

Онищенко В. П.,

кандидат економічних наук, доцент Чернігівського державного технологічного університету

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УЧАСНИКІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ТА ПИТАННЯ ЙОГО РОЗВИТКУ

У сучасних умовах широкого поширення набуває спільна діяльність без створення юридичної особи. Розглянуто проблеми організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників такої діяльності та шляхи їх вирішення.

Ключові слова: спільна діяльність, фінансова звітність, консолідація.

В современных условиях широкое распространение приобретает совместная деятельность без создания юридического лица. Рассмотрены проблемы организации учета и составления финансовой отчетности ее участников.

Ключевые слова: совместная деятельность, финансовая отчетность, консолидация.

A joint venture without establishing a legal entity becomes wide-spread. The problems of accounting and financial reporting of participants of such activities and their solutions are studied.

Keywords: joint venture, financial reporting, consolidation.

Постановка проблеми. Національне законодавство дозволяє суб'єктам підприємницької діяльності об'єднувати свої ресурси та дії заради досягнення спільної мети шляхом ведення спільної діяльності. Така діяльність здійснюється без створення юридичної особи, що дає можливість спільного використання майна та чимало інших переваг. На сьогодні уже існують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені наказом Міністерства фінансів України 30 грудня 2011 р. № 1873 (далі – Методичні рекомендації). Однак їх прийняття не зупинило дискусії з приводу коректного відображення у фінансовій звітності результатів спільної діяльності, майна, переданого у спільну діяльність, зобов'язань спільної діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вітчизняних вчених облік спільної діяльності (за Міжнародними стандартами фінансової звітності) досліджував С. Голов [2]. Також у практичних виданнях мають публікації Т. Войтенко, Л. Плешонкова [1; 5], але в них, по-перше, пропонуються досить різні, взаємопротилежні, варіанти організації бухгалтерського обліку, по-друге, мало уваги приділяється методиці складання фінансової звітності учасників такої діяльності. Отже, питання нормативно-правового регулювання обліку спільної діяльності, практичні питання обліково-аналітичного забезпечення учасників спільної діяльності, зокрема організації обліку та складання фінансової звітності учасників такої діяльності є сьогодні актуальними.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є розглянути проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення обліку спільної діяльності без створення юридичної особи та запропонувати можливі напрями їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст. 1130-1132 Цивільного кодексу України спільна діяльність буває двох видів:

- просте товариство – зобов'язання учасників об'єднати вклади та спільно діяти заради досягнення певної мети;
- спільні дії – тільки зобов'язання спільно діяти заради досягнення певної мети без об'єднання вкладів.

До переваг спільної діяльності у порівнянні зі створенням юридичної особи можна зарахувати можливість спільного використання майна. Наприклад, одночасне використання приміщення, обладнання інших основних засобів як у власній господарській діяльності, так і у спільній. Вкладом учасника в спільне майно можуть бути не тільки грошові кошти та інше майно, але й професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. Грошова оцінка вкладу учасника провадиться за погодженням між учасниками, а строки внесення вкладів узгоджуються в договорі. При цьому вкладом до спільної діяльності згідно з ч. 1 ст. 1134 Цивільного кодексу України може бути майно, яким учасник не володіє на праві власності, наприклад, внеском правом користування.

Облік спільної діяльності за договорами простого товариства звичайно доручається вести одному з її учасників. ПСБО 12 “Фінансові інвестиції” розкриває методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції зі спільної діяльності та їх розкриття у фінансовій звітності. Стандарт вимагає здійснення окремого обліку спільної діяльності: оператор спільної діяльності веде

бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і становить окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи. Оператор спільної діяльності визначається стандартом як учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік. Наявні Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи розкривають, яким чином за допомогою такого окремого балансу скласти баланс учасника спільної діяльності.

Виходячи з аналізу вищезгаданих Методичних рекомендацій та ПСБО 12, можна дійти висновку, що обліково-аналітичним забезпеченням учасників спільної діяльності без створення юридичної особи є:

- баланс спільної діяльності, який складається оператором такої діяльності;
- інші форми фінансової звітності, складені оператором (Методичні рекомендації не уточнюють, що це за форми);
- реєстри бухгалтерського обліку, що веде учасник та відображає в них результати спільної діяльності (п. 19 ПСБО 12 "Фінансові інвестиції").

Алгоритм складання фінансової звітності для підприємства, яке здійснює спільну діяльність, сьогодні має у спрощенні такий вигляд:

- кожний учасник складає баланс без врахування спільної діяльності, відображаючи внески до спільної діяльності у складі дебіторської заборгованості;
- уповноважений учасник надає баланс спільної діяльності;
- кожний учасник виділяє у балансі спільної діяльності частину, яка йому належить відповідно до його частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, що визначена договором;
- кожний учасник формує значення свого балансу з урахуванням своєї частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях шляхом постатейного складання значень відповідних рядків.

