включати всю отриману суму доходів як результат спільної діяльності (який розглядають як інші доходи у вигляді виплати за цивільно-правовими договорами) до складу загальнорічного доходу оподаткування.

Окрім цього, з метою зменшення можливих податкових збитків на етапі будівництва в межах спільної діяльності пропонуємо вважати право користування земельною ділянкою нематеріальним активом (незважаючи на те, що під податкове визначення нематеріального активу це право не підпадає), оскільки здійснювати амортизацію поетапно, на нашу думку, буде доцільніше, як синхронні витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування та відображають у момент продажу об'єкта нерухомості чи передачі учасникам спільної діяльності.

Якщо метою учасників є передача приміщень у власність пропорційно їх часткам у спільній діяльності, то спільна діяльність як самостійний платник податків відображає продаж (поставку) частин будівлі, що належать кожному з учасників, тобто нараховує доходи, котрі враховують при обчисленні об'єкта оподаткування та податкові зобов'язання з ПДВ. Компенсацією такої передачі є погашення заборгованостей за внесками перед учасниками спільної діяльності.

Учасники спільної діяльності отриманий об'єкт оформляють у власність та обліковують залежно від подальшого його призначення:

- а) для продажу – як товар;
- б) для власних потреб – як основний засіб.

Якщо метою учасників є оформлення будівлі як спільної власності учасників і продаж окремих приміщень (наприклад, квартир) тепер уже як окремих об'єктів нерухомості, то спільну діяльність у фінансовому обліку та податкових розрахунках відображають як реалізацію будівлі (частин будівлі). Отриманий прибуток розподіляють між учасниками спільної діяльності.

Потрібно врахувати, що згідно з пп.136.1.14 ст. 136 ПКУ не враховують у

складі доходів «... кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище вартості вкладу» [182].

Так, на практиці при припиненні спільної діяльності учасники отримують грошові кошти, виручені від продажу приміщень (як погашення внесків і розподілений прибуток). При цьому учасник не відображає у складі доходів, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування отриману суму, якщо прибуток, одержаний від спільної діяльності, вже був оподаткований.

Якщо учасникові повертають раніше внесене до спільної діяльності майно, то в обліку спільної діяльності потрібно нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ.

У випадку, якщо податковий борг виник за операціями, що їх виконували в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, які є учасниками такого договору згідно з пп. 87.12 ст. 87 ПКУ [182].

Таким чином, можна зробити висновки, що спільну діяльність у будівництві розглядають:

а) з позиції цивільного права – як спільну діяльність, що не є юридичною особою. При цьому споруджувана будівля для учасників спільної діяльності служить майбутнім об'єктом основних засобів. Відповідно, до введення його в експлуатацію він є об'єктом незавершеного будівництва. З огляду на це, у процесі будівництва витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, оператор спільної діяльності не відображає. Однак, коли об'єкт незавершеного будівництва буде переданий від спільної діяльності учасникам, то у податкових розрахунках таку операцію вважатимуть продажем. У випадку, якщо спільна діяльність здійснює продаж незавершеного будівництва, то на дату продажу одночасно потрібно відображати і доходи, і витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, до яких включають витрати, пов'язані зі створенням або придбанням зазначеного активу;

б) з позиції податкового законодавства – як окрему особу (умовну особу), що нею є спільна діяльність. При цьому така умовна особа (спільна діяльність) не використовуватиме споруджувану будівлю в господарській діяльності більше 365 днів після введення її в експлуатацію, а отже, ця будівля згідно з податковим законодавством не є (і не буде) для спільної діяльності об'єктом основних засобів. З наведеного випливає, що спільна діяльність, з метою відображення у податкових розрахунках, може розглядати здійснювані операції як будівельні роботи, які виконують на замовлення інших осіб, та відображати витрати, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, за загальними правилами, в т. ч. з веденням приросту (убутку) запасів, які використовуватимуть при спорудженні будівлі.

Отже, підсумовуючи зазначене можна стверджувати, що кожна з цих позицій має право на існування; при цьому право вибору залишається за оператором спільної діяльності.

### **3.3. Особливості контролю спільної діяльності та його вплив на її результативність**

Трансформація вітчизняної економіки орієнтована на підвищення ефективності механізму управління підприємствами і зокрема, одного з його важливих елементів – системи контролю. Контроль впливає на виробництво, продаж товарів і послуг, конкурентоспроможність, ефективність розвитку підприємства у будь-якій галузі економіки. На сучасному етапі глобалізації ринку значення контролю посилюється і набуває нового змісту. За таких умов доцільно розглянути проблемні питання використання контролю для забезпечення достовірності та зрозумілості показників фінансової звітності СДБЮ.

Дослідженню різнобічних аспектів економічної необхідності становлення контролю, його сутності, ролі й значення для вітчизняної теорії і практики присвячені праці багатьох відомих учених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, В. А. Дерія, Л. В. Діканя, М. В. Кужельного, П. О. Куцика, В. Г. Лінника, Н. М. Малюги, В. С. Рудницького, В. В. Сопка, Б. Ф. Усача,

М. Г. Чумаченка, М. С. Пушкаря та ін. Однак, незважаючи на важливість проведених досліджень, питання щодо контролю СДБЮ залишаються поза увагою науковців або розкриті недостатньо, що потребує подальшого наукового опрацювання.

Як зазначено у попередніх параграфах дисертаційного дослідження, у міжнародному законодавстві спільну діяльність розглядають масштабно. Так, МСБО 31 визначено рекомендації з ведення обліку часток у спільних підприємствах та відображення активів, зобов'язань, доходів і витрат спільного підприємства у фінансових звітах контролюючих учасників й інвесторів незалежно від структури та здійснення основної діяльності спільного підприємства [152].

Звідси випливає, що у зарубіжній практиці для будь-якої спільної діяльності, яка передбачає або не передбачає створення юридичної особи, притаманні такі риси:

1) наявність двох або більше контролюючих учасників, пов'язаних контрактною угодою;

2) спільний контроль, який встановлюють контрактною угодою. При цьому вказана умова є гарантією того, що жоден з учасників не може одноосібно контролювати спільну діяльність. Адже така угода визначає рішення за напрямками, які є важливими у досягненні наміченої мети спільної діяльності, що потребують згоди всіх учасників спільного проекту, та, зокрема, рішення, які можна прийняти тільки за умови згоди встановленої більшості учасників, котрі контролюють цю діяльність.

Спільний контроль є основним елементом управління спільною діяльністю, оскільки забезпечує ухвалення та виконання ефективних управлінських рішень. Відповідно виникає необхідність висвітлення основних аспектів контролю СДБЮ, зумовлена сучасними змінами як у системі обліку, так і в організаційно-управлінській сфері.

П. О. Куцик зазначає, що згідно із зарубіжною практикою, контроль СДБЮ – це, насамперед, систематичний збір інформації для забезпечення органів

управління спільною діяльністю інформаційною базою для прийняття оперативних і стратегічних рішень. При цьому одним із найважливіших елементів управління СДБЮ є спільний контроль, який забезпечує як можливість ухвалення ефективних управлінських рішень, так і їх виконання [131, с. 171].

Зарубіжна практика свідчить, що контроль спільної діяльності – це:

- погоджені контрактом повноваження управляти фінансовою та операційними політиками господарської діяльності з метою вигоди від неї;
- розподіл контролю за економічною діяльністю;
- систематичний збір інформації для забезпечення органів управління інформаційною базою для прийняття оперативних, фінансових і стратегічних рішень.

Потрібно врахувати що незважаючи на форму контрактної угоди, яку оформляють письмово, у ній обов'язково необхідно розглянути такі питання:

- діяльність, термін угоди та зобов'язання учасників щодо звітності за спільним проектом;
- призначення уповноваженого учасника й окремих контрагентів (або ж рівнозначного органу керування спільним проектом) та, зокрема, визначення права голосу учасників спільної компанії, які контролюють;
- порядок здійснення вкладів учасниками, що контролюють;
- розподіл між учасниками, які контролюють, доходу, продукції, витрат чи результатів спільної діяльності підприємства.

На противагу, основних аспектів організації та методології контролю СДБЮ, вітчизняними ученими та практиками не визначено.

Як зазначено у параграфі 1.2 дисертаційного дослідження, чинне законодавство, а саме п. 3 П(С)БО 12 для цілей фінансового обліку визначає спільну діяльність як господарську діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, котра є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними та трактує, що: «спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності» [187].



Таким чином, згаданий стандарт подає дефініцію терміна «спільний контроль», але умов спільного контролю не визначає, оскільки їх встановлюють договором про спільну діяльність.

На основі критичного аналізу Господарського та Цивільного кодексів у частині визначення умов договору про спільну діяльність важливо зазначити, що у згаданих документах умови укладення договору про спільну діяльність узагальнено.

Зокрема, у частині 2 ст. 1131 ЦКУ [278] законодавчо передбачено умови договору про спільну діяльність за домовленістю сторін. Відповідно такими умовами є:

- координація спільних дій учасників або ведення їхніх спільних справ;
- правовий статус виділеного для спільної діяльності майна;
- порядок покриття витрат та збитків учасників;
- участь учасників у результатах спільних дій;
- та ін.

Разом з тим, основною умовою договору про спільну діяльність є встановлення спільного контролю над спільним проектом учасників.

Таким чином, на основі досліджень можна стверджувати, що оскільки перелік зазначених умов не остаточний, то учасники спільної діяльності можуть на власний розсуд фіксувати у тексті договору про спільну діяльність інші умови, які, на їх думку, є суттєвими. При цьому одноосібний контроль над СДБЮ не передбачено.

Також важливо вказати на те, що особливістю СДБЮ за договором простого товариства є однакові інтереси учасників, на противагу – інші договори (наприклад, купівлі-продажу, оренди, позики тощо) мають протилежні інтереси. Відповідно, це створює певні умови, за яких СДБЮ потрібно періодично уточнювати, оскільки при укладанні такого договору важко відразу встановити всі обов'язки учасників, звичайно, за винятком внесків контрагентів. Такі уточнення можливі у наступних додаткових угодах, якщо виникне необхідність.

Потрібно врахувати, що для потреб фінансового обліку, відповідно до умов

договору, між учасниками спільної діяльності розподіляють обов'язки за фінансовою та іншою спільною діяльністю з метою отримання позитивних фінансових результатів.

Дослідження показують, що встановлений умовами договору про спільну діяльність спільний контроль відрізняє вплив та дії учасників такої діяльності у спільному проекті від інших спільних компаній, наприклад – інвестиційної діяльності. Зокрема, можна виокремити дві категорії учасників спільної діяльності:

1) контролюючий учасник – це сторона, котра є учасником спільної діяльності й здійснює спільний контроль за цією діяльністю та управління нею;

2) інвестор у спільній діяльності – це сторона, котра є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за цим підприємством.

Відповідно, для розуміння суті «спільного контролю» СДБЮ необхідно розглянути сучасне розуміння категорійних особливостей «контролю», щоб розмежувати ці поняття.

Контроль є складовою частиною управління, оскільки без перевірки якості виконання прийнятих рішень та інформації про фактичний стан справ управління не може бути ефективним.

Контроль як багатогранна категорія має історичне, філософське, правове, політичне та економічне підґрунтя. Однак визначальним є економічне обґрунтування контролю, оскільки всі інші базовані на його економічній характеристиці. Запропоновані трактування дефініції «контроль» та її словосполучень у наукових джерелах і працях провідних учених-економістів подано у додатку Ю.

Як свідчить додаток Ю, більшість науковців, зокрема М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко [15; 16], Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко [24; 36], А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький [50] та інші, трактують дефініцію «контроль» як функцію управління. Разом з тим, Ф. Ф. Бутинець вважає, що управлінський цикл стосується кожної функції управління, а функції взаємодіють між собою, у результаті процесів комунікації

та прийняття рішень проникаючи одна в одну, що підтверджує взаємозв'язок контролю з такими функціями управління, як планування, організація, регулювання, облік і аналіз [24, с. 16]. Професор М. С. Пушкар зазначає, що «у сучасному розумінні контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [220, с. 152].

В. А. Дерій наголошує, що «контроль» – це багатовимірна категорія, яку можна розглядати в різних площинах. Окрім цього, науковець визначає поняття «економічний контроль» як «...внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) і зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторські фірми, громадські та внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених для них повноважень і за розробленою заздалегідь програмою» [64, с. 162].

Визначення контролю як системи спостереження та перевірки дає змогу об'єднати теоретичну цінність і практичну необхідність шляхом розкриття цілей та функцій цього процесу. Контроль є невід'ємним елементом процесу організації ведення обліку на підприємстві, що виражається у формі самоконтролю бухгалтера, ревізії, експертизи, аудиту й внутрішнього контролю.

Отже, враховуючи думки провідних учених і наведені трактування згаданої категорії, пропонуємо розглядати поняття «контроль» як процес досягнення цілей організації, котрий здійснюється безпосередньо через систему спостереження та перевірку (моніторингу) відповідності функціонування об'єкта управління меті встановлення відхилень від заданих параметрів, оцінку відхилень, коригування діяльності.

Контроль як функція управління дає змогу виконувати такі дії: порівнювати планові й фактичні значення параметрів; проводити аналогії із зовнішнім економіко-правовим середовищем; виявляти відхилення у параметрах; оцінювати небезпечність розміру відхилень для системи; виявляти фактори, що викликали

відхилення; визначати ступінь їх впливу; підготовляти інформаційну базу для прийняття управлінських рішень [128, с. 7].

Грунтовне вивчення теоретичних підходів до даної категорії дає підстави стверджувати, що більшість науковців відносять до функцій контролю оперативну, захисну, інформативну, регулятивну, комунікативну та превентивну функції. При цьому організацію контролю забезпечують такі основні складові:

1) належним чином організована облікова система (оскільки її метою є визначення, накопичення, класифікація, аналіз, реєстрація та подання звітності користувачам);

2) контрольне середовище (ця складова передбачає організацію структурного становлення господарюючого суб'єкта, забезпечення підготовки фінансової звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів та відповідно, для управлінського обліку);

3) окремі засоби контролю (як правило, це контрольні заходи, що їх встановлює керівництво господарюючого суб'єкта, а саме: перевірка правильності документообігу, внутрішні та зовнішні звірки розрахунків, планові й раптові інвентаризації, перевірка розпорядчих підписів на документах керівника, головного бухгалтера або уповноваженого учасника тощо).

Незважаючи на розмаїття видів, форм і складових економічного контролю, зазначимо, що одним з основних критеріїв стосовно господарюючого суб'єкта є зовнішній та внутрішній контроль.

Отже, розглянувши сучасне розуміння сутності безпосередньо «контролю», доцільно розкрити специфіку наукового і практичного осмислення спільного контролю СДБЮ.

Організація внутрішнього контролю у формі спільного контролю властива всім організаціям-учасникам спільної діяльності, для яких характерні: ускладнена організаційна структура; різноманітність видів діяльності та можливість їх кооперації; прагнення органів управління отримувати об'єктивну і незалежну оцінку дій управлінців. А суб'єктами спільного контролю є учасники СДБЮ, які здійснюють спільний контроль безпосередньо або пропорційно за внесками у

спільну діяльність, за доходами і витратами в рамках такої діяльності й за процесом спільної діяльності в цілому для ухвалення своєчасних управлінських рішень [131, с. 173–174].

Наші дослідження показують, що на практиці при виборі форми спільного контролю у СДбЮ доцільно врахувати:

- кількість учасників, залучених до спільної діяльності;
- масштаб та вид діяльності, в якому застосовують спільну діяльність;
- організаційну структуру господарюючого суб'єкта;
- обсяг різних сторін спільної діяльності на які поширюватиметься спільний контроль;
- особливий правовий та податковий статус спільної діяльності;
- спільний розподіл результатів та ризиків відповідно до договору чи письмової угоди про спільну діяльність;
- розподіл контролю між учасниками спільного проекту.

На думку П. О. Куцика, основними критеріями спільного контролю СДбЮ є:

- 1) підконтрольність кожного суб'єкта спільного контролю;
- 2) недопущення концентрації прав первинного контролю в руках одного учасника, оскільки це може призвести до зловживань;
- 3) спільний контроль СДбЮ не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості та участі посадових осіб, керівників спільною діяльністю;
- 4) розподіл контрольних функцій, спільного контролю і використуванні методи мають бути доцільними;
- 5) у галузях, що мають стратегічне значення, має бути налагоджений спільний контроль, навіть якщо ця галузь ледве піддається виміру за принципом «витрати–ефект»;
- 6) стосовно великих операцій рішення необхідно приймати на загальних зборах учасників СДбЮ;
- 7) регламентація діяльності на основі спеціальних схем послідовності операцій, що мають містити необхідну інформацію про розподіл обов'язків,

санкціонування операцій та процедури спільного контролю [131, с. 176].

Таким чином, на основі наших досліджень пропонуємо до основних принципів спільного контролю СДБЮ відносити такі:

1) спільний контроль учасниками спільної діяльності необхідно ґрунтувати на достовірності й правильності та, відповідно, зацікавленості всіх сторін;

2) для запобігання зловживанням не допускати зосередження первинного контролю тільки в одного контрагента;

3) перевіряти кожного учасника спільного контролю;

4) контрольні функції, методи та спільний контроль розподіляти за раніше прийнятою згодою учасників спільної діяльності та відповідно до їх доцільності.

Спільний контроль дасть змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, що не сприяють ефективному провадженню СДБЮ.

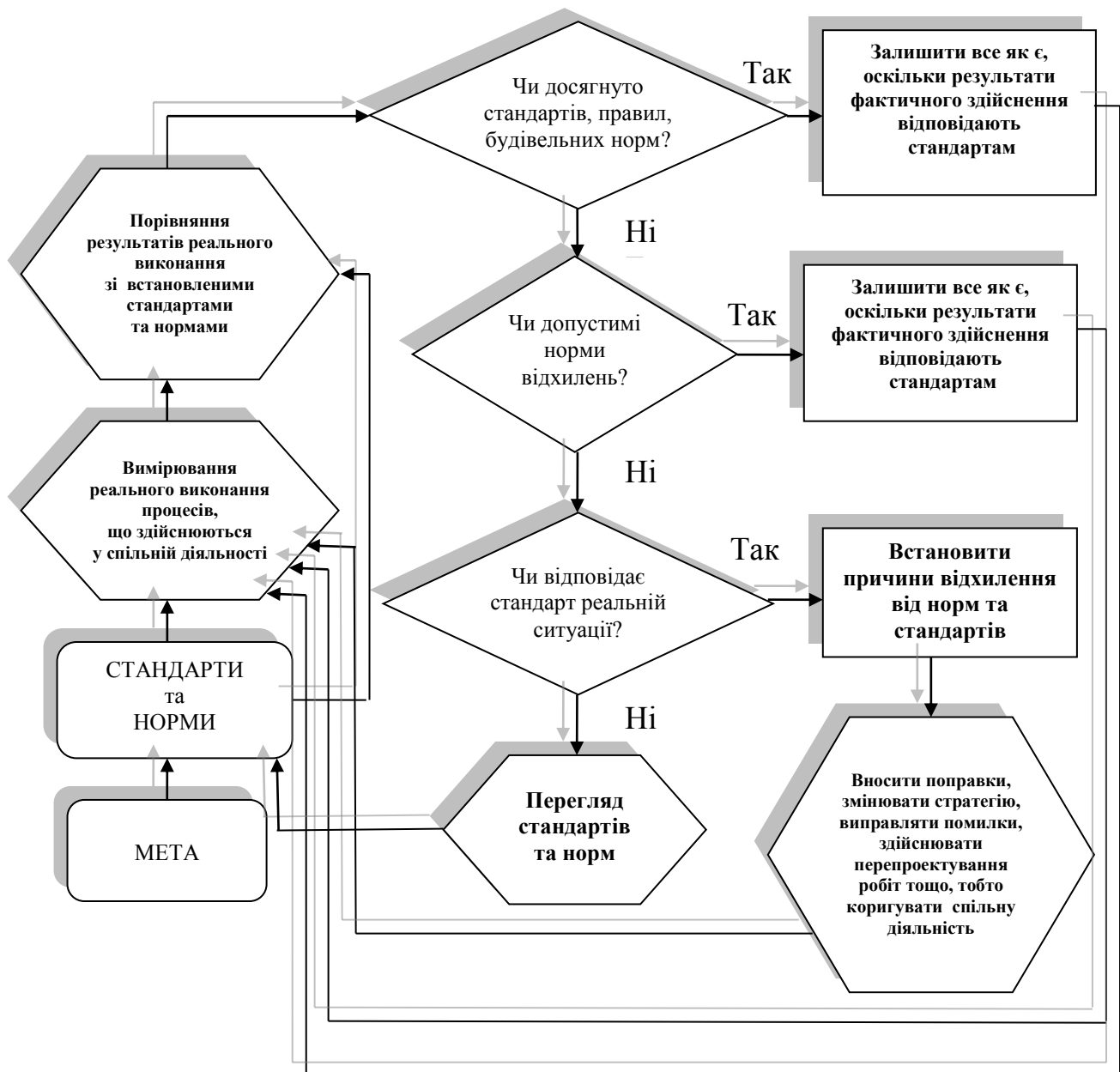
Водночас, метою спільного контролю є зменшення фінансових втрат, своєчасна адаптація учасників спільної діяльності до змін у ринковому середовищі, раціональне використання виробничих ресурсів та готової продукції, виконання зобов'язань учасників відповідно до угоди про спільну діяльність та, відповідно, надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, можна стверджувати, що організація внутрішнього контролю у формі спільного контролю властива для учасників СДБЮ, що має ускладнену організаційну структуру, а цю діяльність спільно контролюватимуть залежно від встановлених договором взаємовідносин між її учасниками. При цьому правильно організована система контролю СДБЮ забезпечує достовірність обліку спільної діяльності, надає можливість комплексного аналізу її здійснення, забезпечує прийняття раціональних управлінських рішень і змогу судити про правильність та своєчасність і результативність їх виконання.

Підсумовуючи викладене, пропонуємо розглядати процес контролю за СДБЮ з позиції зовнішнього та внутрішнього контролю, оскільки контроль за спільною діяльністю поєднує ці два види контролю. Взаємовідносини учасників можна охарактеризувати як такі, що практикують використання у процесі

прийняття управлінських рішень інформації, отриманої внаслідок ефективної системи контролю, котрий діє у спільній діяльності, не тільки як внутрішнього (спільного), а й зовнішнього контролю.

У межах СДБЮ в будівництві автор розробила модель процесу контролю (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Модель процесу контролю спільної діяльності без створення юридичної особи у будівництві**

*Примітка: Розробка автора*

Запропонована модель передбачає виділення трьох стадій:

- 1) вимірювання реального виконання процесів, здійснюваних у спільній

діяльності;

2) порівняння результатів реального виконання зі встановленими стандартами та нормами щодо даного виду діяльності;

3) реакція учасників спільної діяльності на результати порівняння.

Перша стадія передбачає вимірювання реального виконання процесів спільної діяльності, що дає змогу в подальшому вирішити – залишити все як є (якщо результати фактичного здійснення відповідають стандартам) або ж вносити поправки (якщо результати не відповідають установленим нормам).

Друга стадія ґрунтується на порівнянні результатів реального виконання зі встановленими стандартами та нормами щодо СДБЮ. При цьому встановлюють ступінь відхилення реального виконання від стандарту чи норми. Однак слід зазначити, що у даному аспекті важливим є визначення допустимого рівня відхилень. Якщо відхилення перевищують цей рівень, то вони відповідно стають об'єктом дослідження діяльності учасників.

Третя стадія – реакція учасників спільної діяльності на результати порівняння. При цьому учасники можуть обрати один з варіантів:

– залишити все як є, оскільки результати реального виконання відповідають стандартам;

– вносити поправки, змінювати стратегію, виправляти помилки, здійснювати перепроєктування робіт тощо, тобто коригувати СДБЮ;

– переглянути стандарти та норми, тобто коригувати їх стосовно даного виду діяльності.

Формування процесу контролю СДБЮ за виділеними стадіями дасть змогу визначити основні відхилення в будівництві спільного об'єкта та сформулювати рекомендації щодо поліпшення роботи її учасників.

Варто зазначити, що внутрішній та зовнішній контроль необхідно здійснювати з урахуванням норм, стандартів та специфіки тієї галузі економіки, в якій його проводять.

Містобудівна діяльність не може відбуватися безконтрольно. Відповідно, її повинні контролювати спеціально уповноважені органи містобудування й



архітектури. З огляду на це, саме містобудівна документація стає основним інструментом державного впливу та контролю, як цього вимагає ч. 2 ст. 2 ЗУ «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17. 02. 2011 р. № 3038–VI [92]. Окрім цього, ч. 6 ст. 7 згаданого закону передбачає управління шляхом контролю за дотриманням законодавства у сфері містобудівної діяльності, вимог державних будівельних норм, стандартів і правил, положень містобудівної документації всіх рівнів, вихідних даних для проектування об'єктів містобудування, проектної документації.

Разом з тим, потрібно врахувати, що «державний архітектурно-будівельний контроль» – це сукупність заходів, спрямованих на дотримання вимог законодавства у сфері містобудівної діяльності, державних будівельних норм, стандартів і правил під час виконання підготовчих і будівельних робіт відповідно до ч. 1 ст. 41 ЗУ «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17. 02. 2011 р. № 3038–VI [92].

Без належної організації внутрішнього контролю у формі спільного контролю неможливо своєчасно виявити та усунути ті умови й фактори, які перешкоджають ефективному провадженню СДБЮ. У цілому організація внутрішнього контролю залежить від мети спільного контролю та основних принципів спільного контролю СДБЮ, що було описано вище.

На організацію внутрішнього контролю у формі спільного контролю впливає значна кількість факторів, зокрема: вид економічної діяльності й галузь економіки; кількість учасників спільного проекту; кваліфікаційний рівень контролерів; обсяги діяльності; система оподаткування; система нормативного регулювання контролю та ін.

При виборі форми спільного контролю потрібно враховувати всі зазначені фактори та специфіку здійснення СДБЮ.

На основі результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, котрі беруть участь у здійсненні СДБЮ, можна зробити висновок, що в будівництві за договорами простого товариства спостерігається тенденція прояву окремих ознак спільного контролю.

Так, під час будівельно-монтажних робіт учасники можуть спільно контролювати будівельні операції. Водночас, право спільної часткової власності може визначити протягом будівництва повноваження спільного контролю над активом, що є «об'єкт незавершеного будівництва».

На практиці учасники спільної діяльності, як правило, доручають контролювати весь процес будівництва від початку до введення об'єкта в експлуатацію операторові спільної діяльності (забудовнику), який безпосередньо веде чи організовує будівництво. Зокрема, цьому учасникові можуть бути надані повноваження не тільки керувати будівництвом, а й наприклад, обмежувати доступ на будмайданчик.

Своєю чергою, оплата послуг, робіт, що надають стороннім організаціям з контролю за дотриманням технології виконання будівельно-монтажних робіт відносять до складу елементу «Інші операційні витрати», як цього вимагають Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31. 12. 2010 р. № 573 [150].

Таким чином, на основі результатів вивчення практичної роботи суб'єктів господарювання, котрі беруть участь у здійсненні спільних проектів, контроль за правильністю відображення господарських процесів спільної діяльності у фінансовому обліку та податкових розрахунках пропонуємо здійснювати за такими етапами:

- 1) контроль внесків у спільну діяльність;
- 2) контроль за фінансовим обліком залежно від того, хто є учасниками спільної діяльності, – резиденти чи іноземні юридичні особи;
- 3) контроль за формуванням доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування та розподілом прибутку від спільної діяльності;
- 4) контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації;
- 5) контроль за процесом припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився.

Враховуючи викладене, проаналізуємо виокремлені етапи контролю.

Перший етап – *контроль внесків у спільну діяльність*. Такий контроль передбачає перевірку передбачених у договорі про спільну діяльність обсягів вкладів грошових коштів, майнових чи інших внесків кожного учасника для здійснення спільного проекту, порядок покриття витрат, розподілу прибутків (збитків). При цьому потрібно врахувати, що у випадку, коли договором не визначено порядок покриття витрат та збитків, їх покривають за рахунок спільного майна учасників договору. Такий розподіл між контрагентами доцільно проводити пропорційно їх внескам до спільного майна спільного проекту.

Другий етап – *контроль за фінансовим обліком залежно від того, хто є учасниками спільної діяльності, – резиденти чи іноземні юридичні особи*. Цей етап включає один із двох варіантів реалізації контролю:

а) якщо учасниками такої діяльності є резиденти, то при контролі перевіряють, чи здійснює оператор спільної діяльності відповідно до договору окремий фінансовий облік, чи складає окремий баланс та форми фінансової звітності. Так, у спільному будівництві, відповідно до правил ведення обліку спільної діяльності, всі будівельні активи уповноважений учасник відображає у відокремленому обліку.

б) якщо учасники є нерезидентами, то при спільній інвестиційній діяльності з іноземним учасником під час контролю з'ясовують, чи ведуть сторони відповідно до договору окремий фінансовий облік, чи складають звітність про операції, пов'язані з виконанням умов за цими договорами, і чи мають в установах банків відкриті окремі рахунки для розрахунків. При цьому звертають увагу на способи надання іноземних інвестицій за договором про спільну діяльність.

Зазначимо, що згідно зі ст. 2 ЗУ «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР [81] іноземні інвестиції здійснюють у вигляді конвертованої валюти, валюти України, рухомого або нерухомого майна, акцій, облігацій, інших цінних паперів, грошових вимог, прав інтелектуальної власності, прав на здійснення господарської діяльності та інших цінностей.

Оскільки спільну діяльність з метою оподаткування розглядають як окрему особу, а договір має перебувати на обліку в органах державної податкової служби, доцільно впевнитися, чи зареєстрував оператор спільної діяльності таку угоду. При цьому варто врахувати, що не обліковують тільки ті договори, на які не поширюються особливості податкового обліку та оподаткування спільної діяльності.

Третій етап – *контроль за складом доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування та розподілом прибутку від спільної діяльності*. Такий контроль потребує перевірки включення грошових коштів, майнових чи інших внесків до складу доходу згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

При цьому потрібно врахувати, що відповідно до пп. 136.1.3 ст. 136 ПКУ [182] такі внески до складу доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування не включають. Зазначимо, що у податковому законодавстві дохід учасників спільної діяльності розглядають тільки як прибуток від спільної діяльності, тобто фінансовий дохід.

Своєю чергою, згідно з п. 153.14.3 ст. 153 ПКУ [182], виплату (нарахування) частини прибутку, отриману учасниками спільної діяльності, оподатковують за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 цього кодексу (з 2015 р. – 16%), особою, уповноваженою обліковувати результати спільної діяльності до/або під час такої виплати. До прийняття ПКУ ця ставка становила 25%.

Якщо протягом звітного періоду витрати спільної діяльності перевищують доходи такої діяльності, то відповідно до чинного ПКУ (п. 153.14.4 ст. 153) [182] такі збитки переносять на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої діяльності протягом термінів, визначених цим Кодексом.

Четвертий етап – *контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток від СДбЮ та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації про її результати*.

Зазначений етап контролю СДбЮ особливо актуальний, оскільки протягом 2011 р. наказом ДПАУ від 28.02.2011 р. № 113 було затверджено форму

Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядок ведення результатів спільної діяльності [216], а через кілька місяців затверджено Нову форму Податкової декларації про результати такої діяльності від 28. 10. 2011 р. № 1352 [217], у зв'язку з чим попередня втратила чинність (додатки Я. 1, Я. 2, Я. 3).

Отже, контроль за відображенням результатів спільної діяльності з урахуванням чисельних змін відіграватиме важливу роль, оскільки з нової декларації вилучено такі додатки, як: 1) собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг); 2) загальновиробничі витрати; 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут.

Потрібно врахувати, що базовим періодом для обчислення та сплати податку на прибуток від спільної діяльності є, як і раніше, календарний рік, при цьому податковий облік ведуть наростаючим підсумком з початку року. Відповідно до пп. 49.18.2 ПКУ [182] Декларацію подають протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Нова форма декларації про результати спільної діяльності без створення юридичної особи вперше була подана за підсумками I кварталу 2012 р.

П'ятий етап – *контроль за процесом припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився.*

Перевіряють, як відшкодовують учасникам внески, вартість яких перевищує суму внеску. При цьому враховують, що оподаткування операцій з повернення внесків при спільній діяльності не залежить від того, повертають їх коштами чи майном.

Порядок податкового обліку таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності був прибуток, то його суму, в т. ч. податок на доходи учасників, повністю розподіляють між ними. Своєю чергою, кошти або майно, які повертають учасникові договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до даного договору, але не вище вартості вкладу, не

включають до складу доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування такого учасника.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що контролювати господарські процеси СДБЮ за згаданими етапами доцільно в будівництві, що дасть змогу покращити методику оцінки ефективності спільних проектів у фінансовому обліку та податкових розрахунках.

