

Марія Шестерняк

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Система бухгалтерського обліку за останні роки зазнала чимало реформ, а це в свою чергу знайшло відображення на багатьох господарських операціях та змінило роками усталену методологію. Як приклад, може стати облік операцій, здійснюваних учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи.

Облік спільної діяльності без створення юридичної особи був досить проблемним і до введення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Введення П(С)БО не вирішило питання єдності методологічних підходів до регламентації організації та обліку спільної діяльності в національному та міжнародному масштабах, через відмінність нормативно-правового регулювання даних господарських відносин.

Проблеми організації та ведення спільної діяльності без створення юридичної особи знайшли широке відображення в дослідженнях таких вчених та практиків, як С.Голов [1], Н.Яновська [2], В.Батіщев [3] та інших. Незважаючи на значні здобутки ряд проблем не знайшли висвітлення у вищезгаданих наукових працях.

Метою даної статті є узагальнення спільних та відмінних рис організації спільної діяльності в Україні та в міжнародній практиці. Доцільними методами дослідження є синтез та аналіз (при здійсненні оцінки діючих стандартів по відношенні до спільної діяльності).

Для того, щоб зрозуміти вимоги, що висуваються національним стандартом до організації такого обліку, потрібно звернутися до першоджерела – Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 31 „Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” (далі – МСБО-31) [4], у якому розглядаються методи обліку спільної діяльності та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності.

Відповідно до п.3 МСБО-31 „спільна діяльність – це господарська діяльність, яка є об'єктом спільного контролю двох або кількох сторін згідно з контрактною угодою між ними” [4]. Звідси випливає, що для будь-якої спільної діяльності загальними характеристиками є:

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

У свою чергу, спільний контроль означає погоджений контрактом розподіл контролю за господарською діяльністю. Виходячи з цього всіх учасників спільної діяльності поділяють на контролюючих учасників та звичайних інвесторів: контролюючий учасник – це учасник спільної діяльності, який здійснює спільний контроль за нею; інвестор – це учасник спільної діяльності, який не здійснює спільний контроль цієї діяльності.

Контрактну угоду щодо спільної діяльності звичайно складають в письмовій формі у вигляді контракту чи протоколу переговорів між контролюючими учасниками або положень статутних документів.

Погоджуючись із думкою С.Голова [1:40], вважаємо, що контрактна угода, як правило, визначає:

- характер і тривалість спільної діяльності та зобов'язання щодо звітування про неї;
- призначення керівного органу (ради директорів) і визначення права голосу контролюючих учасників;
- вкладення капіталу контролюючими учасниками;
- розподіл між контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат і результатів спільної діяльності;
- рішення, що вимагають згоди всіх або встановленої більшості контролюючих учасників.

Слід зазначити, що на одного з контролюючих учасників контрактної угоди може бути покладений обов'язок керівника (менеджера) спільної діяльності. Проте, це не означає, що такий учасник контролюватиме цю діяльність, оскільки він діятиме в межах фінансової та операційної політики, узгодженої з іншими контролюючими учасниками, та делегованих йому повноважень. Отже, ми можемо зробити висновок, що наявність контрактної угоди, яка встановлює спільний контроль, чітко відрізняє спільну діяльність від асоційованої компанії та дочірнього підприємства, в яких інвестор має відповідно суттєвий вплив та контроль.

Українське ж поняття „спільної діяльності” визначається у національному стандарті. Так, відповідно до п.3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції”,

затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. № 91 (далі - П(С)БО-12) „спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними”.

Також у П(С)БО-12 [5] подано визначення поняття „спільний контроль” – це розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Спільна діяльність може здійснюватися у різних формах. Проте, на відміну від П(С)БО-12 [5], яке передбачає можливість здійснення спільної діяльності як зі створенням, так і без створення юридичної особи, в МСБО-31 [4] найбільш поширеними є три форми спільної діяльності:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані господарські одиниці.

Перші дві форми спільної діяльності не передбачають створення юридичної особи. Остання із зазначених форм передбачає створення юридичної особи, яку в МСБО-31 [4] названо – спільним підприємством (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Класифікація спільної діяльності

„Спільно контрольовані операції – це діяльність, для здійснення якої два або більше контролюючих учасники об'єднують свої дії, ресурси та досвід з метою спільного виготовлення та збуту конкретної продукції” [4]. Отже, згідно з МСБО-31 спільна діяльність у вигляді спільно контрольованих операцій пов'язана із використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, а не зі створенням відокремлених від них корпорацій. Кожний контролюючий учасник такої діяльності має власні витрати і зобов'язання (використовує власні основні засоби, власні кошти, утримує власні запаси і т.д.). Угода про організацію спільної діяльності, як правило, передбачає способи розподілу між контролюючими учасниками виручки від реалізації продукції, що була результатом спільної діяльності, і будь-яких спільних витрат. Спільна діяльність може відображатися в обліку одночасно з подібною діяльністю контролюючого учасника.

Прикладом здійснення спільно контрольованих операцій є європейський консорціум з виробництва аеробусів. Складові частини виробничого процесу відображаються в обліку кожним учасником спільної діяльності. Це означає, що кожний учасник має наводити у власних і консолідованих фінансових звітах:

- активи, які ним контролюються, та зобов'язання, які він бере на себе;

- витрати, які він здійснює, та його частку в доході від спільної діяльності.

