

УДК 657.22

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ: ПОТОЧНИЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ

АЛЛА ДМИТРЕНКО,
канд. екон. наук, доцент,
докторантка кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

У статті досліджено актуальні питання поточного бухгалтерського обліку спільної діяльності та порядку складання звітності учасниками такої діяльності. Запропоновано вдосконалення методики обліку поточної спільної діяльності за договором простого товариства та складання форм фінансової звітності учасниками спільної діяльності.

Ключові слова: облік, спільна діяльність, оператор спільної діяльності, поточний бухгалтерський облік, доходи, витрати, фінансова звітність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Насиченість ринку та посилення конкуренції змушують господарюючих суб'єктів об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним із способів цього досягнення є ведення спільної діяльності (далі – СД) у формі створення юридичної особи (спільне підприємство) або спільної діяльності без створення юридичної особи. СД без створення юридичної особи з об'єднанням вкладів (просте товариство) – явище досить поширене.

Проблематика питання полягає в тому, що на сьогодні в нашому законодавстві залишаються не врегульованими питання як з поточного бухгалтерського обліку такої діяльності, так і складання звітності в кінці звітного періоду.

Зазначеним проблемним питанням опікувалися багато науковців, зокрема С. Голов [1], В. Онищенко [2–4], В. Бабіч, А. Поддєрьогін [5; 6] та ін. Однак вирішення його потребує подальшого дослідження і розробки конкретних пропозицій щодо ведення бухгалтерського обліку поточної діяльності та складання звітності суб'єктами спільної діяльності без створення юридичної особи.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до пунктів 19–20 П(С)БО 12 кожний учасник СД без створення юридичної особи відображує в своїх регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) та у фінансовій звітності [7]:

- а) активи, задіяні у СД, які він контролює, або свою частку в 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 (понесені) в процесі СД.

Активи, задіяні в СД без створення юридичної особи, не відображують фінансові інвестиції учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у СД без створення юридичної особи, відображують у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про СД.

Оператор СД веде бухгалтерський облік СД без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності СД без створення юридичної особи.

Оператор СД – учасник СД, якому відповідно до договору доручено вести справи СД, зокрема бухгалтерський облік. Він здійснює облік господарських операцій простого товариства окремо від обліку своєї статутної діяльності, використовуючи для цього окремі рахунки і реєстри аналітичного та позабалансового обліку.

Вклади учасників в окремому балансі СД без створення юридичної особи відображують у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про СД.

Частка учасника СД без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях СД без створення юридичної особи відображується в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на основі окремого балансу, наданого оператором СД без створення юридичної особи.

Частка учасника СД без створення юридичної особи в доходах і витратах обліковується у складі інших операційних доходів та інших операційних витрат.

Зобов'язання, взяті учасником для здійснення СД (у тому числі на оплату праці, сплату податків, зборів, обов'язкових платежів), визнаються витратами СД без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок СД без створення юридичної особи.

Витрати, понесені учасником для провадження власної та СД, розподіляють між спільною і власною діяльністю пропорційно до обраної бази (виготовленої продукції, годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо).

Не визнається доходами учасника компенсація, отримана в погашення зобов'язань, узятих учасником для здійснення СД.

Учасники СД самостійно обирають форму ведення обліку, яку зазначають у наказі (положенні) про облікову політику. Здебільшого застосовують просту та спрощену форми бухгалтерського обліку, оскільки учасники СД об'єднуються на короткострокову перспективу і прагнуть звести до мінімуму обсяг документообігу.

Порядок складання й подання фінансової звітності залежить від обраної форми СД. Складання балансу та інших форм фінансової звітності належить до компетенції оператора СД.

На думку В. Бабіча та А. Поддєрьогіна, було б

доцільно, якби уповноважений учасник складав фінансову звітність СД (баланс, звіт про фінансові результати) [5, с. 308–311; 6, с. 8–12]. Ці звіти слід надавати кожному учаснику. Крім того, уповноважений учасник повинен виділяти за кожною статтею балансу частку в ній кожного учасника.