### **Висновки до розділу 3**

У результаті дослідження обліку господарських процесів спільної діяльності та оцінки ефективності розподілу її результатів автор сформулювала такі висновки та рекомендації:

7. Запропоновано виділяти етапи облікового процесу спільної діяльності, на основі яких має базуватися методологія обліку: облік внесків до спільної діяльності; облік фактів фінансово-господарської діяльності; облік фінансових результатів від спільної діяльності; облік операцій з припинення спільної діяльності, що дасть змогу систематизувати облікові процеси спільної діяльності, враховуючи її специфіку та особливості в сучасних умовах. Щодо кожного такого етапу автор розробила відповідні облікові моделі.

8. Для учасників СДБЮ ефективність розподілу результатів від здійснення такої діяльності залежить від правильної їх оцінки. Доведено, що на результати впливає форма внесення у спільну діяльність вкладів, які доцільно здійснювати грошовими коштами, оскільки такий внесок відображає реальну величину вкладу та не спричиняє для учасників спільної діяльності податкових наслідків. Розподіл результатів спільної діяльності здійснюють відповідно до відсоткових часток учасників та згідно з метою спільного проекту (будівництво об'єкта, продаж і розподіл прибутку; отримання кожним з учасників у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті будівництва; інша мета).

9. Для уникнення у майбутньому спірних питань при розподілі результатів запропоновано встановити типову форму акта розподілу площ завершеної

спільної будівлі до відповідного договору про СДБЮ, оскільки офіційної форми такого акта для учасників спільної діяльності законодавством не передбачено.

10. Поняття «контроль» доцільно розглядати як процес досягнення цілей організації, який здійснюють безпосередньо через систему спостереження і перевірку (моніторингу) відповідності функціонування об'єкта управління меті встановлення відхилень від заданих параметрів, оцінку відхилень, коригування діяльності.

11. Для кращого розуміння особливостей контролю та його впливу на результативність діяльності запропоновано розглядати процес контролю за спільною діяльністю з позиції зовнішнього і внутрішнього контролю. Автор розробила модель процесу контролю СДБЮ в будівництві, яка передбачає виділення трьох стадій: вимірювання реального виконання процесів спільної діяльності; порівняння результатів реального виконання зі стандартами та нормами щодо даного виду діяльності; реакція учасників спільної діяльності на результати порівняння.

12. Контроль за правильністю відображення господарських процесів спільної діяльності у фінансовому обліку та податкових розрахунках доцільно здійснювати згідно з висновками автора, за такими етапами: 1) контроль внесків у спільну діяльність; 2) контроль за фінансовим обліком залежно від того, хто є учасниками спільної діяльності, – резиденти чи іноземні юридичні особи; 3) контроль за формуванням доходу, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування та розподілом прибутку від спільної діяльності; 4) контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації; 5) контроль за процесом припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився.

Основні результати наукових досліджень, викладені у третьому розділі, опубліковані в роботах дисертанта [290; 291; 292; 293; 294; 295; 296; 297; 306].

## ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення й формування рекомендацій щодо організації і методики обліку витрат, доходів та фінансових результатів СДБЮ. Основні науково-практичні результати дослідження дали змогу зробити такі висновки та пропозиції:

1. Виникнення нових форм господарювання є закономірним явищем в інституційній економіці, що потребує сучасного підходу до аналізу і визначення перспектив нових інституційних одиниць, зокрема СДБЮ, й віднесення їх до переліку інституційних секторів, оскільки дані про них використовують як інструментарій для систематизації і групування економічної та соціальної інформації. Враховуючи те, що жоден чинний документ не регулює порядку подання статистичної звітності за результатами СДБЮ, доцільно внести зміни до державного класифікатора та доповнити його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях і видах економічної діяльності». Під спільною діяльністю слід розуміти взаємоузгоджену і взаємозалежну діяльність вітчизняних та зарубіжних юридичних та/або фізичних осіб, яка базована на об'єднанні активів та джерел їхнього формування, зі створенням або без створення юридичної особи, котра діє на основі договору чи письмової угоди між учасниками, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін, передбачає спільний контроль, розподіл результатів та ризиків унаслідок діяльності відповідно до такого договору чи угоди з метою співробітництва та досягнення позитивних фінансових результатів.

2. Методологічні основи обліку СДБЮ мають ґрунтуватися на виділенні логічних стадій інформаційного процесу – 1) *збір даних* у системі обліку; 2) *процес модифікації* даних в обліковій системі; 3) *отримання і передача інформації*, що є останньою логічною стадією процесу ведення обліку; які відображає концептуальна облікова модель. Продовженням облікової обробки даних є надання звітної інформації у *сферу дії обліку*, яку використовують у *процесах прийняття економічних рішень* з розвитку об'єкта управління;



об'єднання різних галузей наукових знань; професійної підготовки. Концепція дає можливість у межах функцій облікового моделювання розкрити особливості облікових процесів учасників спільної діяльності та оператора, який виконує облікові й управлінські функції у спільному проекті.

3. Витрати спільної діяльності слід розглядати як спрямовані на здійснення проекту, котрі виникають у процесі поточної роботи оператора, а саме – витрати на придбання виробничих запасів, послуг (у т.ч. залучення найманих працівників), обов'язкові платежі, амортизацію тощо, які відшкодують учасники згідно з договором. Доходами спільної діяльності є надходження економічних вигод (крім внесків учасників), що виникають у підсумку фактів господарювання, результатом яких є збільшення спільного майна контрагентів без зростання (збільшення) зобов'язань у межах такої діяльності.

4. Для забезпечення раціональності організації, планування, правильності та повноти системи обліку, калькулювання й аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт та оптимізації управління витратами запропоновано будівельним організаціям застосовувати розроблену додаткову класифікацію витрат у будівництві, виконуваному за договором про спільну діяльність, що повинна містити чотири ознаки класифікації: 1) за тривалістю діяльності щодо створення активу (об'єкта будівництва), де виокремлено «витрати на створення кваліфікаційного активу» та «витрати на створення некваліфікаційного активу»; 2) за економіко-правовим трактуванням спільної діяльності; 3) із урахуванням мети, що служить основою спільної діяльності; 4) за джерелом витрат.

5. Класифікацію доходів від спільної діяльності доцільно здійснювати за двома основними групами: 1) доходи від операційної діяльності; 2) інші доходи; з виділенням нових ознак економічних вигод, які враховують специфіку формування звітності про результати спільної діяльності, податкових розрахунків і характерні особливості цього виду господарювання. Така класифікація доходів значно полегшить роботу оператора спільної діяльності й дасть змогу максимально наблизити фінансовий облік та податкові розрахунки.

6. З метою зближення фінансового обліку та податкових розрахунків запропоновано оператору спільної діяльності застосовувати алгоритм розподілу витрат, що є загальними для основної та спільної діяльності, який полягає у визначенні суми витрат звітного періоду й належить до витрат, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування або суми амортизаційних відрахувань звітного періоду, що стосується тільки результатів спільної діяльності; а також – лише результатів основної господарської діяльності.

7. Враховуючи особливості відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати найманим працівникам, залученим до роботи як в основній, так і у спільній діяльності учасників, рекомендовано для регулювання взаємовідносин між ними виконати такі завдання: конкретизувати мету спільної діяльності (до якої будуть залучені співробітники); встановити кількість працівників та якої кваліфікації будуть задіяні у спільному проекті; визначити документальне оформлення фактичної участі власних працівників у спільній діяльності; уточнити обсяг роботи і характер робіт, що виконуватимуть співробітники учасників спільної діяльності, й термін здійснення; визначити функціональні обов'язки працівників відповідно до сутності їх посад; скоординувати використання трудових ресурсів основної та спільної діяльності.

8. Зважаючи на зарубіжний досвід і враховуючи потреби управління, контролю й аналізу для розв'язання проблеми формування інформації щодо трансакційних витрат, доцільно внести у робочий план рахунків зміни, а саме: до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» та відкрити субрахунки четвертого рівня залежно від потреб управління відповідно до умов договору стосовно спільного проекту. Рекомендовано учасникам спільного будівництва, які реалізують не один, а кілька спільних проектів за окремими договорами (угодами), групувати та відображати такі витрати на рахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» з кодом аналітичного рахунку за кожним договором (зокрема, позначати номер угоди римською цифрою).

9. Доцільно розглядати процес контролю за спільною діяльністю з позиції зовнішнього і внутрішнього контролю. Для кращого розуміння особливостей контролю та його впливу на результативність діяльності розроблено модель процесу контролю СДБЮ в будівництві, що передбачає виділення трьох стадій: вимірювання реального виконання процесів спільної діяльності; порівняння результатів реального виконання зі стандартами та нормами щодо даного виду діяльності; реакція учасників спільної діяльності на результати порівняння.

Більшість із запропонованих пропозицій щодо вдосконалення організаційних та методичних аспектів обліку витрат і результатів СДБЮ в будівництві можна використати у практичній діяльності суб'єктів господарювання інших галузей економіки України.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

Форми господарювання, форми власності, види економічної діяльності,  
галузі економіки, кількість суб'єктів ЄДРПОУ та їх класифікація

## Додаток А.1

Класифікація інституційних секторів економіки (KICSE) України (S) [211]

**S.1 Економіка в цілому****S.11 Нефінансові корпорації**

*S.11001 Державні нефінансові корпорації*

*S.11002 Приватні нефінансові корпорації*

*S.11003 Нефінансові корпорації під іноземним контролем*

**S.12 Фінансові корпорації**

S.121 Національний банк України

S.122 Інші депозитні корпорації

*S.12201 Інші державні депозитні корпорації*

*S.12202 Інші приватні депозитні корпорації*

*S.12203 Інші депозитні корпорації під іноземним контролем*

S.123 Інші фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів

*S.12301 Інші державні фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів*

*S.12302 Інші приватні фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів*

*S.12303 Інші фінансові посередники під іноземним контролем, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів*

S.124 Допоміжні фінансові організації

*S.12401 Державні допоміжні фінансові організації*

*S.12402 Приватні допоміжні фінансові організації*

*S.12403 Допоміжні фінансові організації під іноземним контролем*

S.125 Страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди

*S.12501 Державні страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди*

*S.12502 Приватні страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди*

*S.12503 Страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди під іноземним контролем*

**S.13 Сектор загального державного управління**

*S.1311 Центральні органи державного управління*

*S.1312 Регіональні та місцеві органи державного управління*

*S.1312 Фонди соціального страхування*

**S.14 Домашні господарства**

S.141 Роботодавці

S.142 Самостійно зайняті працівники

S.143 Наймані працівники

S.144 Одержувачі доходу від власності та трансфертів

*S.1441 Одержувачі доходу від власності*

*S.1442 Одержувачі пенсій*

*S.1443 Одержувачі інших трансфертів*

**S.15 Некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства****S.2 Інший світ**

Додаток А.2

Кількість суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) за регіонами [252, с. 81; 253, с. 83]

(на початок року)

	1997	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Україна</b>	<b>615686</b>	<b>834886</b>	<b>935578</b>	<b>981054</b>	<b>1023396</b>	<b>1070705</b>	<b>1133200</b>	<b>1187020</b>	<b>1228888</b>	<b>1258513</b>	<b>1294641</b>
Автономна Республіка Крим	28409	34675	39419	41735	43381	47593	49829	51305	51305	52414	53977
<b>області</b>											
Вінницька	14997	19487	23074	24343	25292	26565	28453	29455	30268	30956	31624
Волинська	9486	13294	14547	15103	15584	16181	17266	17960	18565	19149	19809
Дніпропетровська	49896	67701	75862	79959	83771	87722	92382	96588	99511	101613	103643
Донецька	53549	68396	74284	76373	78575	80922	83955	87553	90006	92265	94507
Житомирська	12182	16065	17858	18651	19401	20306	21933	23079	24100	24735	25412
Закарпатська	12304	15572	16728	16823	17124	17871	18979	19851	20513	20761	21402
Запорізька	22274	31469	36689	39059	40844	42311	44357	46207	47209	48035	49182
Івано-Франківська	15163	19565	20855	21372	217114	22469	23331	23775	24055	24281	24961
Київська	18285	27145	31774	33702	35960	38301	41871	45333	47947	49478	51549
Кіровоградська	13968	17295	19294	20165	21024	21695	22718	23269	23750	24065	24578
Луганська	25462	31306	34195	35973	37445	39023	40772	42255	43465	44245	45260
Львівська	33398	45085	49470	51696	53454	55421	58163	60391	62190	64277	65758
Миколаївська	20534	26196	30175	31623	32747	34133	35769	37386	38551	39235	40021
Одеська	37585	51484	56688	58372	60796	64025	67857	71150	73787	75235	77235
Полтавська	20197	26935	29832	30924	31684	32612	34173	35178	35844	36289	36884
Рівненська	10622	14036	15129	15794	16354	16866	17576	18293	18946	19543	20106
Сумська	13964	18379	20013	20683	21073	21679	22604	22855	23212	23412	23824
Тернопільська	11804	16447	17786	18289	18633	18996	20113	20527	20988	21261	21646
Харківська	47671	57239	60990	63040	65391	68191	71050	72655	74114	74674	75893
Херсонська	16493	22499	24985	25811	26462	27019	28028	28624	29151	29616	30168
Хмельницька	12830	17845	20450	21542	22501	23306	24805	25726	26442	26848	27472
Черкаська	14095	18699	21163	22279	23144	24123	25814	26821	27669	28378	28860
Чернівецька	8834	11338	12012	12433	12919	13593	14687	15484	16026	16784	17273
Чернігівська	10573	13814	15517	16458	17219	17736	18486	18693	19091	19365	19709
<b>міста</b>											
Київ	74479	123584	147189	159517	171072	183866	198996	215449	228837	237720	249407
Севастополь	6632	9336	9600	9335	9832	10592	11469	12634	13346	13879	14481

Додаток А.3

Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання [252, с. 84-85; 253, с. 86-87]

(на початок року)

	1997	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Всього</b>	<b>615686</b>	<b>834886</b>	<b>935578</b>	<b>981054</b>	<b>1023396</b>	<b>1070705</b>	<b>1133200</b>	<b>1187020</b>	<b>1228888</b>	<b>1258513</b>	<b>1294641</b>
<i>у тому числі:</i>											
фермерське господарство	26980	38561	45781	46937	47800	48918	49801	50023	50126	49764	49514
приватне підприємство	111644	192168	217780	229335	237980	248211	258536	270331	278574	283697	285821
колективне підприємство*	37666	40028	36134	34153	32817	31168	29330	27708	26564	25635	24833
державне підприємство	14158	9965	8469	8020	7752	7562	7359	7213	6975	6811	6661
казенне підприємство	-	49	49	49	50	50	50	43	44	44	43
комунальне підприємство	12373	13713	15129	16066	16460	16688	16755	16636	16336	15994	15726
дочірнє підприємство	5315	19140	22469	23598	23580	23127	22523	21648	20973	20408	19908
іноземне підприємство	1171	2446	2326	2285	2317	2315	2347	2323	2307	2272	2247
підприємство, об'єднання громадян (релігійної організації, профспілки)	-	2355	3676	4051	4247	4369	4510	4590	4560	4568	4568
підприємство споживчої кооперації	-	-	-	421	616	860	1061	1167	1234	1291	1349
орендне підприємство*	3614	1741	1520	1450	1377	1330	1276	1222	1193	1162	1148
<b>спільне підприємство*</b>	<b>9901</b>	<b>6798</b>	<b>6024</b>	<b>5605</b>	<b>5431</b>	<b>5291</b>	<b>5148</b>	<b>5068</b>	<b>5013</b>	<b>4954</b>	<b>4925</b>
акціонерне товариство	30922	34942	35016	34662	34571	33976	33084	31993	31100	30169	28748
з них:											
- публічне	-	-	-	-	-	-	-	-	-	194	926
- приватне	-	-	-	-	-	-	-	-	-	172	1326
- відкрите*	8883	12089	12137	11906	11730	11345	10895	10406	10058	9480	7962
- закрите*	18981	22100	22194	22089	22167	21948	21503	21098	20502	19649	17804
товариство з обмеженою відповідальністю	147738	221905	261212	281105	302942	325925	351750	381205	404525	418145	443223
товариство з додатковою відповідальністю	718	719	698	689	694	700	696	730	761	782	945
повне товариство	1640	1997	1994	1977	1988	1997	1985	1948	1939	2084	2120
командитне товариство	653	799	727	703	694	690	673	654	642	631	638

	1997	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
кооператив	20094	29892	31388	29616	30229	30790	31429	33257	34324	35063	34772
з нього:											
- виробничий	-	3107	2459	2506	2607	2556	2653	2602	2539	2461	2469
- обслуговуючий	-	11100	13725	14719	15544	16645	17872	20270	21814	22620	21797
- споживчий	-	-	-	-	59	215	323	424	531	591	660
сільсько-господарський											
виробничий	-	-	630	825	1020	1324	1364	1404	1418	1401	1355
- сільсько-господарський											
обслуговуючий	-	-	156	251	314	372	438	468	503	759	838
організація											
(установа, заклад)	28411	69382	75652	80277	83116	85821	100083	101817	104024	108552	110074
з неї:											
- державна	-	-	-	-	21462	19313	17733	16801	16035	15786	15926
- комунальна	-	-	-	-	51731	53009	64252	63910	61450	65308	66242
- приватна	-	-	-	-	314	641	783	859	887	907	950
- організація											
(установа, заклад) об'єднання											
громадян (релігійної											
організації, профспілки,											
споживчої кооперації тощо)	-	-	-	-	206	570	850	1036	1247	1393	1466
асоціація	1902	2516	2458	2497	2679	2751	2841	2953	3057	3125	3180
корпорація	332	609	717	761	798	824	842	849	862	866	872
консорціум	51	57	62	66	77	80	84	84	89	92	92
концерн	353	380	395	388	397	406	403	400	396	390	387
інші об'єднання юридичних											
осіб	1194	2123	2115	2082	2061	1971	1880	1774	1717	1634	1598
філія (інший відокремлений											
підрозділ)	13409	44108	47597	48345	49902	51429	54238	55937	55322	52973	51636
представництво	2222	2971	3271	3431	3596	3810	4031	4219	4317	4330	4411
товарна біржа	-	-	-	-	105	221	302	411	503	559	588
кредитна спілка	-	-	-	-	435	737	938	1026	1097	1127	1155



продовження додатка А.3

	1997	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
споживче товариство	2776	5103	5696	5759	5729	5656	5535	5403	5328	5252	5214
спілка споживчих товариств	565	666	676	625	589	524	482	452	428	404	393
недержавний пенсійний фонд	-	-	-	-	-	11	55	75	81	83	80
політична партія	360	5477	9596	10910	11408	13976	15459	16167	16719	17375	18942
громадська організація	11360	29083	36593	40253	43152	46682	50706	54862	59321	63899	67696
релігійна організація	3521	21167	15099	16491	17639	18617	19706	20595	21425	22343	23271
профспілка, об'єднання профспілок	1059	10965	13157	13507	14192	15639	17360	20405	22678	24649	26340
творча спілка (інша професійна організація)	-	21	92	139	156	180	204	216	235	240	261
благодійна організація	-	4525	6968	8143	8928	9590	10319	10988	11660	12267	12860
об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	-	-	-	2833	3430	4159	5295	6848	8549	10329	11956
орган самоорганізації населення	-	-	117	231	348	425	604	888	1008	1152	1210

*\*Примітка: Чинним законодавством не передбачається створення та державна реєстрація нових підприємств за цією організаційно-правовою формою*

## Додаток А.4

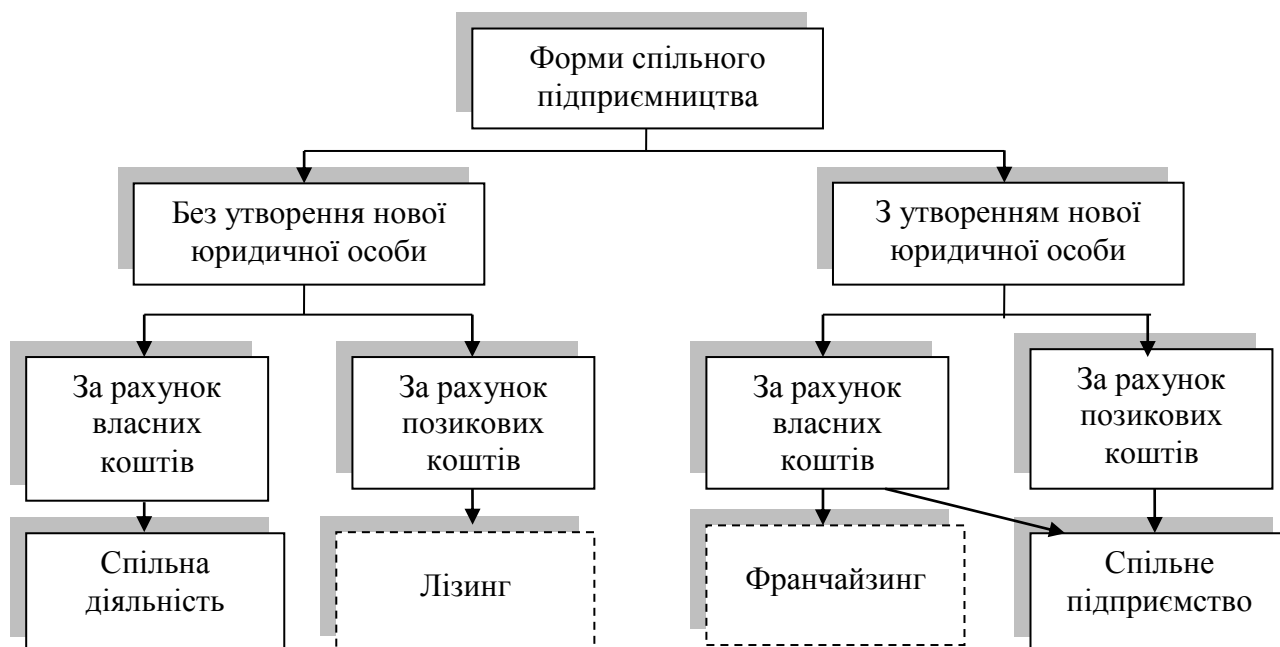
## Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) [107]

<b>Код секції</b>	<b>Найменування</b>
A	Сільське господарство. Мисливство. Лісове господарство
B	Рибальство
C	Видобувна промисловість
D	Переробна промисловість
E	Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води
F	Будівництво
G	Торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку
H	Діяльність готелів та ресторанів
I	Діяльність транспорту та зв'язку
J	Фінансова діяльність
K	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг, та надання послуг підприємцям
L	Державне управління
M	Освіта
N	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
O	Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту
P	Діяльність домашніх господарств
Q	Діяльність екстериторіальних організацій

## Додаток Б

## Класифікація організаційних форм спільного підприємництва

[230, с. 14]



## Додаток В

## Трактування понятійного визначення «спільна діяльність» та його словосполучень у вітчизняному законодавстві\*

Використані джерела інформації	Визначення, що наведені в спеціалізованій літературі
Закон УРСР від 27.03.1991р. «Про підприємства в Українській РСР» [93]	<b>спільна діяльність</b> ототожнюється із спільним підприємством
ГКУ [51]	із прийняттям ГКУ закон УРСР від 27.03.1991р. «Про підприємства в Українській РСР» та ЗУ від 04.02.1998 р. «Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні» втратили чинність, проте <b>спільна діяльність</b> знову не знаходить своєї понятійної визначеності
ст. 1 ЗУ від 16.04.1991р. «Про зовнішньоекономічну діяльність» [86]	<b>спільну підприємницьку (господарську) діяльність</b> розглядають як таку, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення
ЗУ від 19.03.1996 р. «Про режим іноземного інвестування» [81]	<b>спільна інвестиційна діяльність</b> з участю іноземних суб'єктів господарювання може здійснюватися як у вигляді підприємства (організації) будь-якої організаційно-правової форми, створеного у відповідності з законодавством України (ст. 1), так і у вигляді договору (контракту) про спільну інвестиційну діяльність (виробничої кооперації, спільного виробництва тощо), не пов'язану зі створенням юридичної особи, відповідно до законодавства України (ст. 23)
ст. 7 ЗУ від 22.05.1997 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» (що втратив чинність з 01.01.2011 р.) [88]	<b>спільна діяльність без створення юридичної особи</b> провадиться на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання засобів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети
ЗУ від 04.02.1998 р. «Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні» [84]	<b>спільне підприємство</b> взагалі перестає існувати як самостійний вид

## продовження додатка В

<p>п. 3 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затвердженого наказом МФУ від 26.04.2000 р. [187]</p>	<p>для цілей фінансового обліку визначає <b>спільну діяльність</b> як господарську діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними</p>
<p>ст. 1 п. 7 Угода між Урядом України та Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про сприяння та захист інвестицій від 22.01.2003 р. [218]</p>	<p><b>«спільна діяльність»</b> включає організацію, контроль, дію, утримання та розміщення юридичних осіб, філій, агентств, офісів, заводів або інших установ для здійснення комерційної діяльності; укладання, виконання та нагляд за виконанням контрактів; придбання, використання, захист та розміщення усіх видів майна, включаючи право на інтелектуальну власність; запозичення фондів, придбання звичайних акцій і придбання іноземних векселів для імпорту</p>
<p>підпункт 153.14.1 ст. 153 «Оподаткування операцій особливого виду» розділ III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [183]</p>	<p>відносить спільну діяльність до «операцій особливого виду», де вказано, що <b>спільна діяльність без створення юридичної особи</b> провадиться на підставі договору про спільну діяльність</p>
<p>Вікіпедія – Вільна Енциклопедія [37]</p>	<p><b>«спільна підприємницька діяльність»</b> - це діяльність, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності, а також на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення</p>

*\*Примітка: Складено автором*

## Додаток Г

Класифікація та сутність спільної діяльності відповідно до МСБО

## Додаток Г.1

Класифікація спільної діяльності згідно з МСБО 31



## Додаток Г.2

## Форми спільної діяльності, їх сутність та особливості відповідно МСБО 31\*

№ з/п	Форми спільної діяльності	Сутність та особливості спільної діяльності
1.	Спільно контрольовані операції	<p>Спільна діяльність пов'язана із використанням активів та інших ресурсів її учасників, а не із створенням відокремлених від них корпорацій. Кожен контролюючий учасник використовує власні основні засоби, утримує власні запаси, здійснює власні витрати і зобов'язання, а також залучає свої власні кошти, які представляють його власні зобов'язання. Угода про організацію такої спільної діяльності, як правило, передбачає способи розподілу між її учасниками виручки від реалізації продукції, що є результатом спільної діяльності, та будь-яких спільно понесених витрат</p> <p><i>Аналогом спільно контрольованих операцій у вітчизняній практиці є операції, що здійснюються на підставі договору підряду. Прикладом є спеціалізовані будівельні організації які або об'єднуються в будівельні трести (що є виконавцями робіт в договорах із замовниками), або здійснюють будівництво одного об'єкта на підставі договору на виконання конкретних робіт генпідрядником, який укладає договори із замовниками</i></p>
2.	Спільно контрольовані активи	<p>Спільною діяльністю на основі спільно контрольованих активів може вважатися спільне володіння контролюючими учасниками активами (або активом), що були внесені або придбані для використання у спільній діяльності. При цьому кожний контролюючий учасник бере на себе узгоджену частину понесених витрат і може отримувати частину результатів від використання активів. Частка майбутніх економічних вигод контролюється ним через свою спільно контрольовану частину активів. Така форма спільної діяльності полягає у спільному контролі (наприклад, за об'єктом нерухомості)</p> <p><i>В Україні спільна діяльність на основі спільно контрольованих активів використовується рідко, оскільки для вітчизняних підприємств характерним є більш поглиблений варіант, який передбачає здійснення спільно контрольованих операцій на основі спільно контрольованих активів</i></p>

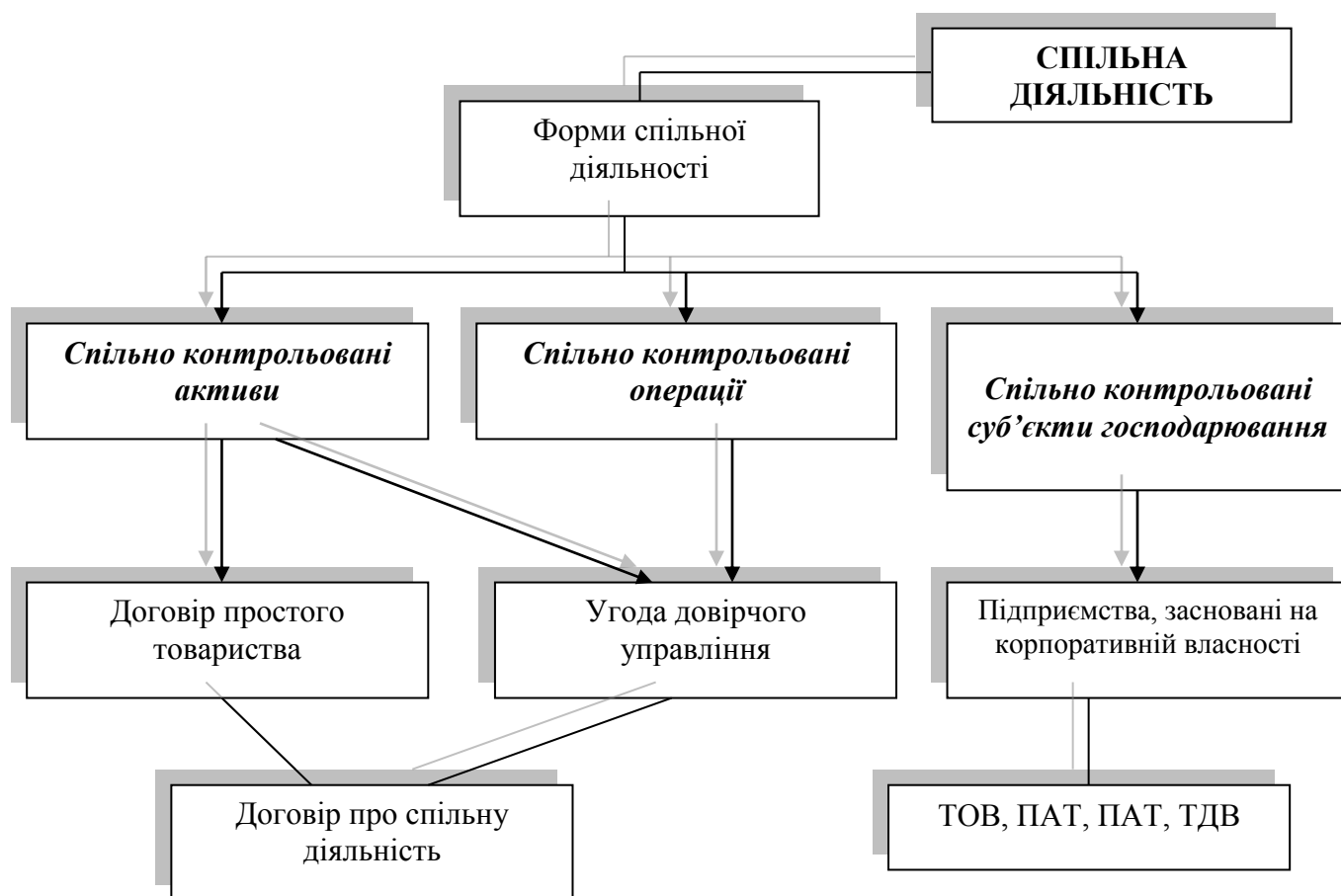
## продовження додатка Г.2

3.	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання (спільне підприємство)	<p>Згідно з п. 24 МСБО 31 спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, в якому кожний учасник має свою частку. Отже, спільно контрольований суб'єкт господарювання, тобто спільне підприємство, діє аналогічно до інших підприємств, укладає контракти, залучає фінансові ресурси, контролює активи, бере на себе зобов'язання, несе витрати і отримує прибуток. Кожний учасник спільного підприємства має право на отримання частки фінансових результатів або продукції спільного підприємства, що засвідчує договір чи угода між учасниками, яка і встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього суб'єкта господарювання</p> <p><i>У вітчизняній практиці такий варіант спільної діяльності як спільно контрольований суб'єкт господарювання визначено чинним законодавством як просте товариство</i></p>
----	--	---

*\*Примітка: Складено автором*



Додаток Д  
Організація спільної діяльності [298, с. 250]



## Додаток Ж

Спільна діяльність без створення юридичної особи в Львівській області 1996-2011 рр.\*

Реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ (код ЄДРПОУ)	Види договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи	Код класифікації видів економічної діяльності (основної діяльності)	Реєстрація договору в ДПІ	Закриття договору в ДПІ
1	2	3	4	5
349656731	Договір про спільну діяльність ВАТ «ЗОЛОЧІВСЬКИЙ СИРЗАВОД»	КВЕД - 24.62.0 Виробництво клею та желатину	01.07.1996 р.	26.01.2006 р.
344854722	Договір про спільну діяльність № 2 ВАТ «ДРОГОБИЦЬКИЙ ХОЛОДИЛЬНИК»	КВЕД - 50.10.3 Посередництво в торгівлі автомобілями	22.12.1997 р.	29.03.2006 р.
331805239	Договір про спільну діяльність між «ДЖЕРЕЛА СТРУМУ» та «ЛЬВІВОбЛЕНЕРГО»	КВЕД - 40.1 Виробництво та розподілення електроенергії	17.08.1998 р.	21.07.2004 р.
331805323	Договір про спільну діяльність між «ДЖЕРЕЛА СТРУМУ» та «ЛЬВІВЕНЕРГОНАЛАДКА»	КВЕД - 40.1 Виробництво та розподілення електроенергії	06.05.1998 р.	04.08.2004 р.
342478621	Договір про спільну діяльність СП «ГАЛА»	КВЕД - 51.38.0 Оптова торгівля іншими продуктами харчування	30.06.1998 р.	24.06.2005 р.
342478697	Договір про спільну діяльність ТОВ «НВКФ ГАЛВОМСЕРВІС»	КВЕД - 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	06.11.1998 р.	договір діє
342478716	Договір про спільну діяльність між ВАТ «ПТЦ» АГРОСОФТ» та КНВО «ЕЛЕКТРОНМАШ»	КВЕД - 73.10.0 Дослідження та розробки в галузі природних та технічних наук	26.11.1998 р.	20.09.2004 р.
342478729	Договір про спільну діяльність ТОВ «ФОРТУНА КЛУБ»	КВЕД - 92.71.0 Діяльність з організації азартних ігор	24.12.1998 р.	07.06.2004 р.
342478750	Договір про спільну діяльність ДП «ПОЛІМЕР» та ВАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЗАВОД ГУМОВОТЕХНІЧНИХ ВИРОБІВ»	КВЕД - 25.13.0 Виробництво інших гумових виробів	26.10.1998 р.	31.08.2009 р.
342478828	Договір про СВГД між КМП «ВЕТЕРЕНАРНА АПТЕКА» та НВП «САНГВА»	КВЕД - 52.31.0 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами	09.10.1998 р.	27.11.2008 р.