Згідно з п. 12 МСБО-31 [4] окремий бухгалтерський облік результатів спільної діяльності не є обов'язковим, але звичайно ведеться на забалансових рахунках з метою надання інформації керівництву для оцінки результатів спільної діяльності.

Щодо України, то варіант спільного виготовлення та реалізації продукції є досить поширеним. Проте, в розумінні П(С)БО-12 [5] та інших нормативно-правових актів, до спільної діяльності таке виробництво не належить. У нашій державі така діяльність, як правило, пов'язана або зі створенням іншої юридичної особи (об'єднання підприємств), або здійснюється на підставі договору підряду. Прикладом є спеціалізовані будівельні підприємства які, або об'єднуються в будівельні трести (які 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.

„Спільно контрольовані активи – це спільна діяльність, яка передбачає спільний контроль і нерідко спільне володіння учасниками активами (або активом), що були внесені або придбані ними з метою здійснення такої діяльності” [4]. Отже, згідно з рекомендаціями МСБО-31 [4] спільною діяльністю на основі спільно контрольованих активів може вважатися володіння активами, внесеними або придбаними для використання у спільній діяльності. При цьому, кожний з учасників бере на себе узгоджену частину здійснених витрат і може отримувати частину результатів використання активів. Частка майбутніх економічних вигод контролюється ним через свою спільно контрольовану частину активів.

Прикладами спільно контрольованих активів є: спільний контроль та експлуатація газопроводу, коли кожний учасник спільної діяльності використовує газопровід для транспортування продукції та несе певну частину витрат, пов'язаних з експлуатацією цього газопроводу; а також спільний контроль об'єкта нерухомості, здійснюваний двома підприємствами, кожне з яких має право на частину отриманої орендної плати і несе частину витрат за утримання цього об'єкта.

Поділяючи думку С. Голова [1:42], зазначимо, що кожний учасник відображає у своїх та консолідованих фінансових звітах:

- свою частку спільно контрольованих активів, відображених у складі відповідних статей балансу, а не як фінансова інвестиція;
- взяті на себе зобов'язання;
- свою частку зобов'язань, прийнятих спільно з іншими учасниками щодо спільної діяльності;
- дохід від продажу або використання його частки в продукції спільної діяльності, разом з його часткою у витратах, понесених у процесі спільної діяльності;
- витрати, понесені ним щодо частки участі в капіталі спільної діяльності.

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

Слід зазначити, що облік спільної діяльності може вестись в окремих реєстрах на забалансових рахунках для відображення понесених витрат і розподілу прибутку. Окремі фінансові звіти щодо спільної діяльності складаються лише для потреб керівництва або у випадках, передбачених податковим законодавством.

Що стосується українських підприємств, то такий варіант спільної діяльності використовується досить рідко. Як слушно зауважив В. Батіщев [3:41], для вітчизняних підприємств характерним є більш поглиблений варіант, який передбачає проведення спільно контрольованих операцій на ґрунті спільно контрольованих активів. В Україні, як правило, спільна діяльність з виробництва і реалізації конкретної продукції здійснюється шляхом об'єднання не тільки основних, але й оборотних засобів, у тому числі коштів, які перебувають під спільним контролем учасників договору. При цьому, кожний з учасників здійснює повний контроль спільної діяльності, а не окремих операцій чи активів.

Ми можемо зробити висновок, що спільна діяльність, яка здійснюється українськими підприємствами є аналогом створення спільних підприємств в їх розумінні в МСБО-31, але в нашому варіанті не здійснюється реєстрація юридичної особи, - отже, і бухгалтерський облік такої діяльності має свою специфіку.

„Спільно контрольоване підприємство – це спільна діяльність, яка передбачає створення юридичної особи (корпорації, товариства або іншої господарської одиниці), в якій кожний учасник має свою частку”[4]. Отже, спільно контрольована господарська одиниця, тобто спільне

підприємство (далі - СП) діє аналогічно до інших підприємств. Воно укладає контракти, залучає фінансування, контролює активи, бере на себе зобов'язання, несе витрати і отримує дохід. Кожний учасник СП має право на отримання частки фінансових результатів або продукції спільного підприємства. В даному випадку особливістю виступає те, що контрактна угода між учасниками встановлює спільний контроль за діяльністю СП.

Спільне підприємство веде бухгалтерський облік своєї діяльності, складає та подає фінансову звітність згідно з законодавством та установчими документами.

Погоджуючись із думкою Н.Яновської [2:22], зазначимо, що внески учасників обліковуються в їх облікових регістрах і звітності як інвестиція. А для обліку своїх часток у спільному підприємстві контролюючими учасниками використовується метод пропорційної консолідації або метод участі в капіталі.

Як впливає з дослідження, відмінність нормативно-правового регулювання та регламентації здійснення спільної діяльності в Україні та міжнародному масштабі є визначальним аспектом відмінностей в методологічних підходах до обліку спільної діяльності.

#### *Література*

1. Голов С. Облік спільної діяльності за МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №8. – С.40-49.
2. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – №29. – С.19.
3. Батіщев В. Спільна діяльність з „міжнародним” обліччям // Бухгалтерія. – 2003. – №10. – С.40-51.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 „Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. № 91, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 17.05.2000р. № 84/4505.

#### *Анотація*

У даній статті узагальнено спільні та відмінні риси організації спільної діяльності в Україні та в міжнародній практиці. Дано оцінку діючих стандартів по відношенні до спільної діяльності.

#### *Annotation*

In given article generalized the joint and excellent lines of organization of joint activity in Ukraine and in international practice. Given estimation of operating standards on attitude to joint activity.