Кожний учасник має складати баланс своєї статутної діяльності, а потім додавати до показників балансу суму своїх активів і зобов'язань (частку) у СД.

Фінансові результати (прибуток, збиток) кожний учасник СД відображує у складі інших фінансових результатів звичайної діяльності. Підставою для відображення фінансових результатів має бути протокол про затвердження і розподіл фінансових результатів СД за звітний період.

Сукупність принципів, методів і процедур, які оператор використовує при веденні бухгалтерського обліку й формуванні інформації для учасників СД, слід відображувати в наказі про облікову політику простого товариства. При цьому всі учасники і сам оператор повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин.

З метою впорядкування цих та інших проблем обліку СД без створення юридичної особи науковці пропонують розробити і затвердити відповідний нормативний документ (положення, методичні рекомендації) щодо ведення бухгалтерського обліку СД без створення юридичної особи. В коментарях до Податкового кодексу України [7] бажано більш докладно розкрити питання оподаткування СД.

Поточний бухгалтерський облік СД здійснює **уповноважений учасник** (оператор СД за термінологією П(С)БО 12 [8]) як позабалансовий облік на балансових рахунках. Уповноважений учасник (оператор СД) веде окремо бухгалтерський та податковий облік СД, складає й подає учасникам щомісяця у довільній формі звіт про доходи, витрати, активи та зобов'язання спільної діяльності. Кожний учасник відображує в бухгалтерському обліку зі своєї діяльності належну йому частку результатів СД на основі звіту, поданого оператором СД (або уповноваженим учасником).

Усі первинні документи, якими оформлюють господарські операції СД, бухгалтерські записи, реєстри повинні мати позначку «СД».

Як один із варіантів вирішення визначеної вище проблеми В. Онищенко пропонує для обліку часток

у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях використовувати додатково введені субрахунки [2, с. 39–43]. Наприклад, науковець вважає, що передачу сировини як внесок до СД потрібно відображувати записом *Д-т 377 – К-т 201*, а після цього показувати частку учасника в спільно контрольованому активі записом: *Д-т 201 СД – К-т 377* на ту частину вартості внесеної сировини, яка пропорційна до частки учасника у СД (201 СД – рахунок для обліку часток у спільно контрольованій сировині СД). Такий самий запис (*Д-т 201 СД – К-т 377*) повинні зробити й інші учасники СД, але відповідно до своїх власних часток.

Отже, вартість спільно контрольованої сировини поділяють на частки, кожна з яких відображують у фінансовій звітності відповідного учасника.

У повній вартості передане до СД майно та операції СД уповноважений учасник відображує лише на своїх позабалансових рахунках, тобто окремо від обліку своєї основної діяльності. На звітну дату уповноважений учасник складає окремий балансовий звіт СД з відображенням активів і зобов'язань СД перед її учасниками та третіми особами, а також звіт про отримані доходи та понесені витрати СД. Ці дані надаються кожному з учасників СД, які після перерахунку відображують зміну своїх часток через відповідні записи в своєму обліку. Наприклад, якщо вартість сировини за балансовим звітом СД зменшилася (збільшилася), то кожен учасник розраховує свою частку в цьому зменшенні (збільшенні) пропорційно до своєї частки у СД. На отриману суму роблять запис: *Д-т 377 – К-т 201 СД (Д-т 201 СД – К-т 377* у разі збільшення вартості). Такі дії виконують для кожного з виду активів чи зобов'язань, а також доходів і витрат СД.