продовження додатка Ж

1	2	3	4	5
344854672	Договір про спільну діяльність ВАТ «ДРОГОБИЦЬКИЙ ДОЛОТНИЙ ЗАВОД»	КВЕД - 70.31.0 Діяльність агентств нерухомості	06.04.1998 р.	29.11.2004 р.
344854686	Договір про спільну діяльність ТЗОВ «НАДІЯ»	КВЕД - 11.10.2001 Добування нафти	18.02.1998 р.	25.06.2004 р.
344854691	Договір про спільну діяльність «МАСТ»	КВЕД - 14.13.0 Добування глинистого сланцю	04.02.1998 р.	26.03.2004 р.
351244771	Договір про спільну діяльність по спорудженню і експлуатації автомобільного терміналу	КВЕД - 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	06.05.1998 р.	17.12.2003 р.
351571967	Договір про сумісну діяльність між ТЗОВ «ДРУЖБА» с. Річки та ПП «ВETERAN» с. Муроване Пустомитівський район	КВЕД - 80.10.2 Початкова освіта	27.01.1999 р.	02.09.2002 р.
331805354	Договір про спільну діяльність між ПП «ПРОДЮСЕРСЬКИЙ ЦЕНТР «ВУЛИК» та ПП ФІРМА «МАЕСТРО»	КВЕД - 92.32.0 Діяльність концертних та театральних залів	13.04.1999 р.	16.02.2004 р.
334065294	Спільний договір «ПРАВОВИЙ РАДНИК»	КВЕД - 69.1 Діяльність у сфері права	14.11.1999 р.	договір діє
334065750	Спільний договір «ПРАВОВИЙ РАДНИК»	КВЕД - 69.1 Діяльність у сфері права	05.01.1999 р.	договір діє
334065800	Спільний договір «УПРАВЛІННЯ ПО ЕКСПЛУАТАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНОГО БУДИНКУ ДПА У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	14.12.1999 р.	16.03.2009 р.
346118299	Договір про спільну діяльність «СТРИЙ-СКЛО»	КВЕД - 26.15.0 Виробництво та оброблення інших скляних виробів	26.04.1999 р.	договір діє
355304830	Договір про спільну діяльність СП «НОВА» і СТРИЙСЬКОЇ РАЙСПОЖИВСПЛКИ	КВЕД - 51.44.0 Оптова торгівля посудом, виробами зі скла, фарфору та кераміки, шпалерами та засобами для чищення	28.04.1999 р.	02.03.2004 р.
355304861	Договір про сумісну діяльність ВАТ «НОВА» і ЗАТ ПРИКАРПАТСЬКИМ ВІДДІЛЕННЯМ ЗАТ «УКРПРОФОЗДОРОВНИЦЯ»	КВЕД - 51.44.0 Оптова торгівля посудом, виробами зі скла, фарфору та кераміки, шпалерами та засобами для чищення	13.05.1999 р.	24.11.2004 р.
346118304	Договір про спільну діяльність між ПП «АЛЕФ» та ДА «ЛЬВІВСЬКІ АВІАЛІНІ»	КВЕД - 51.21 Вантажний авіаційний транспорт	10.05.1999 р.	договір діє
350719818	Договір про спільну діяльність ТЗОВ «РОЗМАЙ»	КВЕД - 51.9 Інші види оптової торгівлі	29.12.1999 р.	15.06.2004 р.

продовження додатка Ж

1	2	3	4	5
350719821	Договір про спільну діяльність ВАТ «МИКОЛАЇВСЬКОГО МОЛОЧНОГО ЗАВОДУ»	КВЕД - 51.9 Інші види оптової торгівлі	29.12.1999 р.	24.06.2004 р.
346642286	Договір про спільну діяльність САН. «КАШТАН» № 2	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	01.11.1999 р.	договір діє
346642322	Договір про спільну діяльність ЦК ПРОФСПІЛКИ ПРАЦІВНИКІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ та ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	02.12.1999 р.	19.04.2007 р.
354633010	Договір про сумісну діяльність від 31.03.2000 р. (№ 204Д)	КВЕД - 10.10.2001 Добування та збагачення кам'яного вугілля	11.04.2000 р.	02.03.2004 р.
354633024	Договір про сумісну діяльність від 31.03.2000 р. (№ 203Д/00)	КВЕД - 10.10.2001 Добування та збагачення кам'яного вугілля	11.04.2000 р.	12.12.2003 р.
356463202	Договір про спільну діяльність ТОВ «АВТОПОРТ КРАКОВЕЦЬ»	КВЕД - 50.50.0 Роздрібна торгівля пальним	25.09.2000 р.	27.10.2005 р.
344498560	Договір про спільну діяльність ДП «ЗАВІБОР» і ВАТ «ЗАВІТЕКС»	КВЕД - 17.40.0 Виробництво готових текстильних виробів, крім одягу	15.12.2000 р.	06.10.2004 р.
337504438	Договір про спільну діяльність між ТОВ «АМЕТИС» та ЛНДРТІ	КВЕД - 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	26.12.2000 р.	23.03. 2004 р.
346642501	Договір про спільну діяльність № 4 ОБКОП ПРОФСПІЛКИ ПРАЦІВНИКІВ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ та ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	05.12.2000 р.	23.03.2007 р.
346642689	Договір про спільну діяльність між ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ» та «ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АСОЦІАЦІЯ «ТРУСКАВЕЦЬ-КУРОРТСЕРВІС»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	01.03.2001 р.	07.09.2005 р.
351244821	Договір про спільну діяльність ПП «АРНІКА»	КВЕД - 52.31.0 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами	17.07.2001 р.	17.12.2003 р.
568359592	Договір про спільну діяльність (№ 134Д/01) між ТОВ «ТЕХНОКОНСАЛТІНГ» та УДК «УКРВУГЛЕРЕСТРУКТУРІЗАЦІЯ»	КВЕД - 51.70.0 Інші види оптової торгівлі	26.03.2001 р.	19.09.2005 р. (перейшов до іншої ДП)
53651224	Договір про спільну діяльність – оператор ТОВ «УКРЕНЕРГО»	<b>КВЕД - 45.12.0</b> <b>Розвідувальне буріння</b>	24.09.2001 р.	20.09.2007 р.

продовження додатка Ж

1	2	3	4	5
346642765	Договір про спільну діяльність ВСЕУКРАЇНСЬКОЇ ПРОФСПІЛКИ ПРАЦІВНИКІВ НАУКИ, ВИРОБНИЦТВА та ФІНАНСІВ і ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	08.11.2001 р.	17.07.2007 р.
350719922	Договір про спільну діяльність ВАТ «НОВОРОЗДІЛЬСЬКИЙ ЗАВОД СКЛАДНИХ МІНЕРАЛЬНИХ ДОБРИВ»	КВЕД - 24.15.0 Виробництво добрив та азотних сполук	14.12.2001 р.	03.02.2004 р.
346642806	Договір про спільну діяльність ТЗОВ «ПАНАЦЕЯ» та ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 52.31.0 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами	29.01.2002 р.	26.02.2008 р.
337504779	Договір про спільну діяльність між ПП «ФІРМА «ГАРАНТІЯ» та ДП «ЛЬВІВПОДРОМ»	КВЕД - 51.70.0 Інші види оптової торгівлі	11.03.2002 р.	23.04.2004 р.
334065991	Спільний договір між ТЗОВ «ГАЛТРАНСРЕМБУД» та ДЕРЖАВНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ «ЗАХІДВІЙСЬКБУД»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	23.04.2002 р.	19.09.2006 р.
342479001	Договір про спільну діяльність ТОВ «ЛЬВІВРЕМБУДСЕРВІС»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	22.07.2002 р.	29.06.2005 р.
346118609	Договір про спільну діяльність ДП «ПРИКАРПАТСЬКЕ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНЕ УПРАВЛІННЯ» та ЗАТ «КАРПАТКУРОРТ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	12.04.2002 р.	31.12.2004 р.
356463345	Договір про сумісну діяльність № 1-СД	КВЕД - 74.20.1 Діяльність у сфері інжинірингу	23.01.2003 р.	29.01.2008 р.
346642899	Договір про спільну діяльність між ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ» та ПП «АННА»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	27.01.2003 р.	15.02.2007 р.
334066158	Спільний договір між ПП «ІНТЕРПРОМРЕСУРС» і ТОВ «АГРОПІДПРИЄМСТВО ДОБРОСИН»	КВЕД - 52.11.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах з перевагою продовольчого асортименту	27.02.2003 р.	27.11.2009 р.
334066161	Договір про спільну діяльність між ТОВ «ЕКОЛОС» і ПП «ДК ПЛЮС»	КВЕД - 45.45.0 <b>Інші роботи з завершення будівництва</b>	11.03.2003 р.	09.03.2006 р.
346642918	Договір про сумісну діяльність між ПП «КІМАК» та ПП «СВЕТОЛЮКС»	КВЕД - 52.11.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах з перевагою продовольчого асортименту	18.09.2003 р.	17.02.2005 р.
346642949	Договір про спільну діяльність між ПП ТОВ «ЛЕМАР-ЄВРОСЕРВІС» та ПВТФ «ТРОЯНДА»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	10.03.2004 р.	29.02.2008 р.

продовження додатка Ж

1	2	3	4	5
346642966	Договір про спільну діяльність між «ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АСОЦІАЦІЯ «ТРУСКАВЕЦЬ-КУРОРТСЕРВІС» та ВАТ «ВОЛОДАР»	КВЕД - 40.30.0 Постачання пари та гарячої води	22.06.2004 р.	02.08.2005 р.
346642979	Договір про спільну діяльність між ТОВ «ТУРИСТИЧНА КОМПАНІЯ «ЛАКС» та ЗАТ ЛОЗ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	30.08.2004 р.	03.04.2007 р.
346642983	Договір про спільну діяльність між АТЗТ «ОРІАНА» та ЗАТ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 85.11.3 Діяльність санаторно-курортних закладів	23.09.2004 р.	23.04.2007 р.
346642997	Договір про спільну діяльність між ТОВ «ХОТТЕЙ» та ЗАТ ЗАТ «ТРУСКАВЕЦЬКУРОРТ»	КВЕД - 93.01.1 Прання оброблення білизни та інших текстильних виробів	22.11.2004 р.	24.02.2006 р.
346745344	Договір про спільну діяльність без створення юридичної особи між ВАТ «ЗАВОД ЛЬВІВСІЛЬМАШ» та ЖИТЛОВО-БУДІВЕЛЬНИЙ КООПЕРАТИВ «Зиг Заг – 18»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	07.12.2004 р.	28.10.2008 р.
355215035	Договір про спільну діяльність між ТЗОВ «СЕНПОЛІЯ» і ПП Назаревич Л.С.	КВЕД - 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	24.12.2004 р.	17.10.2005 р.
580310462	Договір про спільну інвестиційну і виробничу діяльність з геологічного вивчення та дослідно-промислової розробки РЕТИЧИНСЬКОЇ ПЛОЩІ	КВЕД - 74.20.2 Діяльність у сфері геології та геологорозвідування	25.01.2005 р.	21.07.2009 р.
351245036	Договір про спільну діяльність між ТЗОВ «ТЕБА-ГЛАСС-Україна» та ТЗОВ «ГУТА»	КВЕД - 26.13.0 Виробництво ємностей зі скла	21.09.2005 р.	23.01.2006 р. (перейшов до іншої ДП)
336357545	Договір про спільну діяльність ТОВ «ШУВАР» та ТОВ «РИНОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇПРОДУКЦІЇ «ШУВАР»	КВЕД - 70.32.0 Управління нерухомим майном	22.03.2011 р.	договір діє

*\*Примітка: Складено автором на основі [140]*

Додаток Ж.1

Спільна діяльність без створення юридичної особи в Тернопільській області 1996-2011 рр.\*

Реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ (код ЄДРПОУ)	Види договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи	Код класифікації видів економічної діяльності (основної діяльності)	Реєстрація договору в ДПІ	Закриття договору в ДПІ
1	2	3	4	5
450167802	Спільна діяльність між НПО «НОМАС» та ТОВ «НОМАС-Т»	КВЕД - 51.19.0 Посередництво в торгівлі товарами широкого асортименту	1996 р.	31.08.2006 р.
448730330	Договір про спільну діяльність № 71-Р	КВЕД - 52.62.0 Роздрібна торгівля з лотків та на ринках	14.03.1996 р.	21.09.2009 р.
450167783	Спільна діяльність між ПП «ОПТТОРГ» та ПМП «ЛАРІСА»	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	20.03.1997 р.	21.09.2009 р.
450167816	Спільна діяльність між АТ «ТАСМА» та ТОВ «НОМАС-Т»	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	01.04.1997 р.	31.08.2006 р.
450167881	Спільна діяльність між ПП «КРОМВЕЛЬ» та ТОВ «ДИТЯЧИЙ СВІТ»	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	06.07.1997 р.	21.09.2009 р.
450167833	Спільна діяльність між ТОВ «ГРАМІКА» та компанія «МАГНУС»	КВЕД - 51.39.0 Неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами	09.07.1997 р.	28.12.2005 р.
450167797	Спільна діяльність між СП РАД.-ПОЛІ. «УКРНІДА» та ПМ	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	09.09.1997 р.	18.09.2009 р.

продовження додатка Ж.1

1	2	3	4	5
450167847	Спільна діяльність між ферм. госп. «КЛЕПАК» та ТОВ «К»	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	01.10.1997 р.	25.06.2007 р.
450167878	Спільна діяльність між ТОВ «ОРФЕЙ» та СМП ВКФ «СПОЛГАР»	КВЕД - 51.39.0 Неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами	02.12.1997 р.	24.03.2003 р.
450167826	Спільна діяльність між СМП «СПОЛГАР» та компанія «МАГНУС»	КВЕД - 51.39.0 Неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами	08.12.1997 р.	11.03.2003 р.
450167850	Спільна діяльність між ТОВ «АГАТ» та Теофіпольський ринок	КВЕД - 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту	30.03.1998 р.	19.04.2004 р.
450167895	Спільна діяльність між ПМП «МЮОН», КП «ЗАХІД», ДП НДІ «ГЕЛІЙ»	КВЕД - 51.47.9 Роздрібна торгівля іншими непродовольчтми товарами, не віднесеними до інших групувань	22.12.1998 р.	11. 04.2003 р.
448730361	Договір про спільну діяльність № 10 ДД-99	КВЕД - 72.10.0 Консультування з питань інформатизації	11.08.1999 р.	08.11.2005 р.
448730375	Договір про спільну діяльність між ТОВ «ДЕСНА» ЛТД та ТДМУ	КВЕД - 85.12.0 Медична практика	16.12.1999 р.	11.01.2011 р.
450168115	Спільна діяльність між «КОНТИНІУМ-ЛЬОН-КОНТРАКТ» та ТОВ «БІЛИЙ ЗАМОК»	КВЕД - 51.12.0 Посередництво в торгівлі паливом, рудами, металлами, хімічними речовинами	01.06.2000 р.	28.11.2003 р.
450168065	Спільна діяльність між ПТ «КАМЕНЯР» та ТОВ КОМ. «БІЛИЙ ЗАМОК»	КВЕД - 51.12.0 Посередництво в торгівлі паливом, рудами, металлами, хімічними речовинами	02.06.2000 р.	16.01.2007 р.
450168048	Спільна діяльність між ПТ «КАМЕНЯР» та ПМП «ПАРТНЕР»	КВЕД - 51.12.0 Посередництво в торгівлі паливом, рудами, металлами, хімічними речовинами	02.06.2000 р.	16.01.2007 р.
8448730411	Договір (угода) про партнерство і співробітництво та спільну діяльність	КВЕД - 51.53.2 Оптова торгівля будівельними матеріалами	21.03.2001 р.	05.05.2006 р.



продовження додатка Ж.1

1	2	3	4	5
450168373	Спільна діяльність між СП «ЗАХ. НАФТ. ГР» та ТОВ «БІЛИЙ ЗАМОК»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	01.08.2001 р.	договір діє (м. Тернопіль, вул. Об'їзна 4)
450168387	Сумісна діяльність між ТОВ «АЛЬКАС» та ТОВ «ТЕРНОПІЛЬІНС».	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	20.09.2001 р.	договір діє
450168437	Спільна діяльність між ЗАТ «ТЕРРА ПЕТРОЛІУМ» і ТОВ «Т»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	01.03.2002 р.	21.05.2004 р.
450168440	Договір про спільну діяльність між ПМП «ТИРАС» та ПСП «СПІЛКА»	КВЕД - 51.55.0 Оптова торгівля хімічними продуктами	01.06.2002 р.	07.05.2004 р.
450168549	Спільна діяльність між ЗАТ «ТЕРРА ПЕТРОЛІУМ» та ТОВ КОМ. «БІЛИЙ ЗАМОК»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	01.12.2002 р.	01.12.2004 р.
450168521	Спільна діяльність між ТОВ «БІЛОГІР'ЯНАФТОПРОМ» та ТОВ «БІЛИЙ ЗАМОК»	КВЕД - 51.12.0 Посередництво в торгівлі паливом, рудами, металлами, хімічними речовинами	17.01.2003 р.	договір діє
450168583	Спільна діяльність між ДП «БОГОРОДЧАНИНАФТОГАЗ» та ТОВ «ЗАХ. НАФТ. ГР»	КВЕД - 11.11 Добування нафти	08.09.2003 р.	25.11.2005 р.
448730456	Договір про спільну інвестиційну та виробничу діяльність Корпорація «І. В. М.»	КВЕД - 51.51.0 Оптова торгівля паливом	05.12.2003 р.	29.07.2008 р.
448730442	Договір про спільну діяльність	КВЕД - 40.1 Виробництво та розподілення електроенергії	10.12.2003 р.	договір діє (с. Підгородне, вул. Вербицького 10)
448730461	Договір простого товариства № 20-12	КВЕД - 51.51.0 Оптова торгівля паливом	02.02.2004 р.	29.07.2008 р.
450168616	Спільна діяльність між ПП «ДАВИД», КП «РАДИКАЛ» і ПП Бебко Г.В.	КВЕД - 74.2 Діяльність у сфері інжинірингу	20.04.2004 р.	25.11.2009 р.
450168650	Договір про спільну діяльність між ТОВ «АТІКВА» та Мартиненком В. В.	КВЕД - 51.51.0 Оптова торгівля паливом	31.08.2004 р.	26.01.2006 р.
450168695	Спільна діяльність між ТОВ «СЕРВЕР» і ПП Садовським О. Г.	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	04.02.2005 р.	договір діє
450168714	Договір про спільну діяльність між КП «МІСЬК. СТАДІОН» та ТОВ «СЕРВЕР»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	01.08.2005 р.	договір діє
450168728	Договір про спільну діяльність між КП «МІСЬК. СТАДІОН» та ТОВ «КОРТЕСП»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	01.08.2005 р.	договір діє
450168731	Договір про спільну діяльність між ТОВ «АТІКВА» та ТОВ «ПЕК-НАФТО»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	03.11.2005 р.	19.08.2009 р.
448730523	Спільна діяльність між ПП «КОНС. НВК», «КОНСАЛТІНВЕСТ» та ПМП «СІРІУС»	КВЕД - 74.1 Консультавання з питань комерційної діяльності та управління	03.02.2006 р.	договір діє

продовження додатка Ж.1

1	2	3	4	5
450168759	Договір про спільну діяльність між ПМП «САПІД», ВАТ ШБУ-24 і Лисюк Н. Г.	КВЕД - 45.22.0 Виготовлення каркасних конструкцій і покрівель	27.04.2006 р.	03.09.2007 р.
450168762	Договір про спільну діяльність між ТОВ «КВАНТ» та ПП «КОМУН-СЕРВІС-СЕРЕТ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	29.05.2006 р.	договір діє
450168787	Договір про спільну діяльність між ТОВ «АТІКВА» та ТОВ «ВАТРА-ТЕР»	КВЕД - 70.20.0 Здавання в оренду власного нерухомого майна	07.11.2006 р.	договір діє
450168793	Спільна діяльність між ПП «ТЕР. ОБЛ. АВТОМ. ШКОЛОЮ» та ТЕР. ОБЛ. АВТОШКОЛОЮ	КВЕД - 80.22.0 Професійно-технічна освіта	05.11.2007 р.	15.03.2010 р.
450168826	Договір про спільну діяльність між Демкурою Т. В. та ТОВ «ЛЮБІВМАР»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	25.02.2008 р.	договір діє (м. Тернопіль, вул. Руська 18/27)
450168812	Договір про спільну діяльність між Шведею Р. Ю. та ТОВ «У ВАСИЛЯ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	16.04.2008 р.	договір діє (м. Тернопіль, проспект С. Бандери 31а)
450168809	Договір про спільну діяльність між Джиджорою О.М. та ТОВ «У ВАСИЛЯ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	29.05.2008 р.	договір діє (м. Тернопіль, проспект С. Бандери 31а)
450168839	Спільна діяльність між ВК «РАДИКАЛ», ПП «ДАВИД» і Бебко Г.В.	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	02.09.2008 р.	12.01.2010 р.
450168843	Спільна діяльність між ПП «ЗВ'ЯЗОКБУД» та ПП «КРОС-2003»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	03.09.2008 р.	договір діє (м. Тернопіль, вул. Коцюбинського 5/4)
450168857	Спільна діяльність між Міською комунальною лікарнею № 3 та ТОВ «УНДІНА»	КВЕД - 85.11.1 Діяльність лікарняних закладів	23.10.2008 р.	договір діє
450168888	Спільна діяльність між ТОВ «БРІАР» і ТОВ «СТАРСОФТ»	КВЕД - Надання інших комерційних послуг	01.04.2010 р.	договір діє
450168891	Спільна діяльність між ПП «ІНТЕРСАТ» та ТОВ «ДНІСТЕР-ПЛЮС»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	23.03.2011 р.	договір діє

\*Примітка: Складено автором на основі [261]

## Додаток Ж.2

Спільна діяльність без створення юридичної особи у будівництві в Івано-Франківській області 1996-2011 рр.\*

Реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ (код ЄДРПОУ)	Види договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи	Код класифікації видів економічної діяльності (основної діяльності)	Реєстрація договору в ДПІ	Закриття договору в ДПІ
1	2	3	4	5
276408443	Договір про спільну діяльність № 01-04-05 між ТОВ «БУДІВЕЛЬНА КЕРАМІКА ЛЬВОВА» та ПП «АЛЬБАТРОС»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	11.08.2005 р.	31.07.2009 р.
276408541	Договір простого товариства № 1 про спільну діяльність по будівництву будинків з житловими та нежитловими (комерційними) приміщеннями, учасником якого є ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	18.10.2007 р.	договір діє
276408555	Договір простого товариства № 2 про спільну діяльність по будівництву будинків між ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД» та ВАТ «ЧЕРНІВЦІГАЗ». Відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 12.06.2007 р. ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	18.10.2007 р.	договір діє
276408569	Договір простого товариства № 3 про спільну діяльність по будівництву будинків між ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД» та ВАТ ПО ГАЗОПОСТАЧАННЮ ТА ГАЗИФІКАЦІЇ «ВОЛИНЬГАЗ». Відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 18.06.2007 р. ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	18.10.2007 р.	договір діє
276408572	Договір простого товариства № 4 про спільну діяльність по будівництву будинків між ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД» та ВАТ ПО ГАЗОПОСТАЧАННЮ ТА ГАЗИФІКАЦІЇ «ЛЬВІВГАЗ». Відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 04.06.2007 р. ТОВ «МОНОЛІТТРАНСБУД»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	19.10.2007 р.	договір діє
276408667	Договір про спільну діяльність між ПП «АРС-ДІМ» та ТОВ «РАДІОРЕМСЕРВІС». Відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 04.01.2007 р. ПП «АРС-ДІМ»	КВЕД - 45.21.1 <b>Будівництво будівель</b>	06.10.2009 р.	25.06.2011 р.

\*Примітка: Складено автором на основі [98]

### Додаток Ж.3

Спільна діяльність без створення юридичної особи в Волинській області 1996-2011 рр.\*

Реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ (код ЄДРПОУ)	Види договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи	Код класифікації видів економічної діяльності (основної діяльності)	Реєстрація договору в ДПІ	Закриття договору в ДПІ
1	2	3	4	5
140548986	Договір про спільну виробничу та фінансову кооперацію № 0713 між «New PowersTekhnolodzhis Energy LTD» (Britannic Islands) та ТОВ «Агропромпаливноенергетична компанія ГОВЕРЛА» (Україна).	КВЕД - 23.20.0 Спільна інвестиційна діяльність організації виробництва дизельного палива з гліцерину та харчових добавок отриманих в результаті глибокої переробки відходів виробництва, синтез газу і на його основі дешевої енергетики	08.05.2007 р.	договір діє  (термін закінчення договору у 2017 р.)

\*Примітка: Складено автором на основі [39]

Додаток 3  
Показники будівельної галузі України

Додаток 3.1

Інвестиції в основний капітал у житлове будівництво за регіонами\*

(у фактичних цінах; млн. грн.)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 <sup>1</sup>	2011
<b>області</b>												
Волинська	62	80	85	94	134	204	315	453	611	296	551	597
Івано-Франківська	90	96	108	147	283	342	531	810	1141	801	1358	1135
Львівська	148	137	160	241	452	498	909	1293	1799	809	1548	1819
Тернопільська	56	71	90	133	186	301	381	645	827	455	746	640

\*Примітка: Складено автором на основі [253, с. 212]

<sup>1</sup>Дані уточнено з урахуванням зміни підприємствами основного виду економічної діяльності

Додаток 3.2

Індекси інвестицій в основний капітал у житлове будівництво за регіонами\*

(відсотків до попереднього року)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>області</b>												
Волинська	77,1	111,1	100,5	106,4	118,5	120,4	126,8	115,7	101,4	43,6	166,5	93,5
Івано-Франківська	96,2	92,2	105,5	131,7	157,0	98,9	125,5	122,5	105,6	62,9	153,2	72,1
Львівська	97,0	79,9	111,0	142,4	156,7	88,0	149,3	115,4	104,4	40,3	174,4	101,5
Тернопільська	125,0	109,3	119,6	142,2	116,5	128,5	103,4	135,7	96,7	49,4	149,3	74,1

\*Примітка: Складено автором на основі [253, с. 213]

**Додаток 3.3**  
**Основні структурні показники підприємств за їх розмірами у будівництві\***

Рік	Кількість підприємств, %			
	усього	у тому числі		
		великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства
2006	100,0	0,2	6,5	93,3
2007	100,0	0,3	5,9	93,8
2008	100,0	0,3	6,1	93,6
2009	100,0	0,2	4,3	95,5
2010	100,0	0,3	4,1	95,6
2011	100,0	0,3	4,0	95,7
	Кількість зайнятих працівників			
	усього, тис.	у тому числі, %		
		великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства
2006	675,2	14,5	47,9	37,6
2007	687,7	16,4	44,3	39,3
2008	662,6	16,7	41,6	41,7
2009	518,8	11,4	38,5	50,1
2010	455,5	13,1	33,8	53,1
2011	417,3	15,6	32,7	51,7
	Кількість найманих працівників			
	усього, тис.	у тому числі, %		
		великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства
2006	667,9	14,7	48,4	36,9
2007	679,2	16,6	44,9	38,5
2008	653,2	17,0	42,1	40,9
2009	509,1	11,6	39,2	49,2
2010	446,5	13,3	34,5	52,2
2011	408,5	15,9	33,4	50,7
	Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг)			
	усього, млн. грн.	у тому числі, %		
		великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства
2006	76464,6	19,8	47,2	33,0
2007	113934,5	23,7	43,3	33,0
2008	125968,3	23,5	43,0	33,5
2009	82370,9	17,4	41,2	41,4
2010	88033,7	21,0	41,7	37,3
2011	114035,5	24,4	43,3	32,3

\*Примітка: Складено автором на основі [253, с. 310-313]

Додаток 3.4  
Основні показники будівництва\*

	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Обсяг реалізованої будівельної продукції, млн. грн.	13095,8	29174,1	46425,7	51482,0	71913,8	107174,9	128961,2	83970,1	87453,5 <sup>1</sup>	108754,7 <sup>2</sup>
Основні засоби будівництва (у фактичних цінах; на кінець року), млн. грн.	15462	18256	20421	24682	29278	40074	52084	66486	63113	...
Рентабельність операційної діяльності будівельних підприємств, %	1,3	2,2	2,1	2,2	3,1	2,6	-2,7	-0,9	-1,0 <sup>1</sup>	0,8 <sup>2</sup>
Частка збиткових будівельних підприємств, %	40	36	34	34	32	32	37	43	44 <sup>1</sup>	39 <sup>2</sup>
Кількість найманих працівників у будівництві, тис.	697,0	633,6	655,7	657,9	667,9	679,2	653,2	509,1	446,5 <sup>1</sup>	408,5 <sup>2</sup>
Середньомісячна заробітна плата найманих працівників у будівництві, грн.	230,17	443,85	582,16	751,19	958,01	1236,30	1526,38	1286,89	1520,82 <sup>1</sup>	1745,02 <sup>2</sup>

\*Примітка: Складено автором на основі [253, с. 209]

<sup>1</sup>Дані уточнено з урахуванням зміни підприємствами основного виду економічної діяльності.

<sup>2</sup>Дані наведено без урахування зміни підприємствами основного виду економічної діяльності.



## Додаток К

## ДОГОВІР № \_\_\_\_\_ ПРО СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ (ДОГОВІР ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА)

м. \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Сторони – Учасники Договору:

Сторона-1: \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_,

Сторона-2: \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_,

разом названі в подальшому – «Учасники», кожен окремо – «Учасник» уклали цей Договір (надалі – Договір) про викладене нижче.

### 1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Учасники беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільні дії з капітального будівництва \_\_\_\_\_ за адресою: \_\_\_\_\_ (надалі – Об'єкт) для досягнення спільної господарської мети – розподілу збудованого та введеного в експлуатацію Об'єкту.

1.2. Характеристики Об'єкту мають відповідати до затвердженій проектно-кошторисній документації у встановленому законодавством порядку, яка з моменту її затвердження стає невід'ємною частиною цього Договору.

1.3. Для досягнення мети, що визначена у п. 1.1. Договору, Учасники домовилися про здійснення:

- 1.3.1. юридичних і фактичних дій щодо оформлення прав на земельну ділянку;
- 1.3.2. юридичних і фактичних дій щодо отримання дозволу на будівництво об'єкту містобудування, збору вихідних даних, проведення проектних робіт та отримання дозволу на виконання будівельних робіт;
- 1.3.3. організаційних та фінансових заходів щодо забезпечення виконання дій, передбачених пп. пп. 1.3.2, 1.3.3 Договору, здійснення будівництва, проведення розрахунків між Учасниками, розподіл прав власності, введення Об'єкту в експлуатацію;
- 1.3.4. будівництва Об'єкту, до якого Учасники відносять виконання проектно-кошторисних та будівельних робіт.

1.4. Мета Договору вважатиметься досягнутою із дня підписання Учасниками Актів прийому-передачі збудованих приміщень в завершеному будівництвом Об'єкті.

### 2. ВКЛАДИ УЧАСНИКІВ

2.1. З метою реалізації задач Спільної діяльності Учасники здійснюють вклади у вигляді грошових коштів та майнових прав.