Аналізуючи цей алгоритм, можна дійти висновку, що він нагадує метод пропорційної консолідації, який ще нещодавно існував в МСБО 31 "Спільні підприємства" та був базовим методом обліку для учасників спільно контрольованих підприємств (jointly controlled entity). Цей стандарт наводив таке визначення: пропорційна консолідація – це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

Таким чином, наявні Методичні рекомендації передбачають, по-суті, часткове застосування методу пропорційної консолідації. Чому часткове? По-перше, не застосовується пропорційна консолідація щодо доходів і витрат спільної діяльності та оператор не складає звіт про фінансові результати. Крім того, рекомендації взагалі не показують, яким чином включити у звітність учасника інформацію про доходи та витрати спільної діяльності. По-друге, консолідація передбачає процедуру елімінування результатів операцій між об'єктами, що потрапляють у периметр консолідації (у цьому випадку це учасник та сама спільна діяльність). Ця процедура при складанні звітів відсутня. Натомість існує вимога в п. 2.6 Методичних рекомендацій у разі продажу активів учасником у спільну діяльність щодо відображення лише тої частини прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності. Це нагадує елімінування при консолідації, але є тільки частковим випадком (наприклад, цей пункт не охоплює ситуацію зворотної операції: продаж спільною діяльністю продукції чи інших активів учаснику).

Таким чином, методика обліку спільної діяльності в Методичних рекомендаціях є дещо половинчастою та незакінченою. Щобільше, із внесенням змін до МСФЗ та виданням нового стандарту МСФЗ 11 "Угоди про спільну діяльність" метод пропорційної консолідації відсутній як метод обліку спільної діяльності. Спільна діяльність у цьому стандарті поділяється на спільні підприємства (застосовується метод участі в капіталі) та спільні операції. Порядок обліку спільних операцій у рамках МСФЗ 11 об'єднує правила обліку та подання показників, прийнятих у МСБО 31 для спільно контрольованих активів і спільно контрольованих операцій. У зв'язку зі своєю часткою участі в спільній операції учасник спільної операції визнає:

- свої активи, включаючи свою частку в спільних активах;
- свої зобов'язання, включаючи свою частку в спільних зобов'язаннях;
- свою частку виручки від продажу продукції, виробленої в результаті спільної операції;
- свої витрати, включаючи частку в спільних витратах.

При поверховому розгляді ці вимоги нагадують п. 19 ПСБО 12 "Фінансові інвестиції", де зазначається, що кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових реєстрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;

- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Однак, порівнюючи ці вимоги, бачимо, що в МСФЗ 11 йдеться про частку в доходах та витратах спільної діяльності, яка є обов'язковою до відображення у звітності учасника, а не просто про доходи та витрати, набуті у спільній діяльності. Цю частку можна відобразити лише шляхом складання оператором певного звіту про доходи та витрати спільної діяльності та передачі його учаснику. Однак положення про такий звіт у ПСБО 12 та в Методичних рекомендаціях відсутні.

Також аналізуючи порядок обліку спільних операцій за МСФЗ 11, можна бачити, що цей стандарт не містить згадки про баланс спільної діяльності. Однак баланс може бути доцільним та зручним способом відобразити частку у спільно контрольованих активах та спільно взятих зобов'язаннях, якщо такий спільний контроль впливає з самого договору про спільну діяльність. Однак, враховуючи той факт, що термін "баланс" в Україні в ПСБО та в Податковому кодексі, а також у МСФЗ вживається для означення саме першої форми фінансової звітності, недоцільно такий допоміжний звіт оператора спільної діяльності називати так. Ця форма звітності, що складає оператор, є, по суті, внутрішньогосподарською (управлінською) звітністю учасників спільної діяльності. Коректно було б з метою усунення суперечностей з наявною термінологією назвати його балансовим звітом, звітом про активи та зобов'язання спільної діяльності тощо, але не балансом. Ці суперечності можуть виникнути враховуючи вимоги Податкового кодексу щодо подачі фінансової звітності (п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу). Пунктом 11.1 ст. 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" встановлено, що на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, яку підписують керівник і бухгалтер підприємства. Відповідно до п. 11.2 зазначеної статті фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Тому не можна називати звітність оператора спільної діяльності ідентичними термінами з п. 11.2 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", оскільки, по-перше, ця стаття стосується юридичних осіб; по-друге, виникає подвійне її трактування, а саме необхідність подачі балансу спільної діяльності до органів ДПС, що є зайвим.

Висновки. Отже, головною особливістю складання фінансової звітності учасників спільної діяльності є необхідність відображення в такій звітності своєї частки у спільно контрольованих активах та спільно взятих зобов'язань. Наявна методика складання фінансової звітності учасників спільної діяльності нагадує складання фінансової звітності за методом пропорційної консолідації. Однак, для використання можливостей цього методу повною мірою методика є недопрацьованою та не містить важливого для цього елемента обліково-аналітичного забезпечення складання звітності учасника спільної діяльності – звіту про доходи та витрати спільної діяльності.

З метою удосконалення нормативно-правового регулювання обліку спільної діяльності та складання фінансової звітності необхідно допрацювати наявні Методичні рекомендації у частині визнання учасником своєї частки у доходах та витратах спільної діяльності, елімінації результатів взаємних операцій, складання звіту про доходи та витрати спільної діяльності. Також необхідно допрацювати термінологію щодо назв звітності, яку складає оператор спільної діяльності. Всі перераховані заходи спрямовані на підвищення достовірності фінансової звітності, яка використовується відповідними користувачами для прийняття управлінських рішень і дотримання принципів обачності та превалювання сутності над формою.

Література:

1. Войтенко Т. Спільна діяльність у бухгалтерських проводках / Войтенко Н. // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95 (757). – С. 28-43.
2. Голов С. Ф. Фінансовий облік : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
3. Онищенко В. П. Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні / В. П. Онищенко. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 28-35.
4. Онищенко В. П. Особливості складання фінансової звітності учасників спільної діяльності / В. П. Онищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 1 (68). – С. 39-43.
5. Плешконкова Л. Нове в обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Л. Плешконкова // Баланс. – 2003. – № 16 (454). – С. 51-57.