Суто теоретично описана вище методика обліку СД відповідає пунктам 19 та 20 П(С)БО 12 і дає змогу кожному учаснику відобразити у фінансовій звітності частку у спільно контрольованих активах та спільно взятих зобов'язаннях, частину отриманих доходів і понесених витрат. Однак практичним недоліком цієї моделі, вважає її засновник, є ускладнення бухгалтерського обліку додатковими субрахунками, які до того ж не несуть функціонального навантаження. Адже відображення господарських операцій СД відбувається шляхом обліку на позабалансових рахунках уповноваженого учасника, і для того щоб у фінансовій звітності кожному учаснику пока-

зати свої частки у спільних активах та зобов'язаннях, доходах і витратах СД достатньо інформації тих звітів, які складає на дату балансу учасник, уповноважений вести бухгалтерський облік такої діяльності.

Тобто кожний учасник може скласти фінансову звітність без урахування СД, а потім відкоригувати її відповідно до наданої уповноваженим учасником інформації. Отож записи на зразок *Д-т 377 – К-т 201 СД* відповідно до частки учасника у зміні спільно контрольованих активів мають суто теоретичне значення і є надлишковими для складання звітності [2, с. 39–43].

Що стосується наведеної вище пропозиції, слід зауважити, що п. 19 П(С)БО 12 містить вимогу не тільки до фінансової звітності, а й до облікових реєстрів. При цьому стандарт не конкретизує, які саме реєстри та рахунки використовуються (звіти уповноваженого учасника також є реєстрами) та регулює не конкретні бухгалтерські записи, а методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про СД та її розкриття у фінансовій звітності. Тобто головне – це забезпечити достовірність фінансової звітності учасника, відсутність помилок та перекручень, які можуть вплинути на рішення користувачів такої звітності.

В. Онищенко стосовно обліку СД без створення юридичної особи наводить алгоритм складання фінансової звітності для підприємства, яке здійснює СД [2, с. 42–43].

Крок перший. Кожний учасник складає баланс та Звіт про фінансові результати без урахування СД.

Крок другий. Уповноважений учасник надає балансовий звіт про стан активів та пасивів СД (як додаток до звіту може надаватись постатейне розшифрування його складових, наприклад оборотно-сальдова відомість тощо) і звіт про доходи та витрати СД. Ці звіти доцільно розробити на основі уже існуючих форм балансу та звіту про фінансові результати. При цьому можливе введення додаткових рядків.

Крок третій. Кожний учасник виділяє у балансовому звіті про стан активів та пасивів СД частину, яка йому належить відповідно до його частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, що визначена договором.

Крок четвертий. Кожний учасник формує значення свого балансу з урахуванням своєї частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях

через постатейне складання значень відповідних рядків. Взаємні зобов'язання і заборгованості СД та учасника один перед одним внаслідок приєднання частки спільно контрольованих активів і зобов'язань у балансі згортаються.

Крок п'ятий. Формуються значення показників звіту про фінансові результати. Доходи та витрати збільшуються на відповідну частку, розраховану згідно зі звітом про доходи та витрати СД.

У разі перевищення строку дії договору про СД на один рік вклади простого товариства доцільно відображувати не за субрахунком 377, а за субрахунком 183 [9]. При цьому в балансовому звіті СД заборгованість СД перед її учасниками відображуватиметься у рядку «Інші довгострокові зобов'язання».

Отже, не залишається нічого іншого як запропонувати для обліку СД оператору СД застосовувати аналогічні облікові регістри, що для власної господарської діяльності із позначенням в заголовках «спільна діяльність» (скорочена назва «СД»), попередньо застосувавши таке позначення у первинних документах стосовно обліку СД.

Аналогічну думку висловлюють такі вчені, як В. Бабіч та А. Поддєрьогін, які вважають, що передані до простого товариства активи певного виду протягом короткого часу змінюють свій первісний вид і переходять в інший. Наприклад, передані в СД грошові кошти витрачають для придбання товарів чи виробничих запасів, а виробничі запаси, в свою чергу, перетворюються на готову продукцію. Тому якщо дотримуватися норми П(С)БО 12, в балансі учасника будуть відображені нереальні (неіснуючі) активи [6, с. 8–12].