2.2. Вкладом Сторони-1 в Спільну діяльність є:

- права Замовника будівництва Об'єкту (забудовника), визначені в «Положенні про замовника-забудовника і технічного нагляду у будівництві», затвердженому Постановою Держбуду СРСР від 02.02.88 р., Правилах забудови міста \_\_\_\_\_, затверджених Рішенням \_\_\_\_\_ міської ради від «\_\_» \_\_\_\_\_ р. № \_\_\_\_\_, оцінені за домовленістю Сторін в \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) грн.;

- грошові кошти в сумі \_\_\_\_\_ гривень.

Сторона-1 здійснює вклади у вигляді права Замовника будівництва одразу.

2.3. Вкладом Сторони-2 в Спільну діяльність є внески у вигляді грошової суми та/або майна, які включають:

- кошти, необхідні для оплати пайової участі на створення соціальної та інженерно-транспортної інфраструктури міста у розмірі \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) грн.;
- вартість відшкодування відновлюючої вартості зелених насаджень, кошти на компенсацію витрат за інженерну підготовку території;
- кошти, необхідні для оплати передпроектних та проектних робіт та збору всієї необхідної документації для отримання дозволу на будівництво;
- кошти, необхідні для оплати робіт з виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво Об'єкту у термін, визначений графіком проектною організацією, який погоджується із Учасниками;
- кошти, необхідні для оплати вартості будівельно-монтажних робіт;
- кошти, необхідні для оплати введення Об'єкту в експлуатацію, в тому числі і придбання інженерного обладнання;
- кошти, необхідні для оплати вартості робіт, пов'язаних з отриманням ордеру, контрольно-геодезичною зйомкою, підключення до інженерних міських мереж, відшкодування роботи міських служб, пов'язані з будівництвом та введенням Об'єкту в експлуатацію;
- кошти, необхідні для проведення технічного та авторського нагляду за будівництвом у відповідності до затвердженій проектно-кошторисній документації, будівельних норм та правил;
- кошти на покриття інших витрат на виконання Договору.

## продовження додатка К

Вклад Сторони-2 підлягає внесенню шляхом перерахування сум внеску за відповідним цільовим призначенням на рахунок виконавця відповідних робіт, на рахунок Сторони-1 або на рахунок спільної діяльності в \_\_\_\_\_ строк із дня виникнення підстави для проведення відповідної оплати учасниками спільної діяльності, але в будь-якому разі не пізніше строків, встановлених в Графіку виконання проектних робіт, Графіку виконання будівельних робіт.

2.4. Вклади Учасників є нерівними за вартістю і здійснюються в наступному співвідношенні:

2.4.1. частка Сторони-1 складає \_\_\_\_\_ %;

2.4.2. частка Сторони-2 складає \_\_\_\_\_ %.

2.5. Вклад в Спільну діяльність у вигляді майна, в тому числі майнових прав, оформлюється актом прийому-передачі і відповідними первинними документами, які підписуються Учасниками.

2.6. Додаткові вклади в Спільну діяльність здійснюються на підставі окремих додатків (угод) до Договору.

2.7. Повна вартість всіх робіт з проектування та будівництва Об'єкту за цим Договором орієнтовно становить – \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ) грн. плюс ПДВ – \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ) грн. разом \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ) грн.

2.8. Учасники домовилися, що після затвердження проектно-кошторисної документації Стадія «Робоча документація», повна вартість робіт з проектування та будівництва Об'єкту буде уточнена з урахуванням понесених Учасниками витрат з виготовлення вищезазначеної проектно-кошторисної документації. Зазначене вище уточнення ціни Договору буде здійснено Учасниками шляхом укладання додаткової угоди до Договору.

### 3. СПІЛЬНЕ МАЙНО УЧАСНИКІВ

3.1. Вклади учасників, визначені в ст. 2 Договору, становлять спільне майно Учасників. Грошові кошти спільної діяльності, в тому числі грошові вклади Учасників, формуються на окремому рахунку спільної інвестиційної діяльності.

3.2. Ведення бухгалтерського та податкового обліку спільного майна Учасників Учасники доручають Стороні-2, яка виступатиме оператором спільної діяльності та має право здійснювати це без доручення.

3.3. Спільне майно Учасників обчислюється на відокремленому балансі оператора спільної діяльності (Сторони-2) відповідності до чинного законодавства України.

### 4. ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ СПІЛЬНИХ СПРАВ

4.1. Під час ведення спільних справ діяти від імені всіх учасників має право виключно Сторона-2 – оператор спільної діяльності (уповноважений учасник).

4.2. Сторона-2 на період дії цього Договору отримує повне і безумовне право виконання функцій замовника будівництва Об'єкту.

4.3. Бухгалтерський облік, оподаткування результатів Спільної діяльності і звіти з операцій, пов'язаних з виконанням умов цього Договору, здійснюється Стороною-2 окремо від обліку результатів його господарської діяльності. З цією метою, а також для проведення розрахунків як за цим Договором безпосередньо, так і за укладеними для його здійснення угодами (договорами, контрактами), оператору спільної діяльності (Стороні-2) доручається відкрити окремий банківський рахунок.

4.4. У відносинах із третіми особами повноваження оператора спільної діяльності (Сторони-2) вчиняти правочини від імені всіх учасників посвідчується цим Договором.

### 5. ОБОВ'ЯЗКИ УЧАСНИКІВ

5.1. Учасники зобов'язані:

- добросовісно виконувати свої зобов'язання за Договором;
- на вимогу іншого Учасника надавати інформацію про хід спільної діяльності та ознайомлювати з відповідними документами;
- протягом \_\_\_\_\_ календарних днів після введення Об'єкта в експлуатацію оформити та передати експлуатуючій організації завершений будівництвом Об'єкт, документацію, необхідну для експлуатації Об'єкту;
- брати участь у прийнятті завершеного будівництвом Об'єкту в експлуатацію згідно із Постановою Кабінету Міністрів України від 22 вересня 2004 р. № 1243 «Про Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів»;
- сприяти одна одній у виконанні Договору.

5.2. Крім того, Учасник, на якого розділом 4 Договору покладено ведення спільної діяльності, зобов'язується:

- одержати необхідні вихідні дані з будівництва Об'єкту: архітектурно-планувальне завдання та технічні умови, погоджені у відповідних міських службах, а в разі необхідності й інші документи;
- підготувати та погодити проектну документацію з будівництва Об'єкту, подати її на затвердження в установленому порядку;
- забезпечити оформлення дозволу на виконання будівельних робіт в інспекції Державного архітектурно-будівельного контролю м. \_\_\_\_\_;
- здійснювати контроль за ходом виконання будівельно-монтажних робіт та належним використанням вкладів учасників;

## продовження додатка К

- своїми або залученими силами виконати повний комплекс будівельно-монтажних робіт та здати Об'єкт в експлуатацію. Самостійно як Замовник будівництва укласти договори на проектування, будівництво та введення в експлуатацію Об'єкту;

- забезпечити виконання в повному обсязі всіх робіт з проектування, будівництва Об'єкту та ввести Об'єкт в експлуатацію згідно з графіком, який є додатком до Договору. Строки виконання робіт щодо будівництва Об'єкту, визначені Учасниками, можуть бути переглянуті згідно з проектною документацією (Проект організації будівництва), узгодженою Учасниками;

- забезпечити фінансування та проведення технічного та авторського нагляду за будівництвом у відповідності до затвердженої проектно-кошторисної документації, будівельних норм та правил;

- забезпечити будівництво необхідним інженерним обладнанням, контрольно-вимірювальними приладами, кабельно-проводниковою продукцією та іншими матеріалами, забезпечення якими згідно діючих положень є обов'язком Забудовника;

- забезпечити укладення договорів з виконавцями на проведення пусконаладжувальних робіт та вимірювань потужності експозиційної дози гамма-випромінювань з їх початком та закінченням в строки, які забезпечують введення Об'єкту в експлуатацію;

- після завершення будівництва забезпечити прийняття Об'єкту в експлуатацію;

- передати до комунальної власності територіальної громади м. \_\_\_\_\_% житла від своєї долі, визначеної згідно з розділом 8 цього Договору, з повним внутрішнім оздобленням, згідно з проектно-кошторисною документацією для відселення громадян з аварійних житлових будинків, а також інших категорій громадян, згідно з законодавством України.

Якщо виконання обов'язків, передбачених цим пунктом, згідно з чинним законодавством допускається лише іншим Учасником, то Учасник, на якого покладено виконання цих обов'язків, виконує їх на підставі довіреності, виданої іншим Учасником.

### 6. ПРАВА УЧАСНИКІВ

#### 6.1. Права Сторони-1:

6.1.1. Вимагати від Сторони-2 (оператора спільної діяльності) своєчасного виконання взятих на себе зобов'язань, визначених Договором.

6.1.2. З моменту підписання Договору на свій розсуд використовувати права на свою частку площі Об'єкту, зазначену у п. 8.1.1.

Договору, а саме:

- передавати відповідну частину Об'єкту незавершеного будівництва або майнові права на неї під заставу;
- в порядку, передбаченому чинним законодавством, залучати кошти третіх осіб під зобов'язання передати їм частину Об'єкту;

- після здачі Об'єкту в експлуатацію відчужувати належну йому частку Об'єкту, згідно з підписаним «Актом розподілу площ», незабороненим чинним законодавством України та цим Договором способом.

6.1.3. Сторона-1 має й інші права, що впливають з цього Договору та додаткових угод до нього.

#### 6.2. Права Сторони-2:

6.2.1. Вимагати від Сторони-1 своєчасного виконання взятих на себе зобов'язань, визначених Договором.

6.2.2. Відмовитися від Договору у разі, якщо Сторона-1 не здійснить свій вклад у вигляді функцій замовника будівництва та/або прав користування земельною ділянкою.

6.2.3. З моменту підписання цього Договору на свій розсуд використовувати права на свою частку площі Об'єкту, зазначену у п. 8.1.3. Договору, а саме:

- передавати відповідну частину Об'єкту незавершеного будівництва або майнові права на неї під заставу;
- в порядку, передбаченому чинним законодавством, залучати кошти третіх осіб під зобов'язання передати їм частину Об'єкту;

- в разі залучення коштів третіх осіб через Фонд фінансування будівництва (надалі – ФФБ), укласти відповідний договір з управителем ФФБ від власного імені та за власний рахунок;

- після здачі Об'єкту в експлуатацію відчужувати належну йому частку Об'єкту, згідно з підписаним «Актом розподілу площ», незабороненим чинним законодавством України та цим Договором способом.

6.2.4. Сторона-2 має й інші права, що впливають з цього Договору та додаткових угод (контрактів тощо) до нього.

### 7. СПІЛЬНІ ВИТРАТИ ТА ЗБИТКИ УЧАСНИКІВ

7.1. Спільні витрати здійснюються за рахунок грошових та майнових вкладів Сторін, а також за рахунок майна та коштів, набутих Спільною діяльністю.

7.2. Для досягнення мети Договору здійснюються витрати на:

а) організаційні заходи, направлені на забезпечення зміни цільового призначення земельної ділянки, проектування, узгодження проекту, одержання дозволів на будівництво Об'єкту містобудування та виконання будівельних робіт, інші заходи, необхідні для будівництва;

б) проектування;

## продовження додатка К

в) будівництво будинку;  
 г) введення його в експлуатацію;  
 г) влаштування інженерних мереж та підключення їх до інженерних мереж міста;  
 д) рекламну кампанію та забезпечення продаж;  
 е) пайову участь в розвитку інфраструктури міста;  
 є) розрахунки з міськими службами при вводі Об'єкту в експлуатацію;  
 ж) витрати на підключення до інженерних мереж, в тому числі: каналізації, мережі водопостачання, теплопостачання та електропостачання, а також витрати на перевлаштування цих мереж, пов'язане з підключенням;

з) виконання технічних умов на Об'єкті;

і) інші витрати за згодою Сторін.

### 8. РОЗПОДІЛ РЕЗУЛЬТАТІВ

8.1. Учасники прийшли до згоди розподілити результати спільної діяльності згідно Акту розподілу площ в житловому будинку з прибудованими нежитловими приміщеннями від \_\_\_\_\_, який є невід'ємною частиною Договору.

8.2. Розподіл здійснюється шляхом укладення Учасниками або вказаними ними особами Актів прийому-передачі нерухомості протягом \_\_\_\_ календарних днів із дня введення Об'єкту будівництва в експлуатацію, що підтверджує досягнення Спільною діяльністю своєї мети.

### 9. ПОРЯДОК ПРИПИНЕННЯ ДОГОВОРУ

9.1. Дія Договору може бути припинена виключно у випадках, визначених ст. 1141 Цивільного кодексу України.

### 10. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ УЧАСНИКІВ

10.1. За невиконання або неналежне виконання Договору Учасники несуть відповідальність згідно з чинним законодавством та цим Договором.

10.2. У разі порушення Учасником строків внесення вкладів, цей Учасник сплачує іншому Учаснику пеню в розмірі \_\_\_\_\_% від суми заборгованості за кожний день прострочення.

### 11. ОБСТАВИНИ НЕПЕРЕБОРНОЇ СИЛИ

11.1. Учасники не несуть відповідальності за невиконання своїх обов'язків за цим договором, якщо це обумовлено обставинами непереборної сили, які Учасники не могли та не повинні були передбачити, які Учасники не могли відвернути, а саме:

- масові заворушення, страйки, бойові дії;
- стихійні лиха (пожежа, повінь, землетрус та інші, в т. ч. природні та кліматичні явища);
- технологічні фактори (відсутність електроенергії не з вини Генерального інвестора; злочинні або шкідливі дії третіх осіб, які потягли за собою аварію тощо);
- дії державних органів, в тому числі виконавчої влади, що перешкоджають нормальній законній діяльності Забудовника, в тому числі зміни в нормативній та законодавчій базі, яка регулює правовідносини, за якими працюють Учасники;
- навмисні шкідливі дії третіх осіб, направлені на припинення або призупинення виконання робіт;
- продовження строків введення Об'єкту будівництва в експлуатацію не з вини Забудовника.

11.2. При цьому Учасник, для якого виникла неможливість виконати свої зобов'язання, повинен в письмовій формі повідомити іншого Учасника про це протягом 5 (п'яти) днів з моменту настання таких обставин. Таке повідомлення повинно містити інформацію про факт настання форс-мажорних обставин, опис наслідків їх настання, прогнозовані строки дії таких наслідків.

11.3. Належним доказом наявності обставин непереборної сили та строку їх дії є письмове свідоцтво, видане Торгово-промисловою палатою України або регіональною Торгово-промисловою палатою за місцезнаходженням Учасника.

11.4. Відсутність повідомлення про настання обставин непереборної сили, зробленого відповідно до п. 11.2. Договору, позбавляє Учасника можливості скористатися правом звільнення від відповідальності згідно з п. 11.1. Договору.

### 12. КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ

12.1. Інформація комерційного, фінансового, технічного та іншого характеру, яка отримується Учасниками під час виконання цього Договору, вважається конфіденційною і розголошенню третім особам не підлягає. Виняток становлять узгоджені Учасниками матеріали і інформація для проведення рекламної кампанії і організації продажів.

12.2. Конфіденційна інформація може бути передана, опублікована або іншими способами доведена до відома третіх осіб лише на підставі письмового погодження Сторін.

12.3. Учасники несуть майнову відповідальність за розголошення конфіденційної інформації.

### 13. ІНШІ УМОВИ

13.1. Даний Договір вважається укладеним із дня його підписання Учасниками і діє до моменту досягнення Учасниками спільної мети, визначеної в п. 1.4. Договору. Договір не є безстроковим, його укладено на визначений строк, до досягнення спільної мети.

## продовження додатка К

13.2. Даний Договір складений у 4-х автентичних примірниках – по одному для кожного з Учасників, один – для взяття на облік податковим органом за місцем знаходження Сторони-2, один – для зберігання у справах нотаріальної контори.

13.3. Всі суперечки Учасників з предмету даного Договору, неврегульовані шляхом переговорів, належать розв'язанню в судовому порядку згідно з положеннями даного Договору і чинного законодавства.

13.4. Всі додатки до Договору є його невід'ємною частиною, якщо вони здійснені письмово і підписані уповноваженими представниками Учасників.

13.5. Всі переговори та домовленості, що мали місце між Учасниками до дня укладення цього Договору, втрачають свою юридичну силу з дня укладення цього Договору.

13.6. Сторона-2 (оператор спільної діяльності) підтверджує, що на день підписання цього Договору має статус платника податку на прибуток за ставкою 25% на загальних умовах. Сторона-1 є неприбутковою організацією згідно з Бюджетним кодексом України та законодавством з питань оподаткування.

13.7. У випадку, якщо один з Учасників після підписання цього Договору змінить умови оподаткування прибутку, то він зобов'язаний повідомити іншого Учасника про зміни умов оподаткування прибутку на протязі 10 (десяти) календарних днів після зміни таких умов. В цьому випадку Учасники зобов'язані укласти Додаток до даного Договору, де зазначити ставку та дату зміни умов оподаткування прибутку.

13.8. Всі повідомлення між Учасниками здійснюються у письмовій формі, направляються адресатові рекомендованим або цінним листом, телеграмою або вручаються під розписку.

14. Реквізити та підписи Учасників

Сторона-1

Сторона-2

#### АКТ РОЗПОДІЛУ ПЛОЩ В ЖИТЛОВОМУ БУДИНКУ З ПРИБУДОВАНИМИ НЕЖИТЛОВИМИ ПРИМІЩЕННЯМИ

м. \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Учасники Договору про спільну діяльність від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.: \_\_\_\_\_ (надалі – Сторона-1) в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_ та \_\_\_\_\_ (надалі – Сторона-2) в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_, разом названі в подальшому – «Учасники», кожен окремо – «Учасник» склали цей Акт про викладене нижче.

Відповідно до Договору про спільну діяльність № \_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. з урахуванням здійснених Учасниками внесків в спільну діяльність Учасники домовились розподілити між собою житлові та нежитлові приміщення збудованого \_\_\_\_\_ будинку (результати спільної діяльності) за адресою \_\_\_\_\_ наступним чином:

Не підлягають розподілу між Учасниками приміщення, призначені для забезпечення експлуатації будинку та побутового обслуговування мешканців будинку (сходові клітини, вестибюлі, перехідні шлюзи, позаквартирні коридори, колясочні, кладові, сміттекамери, горища, підвали, шахти і машинні відділення ліфтів, вентиляційні камери та інші технічні приміщення).

Передання приміщень згідно з цим актом відбувається після введення будинку в експлуатацію за актами прийому-передачі між

Стороною-1 та Стороною-2 або вказаними нею особами.

Сторона-1 Сторона-2

Сторона-1 Сторона-2

Житлові приміщення (квартири), разом

в тому числі:

1-кімнатні: всього

загальною площею

номери квартир

2-кімнатні: всього

загальною площею

номери квартир

3-кімнатні: всього

Сторона-1 Сторона-2

загальною площею

номери квартир

4-кімнатні: всього

загальною площею

номери квартир

Нежитлові приміщення, разом

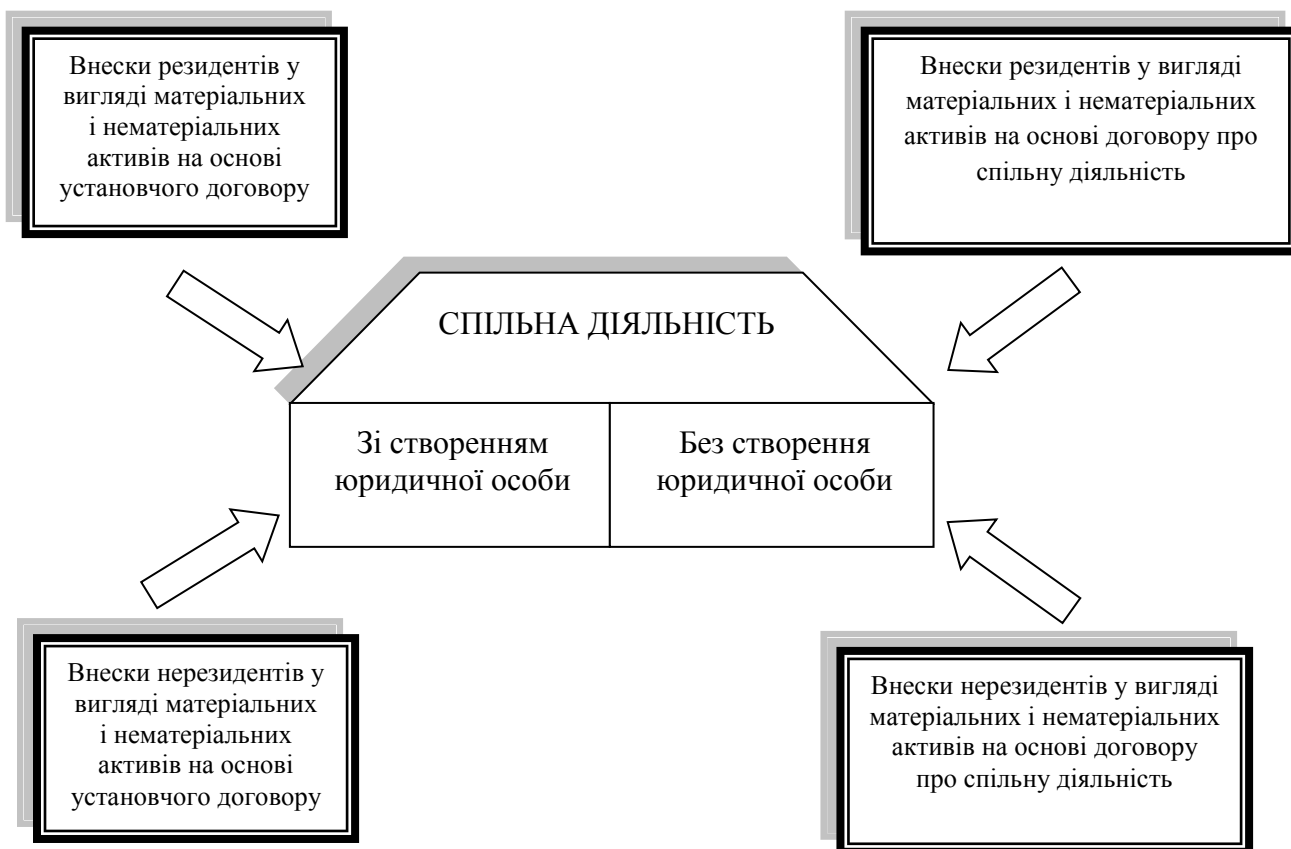
загальною площею

найменування приміщень

Загальна площа всіх приміщень, разом \_\_

## Додаток Л

## Здійснення внесків до спільної діяльності [298, с. 249]\*



\* Примітка: Розробка автора

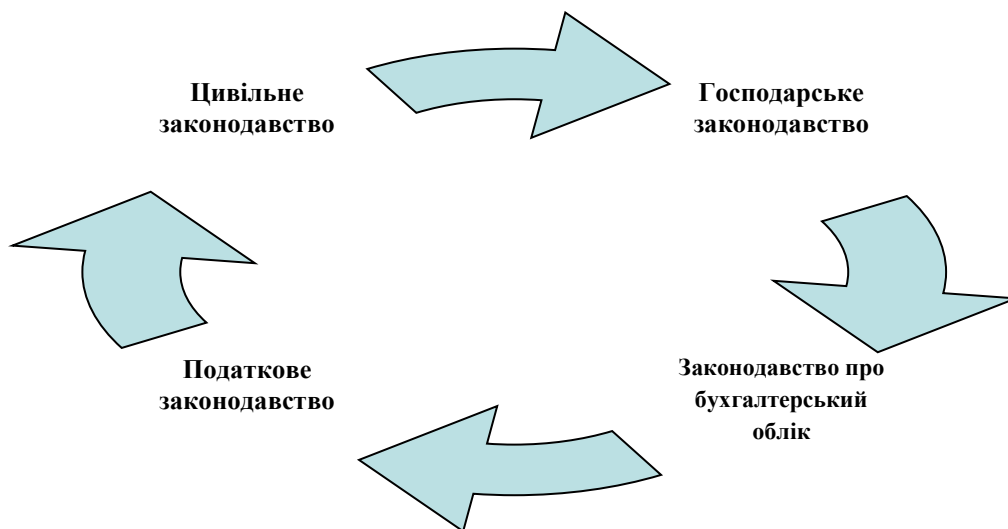
## Додаток М

## Юридичні етапи здійснення будівництва у залежності від категорії об'єктів містобудування [254, с. 9]

Етапи забудови	Категорії об'єктів містобудування		
	Індивідуальні (садибні) житлові будинки, садові, дачні будинки не вище 2-х поверхів (без урахування мансардного поверху) з площею до 300 м <sup>2</sup> , госпбудівлі та споруди, гаражі, елементи благоустрою та озеленення земельної ділянки	Об'єкти I – III категорії складності (крім наведених у колонці 2)	Об'єкти IV - V категорії складності
1	2	3	4
Отримання містобудівних умов і обмежень	-	+/-	+/-
Отримання будівельного паспорта	+	-	-
Розробка завдання на проектування як обов'язковий вид вихідних даних	-	+	+
Технічні умови на проектування	+/-	+/-	+
Розробка проектної документації	+/-	+	+
Експертиза проектно-кошторисної документації	-	-	+
Отримання дозволу на підготовчі роботи	+/-	+/-	+/-
Направлення прохання про надання дозволу на виконання будівельних робіт	-	-	+
Подання декларації про початок виконання будівельних робіт	-	+	-
Направлення повідомлення про початок виконання будівельних робіт	+	+	+
Подання замовником прохання про укладення договору про пайову участь у розвитку інфраструктури населеного пункту	-	+	+
Закінчення будівництва та подача декларації про готовність об'єкта	+	+	-
Закінчення будівництва та підготовка акта готовності об'єкта до експлуатації	-	-	+
Звернення замовника до держархбудінспекції з проханням про прийняття об'єкта в експлуатацію та видачу сертифіката відповідності	-	-	+
Письмове інформування органу місцевого самоуправління за місцем знаходження об'єкта про введення об'єктів в експлуатацію	-	-	+

## Додаток Н

Взаємоузгодженість нормативно-правової бази з питань спільної діяльності в  
Україні [300, с. 712]





Додаток П  
Витрати діяльності та їхні класифікації

Додаток П.1

Порівняльна характеристика витрат щодо вітчизняних та зарубіжних  
стандартів та принципів фінансового обліку

Порівняльні ознаки	Визначення дефініції «витрати»	Класифікація та групування витрат	Стандарт, який регламентує облік витрат	Визнання витрат
П(С)БО	витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу	витрати класифікують: за видами діяльності, за економічними елементами, за статтями калькуляції, за центрами відповідальності. Окрім цього, існують наступні групи витрат: прямі і непрямі витрати, змінні та постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні та надзвичайні витрати	П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в контексті визначення терміну), П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (в контексті визначення витрат) та деякі інші	витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
МСФЗ	витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	існує загальноприйнята практика розмежування в звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю, на основі якої діють МСФЗ	немає єдиного спеціалізованого стандарту	витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій

## продовження додатка П.1

ЗПБО США	витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності	розподіляють усі витрати на активи та інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	немає єдиного спеціалізованого стандарту	витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді
----------	---	---	--	---

## Додаток П.2

## Групування витрат за певними ознаками у фінансовому обліку

Автори та використані джерела інформації	Перелік ознак, за якими групують витрати
Ф. Ф. Бутинець [33]	1) За характером зв'язку із об'єктом витрат: - прями; - непрями 2) За характером поведінки: - змінні; - постійні 3) За складом: - одноелементні; - комплексні 4) В залежності від часу виникнення: - поточні; - витрати майбутніх періодів. 5) За видами витрат: - елементи витрат; - статті калькуляції 6) За цільовим спрямуванням: - основні; - накладні
В. В. Сопко [249]	1) За видами: - елементи затрат; - калькуляційні статті 2) За формами власності: - трудові; - матеріальні; - грошові 3) За роллю і характером: - основні; - накладні 4) За відношенням до обсягів виробництва: - умовно-постійні; - умовно-змінні 5) За способом віднесення на собівартість продукції: - прями; - непрями 6) За сферою виникнення: - виробничі; - поза виробничі
Н. М. Ткаченко [264]	1) За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат стосовно до процесу виробництва): - витрати виробництва; - цеху; - дільниці; - технологічного переділу; - служби; (основні, накладні).

## продовження додатка П.2

	<p>2) За видами продукції, робіт, послуг (витрати на виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію).</p> <p>3) За єдністю складу (однорідністю) витрат: - одноелементні; - комплексні.</p> <p>4) За видами витрат: - витрати за економічними елементами; - витрати за статтями калькуляції.</p> <p>5) За способами перенесення вартості на продукцію: - прями; - непрями</p> <p>6) За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: - змінні; - постійні.</p> <p>7) За календарними періодами: - поточні; - довгострокові; - одноразові.</p> <p>8) За доцільністю витрачання: - продуктивні; - непродуктивні.</p> <p>9) За включенням витрат до собівартості продукції: - витрати на продукцію; - витрати періоду</p>
<p>М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар [221, с. 205-206]</p>	<p>1) За місцем виникнення: - цехи, дільниці, бригади; - відділи, робочі місця, виробничі лінії; - зміни, служби, інші підрозділи.</p> <p>2) За видами продукції: - виробі, група однорідних виробів; - валова продукція, товарна продукція, реалізована продукція.</p> <p>3) За видами витрат: - за елементами (матеріальні витрати, трудові витрати, соціальне страхування, амортизація та ін.); - за статтями калькуляції (матеріали, паливо, енергія, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати).</p> <p>4) Щодо зв'язку витрат з обсягом виробництва: - постійні (не залежать від обсягу виробництва); - змінні (залежать від обсягу виробництва).</p> <p>5) За способом включення у собівартість: - прями (безпосередньо можна віднести на конкретний вид продукції); - накладні (відносяться на конкретні виробі методом розподілу).</p> <p>6) За календарними періодами:</p>

## продовження додатка П.2

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- поточні (здійснюються систематично);</li> <li>- одноразові (здійснюються епізодично).</li> <li>7) За структурою: <ul style="list-style-type: none"> <li>- одноелементні (економічно однорідні);</li> <li>- комплексні (різномірні витрати у статтях калькуляції).</li> </ul> </li> <li>8) Щодо зв'язку із виробництвом: <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі (пов'язані з випуском продукції);</li> <li>- невиробничі (не пов'язані з виробництвом продукції).</li> </ul> </li> <li>9) Щодо зв'язку із планом: <ul style="list-style-type: none"> <li>- планові (плануються);</li> <li>- непланові (не плануються).</li> </ul> </li> <li>10) В залежності від менеджерів: <ul style="list-style-type: none"> <li>- релевантні (залежать безпосередньо від керівника);</li> <li>- нерелевантні (не залежать від керівника).</li> </ul> </li> <li>11) За часом їх виникнення: <ul style="list-style-type: none"> <li>- фактичні (визначені на основі даних обліку);</li> <li>- планові (передбачувані на плановий період за розрахунком);</li> <li>- прогнозовані (розраховані на тривалий період).</li> </ul> </li> <li>12) За функцією управління: <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі (пов'язані з виготовленням продукції);</li> <li>- адміністративні (управління підприємством);</li> <li>- збутові (управління збутом).</li> </ul> </li> <li>13) За ступенем узагальнення: <ul style="list-style-type: none"> <li>- загальні (на випуск продукції);</li> <li>- середні (на одиницю продукції).</li> </ul> </li> <li>14) За ступенем нормування: <ul style="list-style-type: none"> <li>- нормовані (визначаються на основі затверджених норм);</li> <li>- ненормовані (не охоплені нормуванням)</li> </ul> </li> </ul>
В. С. Лень [172]	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) За економічним змістом: <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати засобів праці;</li> <li>- витрати предметів праці;</li> <li>- витрати живої праці.</li> </ul> </li> <li>2) За кругообігом капіталу: <ul style="list-style-type: none"> <li>- постачальницько-заготівельні;</li> <li>- виробничі;</li> <li>- збутові.</li> </ul> </li> <li>3) Щодо технологічного процесу: <ul style="list-style-type: none"> <li>- основні;</li> <li>- накладні.</li> </ul> </li> <li>4) За місцем виникнення і центрами відповідальності: <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати виробництва;</li> <li>- цехи;</li> <li>- дільниці, служби.</li> </ul> </li> <li>5) За способом віднесення на собівартість: <ul style="list-style-type: none"> <li>- прями;</li> <li>- непрями.</li> </ul> </li> <li>6) За видами витрат: <ul style="list-style-type: none"> <li>- за економічними елементами;</li> <li>- за статтями калькуляції.</li> </ul> </li> </ul>

## продовження додатка П.2

	<p>7) За складом (однорідністю):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- одноелементні (прості);</li> <li>- комплексні.</li> </ul> <p>8) За впливом обсягу виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- умовно-постійні;</li> <li>- умовно-змінні</li> </ul> <p>9) За календарними періодами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- поточні;</li> <li>- майбутніх періодів;</li> <li>- минулих періодів</li> </ul>
М. Р. Лучко [139, с. 87-89]	<p>1) За економічним змістом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- основні;</li> <li>- накладні.</li> </ul> <p>2) За способом віднесення на собівартість:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямі;</li> <li>- непрямі.</li> </ul> <p>3) Залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- змінні;</li> <li>- постійні.</li> </ul> <p>4) Залежно від методу списання:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати певного періоду;</li> <li>- витрати на виробі.</li> </ul> <p>5) За строками виникнення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- фактичні;</li> <li>- минулі (відновні та невідновні);</li> <li>- кошторисні (майбутні).</li> </ul> <p>6) З позиції управлінської функції:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі;</li> <li>- пов'язані з реалізацією продукції;</li> <li>- адміністративні.</li> </ul> <p>7) За місцем виникнення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- центри витрат виробництва;</li> <li>- зони відповідальності.</li> </ul> <p>8) За ознаками доцільності:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- релевантні (доцільні);</li> <li>- нерелевантні (недоцільні)</li> </ul>
Т. П. Карпова [104]	<p>1) За складом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- одноелементні;</li> <li>- комплексні.</li> </ul> <p>2) За видами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- елементи витрат;</li> <li>- статті калькуляції.</li> </ul> <p>3) За призначенням:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- основні;</li> <li>- накладні.</li> </ul> <p>4) За відношенням до обсягів виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- постійні;</li> <li>- змінні.</li> </ul> <p>5) За способом віднесення на собівартість продукції:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямі;</li> </ul>

## продовження додатка П.2

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- непрямі.</li> <li>б) За ступенем планування: <ul style="list-style-type: none"> <li>- заплановані;</li> <li>- незаплановані</li> </ul> </li> </ul>
А. Д. Шеремет [271]	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) За видами: <ul style="list-style-type: none"> <li>- елементи затрат;</li> <li>- калькуляційні статті.</li> </ul> </li> <li>2) За способом включення у собівартість продукції: <ul style="list-style-type: none"> <li>- прями;</li> <li>- непрямі.</li> </ul> </li> <li>3) За відношенням до обсягів виробництва: <ul style="list-style-type: none"> <li>- змінні;</li> <li>- постійні.</li> </ul> </li> <li>4) За економічною роллю: <ul style="list-style-type: none"> <li>- основні;</li> <li>- накладні</li> </ul> </li> </ul>
К. Джей Шим, Г. Джоел Сігел [312]	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) Відповідно до ролі у системі управління: <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі;</li> <li>- невиробничі.</li> </ul> </li> <li>2) За ступенем прослідковування: <ul style="list-style-type: none"> <li>- прями;</li> <li>- непрямі.</li> </ul> </li> <li>3) За динамікою: <ul style="list-style-type: none"> <li>- змінні;</li> <li>- постійні.</li> </ul> </li> <li>4) За часом їх дебетування: <ul style="list-style-type: none"> <li>- затрати, які включаються у виробничу собівартість;</li> <li>- затрати періоду.</li> </ul> </li> <li>5) За їх значимістю для контролю і планування: <ul style="list-style-type: none"> <li>- регульовані;</li> <li>- нерегульовані</li> </ul> </li> </ul>
Ч. Хорнгрен, Д. Фостер [276, с. 35]	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) За складом: <ul style="list-style-type: none"> <li>- фактичні;</li> <li>- планові (прогнозні).</li> </ul> </li> <li>2) За відношенням до обсягів виробництва: <ul style="list-style-type: none"> <li>- змінні;</li> <li>- постійні;</li> <li>- інші.</li> </ul> </li> <li>3) За функцією управління: <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі;</li> <li>- комерційні;</li> <li>- адміністративні.</li> </ul> </li> <li>4) За способом віднесення на собівартість продукції: <ul style="list-style-type: none"> <li>- прями;</li> <li>- непрямі.</li> </ul> </li> <li>5) Згідно з порядком віднесення затрат на період генерування прибутку: <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на продукт;</li> <li>- витрати на період</li> </ul> </li> </ul>

## Додаток П.3

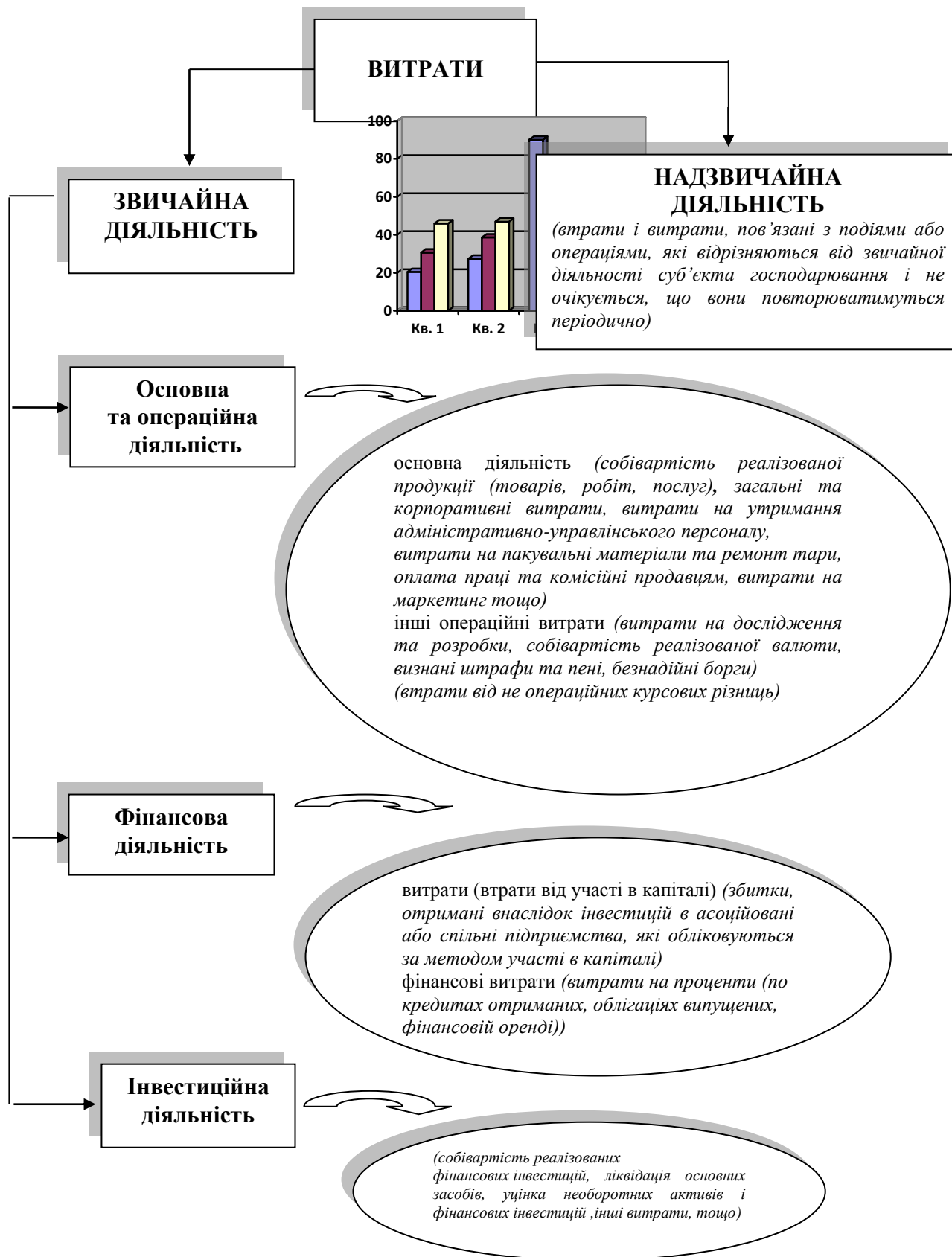
## Схема класифікації витрат фінансового обліку





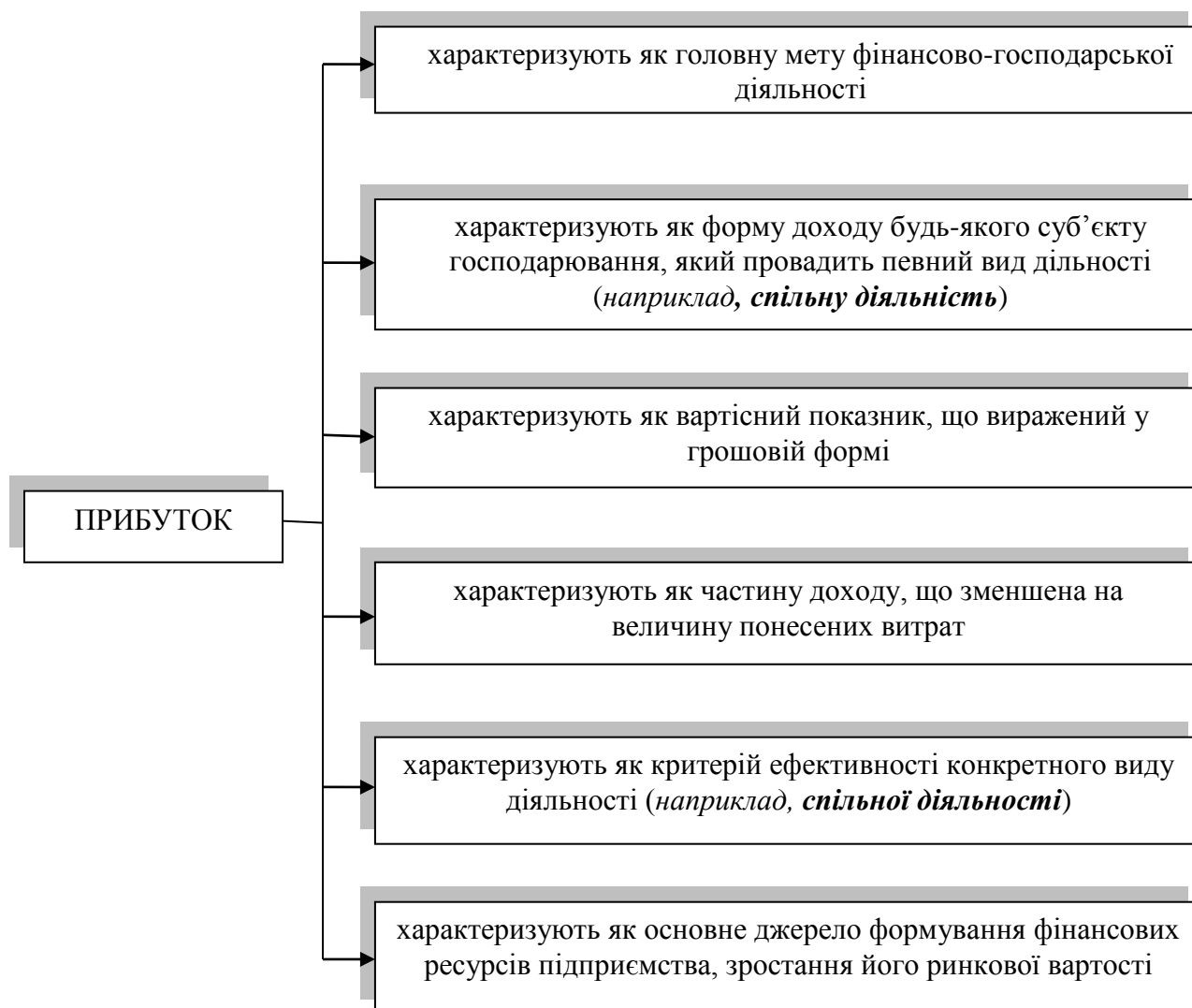
## Додаток П.4

## Класифікація витрат за видами діяльності



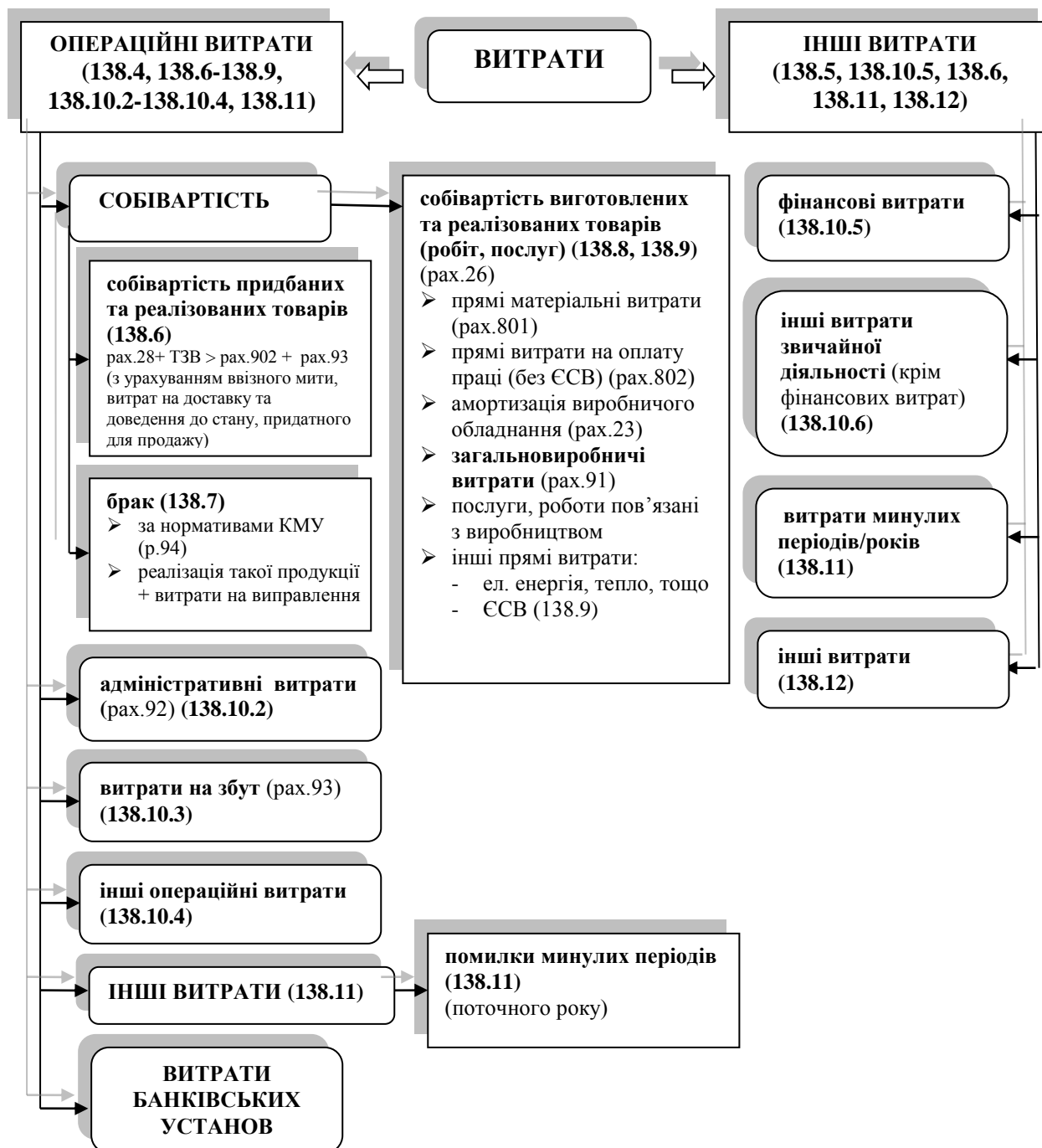
## Додаток Р

Схема основних характеристик прибутку, як окремої економічної категорії



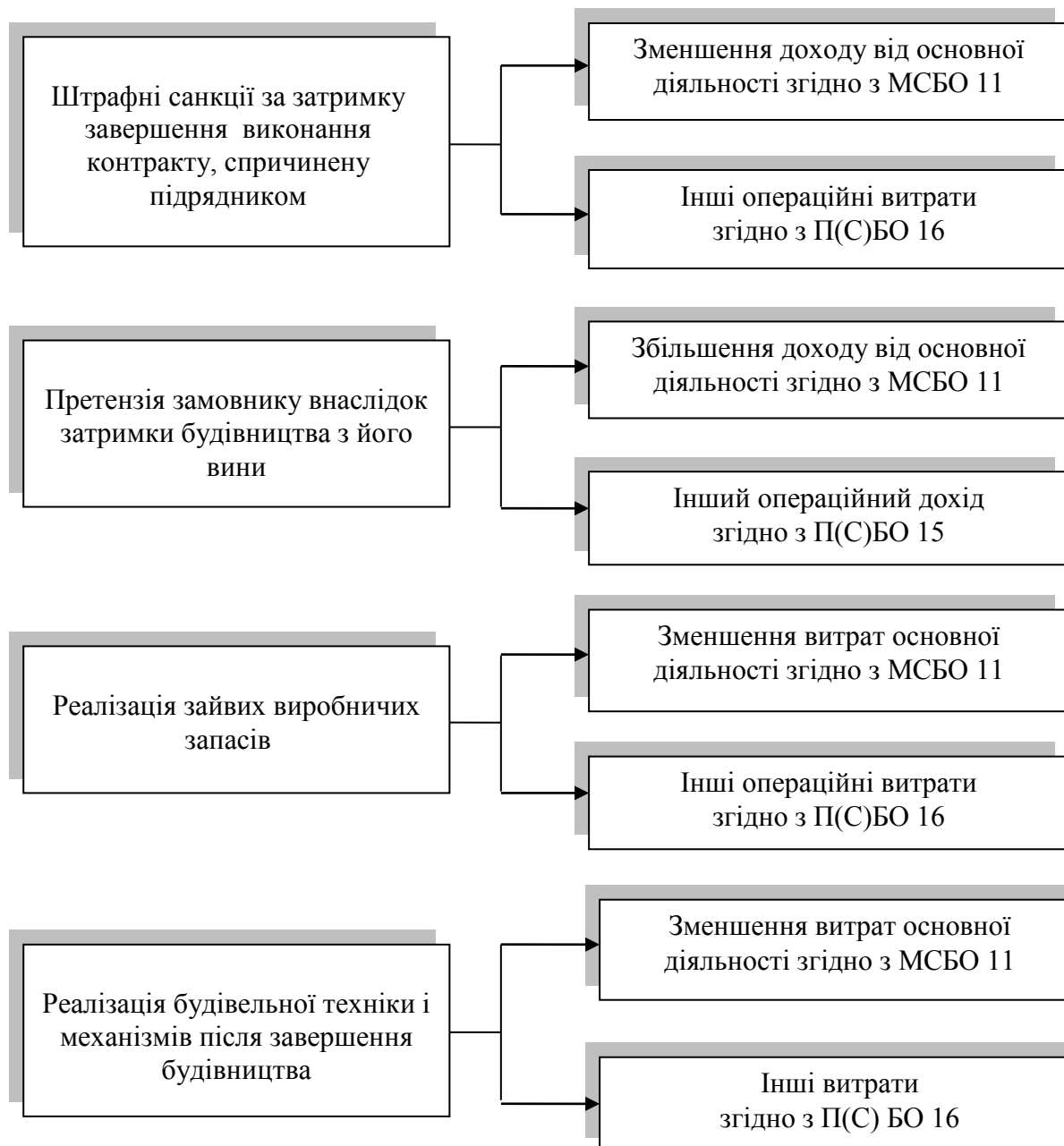
## Додаток С

## Склад витрат та порядок їх визнання відповідно до ПКУ



## Додаток Т

Основні відмінності в структурі доходів і витрат відповідно до П(С)БО 15,  
16 і МСБО 11 [80, с. 92]



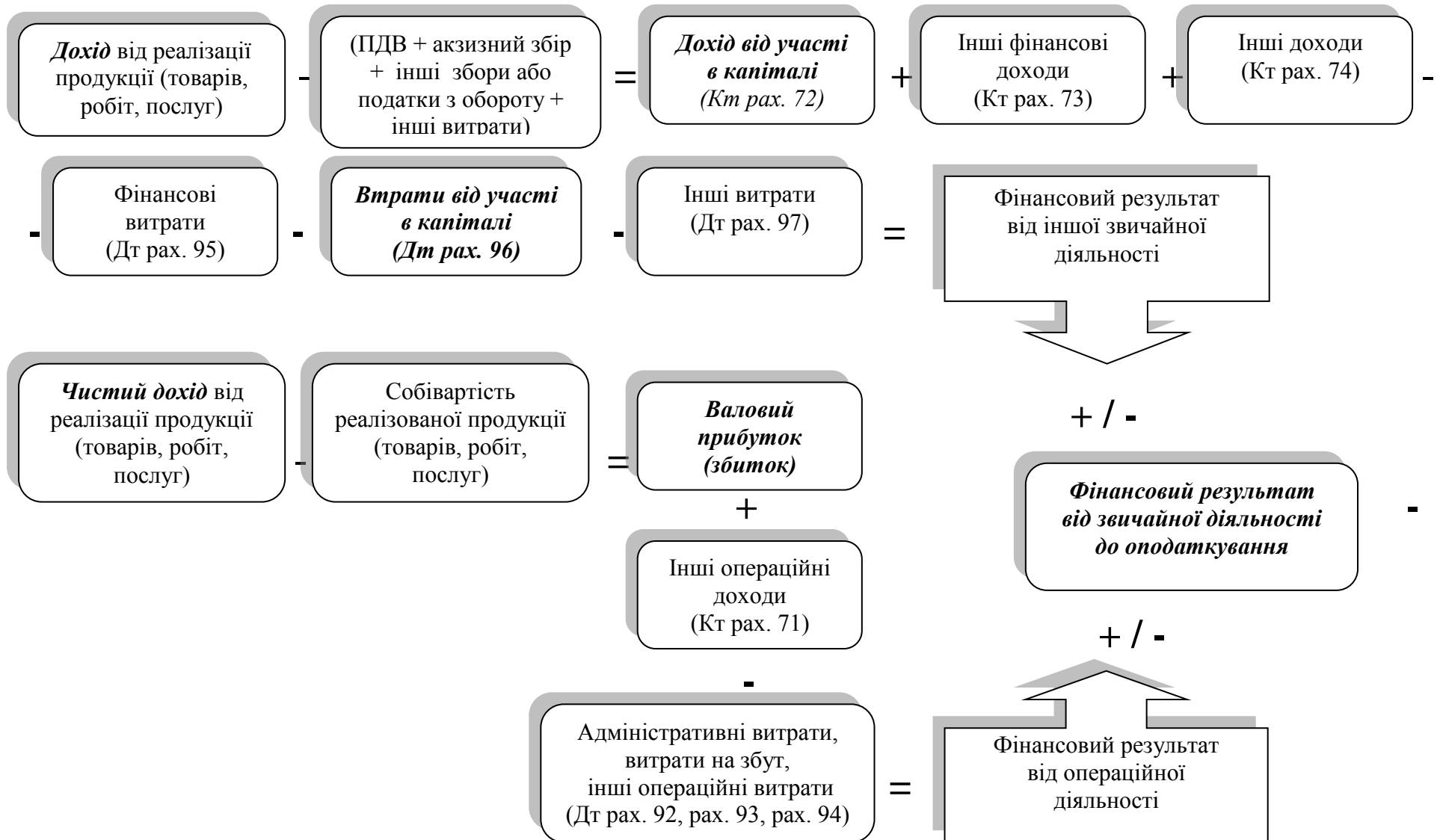
## Додаток Ф

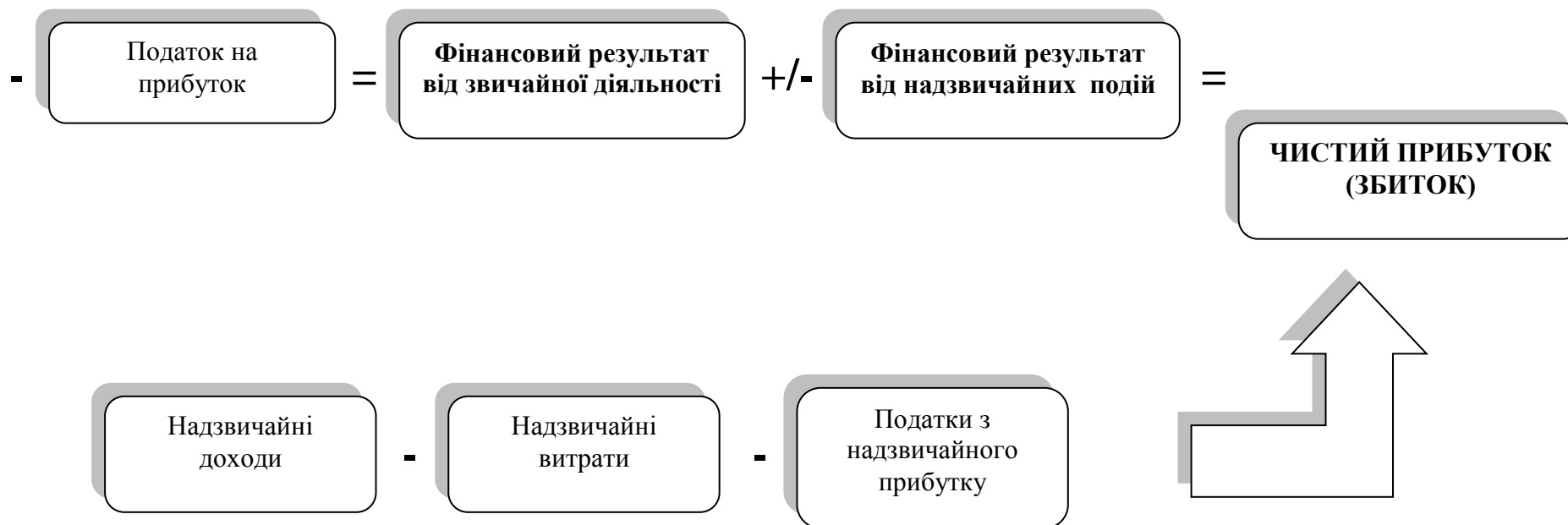
## Характеристика визначення фінансового результату у зарубіжних системах обліку

Види обліку	Види звітності	Способи визначення фінансового результату	Методи визначення фінансового результату
Ф І Н А Н С О В И Й	Фінансова звітність (Звіт про фінансові результати)	«Витрати - Випуск»	Результат дорівнює різниці між Доходами і Витратами  <i>(Класи бухгалтерських рахунків: «Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності» (експлуатаційна, фінансова, надзвичайна) (Франція), «Витрати за функціями підприємства» (виробництво, реалізація, адміністрування) (США, Канада, Великобританія), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)»</i>
	Фінансова звітність (Бухгалтерський баланс)	«Балансовий»	1) Результат дорівнює різниці між Активами, Капіталом і Зобов'язаннями; 2) Зміна вартості чистих активів на початку і кінець звітного періоду (лінійний спосіб)  <i>(Класи бухгалтерських рахунків: «Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання», «Забезпечення»)</i>
У П Р А В Л І Н С Ь К И Й	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку	Відображення результатів фінансового обліку	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегрупується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності  <i>(Класи бухгалтерських рахунків: «Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»)</i>

## Додаток X

Алгоритм формування фінансових результатів відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

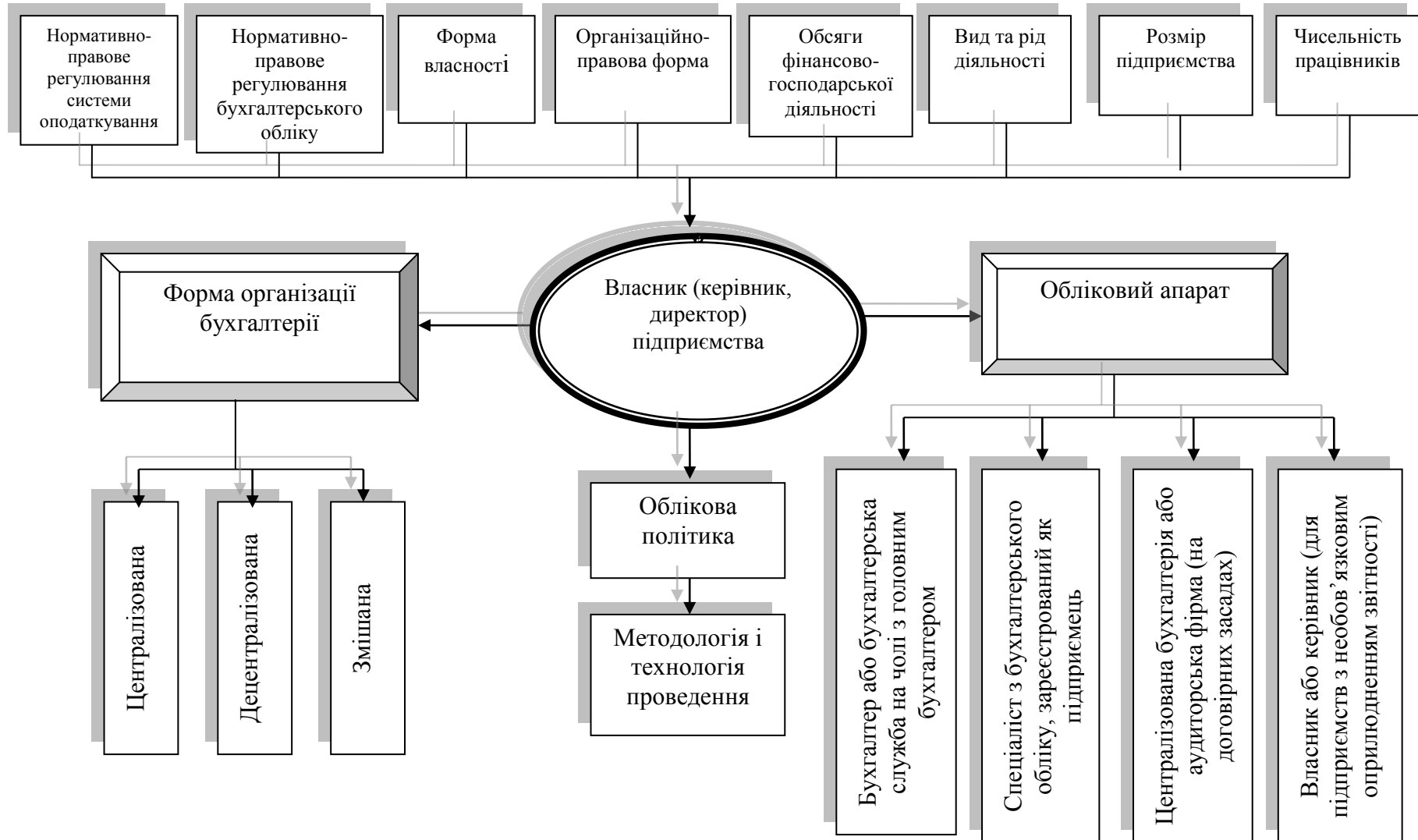




Додаток Ц  
Організація фінансового обліку

Додаток Ц.1

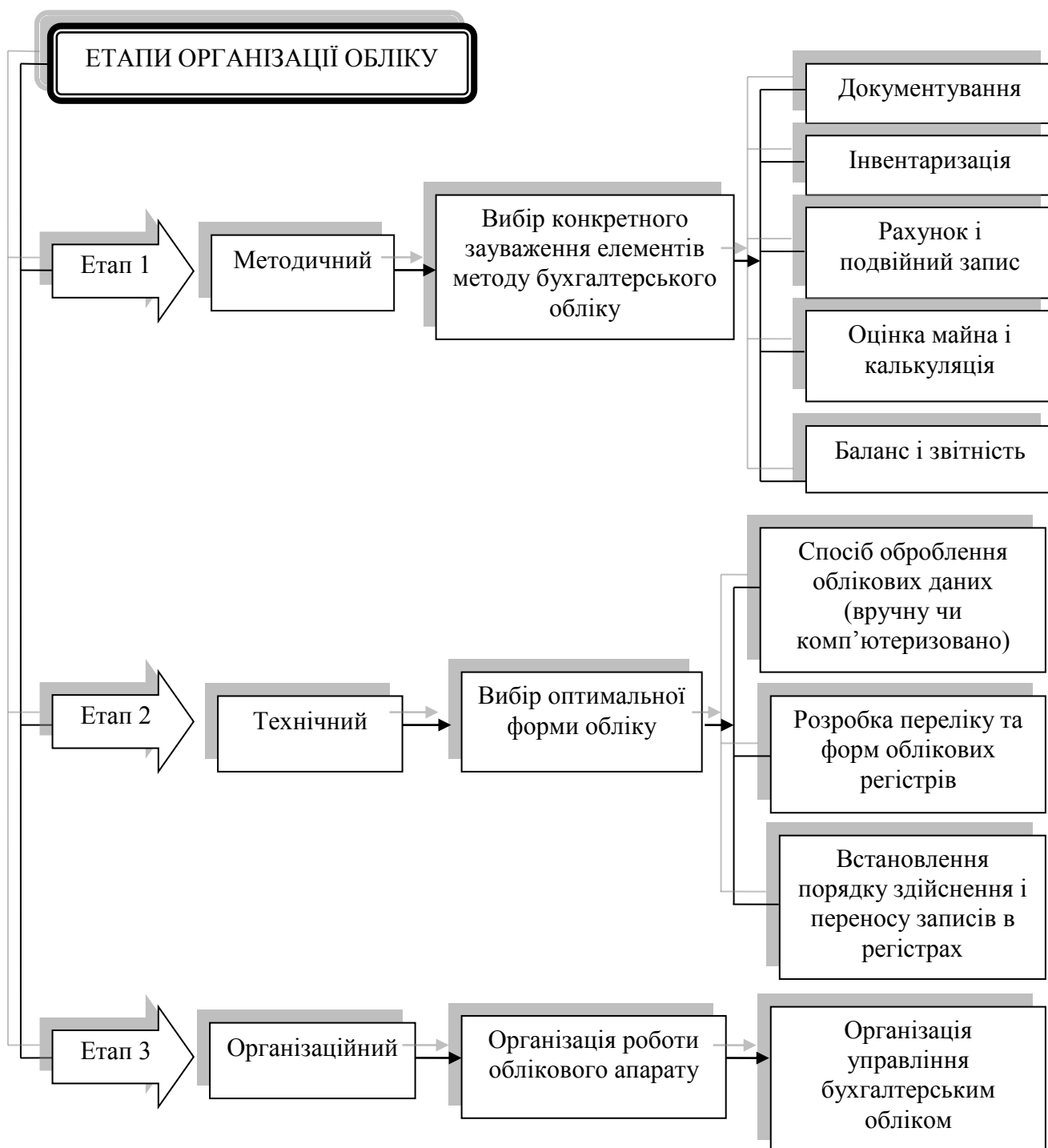
Організація фінансового обліку на підприємстві [298, с. 245]





## Додаток Ц.2

Етапи організації фінансового обліку [298, с. 246]



## Додаток Ц.3

## Форми організації фінансового обліку [298, с. 247]



## Додаток Ч

## Субрахунки фінансового обліку спільної діяльності [95, с. 105]

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

## Додаток Ш

Зразки документів, які використовують у практичній діяльності учасників  
спільної діяльності

## Додаток Ш.1

Зразок документа оформленого у практичній діяльності

Акт приймання-передачі  
внеску у спільну діяльність

м. Тернопіль

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2009 р.