На їхню думку, оборотні активи, передані учас-

ником до простого товариства, в балансі такого учасника доцільно відображувати як дебіторську заборгованість, а не як конкретний вид активу. При погашенні дебіторської заборгованості простим товариством її списують з балансу учасника. Оператор СД відображає таку заборгованість як кредиторську.

Що стосується основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які в процесі їх використання в СД не втрачають своєї форми (не змінюється вид активу), то їх доцільно обліковувати на балансі учасника (власника) цих засобів. Власник нараховує амортизацію (знос) цих активів і передає нараховану суму як витрати (заборгованість) у СД оператора.

Облік вкладів у СД В. Бабіч і А. Поддєрьогін пропонують вести із застосуванням таких рахунків і субрахунків:

- в обліку учасника СД – рахунок 18 та субрахунок 377 залежно від строку укладення договору простого товариства;
- в обліку оператора СД – рахунок 55 і субрахунок 685 залежно від строку укладення договору простого товариства.

Для узагальнення інформації з метою контролю кожний учасник СД і оператор можуть використовувати позабалансові рахунки під назвою «Спільна діяльність», на яких відображені всі операції та результати такої діяльності.

На думку В. Бабіча та А. Поддєрьогіна, оператор СД має складати і передавати кожному з учасників СД фінансову звітність простого товариства (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та примітки до фінансової звітності) [6, с. 8–12].

ВИСНОВКИ

Перед складанням фінансової звітності кожен учасник СД об'єднує дані бухгалтерського обліку зі статутної діяльності та дані за СД. Після цього отримані показники заносять до фінансової звітності.

Виходячи із рекомендацій учених стосовно складання форм фінансової звітності та основних норм пунктів 19–20 П(С)БО 12, на нашу думку, до форм фінансової звітності, що надаються учасникам СД оператором СД, слід включити вписувані рядки, які б ураховували частку в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах.

У балансі потрібно виділити частку учасника СД за кожною балансовою статтею, за якою є дані. У звіті про фінансові результати такими вписуваними рядками можуть бути, наприклад, рядок 062 «Доходи спільної діяльності» та 092 «Витрати спільної діяльності» для обліку відповідно доходів і витрат від СД у складі інших операційних доходів і витрат.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Голов С.** Облік спільної діяльності за МСБО / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 8. – С. 40–49.
2. **Онищенко В.П.** Особливості складання фінансової звітності учасників спільної діяльності / В. П. Онищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 1. – С. 39–43.
3. **Онищенко В.** Актуальні проблеми спільної діяльності в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 39–43.
4. **Онищенко В.** Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 28–35.
5. **Бабіч В.В.** Проблеми обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / В.В. Бабіч // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конференції, 14 травня 2010 р. – К. – КНЕУ, 2010. – С. 308–311.
6. **Бабіч В.** Спільна діяльність: облік та оподаткування / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 8–12.
7. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // www.rada.gov.ua
8. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua
9. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua

В статье исследованы актуальные вопросы текущего бухгалтерского учета совместной деятельности и порядка составления отчетности участниками такой деятельности. Предлагается усовершенствование методики учета текущей совместной деятельности по договору простого общества и составления форм финансовой отчетности участниками совместной деятельности.

Ключевые слова: *учет, совместная деятельность, оператор совместной деятельности, текущий бухгалтерский учет, доходы, расходы, финансовая отчетность.*

In the article investigational aktual'ni questions from the current record-keeping of joint activity and order of drafting of accounting by the participants of such activity. The improvement of method of account of current joint activity is offered by agreement of simple society and drafting of forms of the financial reporting by the participants of joint activity.

Keywords: *account, joint activity, operator of joint activity, current record-keeping, profits, charges, financial accounting.*



**Редакція журналу
запрошує до співпраці
на договірній основі
фахівців у галузі
бухгалтерського
обліку, аудиту, фінансів,
оподаткування, права
та зовнішньоекономічної
діяльності**

**Тел: 492-25-19,
451-73-79
з 10:00 до 17:00
(понеділок – п'ятниця)
Email:
wirt.ukr@gmail.com**