На виконання умов п. 3.1 договору про спільну діяльність між ПП «Зв'язокбуд» та ПП «Крос-2003» № б/н від 03.09.2008 р. (далі - Договір), ПП «Крос-2003», що іменується в Договорі Сторона – 1, в особі директора Пуколь Євгена Івановича, що діє на підставі статуту, передає, а уповноважений на ведення спільних справ спільної діяльності Сторона – 2 (ПП «Зв'язокбуд») в особі директора Пушкарка Василя Володимировича, що діє на підставі довіреності, приймає в якості внеску у спільну діяльність об'єкт незавершеного будівництва, що розташований у м. Тернополі по вул. Довженка 1 (договір оренди землі № 2379 від 06.04.2006 р. та зареєстрований у Державному реєстрі за № 040666100104 від 06.04.2006 р.) з підготовленим будівельним майданчиком та проектною документацією балансовою вартістю 1 571 528, 78 (один мільйон п'ятсот сімдесят одна тисяча п'ятсот двадцять вісім грн. 78 коп.) грн.

Загальний розмір внеску з урахуванням податку на додану вартість, що включається в ціну об'єкта незавершеного будівництва відповідно до чинного законодавства, становить 1 885 834, 54 (один мільйон вісімдесят п'ять тисяч вісімсот тридцять чотири грн. 54 коп.) грн., в т. ч. ПДВ – 314 305, 76 грн.

## Передав:

м. Тернопіль  
вул. Лукіяновича 4  
тел. (0352) 23-56-95

ПП «Крос-2003»

## Прийняв:

м. Тернопіль  
вул. Коцюбинського 5/4  
тел. 43-50-75

оператор спільної діяльності  
ПП «Зв'язокбуд» (31914664)  
відповідальний за утримання та  
внесення податків до бюджету  
під час виконання договору про  
спільну діяльність від 03.09.2008 р.

Директор \_\_\_\_\_ Пуколь Є. І.

Директор \_\_\_\_\_ Пушкар В. В.

\* **Примітка:** Даний документ використовується у практичній діяльності

## Додаток Ш.2

Схема відображення внеску у спільну діяльність у практичній діяльності  
учасника спільного будівництва

**Акт приймання-передачі  
внеску у спільну діяльність**

м. Тернопіль "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 2009 р.

На виконання умов п. 3.1 договору про спільну діяльність між ПП "Зв'язокбуд" та ПП "Крос-2003" № б/н від 03.09.2008 р. (далі - Договір), ПП "Крос-2003", що іменується в Договорі Сторона – 1, в особі директора Пуцько Євгена Івановича, що діє на підставі статуту, передає, а уповноважений на ведення спільних справ спільної діяльності Сторона – 2 (ПП "Зв'язокбуд") в особі директора Пушкара Василя Володимировича, що діє на підставі довіреності, приймає в якості внеску у спільну діяльність об'єкт незавершеного будівництва, що розташований у м. Тернополі по вул. Довженка 1 (договір оренди землі № 2379 від 06.04.2006 р. та зареєстрований у Державному реєстрі за № 040666100104 від 06.04.2006 р.) з підготовленим будівельним майданчиком та проектною документацією балансовою вартістю **1 571 528, 78** (один мільйон п'ятсот сімдесят одна тисяча п'ятсот двадцять вісім грн. 78 коп.) грн.

Загальний розмір внеску з урахуванням податку на додану вартість, що включається в ціну об'єкта незавершеного будівництва відповідно до чинного законодавства, становить **1 885 834, 54** (один мільйон вісімдесят п'ять тисяч вісімсот тридцять чотири грн. 54 коп.) грн., в т. ч. ПДВ – **314 305, 76** грн.

Передає: ПП "Крос-2003"  
Директор \_\_\_\_\_

Прийняв: оператор спільної діяльності ПП "Зв'язокбуд"  
Директор \_\_\_\_\_

№	Дт	Субkonto Дт	Кт	Субkonto Кт	Валюта	Кол-во	Вал.сум.	Базис
1	151	Б/кв. житловий будинок (м.Тернопіль)	6851	Зв'язокбуд ПП	Курс			1 571,528.78
2	6442	Зв'язокбуд ПП Договір С.Д.0000012 (03.09.08)	6851	Зв'язокбуд ПП				314,305.76

Спільна діяльність

## Оборотно-сальдова відомість по рахунку: 151

## Інвестиції

за 01.04.09 - 01.04.09

Субkonto	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Б/кв. житловий будинок (м.Тернопіль, вул.Довженка) 1			1 571 528,78		1 571 528,78	
<b>Разом розгорнуте</b>			<b>1 571 528,78</b>		<b>1 571 528,78</b>	
<b>Разом</b>			<b>1 571 528,78</b>		<b>1 571 528,78</b>	

## Додаток Ш.3

Зразок документа оформленого в практичній діяльності, що відображає списання  
будівельних матеріалів з 15 рахунку «Капітальне будівництво»

Спільна діяльність між ТЗОВ «У ВАСИЛЯ»  
та Шведеою Р.Ю. за договором про спільну  
діяльність від 16.04.2008 р. (реєстраційний  
(обліковий) номер платника податків із  
Тимчасового реєстру ДПАУ 450168812).

ЗАТВЕРДЖУЮ:  
Уповноважений на ведення спільних справ  
ТЗОВ «У ВАСИЛЯ»  
в особі директора

**Місце зберігання** Будівництво  
**Рахунок** 151 «Капітальне будівництво»  
**Аналітичний облік** Торговоскладський комплекс ;  
**Причина списання**

**Акт списання № СД-0000001  
від 31 Серпня 2010 р.**

№	Найменування ТМЦ	Од.	Ціна без ПДВ	Кількість
1	електроди АНО-21 d=3	кг	6,25	10,000
2	електроди МР-21 d=4	кг	6,05	10,000
3	Палі - 7-30у	шт.	487,00	30,000
4	Палі С 7,0-30 0,64 м	шт.	521,00	58,000
5	Прокладки	шт.	2,00	116,000
6	Арматура 10 мм	кг	2,65	3122,010

**Разом без  
ПДВ:  
ПДВ:  
Всього з  
ПДВ:**

Всього найменувань: Шість

Всього на суму: 53456.33 (П'ятдесят три тисячі чотириста п'ятдесят шість гривень 33 копійки)

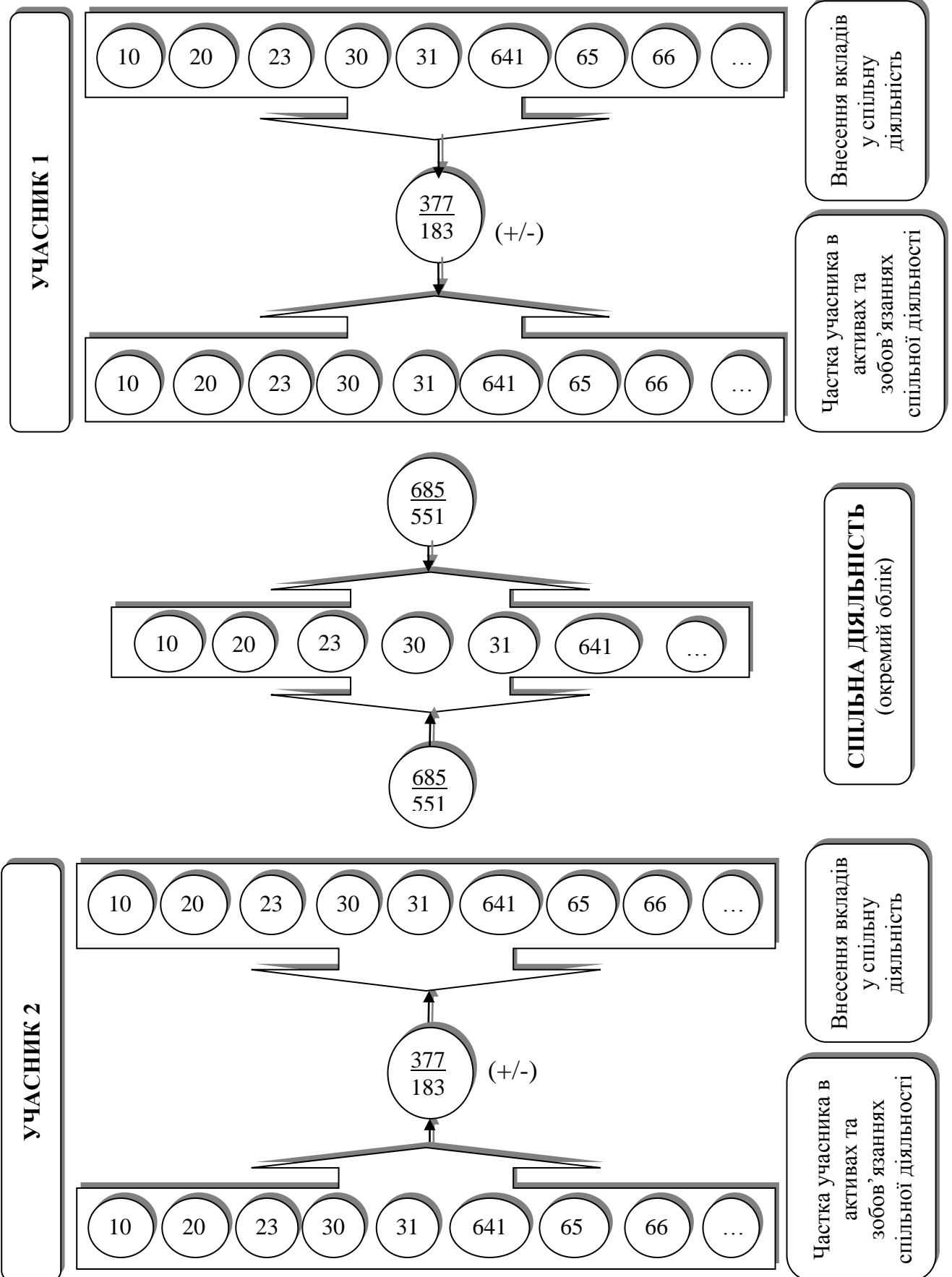
Голова комісії: \_\_\_\_\_ Члени комісії: \_\_\_\_\_  
(підпис) (підпис)

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ (підпис)

Додаток Щ.1

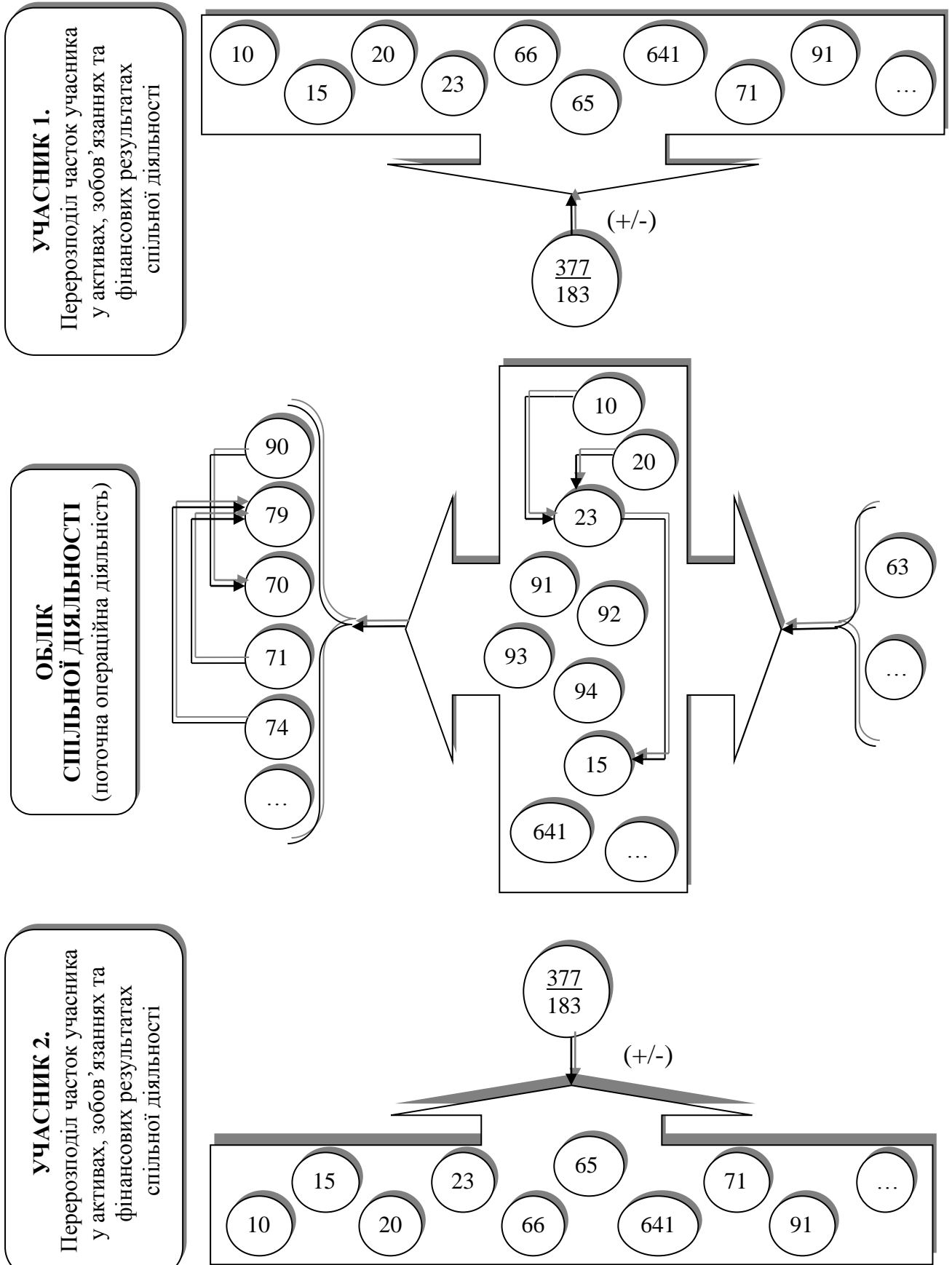
Модель фінансового обліку внесків до спільної діяльності на прикладі спільної діяльності між ПП «Зв'язобуд» та ПП «КРОС-2003»\*



\*Примітка: "→" – з кредиту в дебет рахунку. Розроблено самостійно

Додаток Щ.2

Модель обліку фактів фінансово-господарської діяльності учасників спільної діяльності на прикладі спільної діяльності між «Зв'язокбуд» та ПП «КРОС-2003»\*

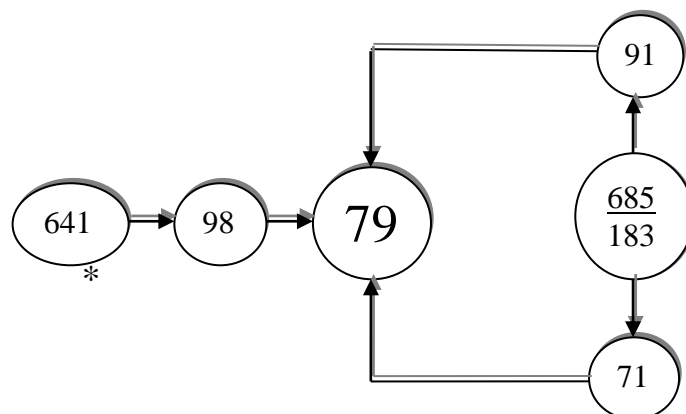


\*Примітка: "→" – з кредиту в дебет рахунку. Розроблено самостійно

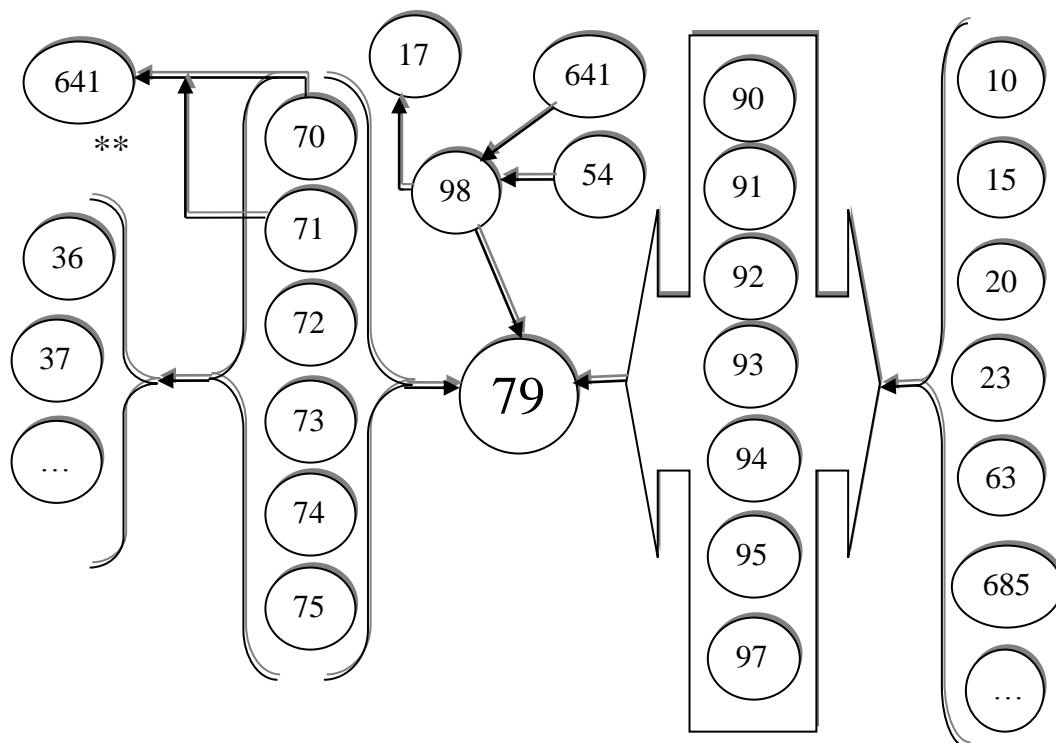


Додаток Щ.3  
 Модель обліку фінансових результатів від спільної діяльності\*

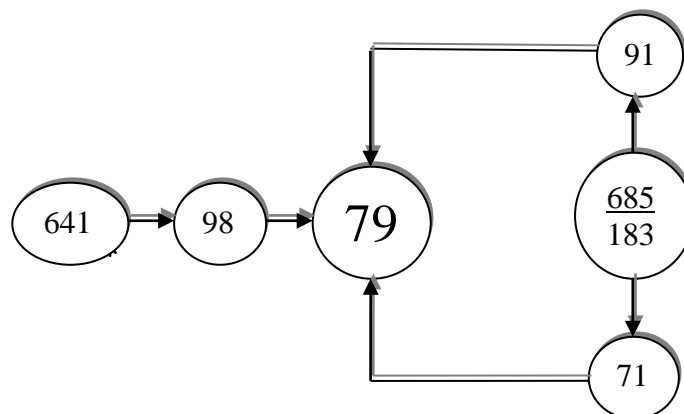
**УЧАСНИК 1.**  
 Частка учасника у доходах і  
 витрагах спільної діяльності



**ОБЛІК  
 СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**



**УЧАСНИК 2.**  
 Частка учасника у доходах і  
 витрагах спільної діяльності

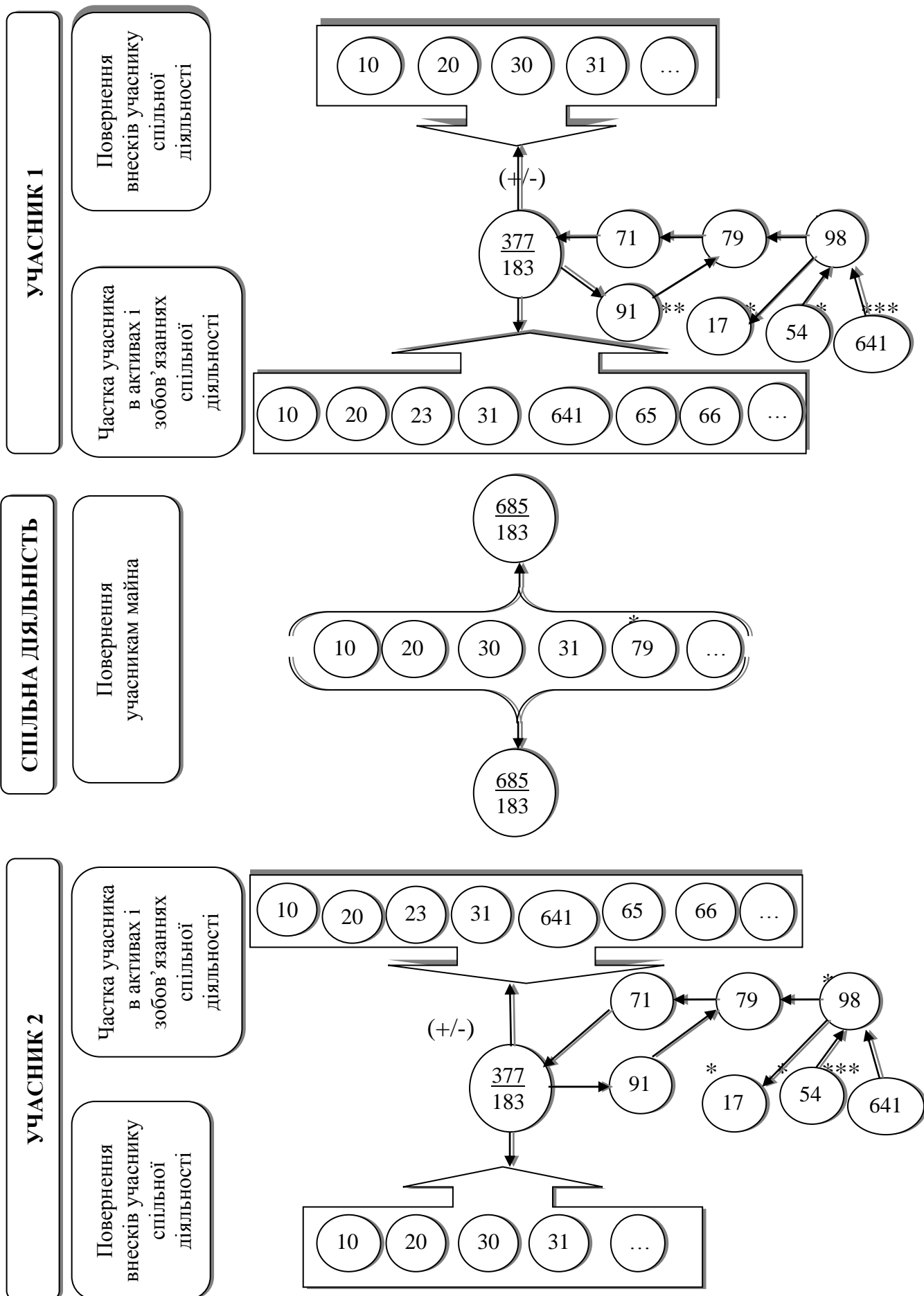


\*Примітка: “→” – з кредиту в дебет рахунку. Розроблено самостійно

\*Податок на прибуток

\*\*ПДВ

Додаток Щ.4  
 Модель обліку операцій з припинення спільної діяльності\*



---

**\*Примітка:**

"→" – з кредиту в дебет рахунку. Розроблено самостійно

\*У випадку перевищення повернення над вартістю вкладів (внесків)

\*\*У випадку меншого повернення, ніж вартість вкладів (внесків)

\*\*\* Податок на прибуток

79 \* Розподіляється (повертається) умовно

## Додаток Ю

## Трактування дефініції «контроль» та її словосполучень\*

Автори та використані джерела інформації	Визначення, що наведені в спеціалізованій літературі
М. Т. Білуха [15, с. 6]	« <b>контроль</b> – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень»
Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко [25, с. 10]	« <b>контроль</b> – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів»
А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький [50, с. 14]	« <b>контроль</b> як функція управління – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень»; « <b>економічний контроль</b> » як динамічна система, що спрямована на «виявлення та усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільного необхідного продукту»
Н. Г. Виговська [36, с. 78]	« <b>контроль</b> є самостійною функцією управління економікою, однак він не поглинає інші функції, а взаємопроникає в них, активно впливаючи на ефективність їх використання»
М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів [220, с. 152]	« <b>контроль</b> – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів»
В. А. Дерій [64, с. 162]	« <b>контроль</b> » «...це багатовимірна категорія, яка виявляється по-різному залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів і форм, типів тощо»; « <b>економічний контроль</b> » як «...внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) і зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторські фірми, громадські та внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених для них повноважень і за розробленою заздалегідь програмою»

## продовження додатка Ю

Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська [227, с. 234]	<b>контроль в управлінні</b> як «... процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття коригуючих дій»
Б. Ф. Усач [272, с. 10]	« <b>контроль</b> (від фр. <i>controle</i> – список, який ведеться у двох примірниках; тут – повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка) означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності»; « <b>фінансовий контроль</b> » – одна з форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави, що передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи
Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Н. В. Синюгіна [66, с. 37, с. 41]	« <b>контроль</b> » як перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого»; « <b>економічний контроль</b> » – сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами
Є. М. Романів, Р. Л. Хом'як, А. С. Мороз, М. В. Корягін [116, с. 8]	« <b>контроль</b> – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень»
Л. В. Дікань [67, с. 34]	«під <b>контролем</b> слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірку ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів»
«Економічна енциклопедія» (за ред. С. В. Мочерного), Т.1 [75, с. 829-830]	<b>контроль</b> визначають як: 1) елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; 2) контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках; 3) комплекс заходів (контроль валютний, контроль екологічний); 4) комплекс заходів та важелів (контроль за цінами);

## продовження додатка Ю

	<p>5) комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами функціонування та розвитку економічної системи (контроль економічний);</p> <p>6) систему спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами ефективного функціонування, розвитку, використання державної власності (контроль фінансовий)</p>
<p>«Новий словник іншомовних слів» (за ред. проф. Л. І. Шевченко) [164, с. 320]</p>	<p><b>контроль</b> розглядають у 2х аспектах:</p> <p>1) перевірка діяльності кого-н., чого-н.; спостереження з метою перевірки;</p> <p>2) установа, що займається такою перевіркою (напр. державний к.)</p>
<p>«Новий тлумачний словник сучасної української мови» (уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова) [165, с. 318]</p>	<p><b>контроль</b> трактують з 3х позицій:</p> <p>1) перевірка виконання чого-небудь (законів, наказів, доручень тощо);</p> <p>2) установи, особи, що перевіряють діяльність будь-якої іншої організації або службової особи;</p> <p>3) заключна функція управління</p>
<p>«Словник бухгалтера та аудитора» (уклад.: В. П. Пантелеєв, О. С. Сніжко) [179, с. 94-95]</p>	<p><b>контроль</b> тлумачать як:</p> <p>1) вирішальний вплив однієї чи декількох пов'язаних юридичних та/або фізичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання чи його частини, який здійснюється безпосередньо або через інших осіб, зокрема завдяки: праву володіння чи користування всіма активами чи їх значною частиною; праву, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління суб'єкта господарювання; укладенню договорів і контрактів, які дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання; заміщенню посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу суб'єкта господарювання особою, яка вже обіймає одну чи кілька із зазначених посад в інших суб'єктах господарювання; обійманню більше половини посад членів спостережної ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів суб'єкта господарювання особами, які вже обіймають одну чи кілька із зазначених посад в іншому суб'єкті господарювання. Пов'язаними особами є юридичні та/або фізичні особи, які спільно або узгоджено здійснюють господарську діяльність, у тому числі спільно або узгоджено чинять вплив на господарську діяльність суб'єкта господарювання;</p>

## продовження додатка Ю

	<p>2) вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності;</p> <p>3) елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормами, актами, програмами, планами, договорами, проектами, угодами;</p> <p>4) за його допомогою бухгалтерський облік забезпечує схоронність майна, ефективність його використання та дотримання чинного законодавства;</p> <p>5) це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень</p>
--	---

*\*Примітка: Складено автором*

## Додаток Я.1\*

УЗГОДЖЕНО  
рішенням Комітету Верховної Ради України  
з питань фінансів і банківської діяльності  
від 24 вересня 2004 р. N 06-10/10-1082

ЗАТВЕРДЖЕНО  
наказом Державної податкової адміністрації України  
від 30 вересня 2004 р. N 571

Відмітка про одержання (штамп ДПІ)															
1	<b>Звіт про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи</b>										Звітна				
											Звітна нова				
2	Звітний рік	2	0	1	0	1 квартал	Півріччя	3 квартали	X	Рік					
3	Повна назва уповноваженого платника Тз ОВ «Білий замок»														
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	2	1	1	3	8	2	8	6	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	4	5	2	1	1
5	Місцезнаходження платника податку								Поштовий індекс	46027					
	м. Тернопіль								Телефон	25-18-53					
	вул. Об'їзна 4 а								Факс*						
									E-mail*						
6	Договір про спільну діяльність від 01.08.2001 року код 450168373														
7	До державної податкової інспекції (адміністрації) в Тернопільська ДПІ														

\* На бажання платника податку.

Одиниця виміру: грн., без копійок, з відповідним округленням за загальнозстановленими правилами

ПОКАЗНИКИ		Код рядка	Сума
1		2	3
<b>Дохід від здійснення спільної діяльності, у тому числі:</b>		<b>01</b>	144375
доходи від продажу товарів (робіт, послуг)		01.1	142015
приріст балансової вартості запасів		01.2 K1	2360
доходи від виконання довгострокових договорів		01.3 K2	
прибуток від операцій з цінними паперами та деривативами		01.4 K3	
прибуток від операцій із землею		01.5 K1	
інші доходи, крім визначених у 01.1 ÷ 01.5		01.6	
Коригування доходів, у тому числі: (± 02.1 ± 02.2 + 02.3)		02	
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)		02.1	
самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів		02.2	
врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості		02.3 K4	
<b>Скоригований дохід від спільної діяльності (01 ± 02)</b>		<b>03</b>	144375
<b>Витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності, у тому числі:</b>		<b>04</b>	129710
витрати на придбання товарів (робіт, послуг), крім визначених у 04.10		04.1	96300
убуток балансової вартості запасів		04.2 K1	
витрати на оплату праці		04.3	25320
сума податків, зборів (обов'язкових платежів)		04.4 P1	1260
витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів		04.5 K2	
збитки від спільної діяльності попереднього податкового періоду		04.6	
витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин		04.7 K1	
85 % витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних в офшорних нерезидентів		04.8 P2	
інші витрати, крім визначених у 04.1 ÷ 04.8		04.9	
сума амортизаційних відрахувань		04.10 K1	6830
Коригування витрат, у тому числі: (± 05.1 ± 05.2 + 05.3)		05	
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)		05.1	
самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів		05.2	
врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості		05.3 K4	



продовження додатка Я.1<sup>2</sup>

1	2	3
Скориговані витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності (04 ± 05)	<b>06</b>	129710
Результат спільної діяльності (прибуток (+) збитки (-)) (±03 - (±06))	<b>07</b>	14665
Прибуток від спільної діяльності, який розподілено між учасниками протягом звітного періоду	08	
Прибуток від спільної діяльності, який не розподілено між учасниками протягом звітного періоду (позитивне значення 07 - 08)	09	14665
Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності (08 + 09)*0,25)	<b>10</b>	3666,3
Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності за попередній податковий період поточного року	11	
Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності до сплати (позитивне значення 10 - 11)	<b>12</b>	

До звіту додаються (потрібне позначити):

Додатки до рядків	K1/1	K1/2	K2	K3	K4	P1	P2						
-------------------	------	------	----	----	----	----	----	--	--	--	--	--	--

Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності на \_\_\_\_\_ аркуш  
Інформація, наведена у звіті, додатках, поясненнях (розкриттях), є достовірною.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 20\_\_\_\_ р.

Дата заповнення звіту (д.м.р.)

Керівник підприємства

2 1 1 3 8 2 8 6 \_\_\_\_\_

Ідентифікаційний номер (згідно з ДРФО)

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_

Ідентифікаційний номер (згідно з ДРФО)

Куликовська Г.М.

ініціали та прізвище

підпис

М. П.

Беренда Л.Р.

ініціали та прізвище

підпис

Ця частина податкового звіту заповнюється службовими особами органу державної податкової служби України

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності „____” _____ 20____ року
Службова особа органу державної податкової служби України (підпис, прізвище)
За результатами камеральної перевірки звіту (потрібне позначити)
порушень (помилко) не виявлено _____ складено акт від „____” _____ 20____ року № _____
„____” _____ 20____ року _____ службова особа органу державної податкової служби України (підпис, прізвище)

\*Примітка: У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

## Додаток Я.2\*

Відмітка про одержання  
(штамп органу державної податкової служби)

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Державної податкової адміністрації України  
від 28.02.2011 № 113

1	<b>Податкова декларація про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи</b>	Звітна
		Звітна нова
		Уточнююча

2	Звітний (податковий) період року 20 <u>11</u> , за який подається податкова декларація	I квартал	II квартал <sup>1</sup>	Три квартали II-III квартали <sup>1</sup> X	Рік II-IV квартали <sup>1</sup>
		-			

3	Договір про спільну діяльність від 01.08.2001 року									
	Податковий номер, наданий для обліку договору про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи (далі - Договір)	4	5	0	1	6	8	3	7	3

4	Повне найменування уповноваженого платника податку	Тз ОВ «Білий замок»
---	--	---------------------

5	Код за ЄДРПОУ уповноваженого платника податку	2	1	1	3	8	2	8	6	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	4	5	2	1	1		

6	Місцезнаходження уповноваженого платника податку	Поштовий індекс	4	6	0	2	7
	м. Тернопіль	Телефон	25-18-53				
	вул. Об'їзна 4 а	Факс <sup>2</sup>					
		E-mail <sup>2</sup>					

7	До органу державної податкової служби в	Тернопільська ДПІ
---	---	-------------------

ПОКАЗНИКИ		грн.	
1	Код рядка	Сума	
1	2	3	
Доходи від здійснення спільної діяльності (рядок 02 + рядок 03)	01	75320	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	75320	
Інші доходи	03 ІД		
Витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності (рядок 05 + рядок 06)	04	66379	
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	48245	
собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1 СВ	48245	
Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.6)	06	18134	
загальновиробничі витрати	06.1 ЗВ	7455	
адміністративні витрати	06.2 АВ	9409	
витрати на збут	06.3 ВЗ	1270	
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:	06.4		
проценти, що включаються до витрат з урахування обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.4.1		
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.5 ІВ		
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період <sup>3</sup> або від'ємне значення об'єкта оподаткування за I квартал 2011 року)	06.6		

## продовження додатка Я.2

<b>Результат спільної діяльності (рядок 01- рядок 04) (+,-)</b>	<b>07</b>	8941
Прибуток від спільної діяльності, який розподілено між учасниками протягом звітнього (податкового) періоду	08	
Прибуток від спільної діяльності, який не розподілено між учасниками протягом звітнього (податкового) періоду (позитивне значення (рядок 07 – рядок 08))	09	8941
<b>Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності ((рядок 08 + рядок 09) x ставка податку /100)</b>	10	2056
Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності за попередній звітний (податковий) період поточного року з урахуванням уточнень (рядок 10 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	11	
<b>Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності за останній календарний квартал звітнього (податкового) періоду (рядок 10 – рядок 11) (+,-)</b>	<b>12</b>	2056
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період	13 ПН	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 13 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	14	
<b>Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітнього (податкового) періоду (рядок 13 - рядок 14)</b>	15	

Самостійне виправлення помилок відповідно до абзаців «а» та «б» пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України<sup>4</sup>

Збільшення податкового зобов'язання звітнього(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 12 – рядок 12 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 16 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	16	
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 17 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	17	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(ок) у складі звітньої/звітньої нової Податкової декларації (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 18 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації))	18	
Зменшення податкового зобов'язання звітнього(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 12 – рядок 12 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 19 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	19	
Сума штрафу при наданні уточнюючого розрахунку (рядок 16 x 3%)	20	
Збільшення податкового зобов'язання звітнього(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 15 - рядок 15 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 20 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	21	
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з цього податку, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 21 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	22	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(ок) у складі звітньої/звітньої нової Податкової декларації (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 22 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації))	23	
Зменшення податкового зобов'язання звітнього(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 15 – рядок 15 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 23 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	24	
Сума штрафу при наданні уточнюючого розрахунку (рядок 21 x 3%)	25	
Доповнення до податкової декларації (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Податкового кодексу України) на		арк.

продовження додатка Я.2<sup>3</sup>

Наявність додатків <sup>5</sup>	ІД	СБ	СВ	АМ	ВО <sup>6</sup>	ЗВ	АВ	ВЗ	ІВ	ПН	ВП <sup>7</sup>

Інформація, наведена у Податковій декларації та додатках до неї, є достовірною.

	.		.	2	0		
--	---	--	---	---	---	--	--

Дата подання Податкової декларації  
(д.м.р)

Керівник уповноваженої особи

--	--	--	--	--	--	--	--

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта<sup>8</sup>

Куликовська Г.М.

(ініціали та прізвище)

(підпис)

М.П.

Головний бухгалтер

--	--	--	--	--	--	--	--

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта<sup>8</sup>

Беренда Л.Р.

(ініціали та прізвище)

(підпис)

<sup>1</sup> Звітні (податкові) періоди, що використовуються у 2011 році.

<sup>2</sup> Заповнюється за бажанням платника податку.

<sup>3</sup> Включається відповідно до статті 150 розділу III Податкового кодексу України.

<sup>4</sup> Заповнюється у разі самостійного виправлення помилок шляхом уточнення показників Податкової декларації відповідно до статті 50 розділу II Податкового кодексу України.

<sup>5</sup> У відповідних клітинках проставляється позначка „х”, крім клітинок під літерами „ВП” та „СБ”, в яких проставляється кількість поданих додатків ВП та СБ до Податкової декларації.

<sup>6</sup> Цей додаток подається виключно за наслідками звітного (податкового) року.

<sup>7</sup> Цей (ці) додаток(и) подається(ються) у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової Податкової декларації. За кожний звітний (податковий) період, у якому виявлено помилку(ки), подається окремий додаток.

<sup>8</sup> Зазначається фізичними особами, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

Ця частина Податкової декларації заповнюється посадовими особами органу державної податкової служби

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності „___” _____ 20__ року	
(посадова (службова) особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали, прізвище))	
За результатами камеральної перевірки Податкової декларації (потрібне позначити)	
порушень (помилки) не виявлено	складено акт від „___” _____ 20__ року № _____
„___” _____ 20__ року	(посадова (службова) особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали, прізвище))

Директор Департаменту адміністрування податку на прибуток та інших податків і зборів (обов'язкових платежів)

Н.В. Хоцянівська

\*Примітка: У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

## Додаток Я.3\*

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Міністерства фінансів України  
від 28.10.2011 № 1352

Відмітка про одержання  
(штамп органу державної податкової служби)

1	<b>Податкова декларація про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи</b>	Звітна
		Звітна нова
		Уточнююча

2	Звітний (податковий) період року 20 <u>12</u> , за який подається Податкова декларація	I квартал	Півріччя X	Три квартали	Рік
---	--	-----------	---------------	--------------	-----

3	Договір про спільну діяльність від 01.08.2001 року									
	Податковий номер, наданий для обліку договору про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи (далі - Договір)	4	5	0	1	6	8	3	7	3

4	Повне найменування уповноваженого платника податку	Тз ОВ «Білий замок»
---	--	---------------------

5	Код за ЄДРПОУ уповноваженого платника податку	2	1	1	3	8	2	8	6	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	4	5	2	1	1

6	Місцезнаходження уповноваженого платника податку	Поштовий індекс	4	6	0	2	7
	м. Тернопіль	Телефон	25-18-53				
	вул. Об'їзна 4 а	Факс <sup>1</sup>					
		E-mail <sup>1</sup>					

7	До органу державної податкової служби в	Тернопільська ДПІ
---	---	-------------------

(грн.)

ПОКАЗНИКИ		Код рядка	Сума
1		2	3
<b>Доходи від здійснення спільної діяльності (рядок 02 + рядок 03):</b>		<b>01</b>	42511
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))		02	42511
Інші доходи		03 ІД	
<b>Витрати у зв'язку з проведенням спільної діяльності (рядок 05 + рядок 06)</b>		<b>04</b>	40660
Витрати операційної діяльності, в тому числі:		05	37620
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)		05.1	37620
Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.5)		06	3040
Адміністративні витрати		06.1	1200
Витрати на збут		06.2	1840
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:		06.3	
проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України		06.3.1	
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати		06.4 ІВ	
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)		06.5	
<b>Результат спільної діяльності (рядок 01- рядок 04) (+,-)</b>		<b>07</b>	1851

## продовження додатка Я.3

Прибуток від спільної діяльності, який розподілено між учасниками протягом звітного (податкового) періоду	08	
Прибуток від спільної діяльності, який не розподілено між учасниками протягом звітного (податкового) періоду (позитивне значення (рядок 07 – рядок 08))	09	1851
<b>Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності ((рядок 08 + рядок 09) x ставка податку/100)</b>	<b>10</b>	<b>389</b>
Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності за попередній звітний (податковий) період поточного року з урахуванням уточнень (рядок 10 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	11	
<b>Податкове зобов'язання з податку на прибуток від спільної діяльності за останній календарний квартал звітного (податкового) періоду (рядок 10 – рядок 11) (+,-)</b>	<b>12</b>	<b>389</b>
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період	13 ПН	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 13 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	14	
<b>Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду (рядок 13 - рядок 14)</b>	<b>15</b>	

Самостійне виправлення помилок відповідно до абзаців «а» та «б» пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України<sup>2</sup>

Збільшення податкового зобов'язання звітного(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 12 – рядок 12 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 16 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	16	
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 17 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	17	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової Податкової декларації (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 18 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації))	18	
Зменшення податкового зобов'язання звітного(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 12 – рядок 12 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 19 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	19	
Сума штрафу при наданні уточнюючої Податкової декларації (рядок 16 x 3%)	20	
Збільшення податкового зобов'язання звітного(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 15 - рядок 15 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 20 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	21	
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з цього податку, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 21 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	22	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової Податкової декларації (повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 22 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації))	23	
Зменшення податкового зобов'язання звітного(их) (податкового(их)) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 15 – рядок 15 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 23 додатка(ів) ВП до рядків 16-19 та 21-24 Податкової декларації)	24	
Сума штрафу при наданні уточнюючої Податкової декларації (рядок 21 x 3%)	25	
Доповнення до податкової декларації (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Податкового кодексу України) на		арк.

продовження додатка Я.3<sup>4</sup>

Наявність додатків <sup>3</sup>	ІД	СБ	АМ	ВО <sup>4</sup>	ІВ	ПН	ВП <sup>5</sup>

Інформація, наведена у Податковій декларації та додатках до неї, є достовірною.

	.		.	2	0		
--	---	--	---	---	---	--	--

Дата подання Податкової декларації (д.м.р)

Керівник уповноваженої особи Куликовська Г.М.

--	--	--	--	--	--	--	--

(ініціали, прізвище)

(підпис)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта<sup>6</sup>

М.П.

Головний бухгалтер

Беренда Л.Р.

--	--	--	--	--	--	--	--

(ініціали, прізвище)

(підпис)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Заповнюється за бажанням платника податку.

<sup>2</sup> Заповнюється у разі самостійного виправлення помилок шляхом уточнення показників Податкової декларації відповідно до статті 50 розділу II Податкового кодексу України.

<sup>3</sup> У відповідних клітинках проставляється позначка „х”, крім клітинок під літерами „СБ”, „ПН” та „ВП”, в яких проставляється кількість поданих додатків СБ, ПН та ВП до Податкової декларації.

<sup>4</sup> Цей додаток подається виключно за наслідками звітного (податкового) року.

<sup>5</sup> Цей (ці) додаток(ки) подається(ються) у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової Податкової декларації. За кожний звітний (податковий) період, у якому виявлено помилку(ки), подається окремий додаток.

<sup>6</sup> Зазначається фізичними особами, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

Ця частина Податкової декларації заповнюється посадовими особами органу державної податкової служби

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності „___” _____ 20__ року	
(посадова (службова) особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали, прізвище))	
За результатами камеральної перевірки Податкової декларації (потрібне позначити)	
порушень (помилко) не виявлено	складено акт від „___” _____ 20__ року № _____
„___” _____ 20__ року	(посадова (службова) особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали, прізвище))

\*Примітка: У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. Авилов Г. Е. Правовые формы совместной деятельности предприятий в развитых странах / Г. Е. Авилов // Правовое регулирование совместного предпринимательства в развитых капиталистических странах: теория и практика. – М.: ИНИОН, 1991. – С. 13–50.
3. Авраменко Ю. Управление международными совместными предприятиями в банковской сфере / Ю. Авраменко // Экономист. – 1998. – № 5. – С. 15–20.
4. Аврова И. А. Управленческий учет / И. А. Аврова. – М.: Бератор–Пресс, 2003. – 176 с.
5. Азизян К. С. Бухгалтерский словарь: настольная книга / К. С. Азизян, Н. И. Нетесин. – М.: Боян, 1994. – 208 с.
6. Аналітик трансакційних витрат та нобелівський лауреат Олівер Вільямсон / Україна фінансова // Інформаційно-аналітичний портал Українського агентства фінансового розвитку [Електронний ресурс]: // Режим доступу до ЕП: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/poradnyk/104.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/poradnyk/104.htm) – Назва з екрана.
7. Аникин А. В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса / А. В. Аникин. – [4-е изд.]. – М.: Политиздат, 1985. – 367 с.
8. Ансофф И. Стратегическое управление: [сокр. пер. с англ.] / И. Ансофф. – [науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко]. – М.: Экономика, 1989. – 519 с.
9. Арзамасский В. И. Комплексный региональный экономический анализ / В. И. Арзамасский / [под ред. В. Г. Садкова]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 140 с.
10. Балабанов И. Т. Внешнеэкономические связи / И. Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 512 с.
11. Батіщев В. Спільна діяльність: до чого тут дивіденди? / В. Батіщев // Бухгалтерія. – 2003. – № 37 (556). – С. 38–49.
12. Батіщев В. Спільна діяльність: український варіант / В. Батіщев, Д. Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. – № 10 (529). – С. 52–73.



13. Башнянин Г. І. Політична економія: [підручник для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.] – Ч. 1. Загальна економічна теорія; Ч. 2. Спеціальна економічна теорія / Г. І. Башнянин, П. Ю. Лазур, В. С. Медведєв. – К.: Ніка-Центр; Ельга, 2002. – 527 с., С. 228–252.
14. Бідюк О. О. Облік і аналіз діяльності спільних підприємств: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Оксана Олександрівна Бідюк. – К., 2006. – 212 с, С. 17.
15. Білуха М. Т. Курс аудиту: [підручник] / М. Т. Білуха. – [2-е вид., перероб.]. – К. : Вища шк.; Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.
16. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [підручник] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
17. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К.: Ника–центр, 1998. – 554 с., С. 9–11.
18. Богуславський М. М. Международное частное право / М. М. Богуславський. – М.: Международные отношения, 1989. – 198 с.
19. Большой толковый словарь бизнеса. Русско-английский, англо-русский / К. Пасс, Б. Лоус, Э. Пендлтон, Л. Чедвик. – М.: Вече; АСТ, 1998. – 688 с.
20. Бородкин А. С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета / А. С. Бородкин. – К.: Вища школа, 1975. – 233 с.
21. Борщ Н. Оподаткування спільної діяльності з нерезидентом / Н. Борщ // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. – № 34 (488). – С. 37–44.
22. Брагинский М. И. Договорное право: Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М.: Статут, 1998. – 682 с., С. 322–323.
23. Булавко В. Г. Кооперация труда в условиях трансформации экономики / В. Г. Булавко // Веснік Белярускага дзяржаўнага ўніверсітэта. – Серыя 3. – 2003. – № 2. – С. 99–100.
24. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: Рута, 2002 – 544 с.

25. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – [вид. 2-е, доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

26. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. д. е. н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.

27. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / [за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця] / Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 591 с.

28. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учеб. пособие для студентов выс. учеб. завед. специал. 7.050106 «Учет и аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Я. В. Соколов, Д. А. Панков, Л. Л. Горечкая. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 660 с.

29. Бухгалтерський облік в торгівлі: [підручник] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та доц. Н. М. Малюги]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 576 с., С. 281.

30. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів спеціал. «облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон. – 2005. – 496 с.

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

32. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 688 с., С. 495.

33. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник] / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

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

35. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.

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

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

38. Вознесенская Н. Н. Совместные предприятия как форма международного экономического сотрудничества / Н. Н. Вознесенская. – М.: Наука, 1989. – 254 с., С. 12.

39. Волинська обласна державна податкова адміністрація [Електронний ресурс]: // Режим доступу до публічної інформ.: [http://www.volynrada.gov.ua/node/Форма електронного запиту на інформацію від об'єднання громадян без статусу юридичної особи/Договори про спільну діяльність](http://www.volynrada.gov.ua/node/Форма_електронного_запиту_на_інформацію_від_об'єднання_громадян_без_статусу_юридичної_особи/Договори_про_спільну_діяльність) – Назва з екрана.

40. Гайдай Т. В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т. В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53–64.

41. Гальчинський А. С. Основи економічної теорії: підручник / А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – К.: Вища школа, 1995. – 471 с., С. 258.

42. Генкин Б. М. Организация, нормирование и оплата труда на промышленных предприятиях: [учебник для вузов] / Б. М. Генкин. – [3-е изд., изм. и доп.]. – М.: Норма, 2005. – 448 с.

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

44. Голов С. Облік спільної діяльності за МСБО / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 8. – С. 40–49.

45. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с.

46. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [практичний посібник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра,

2001. – 840 с.

47. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практичний посібник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с., С. 662.

48. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с., С. 385.

49. Гончарова Н. О. Концепти обліку трансакційних витрат / Н. О. Гончарова // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції: Одеса, 22–23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.

50. Гончарук Я. А. Аудит: [навчальний посібник] / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.

51. Господарський кодекс України від 16. 01. 2003 року № 436-IV із змінами // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]: // Режим доступу до кодексу: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

52. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / Н. М. Грабова / [під ред. М. В. Кужельного]. – [6-те вид.]. – К.: А.С.К., 2001. – 272 с.

53. Грабова Н. Н. Бухгалтерский учет в торговле: [практическое пособие] / Н. Н. Грабова. – К.: Учетинформ, 1996. – 382 с., С. 276.

54. Гражданское право: [учебник]. – Часть II / [под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого]. – М.: Проспект, 1997. – С. 653–654.

55. Грингольц И. А. Международные хозяйственные организации в странах-членах СЭВ (понятия и виды) / И. А. Грингольц. – М.: ВИИСЗ, 1973. – Вып. 28. – 52 с.

56. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: [підручник] / Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.

57. Даниленко І. Механізм залучення іноземних інвестицій. Спільна діяльність без створення юридичної особи за участю нерезидента / І. Даниленко // Юридическая газета. – 2005. – № 22 (58) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до статті: <http://www.yur-gazeta.com/ru/oarticle/1902/> – Назва з екрана.

58. Даньків Й. Я. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001. – 140 с.
59. Дарманська Г. О. Облік розрахунків з оплати праці: [навчальний посібник] / Г. О. Дарманська, Т. В. Рижа. – К.: КНТ, 2009. – 336 с.
60. Дегтерева О. Внешнеэкономическая деятельность / О. Дегтерева. – М.: Дело, 1999. – 320 с.
61. Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності: без створення юридичної особи / Д. Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. – № 10. – С. 34–40.
62. Демків О. Місцеві бюджети США / О. Демків // Економіка України. – 1995. – № 6. – С. 81–84.
63. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела: [навч. посібник] / Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – Українська академія держ. управління при Президентові України. – К.: УАДУ, 1997. – С. 72–93.
64. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
65. Дзера О. В. Поняття та основні види зобов'язань за спільною діяльністю / Зобов'язальне право: теорія і практика: [навч. посібник для студ. юрид. вузів і фак. ун-тів] / О. В. Дзера, А. С. Довгерт. – [О. В. Дзера, Н. С. Кузнецова, В. В. Луць та інші / За ред. О. В. Дзери]. – Київ: Юрінком Інтер, 1998. – 912 с., С. 757–758.
66. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: [навч. посібник для самост. вивч. дисципліни] / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Н. В. Синюгіна. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 256 с.
67. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: [навч. посібник] / Л. В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
68. Дмитренко А. В. Облік внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи / А. В. Дмитренко // ПолтНТУ. Економіка і регіон. – 2008. – № 4 (19). – С. 139–143.

69. Дмитрієв В. Спільна діяльність, але не спільне підприємство / В. Дмитрієв // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. – № 74. – С. 41–43.

70. Добровський В. М. Управлінський облік: [навч.-метод. посіб.] – [для самот. вивч. дисц.]; – [за ред. В. М. Добровського] / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.

71. Довгерт А. С. Спільна діяльність / А. С. Довгерт // Цивільне право: [навчальний посібник для студ. юрид. вузів і фак. ун-тів] / [О. А. Підпригора, Д. В. Боброва, Л. К. Воронова та ін. / за ред. О. А. Підпригори та Д. В. Бобрової]. – К.: ВЕНТУРІ, 1996. – 480 с., С. 287–288.

72. Доронина Н. Г. Правовое регулирование иностранных инвестиций (эволюция источников правового регулирования) и перспективы развития российского законодательства / Н. Г. Доронина // ИЗСП ПРФ. – М., 1995. – 472 с. – (деп. В ИНИОН РАН от 16. 03. 1995 г. № 50171).

73. Доронина Н. Г. Правовое регулирование иностранных инвестиций за рубежом / Н. Г. Доронина, Н. Г. Семилютина. – М.: Финстатинформ, 1993. – 128 с.

74. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.]; – [под ред. С. А. Табалиной] / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

75. Економічна енциклопедія [Текст]: у трьох томах / [Б. Д. Гаврилишин, О. А. Устенко, А. С. Гальчинський та ін.]; – [відп. ред. С. В. Мочерний]. – К.: ВЦ «Академія», 2000. – Т. 1. – 864 с., С. 75; Т. 3. – 952 с., С. 593.

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

77. Жуков А. Л. Регулирование заработной платы в соглашениях и коллективных договорах: [учеб. пособие] / А. Л. Жуков. – М.: МИК, 2006. – 376 с.

78. Журавська І. Спільна діяльність з нерезидентом: які податки утримуємо? / І. Журавська // Бухгалтерія. – 2002. – № 14/2 (481). – С. 30–31.

79. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

80. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: [монографія] / З.-М. В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.

81. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19. 03. 1996 р. № 93/96 – ВР, зі змінами та доповненнями станом на 15. 01. 2011 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

82. Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20. 05. 1999 р. № 687–XIV–ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

83. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996–XIV–ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

84. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про підприємства в Україні» від 04. 02. 1998 р. № 72/98–ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

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

86. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16. 04. 1991 р. № 29–ВР УРСР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

87. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18. 09. 1991 р. № 1560 – XII–ВР, № 47, ст. 646, зі змінами та доповненнями за станом на 19. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.zakon1.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

88. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28. 12. 1994 р. № 335/94–ВР, від 22. 05. 1997 р. № 283/97–ВР, зі змінами та доповненнями

[Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

89. Закон України «Про планування та забудову територій» від 20. 04. 2000 р. № 1699-III-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

90. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03. 04. 1997 р. – ВР, № 21, ст. 156, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

91. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами» від 22. 12. 2000 р. № 2181-III-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

92. Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17. 02. 2011 р. № 3038-VI-ВР [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.zakon2.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

93. Закон УРСР «Про підприємства в Українській РСР» від 27. 03. 1991 р. № 887-XII-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

94. Захарченко П. В. Синергетичний ефект у діяльності регіонального курортно-рекреаційного комплексу / П. В. Захарченко // Держава та регіони. – 2009. – № 6. – С. 96–100.

95. Збірник систематизованого законодавства «Спільна діяльність» // Бухгалтерія. – Вип. 9. – Вересень 2007 р. – С. 105.

96. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькуляция себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.

97. Інформер УФС. Загальні засади страхування [Текст]: 2010 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.uig.com.ua> – Назва з екрана.

98. Івано-Франківська обласна державна податкова адміністрація [Електронний ресурс]: // Режим доступу до публічної інформ.: <http://www.volynrada.gov.ua/node/Форма> електронного запиту на інформацію від



об'єднання громадян без статусу юридичної особи / Договори про спільну діяльність – Назва з екрана.

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

100. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 12. 11. 2003 р. № 492, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інструкції: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

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

102. Історія споживчої кооперації України / [М. В. Аліман, С. Г. Бабенко, С. Д. Гелей, А. Я. Гончарук та ін.]. – Львів: Інститут українознавства НАН України, 1996. – 383 с., С. 5.

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

104. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: [учеб. пособие] / Т. П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

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

106. Класифікатор видів економічної діяльності [Електронний ресурс]: // Режим доступу до класифікатора: [http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page\\_kved.html](http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page_kved.html) – Назва з екрана.

107. Класифікатор видів економічної діяльності. КВЕД 2012. (КВЕД ДК 009–2010), затверджений наказом Держстандарту від 11. 10. 2010 р. № 457 (зі змінами від 29. 11. 2010 р. № 530) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до класифікатора: [http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page\\_kved.html](http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page_kved.html) – Назва з екрана.

108. Класифікатор професій ДК 003:2010 (на зміну ДК 003:2005), затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28. 07. 2010 р. № 327, чинний з 01. 11. 2010 р. // [Електронний ресурс]: // Режим доступу до класифікатора: <http://www.search.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

109. Класифікація видів економічної діяльності ГК 009-96 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.met-online.kiev.ua/menu/dovidka/kved/index> – Назва з екрана.

110. Клепай З. Сумісна так сумісна: ділити можна тільки результат / З. Клепай // Бухгалтерія. – 2001. – № 18/2 (433). – С. 32–33.

111. Коваль П. Ф. Актуальні питання організації обліку спільної діяльності на прикладі інвестиційних процесів в індустрії туризму / П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко, Г. П. Андрєєва. – Економіка. Науковий вісник ЧДІЕУ. 2008. – № 1. – С. 95–106.

112. Кодекс законів про працю України 17. 12. 1971 р. № 322–VII–ВР, ст. 32 (із змінами внесеними згідно Указом Президії Верховної Ради Української РСР від 27. 05. 1988 р. № 5938–XI; Законом Української РСР від 20. 03. 1991 р. № 871–XII; Законом України від 24. 12. 1999 р. № 1356–XIV) станом на 04. 12. 2009 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ. : <http://www.ligazakon.ua> – Назва з екрана.

113. Козаченко Г. В. Інституційна теорія: зміст, еволюція та сучасне застосування / Г. В. Козаченко, В. О. Пантюхін // Економіка. Менеджмент. Підприємництво: Збірник наукових праць. – 2008. – № 20. – С. 23–28.

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

115. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: [учеб. пособие] / Н. П. Кондраков. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА–М., 2001. – 640 с.
116. Контроль і ревізія: [навч. посібник]. Нормативно-практичні матеріали. – [2-е вид., перероб. і доп.] / Є. М. Романів, Р. Л. Хом'як, А. С. Мороз, М. В. Корягін та ін. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти); «Інтелект-Захід», 2002. – 320 с.
117. Кормнов Ю. Промышленная политика и внешнеэкономические связи / Ю. Кормнов // Экономист. – 1998. – № 6. – С.17–21.
118. Корнилюк Р. Мічені Нобелем: вертикальний інтегратор Олівер Вільямсон / Роман Корнилюк // Економічна правда [Електронний ресурс]: // Режим доступу до ЕП: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/2> – Назва з екрана.
119. Косач Н. Е. Правовое регулирование совместной хозяйственной деятельности: [монография] / Н. Е. Косач. – Донецк: ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2003. – 182 с., С. 38.
120. Косач Н. Є. Правове регулювання спільного підприємництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.04 «Господарське право; арбітражний процес» / Н. Є. Косач. – Донецьк, 1999. – 14, [10] С.
121. Коуз Р. Фирма, рынок и право: [пер. с англ. Б. Пинскера]; – [науч. ред. Р. Капелюшников] / Р. Коуз. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 192 с.
122. Крупка Я. Д. Облік в будівництві: [підручник] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.
123. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
124. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / С. А. Кузнецова. – Тавр. держ. агротехнол. ун-т. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.
125. Кузнецова С. А. Оцінка об'єктів та фінансова звітність спільної інвестиційної діяльності без створення юридичної особи / С. А. Кузнецова // Академічний погляд. Економіка і підприємництво. Наук. журнал. –

Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, 2012. – Вип. 2 (37). – С. 82–87.

126. Кузнецова С. А. Синергетичний розвиток бухгалтерського обліку для становлення «економіки знань» в Україні: [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2010. – 148 с.

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

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

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

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

131. Куцик П. О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи: стан та проблеми / П. О. Куцик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. збірник наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (18). – Житомир, 2010. – С. 171–177.

132. Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П. О. Куцик // Вісник Житомирського державного технологічного університету (Економічні науки) / [відповід. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3, Ч. 2, (53). – С. 140–142.

133. Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи / П. О. Куцик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. збірник наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (21), Ч. 1. – Житомир, 2011. – С. 211–216.

134. Ли Се Ун. Международный бизнес: стратегия и управление. – М.: Наука, 1996. – 352 с.

135. Лист Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 15. 11. 2006 р. № 20/3-362-1-2 / Щодо роз'яснення договору будівельного підряду [Електронний ресурс] : // Режим доступу до листа: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

136. Лист Міністерства фінансів України від 10. 11. 2006 р. № 31-34000-207-10/23936 / Щодо відображення у бухгалтерському обліку окремих господарських операцій [Електронний ресурс]: // Режим доступу до листа: <http://www.min.fin.ua> – Назва з екрана.

137. Луцкова Л. П. Особливості виникнення синергетичного ефекту при виборі оптимального виду діяльності аграрних підприємств / Л. П. Луцкова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 4, Т. 1. – С. 272–275.

138. Луць В. В. Контракти у підприємницькій діяльності: [навчальний посібник] / В. В. Луць. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 560 с., С. 265–266.

139. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід: [монографія] / М. Р. Лучко. – К.: Облікінформ, 1997. – 144 с.

140. Львівська обласна державна податкова адміністрація [Електронний ресурс]: // Режим доступу до публічної інформ.: <http://www.rsta.tr.ukrtel.net/> Форма електронного запиту на інформацію від об'єднання громадян без статусу юридичної особи/Спільна діяльність – Назва з екрана.

141. Малышев И. В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И. В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

142. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – [под ред. Ф. Энгельса]. – М., 1978. – Т. 3, Кн. III. – 508 с.

143. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл. – [пер. с англ. В. И. Бомкин]. – М.: Эксмо, 2008. – 831 с. – (Серия «Антропология экономической мысли»).

144. Матвеева О. Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.01 «Экономическая теория» / О.Л. Матвеева. – М.: Чебоксары, 2008. – 23 с.

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

146. Мащенко М. Л. Актуальні питання здійснення спільної діяльності / М. Л. Мащенко // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 16–24.

147. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 г. [Текст]: издание на русском языке. – М.: Аскери–АССА, 1999. – 1135 с., С. 205–225.

148. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30. 12. 2011 р. № 1873 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://minfin.kmu.gov.ua> – Назва з екрана.

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

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

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

152. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах», зі змінами та доповненнями від 01. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до стандарту: <http://www.minfin.kmu.gov.ua> – Назва з екрана.

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

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

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

156. Мошенський С. З. Бухгалтерський облік у будівництві: [навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. спеціал. 7.050.106 «Облік і аудит»] / С. З. Мошенський, Т. П. Остапчук. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 356 с.

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

158. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [підручник для вищих навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

159. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2007. – 297 с.

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

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

162. Нидлз Б. Основные принципы управленческого учета / Б. Нидлз, Г. Андерсен, Д. Голдвелл // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40–45.

163. Нікбахт Е. Фінанси / Е. Нікбахт, А. Гроппелі; – [пер. з англ.]. – К.: ВІК–глобус, 1992. – 338 с.

164. Новий словник іншомовних слів: близько 40000 сл. і словосполучень / Л. І. Шевченко, О. І. Ніка, О. І. Хом'як, А. А. Дем'янюк; – [за ред. Л. І. Шевченко]. – К.: АРІЙ, 2008. – 672 с.

165. Новий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: І. О. Радченко, О. М. Орлова]. – К.: ПП В. М. Голяка, 2010. – 768 с.

166. Норд Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки: [пер. с англ.] / Д. Норд. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

167. Ноур Т. Спільна діяльність: вклад трудовою участю / Т. Ноур, С. Хом'як, Н. Привалова // Баланс. – 2006. – № 21. – С. 38–42.
168. Ноур Т. Спільна діяльність: правові аспекти / Т. Ноур // Баланс. – 2004. – № 11 (501). – С. 41–46.
169. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. [навч. посібник для студ. вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Н. М. Малюга, Я. В. Лебедевич, Л. П. Горецька, Г. В. Давидюк. – [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир, ЖІТІ, 2000. – 480 с.
170. Омелькін В. Юридичні аспекти спільної діяльності // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95 (757). – С. 8–11.
171. Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – № 52. – С. 23–40.
172. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / [за ред. В.С. Леня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
173. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
174. Основи економічної теорії. Політекономічний аспект: [підручник] / [за ред. Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка]. – К.: Вища школа – Знання, 1999. – 743 с.
175. Паженская И.Г. Методика учета транзакционных издержек / И.Г. Паженская // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 19. – С. 62–64.
176. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
177. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – [3-е изд., испр. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 547 с.
178. Панков А. Д. Современные методы анализа финансового положения / А. Д. Панков. – Минск: Профит, 1995. – 170 с.
179. Пантелеєв В. П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеєв, О. С. Сніжко / [за ред. Я. Кавторєва]. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
180. Пестрецова О. І. Організація та функціонування спільних підприємств в Україні: [навчальний посібник] / О. І. Пестрецова. – К.: КНЕУ, 1997. – 100 с.



181. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291 з урахуванням змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

182. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 р. № 2755–VI–ВР, зі змінами та доповненнями, редакція від 19. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до кодексу: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

183. Податковий кодекс України: Чинне законодавство зі змінами та допов. за станом на 19 січ. 2011 р.: (офіц. текст). – К.: ПАЛИВОДА А. В., 2011. – 512 с. – (Кодекси України).

184. Положения по бухгалтерскому учету 19/0 «Учет финансовых вложений», приказ от 10. 12. 2002 № 126 н., зарегистрирован в Минюсте России 27. 12. 2002 г. № 5457 [Электронный ресурс]: // Режим доступа к информ.: <http://www.businessuchet.ru> – Назва з екрана.

185. Положения по бухгалтерскому учету 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», приказ от 24. 11. 2003 № 105 н., зарегистрирован в Минюсте России 22. 01. 2004 г. № 5457 [Электронный ресурс]: // Режим доступа к информ.: <http://www.businessuchet.ru> – Назва з екрана.

186. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 р. № 87, зареєстроване в Мін'юсті України 21. 06. 1999 р. за № 391/3684, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

187. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26. 04. 2000 р. № 91, зареєстроване в Мін'юсті України 17. 05. 2000 р. № 284/4505, зі змінами та доповненнями за станом на 11. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

188. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29. 11. 1999 р. № 290 з урахуванням

змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

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

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

191. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 р. № 87, зареєстроване в Мін'юсті України 21. 06. 1999 р. № 396/3689, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

192. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 р. № 87 з урахуванням змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

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

194. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 р. № 87 з урахуванням змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

195. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 з урахуванням змін [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

196. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18. 10. 1999 р. № 242, зареєстроване в Мін'юсті України 02. 11. 1999 р. № 750/4043, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

197. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну України від 20. 09. 1999 р. № 246, зареєстрованим у Мін'юсті України 02. 11. 1999 р. за № 751/4044 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

198. Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участі іноземного інвестора, затверджене постановою КМУ від 30. 01. 1997 р. № 112 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до положення: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

199. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом ДПАУ від 01. 03. 2000 р. № 79, зареєстроване в Мін'юсті України 03. 04. 2000 р. за № 208/4429 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до положення: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

200. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом ДПАУ від 22. 12. 2010 р. № 978, зареєстрованим у Мін'юсті України 29. 12. 2010 р. за № 1400/18695 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до положення: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

201. Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом ДПАУ від 28. 02. 2011 р. № 113, зареєстровано в Мін'юсті України 29. 03. 2011 р. за № 412/19150.

202. 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 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документу: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

203. 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 у Мін'юсті України 03. 02. 1998 р. № 62/2502, зі змінами та доповненнями.

204. Порядок обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів ДПАУ від 22. 12. 2010 р. № 979, зареєстрований у Мін'юсті України 30. 12. 2010 р. за № 1439/18734 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

205. Порядок присвоєння реєстраційних (облікових) номерів платників податків, затверджений наказом ДПАУ від 03. 08. 1998 р. № 380, зареєстрований у Мін'юсті України 01. 09. 1998 р. за № 540/2980 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документу: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

206. Постанова щодо Питання прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затверджена КМУ від 13. 04. 2011 р. № 461 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документу: <http://www.liga2.zakon.gov.ua> – Назва з екрана.

207. Предеус Н. В. Учет инвестиций по договорам совместной деятельности в строительстве / Н. В. Предеус // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 9, сентябрь. – С. 110–114.

208. Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / [за ред. О. Е. Вільямсона, С. Дж. Віниера; Пер. з англ. А. В. Куликова; Наук. ред. пер. В. П. Кузьменко]. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.

209. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з укладанням та виконанням договорів про сумісну діяльність: Роз'яснення Вищого арбітражного суду України № 02-5/302 від 28. 04. 1995 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документа: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

210. 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, наказ Державної податкової адміністрації України від 03. 04. 2007 р. №

208 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.dpa.dp.ua> – Назва з екрана.

211. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України від 18. 04. 2005 р. № 96, наказ Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

212. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 16. 02. 2004 р. № 30, наказ Державного комітету України з будівництва та архітектури [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua/Методрекомендації> – Назва з екрана.

213. Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення, наказ Міністерства Фінансів України від 18. 08. 1995 р. № 139, зареєстрований у Мін'юсті України 01. 09. 1995 р. за № 321/857 (Наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства Фінансів України від 25. 05. 2000 р. № 39) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.zakon2.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

214. Про затвердження Переліку внутрішніх опоряджувальних робіт, без виконання яких можливе прийняття в експлуатацію житлових будинків, та Переліку виконавчої та іншої документації, що надається приймальній комісії при прийнятті в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 24. 12. 2008 р. № 637, зареєстровано в Мін'юсті України 20. 01. 2009 р. за № 39/16055, зі змінами та доповненнями від 21. 08. 2010 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.gov.ua> – Назва з екрана.

215. Про затвердження форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, Порядку його складання та Порядку заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, наказ Державної податкової адміністрації України від 30. 09. 2004 р. № 571, 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 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.dpa.dn.ua> – Назва з екрана.

216. Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи від 28.02.2011 р. № 113, зареєстрованої у Мін'юсті України 29.02.2011 р. за № 412/19150 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

217. Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2011 р. № 1352, зареєстрований у Мін'юсті України 11.11.2011 р. за № 1290/20028 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Назва з екрана.

218. Про сприяння та захист інвестицій: Угода між Урядом України та Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів від 22 січня 2003 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до угоди: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

219. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

220. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: [навчальний посібник] / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.

221. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: [монографія] / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

222. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

223. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.

224. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
225. Пушкар М. С. Філософія обліку: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
226. Пушкар М. С. Фінансовий облік: [підручник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
227. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика: [підручник] / Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 486 с.
228. Радченко Н. Спільна діяльність без створення юридичної особи / Н. Радченко // Головбух. – 2001. – № 51 (153). – С. 51–57.
229. Рак Н. О. Договір о совместной деятельности – перспективна форма совместного предпринимательства / Н. О. Рак // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна (Економічна серія). – 1999. – № 457. – С. 91–94.
230. Рак Н. О. Спільне підприємництво і шляхи підвищення його ефективності: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.02 / Наталя Олександрівна Рак. – Х., 2002. – 156 с., [14] с.
231. Рак Н. О. Спільне підприємництво і шляхи підвищення його ефективності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.02 «Підприємництво, менеджмент і маркетинг» / Н. О. Рак. – Харків, 2002. – 20, [6] с.
232. Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете: [монографія] / Р. С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с., – С. 15.
233. Резнікова В. В. Окремі питання правового регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування спільної господарської діяльності в Україні / В. В. Резнікова // Науковий часопис «Вісник Хмельницького Інституту регіонального управління та права». – 2004. – № 3 (11). – С. 131–136.
234. Резнікова В. В. Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 12.00.04

«Господарське право, господарсько-процесуальне право» / В. В. Резнікова. – К, 2006. – 20, [7], [10] С.

235. Самуэльсон П. А. Экономика: В 2 т. / П. А. Самуэльсон. – М.: Алгон, 1992. – Т. 2. – 416 с.

236. Санфилиппо Ч. Курс римського частого права / Ч. Санфилиппо // [под ред. Д. В. Дождева]. – М.: БЕК, 2000. – 400 с.

237. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Г. Сапожникова. – Воронеж, 2009. – 48 с.

238. Саркисов С. Э. Менеджмент: Словарь-справочник / С. Э. Саркисов. – М.: Анкил, 2005. – 808 с.

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

240. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет: [учебное пособие] / В. Н. Сердюк. – [3-е изд., изм. и доп.]. – Донецк: ДонНУ, 2000. – 429 с.

241. Сигел Дж. Г. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Г. Сигел, Дж. К. Шим; – [пер. с англ.]. – М.: ИНФРА-М (Библиотека словарей «ИНФРА-М»), 2001. – VIII, 408 с.

242. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Кн. 1. / А. Смит. – Москва: Ось-89, 1997. – [Электронный ресурс]: // Режим доступа к информ.: [http://www.library.tane.edu.ua/files/smit\\_a.html](http://www.library.tane.edu.ua/files/smit_a.html) – Назва з екрана.

243. Смит А. Исследование природы и причин богатства народов / А. Смит. – М., 1935. – 645 с.

244. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

245. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: проблеми и методы изучения и обучения: [монографія] / Я. В. Соколов, Н. А. Каморджанова, М. В. Лычагин. – Новосибирск: ЭОПП СО РАН, 2007. – 288 с.

246. Соколов Я. В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С. 3–8.



247. Соловьева О. С. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О. С. Соловьева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 256 с.
248. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навчальний посібник] / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с., С. 241–242.
249. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві / В. В. Сопко. – К.: Техніка, 1995. – 267 с.
250. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
251. Сорока К. О. Синергетичний ефект в маркетинговій діяльності / К. О. Сорока // Проблеми розвитку сучасного суспільства: економіка, соціологія, філософія. Форум Дніпропетровської державної фінансової академії. – 2010. – [Електронний ресурс]: // Режим доступу до повідомлення: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?t=973> – Назва з екрана.
252. Статистичний щорічник України за 2009 рік. Державний комітет статистики України. – Київ: Державне підприємство «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. – 567 с.
253. Статистичний щорічник України за 2011 рік. Державна служба статистики України. – Київ: ТОВ «Август Трейд», 2012. – 559 с.
254. Строїч С. Будівництво по-новому: як працювати за новим законом про містобуддільність / С. Строїч // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 33. – С. 3–15.
255. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання. – 2008. – 507 с.
256. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
257. Сулима Л. О. Синергетичний ефект від створення авіаційного навчального центру альянсу авіакомпаній / Л. О. Сулима // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Збірник наук. праць: Вип. 27. – Київ: НАУ, 2010. – 258 с. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до статті: [http://www.lib.nau.edu.ua/Journals/3\\_27\\_2010/Sulima.pdf](http://www.lib.nau.edu.ua/Journals/3_27_2010/Sulima.pdf) – Назва з екрана.

258. Сучасний тлумачний словник української мови / [уклад.: А. М. Яковлева, Т. М. Афонская]. – Харків: ПП «ТОРСІНГ ПЛЮС», 2010. – 672 с.

259. Тарушкин А.Б. Институциональная экономика:[учебное пособие] / А. Б. Тарушкин. – СПб: Питер, 2004. – 368 с.

260. Термінологічний словник «Start Here» [Електронний ресурс]: // Режим доступу до слів: <http://www.second.udec.ntu-kpi.kiev.ua> – Назва з екрана.

261. Тернопільська обласна державна податкова адміністрація [Електронний ресурс]: // Режим доступу до публічної інформ.: <http://www.rsta.tr.ukrtel.net/> Форма електронного запиту на інформацію від об'єднання громадян без статусу юридичної особи/Спільна діяльність – Назва з екрана.

262. Тимчасове положення про порядок державної реєстрації прав власності на нерухоме майно, затверджене наказом Мін'юсту України від 07. 02. 2002 р. № 7/5, у редакції наказу Мін'юсту України від 28. 01. 2003 р. № 6/5, із останніми змінами від 19. 03. 2005 р. № 49 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до положен.: <http://www.liga.zakon.gov.ua> – Назва з екрана.

263. Тимчасовий порядок реєстрації операцій, затверджений постановою КМУ від 26. 05. 2004 р. № 671 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документу: <http://www.liga.zakon.gov.ua> – Назва з екрана.

264. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] – [3-тє вид. допов. і перероб.] / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

265. Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / [сост. Е. Д. Чацкис]. – Донецк: Сталкер, 1996. – 320 с.

266. Торгова Л. В. Основи зовнішньоекономічної діяльності: [навч.–метод. посіб.] / Л. В. Торгова, О. В. Хитра. – Львів: Новий Світ-2000, 2006. – 512 с., С. 315.

267. Торгова Л.В. Спільні підприємства в Україні: Організаційно-економічний механізм і ефективність функціонування / Л.В. Торгова, О.В. Хитра. – К.: ФАДА, ЛТД, 2001. – 218 с., С. 11.

268. Требования к учету расходов – сравнительный анализ МСФО и РСБ [Электронный ресурс]: // Режим доступа к информ.: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/144278.html> – Назва з екрана.

269. Угода про Партнерство та Співробітництво. Повний текст угоди, підписаної між Європейським Союзом та Україною в Люксембурзі 16. 06. 1994 р. Видана представництвом Європейської Комісії в Україні. – К., 1998. – 70 с. – (Міжнародний документ).

270. Указ Президента від 07. 07. 2003 р. № 580-2003 «Про додаткові заходи щодо збільшення інвестицій в економіку України» [Електронний ресурс]: // Режим доступу до документа: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

271. Управленческий учет: [учебное пособие] / [под ред. А.Д. Шеремета]. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.

272. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б. Ф. Усач. – [5-е вид., перероб.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 253 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

273. Фінансовий облік: [підручник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с., С. 507.

274. Хакен Г. Синергетика / Г. Хакен. – М.: Мир, 1980. – 400 с.

275. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; – [пер. с англ.] – [под. ред. проф. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

276. Хорнгрен Ч. Г. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер; – [пер. с англ.] – [под ред. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

277. Цивільне право України: [підручник]: У 2-х кн. / [за ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової]. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – Кн. 2. – 639 с., С. 470, С. 475.

278. Цивільний кодекс України від 16. 01. 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]: // Режим доступу до кодексу: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.

279. Чалий І. БО СД: ? (Проблеми бухобліку спільної діяльності) / І. Чалий // Бухгалтер. – 2002. – № 45 (189). – С. 46.

280. Чацкис Е. Д. Бухгалтерский учет: основы теории и практики: [учебное пособие] / Е. Д. Чацкис, А. Н. Лысюк, Т. П. Михайлова. – Донецк: ДонГУЭТ, 2003. – 466 с.

281. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 236 с.

282. Шеломков В. Совместная деятельность – проблемы и решения / В. Шеломков // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 1999. – № 32. – С. 7.

283. Шестерняк М. М. Взаємовідносини найманих працівників з оплати праці у спільній діяльності / М. М. Шестерняк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – Ч. 2. – 252 с., С. 169–171.

284. Шестерняк М. М. Виникнення синергетичного ефекту при спільній діяльності / М. М. Шестерняк // Зб. тез Міжнар. наук.-практ. конф. «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» / 27–28 жовтня 2011 р. – Тернопіль, 2011. – С. 327–330.

285. Шестерняк М. М. Дискусійні аспекти дефініції «витрати» / М. М. Шестерняк // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін», 7–8 жовт. 2010 р. [Текст]. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 275–277.

286. Шестерняк М. М. До питання організації бухгалтерського обліку / М. М. Шестерняк // «Проблеми трансформаційної економіки» // Зб. наук. тез II Всеукр. наук.-практ. конф. 24–25 квітня 2009 р. – Кривий Ріг: КФ ДВНЗ «ЗНУ», 2009. – С. 257–260.

287. Шестерняк М. М. До питання сутності спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Економічний простір: Зб. наук. праць. – № 23/2. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009 р. – С. 125–130.

288. Шестерняк М. М. Економічна природа спільної діяльності як особливої форми організації бізнесу / М. М. Шестерняк // Зб. тез доповідей Восьмої Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» 24–25 лютого

2011 р.: Ч. 2 [Текст]. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 432–433.

289. Шестерняк М. М. Інституційна спільна діяльність як особлива форма організації бізнесу / М. М. Шестерняк // Збірник наук. праць молодих учених Тернопільського національного економічного університету «Наука молода» / Видання Ради молодих вчених ТНЕУ. – 2012. – Вип. 17. – С. 148–153.

290. Шестерняк М. М. Контроль господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи у будівництві / М. М. Шестерняк // Контроль як фактор економічної безпеки підприємства [Текст]: матеріали «круглого столу», Тернопіль, 28 лютого 2012 р. / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2012. – 100 с., С. 81–89.

291. Шестерняк М. М. Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи / М. М. Шестерняк // Система контролю: проблеми та перспективи розвитку [Текст]: матеріали «круглого столу», Тернопіль, 3 червня 2011 р. / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011. – 84 с., С. 71–75.

292. Шестерняк М. М. Облік внесків до спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Наука і вища освіта: тези доповідей учасників XVIII Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених «Економічні проблеми сучасного суспільства та шляхи їх подолання», м. Запоріжжя, 22–23 квітня 2010 р.: у 4 т. / Класичний приватний університет. – Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2010. – Т. 1. – С. 278–279.

293. Шестерняк М. М. Облік спільної діяльності в Україні / М. Р. Лучко, М. М. Шестерняк // Наука й економіка: Наук.-теорет. журнал Хмельницького економічного університету. Вип. 2 (14), 2009 р. – С. 85–90.

294. Шестерняк М. М. Облік спільної діяльності за договором простого товариства у будівництві / М. М. Шестерняк // Зб. тез доповідей Дев'ятої Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» 23–24 лютого 2012 р.: Частина 2 [Текст]. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2012. – С. 363–363.

295. Шестерняк М. М. Облік фінансово-господарських операцій як важливий етап здійснення спільної діяльності / М. М. Шестерняк // «Трансформація

господарського механізму в умовах кризи»: Матеріали ІХ Всеукр. наук. конф. молодих учених і студентів 15–17 квітня 2010 р. – Чернівці: ЧНУ, 2010. – С. 372–374.

296. Шестерняк М. М. Окремі аспекти обліку та оподаткування спільної діяльності без створення юридичної особи / М. М. Шестерняк // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. «Наука і освіта 2004» 10–25 лютого 2004. – Т. 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 89–91.

297. Шестерняк М. М. Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Наука молода: Зб. наук. праць Ради молодих учених Тернопільської академії народного господарства. Вип. 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – С. 220–223.

298. Шестерняк М. М. Особливості організації обліку спільної діяльності в сучасних умовах / М. М. Шестерняк // Наук. вісник Ужгородського університету: Серія «Економіка». Вип. 27. – Ужгород, 2009. – С. 244–251.

299. Шестерняк М. М. Особливості організації та здійснення спільної діяльності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / М. М. Шестерняк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: «Економіка». – № 17, 2004. – С. 189–192.

300. Шестерняк М. М. Правові аспекти здійснення спільної діяльності в Україні / М. М. Шестерняк // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Вип. 259: В 7 т. – т. III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – С. 706–714.

301. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Р. Романів, М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Вип. 8, ч. 2. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 416–422.

302. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації доходів від спільної діяльності у будівництві / М. М. Шестерняк // Сталий розвиток економіки: Всеукр. наук.-вироб. журнал. – Вип. 4 (14), 2012. – ПВНЗ «Університет економіки і підприємництва», ПП «Інститут економіки, технологій і підприємництва». –

Хмельницький: Відdruk. з готових діапозитивів в СМП «ТАЙП», м. Тернопіль, 2012. – С. 245–252.

303. Шестерняк М. М. Спільна діяльність без створення юридичної особи як ефективний спосіб спорудження таун-хаусів / М. М. Шестерняк // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління [Текст]: Міжнар. наук.-практ. конф., 2012 р., 1–3 черв., м. Судак: [матеріали]. – Сімферополь: ДІАЙП, 2012. – С. 125–127.

304. Шестерняк М. М. Спільна діяльність за участю фізичної особи у будівництві / М. М. Шестерняк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 2 (60). – 360 с., С. 278–282.

305. Шестерняк М. М. Спільна діяльність як форма господарювання / М. М. Шестерняк // Наукові записки: Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. Вип. 13, ч. 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – С. 113–116.

306. Шестерняк М. М. Спільна діяльність: правове забезпечення, облік та оподаткування: [навчальний посібник] / М. Р. Лучко, М. М. Шестерняк // – Тернопіль: ТАЙП, 2009. – 126 с.

307. Шестерняк М. М. Теоретичні засади спільної діяльності в правовому полі України / М. М. Шестерняк // Наука й економіка: Наук.-теорет. журнал Хмельницького економічного університету. Вип. 4 (16), т. 2, 2009. – С. 222–230.

308. Шестерняк М. М. Трансакційні витрати як мотивація для здійснення спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Зб. тез доповідей V Міжнар. наук.-практ. конф. «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку», м. Тернопіль, 29 вересня–1 жовтня 2011 р. [Текст]. – Тернопіль: ТАЙП, 2011. – С. 377–380.

309. Шестерняк М. М. Функції облікового моделювання у спільній діяльності / М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2012. – Вип. 10. – Частина 3. – 412 с., С. 228–233.

310. Шестерняк М. М. Чи має інституційна економіка перспективи розвитку в Україні? / М. М. Шестерняк // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління [Текст]: Міжнар. наук.-практ. конф., 2011 р., 19–21 трав., м. Судак: [матеріали]. – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 35–39.

311. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: [монографія] / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

312. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джоел Г. Сигел; – [пер. с англ.]. – М.: Информ.-издат. дом «Филинь», 1996. – 344 с.

313. Шинкаренко І. Спільна діяльність: учаснику на замітку / І. Шинкаренко // Бухгалтерія. – 2002. – № 14/2 (481). – С. 20–25.

314. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : [монографія] / М. Т. Щирба. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – 340 с.

315. Эконометрия / [под ред. член-корр. Российской академии наук И. И. Елисеевой]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 954 с.

316. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономика: В 4-х томах. Т. 1 / [гл. ред. А. М. Румянцев]. – М.: Советская Энциклопедия, 1972. – 560 с.

317. Юнак Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття – нове уявлення майбутнього / Ж. М. Юнак, С. І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. збірник наук. праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 1 (13) / [відпов. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 408 с.

318. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – № 29 (285). – С. 19–24.

319. Яновська Н. Спільна діяльність: новації оподаткування / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 1999. – № 46. – С. 23–29.



320. Chasteen Lanny G. Intermediate accounting / Lanny G. Chasteen, Richard E. Flahaerty, Melvin C. O'Connor // Fourth Edition. – Boston: McGraw-Hill, Inc., 1992. – 456 p.

321. Heenen J. Partnership and other personal associations for profit / J. Heenen // International encyclopedia of comparative Law. – V.XIII. – Ch.1 – Tubingen, 1972. – P. 190.

322. Howard L. Business Law / L. Howard // Woodbury. – N.Y., 1965. – P. 294–295.

323. Williamson O. Transaction Cost Economics: The Natural Progression / O. Williamson // University of California, Berkeley, 2009 Nobel Prize Lecture. – 23 p. // [Электронный ресурс]: // Режим доступа до ЕП: <http://www.williamson-lecture-slides.pdf> – Назва з екрана.

324. Robbins L. Nature and Significance of Economic Science / L. Robbins // London: Macmillan & Co., 1932. – P. 71.

325. Robertson D. H. The Control of Industry / D. H. Robertson // rev. ed. London: Nisbet & Co., 1928. – P. 85.

326. Salter J. A. Allied Shipping Control / J. A. Salter // Oxford: Clarendon Press, 1921. – P. 16–17.

327. Spiceland David J. Intermediate Accounting / David J. Spiceland, James F. Sepe, Lawrence A. Tomassini // Second Edition. – Boston: IRWIN McGraw-Hill, 2001. – 1092 p.

# Спільна діяльність між СП “Західна нафтова група” – ТзОВ Компанія “Білий замок”

46027, м. Тернопіль, вул. Об’їзна, 4, тел. 25-18-53  
код ЄДРПОУ 21138286, р/р 2600930013004 в ТВБ від. “Ватра”  
ОД АКБ УСБ м. Тернополя, МФО 338017, ІПН № 211382819185 Св. № 26719590

№ 11/05  
від “22” травня 2012 р.

*Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
Економічного університету*

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Шестерняк Марії Михайлівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему: “Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи”

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Шестерняк Марії Михайлівни про те, що її пропозиції стосовно відображення витрат на оплату праці та виплату заробітної плати працівникам, які залучаються до роботи як в основній, так і у спільній діяльності учасників, а також удосконалення методики обліку внесків до спільної діяльності, коли вкладом є трудова участь, використовуються в практичній діяльності суб’єктів господарювання, що здійснюють спільну діяльність у будівництві – СП “Західна нафтова група” (43010 м. Луцьк, вул. Кременецька, 38, код ЄДРПОУ 30887609, р/р 260083055627 в КБ “Західінкомбанк” м. Луцька, МФО 303484, ІПН № 30887609 Св. № 02807960) та ТзОВ “Компанія “Білий Замок” за договором про спільну діяльність від 01.08.2001 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168373). Оператором спільної діяльності взяті до уваги пропозиції дисертанта стосовно відображення внесків учасників до спільної діяльності, що є нематеріальними активами.

В результаті застосування розробленого здобувачем алгоритму розподілу витрат та амортизаційних відрахувань для спільної діяльності удосконалено порядок розподілу непрямих витрат.

Уповноважений на ведення спільних справ

ТзОВ “Компанія “Білий Замок”

Директор

Бухгалтер



Куликовська Г. М.

Беренда Л. Р.

46020, м. Тернопіль  
вул. Коцюбинського, 5/4  
р/р 26007000257927 в  
ПАТ «УКРСОЦБАНК»  
МФО 300023, код 31914664  
Тел. 43-50-75

# ПП "ЗВ'ЯЗОКБУД"

Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
Економічного університету

"10" липня 2012 р., №7-12

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Шестерняк Марії Михайлівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему: "Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення  
юридичної особи"

Цією довідкою підтверджуємо, що результати дисертаційного дослідження аспірантки кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Шестерняк Марії Михайлівни були використані в практичній діяльності оператора спільної діяльності – ПП "Зв'язокбуд" (31914664) відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 03.09.2008р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168843). Зокрема, удосконалено облік спільної діяльності шляхом впровадження розробленого дисертантом робочого плану рахунків для відображення інформації про трансакційні витрати від спільної діяльності без створення юридичної особи через додаткові аналітичні рахунки інших витрат операційної діяльності для потреб управління.

Оператором спільної діяльності використовується також запропонована здобувачем додаткова класифікація витрат у будівництві, що дозволяє забезпечити більш раціональну організацію планування, правильність та повноту бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт, підвищити ефективність управління витратами та уникати непродуктивних витрат, розмежовуючи при цьому витрати на створення кваліфікаційного активу та витрати на створення некваліфікаційного активу.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 при Тернопільському національному економічному університеті.

Оператор спільної діяльності ПП "Зв'язокбуд" (31914664) відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 03.09.2008р. в особі директора



Пушкар В.В.

# ПП „Комун-Сервіс-Серет”

46000, м. Тернопіль, пр.-т Ст Бандери, 106/58 тел (0352) 47-55-54.

*Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
Економічного університету*

№ 283  
“06” вересня 2012 р.

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Шестерняк Марії Михайлівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему: «Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи»

Цією довідкою підтверджуємо, що результати дисертаційного дослідження аспірантки кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Шестерняк Марії Михайлівни були використані в практичній діяльності оператора спільної діяльності - ПП «КОМУН-СЕРВІС-СЕРЕТ» (32549753) відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору № 06/1 про спільну діяльність від 29.05.2006 р. (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 450168762). Оператором спільної діяльності використовуються пропозиції дисертанта стосовно класифікації доходів від спільної діяльності без створення юридичної особи, оскільки дана класифікація максимально наближує фінансовий облік та податкові розрахунки щодо даного виду господарювання та дозволяє оптимізувати структуру доходів, забезпечити їх достовірний облік, визначити рентабельність окремих видів продукції (робіт, послуг), здійснювати контроль за їх одержанням та отримувати детальнішу інформацію для аналізу діяльності учасників спільного будівництва.

Учасниками спільної діяльності взяті до уваги пропозиції аспірантки щодо застосування на практиці типової форми Акту розподілу площ завершеної спільної будівлі до договору про спільну діяльність без створення юридичної особи (договір простого товариства), згідно з якою кожен учасник спільного будівництва (фізична або юридична особа) отримує площу, вартість якої відповідає розміру її внеску.

Оператор спільної діяльності ПП «КОМУН-СЕРВІС-СЕРЕТ» (32549753)  
відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету  
під час виконання договору про спільну діяльність від 29.05.2006 р.  
в особі головного бухгалтера



Сивак П.І.



76005, м. Івано-Франківськ, вул. Симона Петлюри, 10.

тел. (0342)714110, (0342) 712251

п/р 2600800060001 в ІФФАБ "Київська Русь", МФО 336008, код ЄДРПОУ 33427566;

ДП - код ЄДРПОУ 35276460, ІПН № 352764609158, Св. № 100056742

№ 64/12  
від 09 листопада 2012 р.

*Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
Економічного університету*

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Шестерняк Марії Михайлівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

на тему: "Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи"

Цією довідкою підтверджуємо, що результати дисертаційного дослідження аспірантки кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Шестерняк Марії Михайлівни були використані у практичній діяльності оператора спільної діяльності - ТОВ "МонолітТрансБуд" ДП «Завод якісних бетонів» (33427566) відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 12.06.2007 р. з ВАТ "Чернівцігаз" (реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ 276408555). Зокрема, удосконалено організацію контролю за правильністю відображення господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи у фінансовому обліку та податкових розрахунках шляхом впровадження розроблених дисертантом етапів контролю з врахуванням специфіки даного виду господарвання.

Практичне значення проведення контролю спільної діяльності полягає у тому, що за результатами контролю із застосуванням запропонованих етапів, суб'єкти господарювання, що здійснюють спільний проект отримують детальну інформацію про фактичний стан справ, які забезпечать їм ефективне управління спільною діяльністю, висновки і пропозиції, що дозволять сформулювати рекомендації щодо покращення роботи її учасників.

Оператор спільної діяльності  
ТОВ "МонолітТрансБуд" ДП «Завод якісних бетонів» (33427566)  
відповідальний за утримання та внесення податків  
до бюджету під час виконання договору про спільну  
діяльність від 12.06.2007 р. в особі директора



А.В. Бондаренко



**Тернопільський національний економічний університет**  
**Ternopil National Economic University**

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine  
Tel./Fax +380 (352) 47 50 51  
E-mail: academ@tneu.edu.ua  
http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна  
Тел./факс +380 (352) 47 50 51  
E-mail: academ@tneu.edu.ua  
http://www.tneu.edu.ua

№ 126-26/1159

"25" 04 2012 р.

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
Проректор з науково-педагогічної роботи  
Тернопільського національного  
економічного університету  
к.фіз.-мат.н. доцент М. І. Шинкарик

**ДОВІДКА**

про впровадження у навчальний процес результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Шестерняк Марії Михайлівни

Основні наукові результати дисертації Шестерняк М. М. на тему "Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи" використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету та є складовою теми науково-дослідної роботи кафедри аудиту, ревізії та контролінгу "Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі" (державний реєстраційний № 0110U008609).

Окремі висновки та пропозиції, сформульовані у дисертації, зокрема обґрунтування спільної діяльності без створення юридичної особи як окремого виду діяльності, розкриття змісту контролю та специфіки наукового та практичного осмислення спільного контролю спільної діяльності, використовуються при розробці методичних вказівок і викладання таких навчальних дисциплін, як "Система контролю" та "Звітність підприємств".

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 при Тернопільському національному економічному університеті.

Завідуючий кафедрою аудиту, ревізії та контролінгу  
Тернопільського національного  
економічного університету  
доктор економічних наук, професор

М. С. Пушкар