

УДК 657.1:334.7

Камінська Т. Г.

*д.е.н., проф.,**завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,**Національний університет біоресурсів і природокористування України*

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНОГО НАПРЯМУ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Проведено аналіз та порівняння наукових досліджень проблем спільної діяльності, її облікового забезпечення, організаційних та методичних аспектів. Наведено власне авторське розуміння поняття «спільна діяльність» та обґрунтовано його зміст. Проведений аналіз видів спільної діяльності та доведено, що спільна діяльність виступає окремою формою підприємницької діяльності і потребує відповідного облікового забезпечення. У висновках проведено узагальнення результатів та визначені напрями подальших досліджень спільної діяльності.

Ключові слова: спільна діяльність, кооперація, корпоративне інвестування, реорганізація, партнерство.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економіко-правових, зокрема, господарських відносин все більшої популяризації набуває процес об'єднання господарюючих суб'єктів шляхом співпраці задля найбільш ефективного і оптимального використання трудових, фінансових, майнових та ін. ресурсів, у разі їх простою чи незалучення у виробництво при здійсненні господарської діяльності суб'єктом господарювання одноосібно, що як очікується при спільному функціонуванні призведе до зростання прибутку. Допустимі форми співпраці в Україні різноманітні, вони здійснюються за прийнятим на законодавчому рівні механізмом та відображаються в бухгалтерському обліку з урахуванням особливостей визначених нормативними документами бухгалтерського обліку. Вигідною з точки зору економічних, дозвільних, акумулятивних та організаційних переваг є спільна діяльність без створення юридичної особи, однак питання облікового відображення господарських операцій, що її формують залишається недослідженим вже протягом десятиліть. Така ситуація призводить до нехтування українськими суб'єктами господарювання вигідною формою співпраці, водночас, сприяє блокуванню одного з

можливих варіантів виходу на міжнародний ринок, залученню новітніх технологій, вдосконаленню технологічного процесу, отриманню міжнародного досвіду (у разі здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи з представниками інших країн).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облікові аспекти здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи виступали об'єктом дослідження таких вітчизняних вчених та науковців як А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін [2], С. Н. Кацура [3], П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко, Г. П. Андрєєва [4], Л. В. Торгова, О. В. Хитра [6], М. М. Шестерняк [7], та ін. Не применшуючи значення отриманого в процесі дослідження вченими та науковцями наукового надбання в частині облікового відображення господарських операцій, що виникають при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи, вважаємо, що в Україні облікові питання залишаються малодослідженими, формують загрозу виникнення труднощів у бухгалтерів-практиків в процесі здійснення такої діяльності на практиці, а тому потребують термінового вирішення.

Формування цілей статті. Мета статті полягає в окресленні основних проблем обліку спільної діяльності та можливих шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. На сьогоднішній день чинним законодавством передбачена величезна кількість можливих варіантів співробітництва та здійснення діяльності суб'єктами господарювання у вигляді різних підприємств та товариств. Однак серед такого різноманіття виникає питання про вибір оптимального способу здійснення господарської діяльності та залучення додаткового капіталу. В зарубіжній практиці досить поширеним є такий вид співробітництва як спільна діяльність.

Однак в Україні зазначений вид діяльності не є достатньо дослідженим, що призводить до втрати великої кількості переваг, які виникають при веденні спільних справ. Саме тому ми пропонуємо далі виокремити та детальніше розглянути спільну діяльність серед інших видів господарської діяльності. Глобалізація ринкової системи господарювання об'єктивно зумовлює удосконалення спільної діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств, що пов'язано з нарощуванням національних та залученням іноземних інвестицій, обсяг яких в сучасних умовах неухильно знижується, зважаючи на внутрішні чинники, зокрема економічну та політичну нестабільність, яка супроводжується зниженням ВВП, зростанням інфляції і стагнацією економіки, а також зовнішні фактори, що зумовлені масштабною світовою фінансовою кризою. Відповідно, спільна діяльність залишається одним із основних каталізаторів

економічного зростання та загального добробуту, і потребує детального дослідження та вивчення, враховуючи реалії сьогодення.

Спільна діяльність, що здійснюється в Україні є більш інтегрованою. Завдання обліку такої діяльності полягає не тільки в обліку розподілу спільного прибутку, а й у відображенні всіх господарських операцій (простих взаємозв'язків, зовнішніх взаємозв'язків), що виникають при здійсненні діяльності простого товариства [1]. При цьому кожний з учасників здійснює повний контроль над спільною діяльністю в цілому, а не над окремими операціями або активами.

Варто зауважити, що значна кількість наукових праць присвячена згаданій проблематиці, проте в основному дослідження вчених торкаються питань спільного підприємництва, спільних підприємств та залучення іноземних інвестицій, а спільна діяльність розглядається поверхнево, причому її визначають як форму іноземного інвестування і часто ототожнюють із спільним підприємництвом [8, с. 222], що в контексті даного дослідження є дискусійним. На нашу думку, спільна діяльність є універсальною формою розвитку господарських зв'язків, що породжує потребу її наукового осмислення, дослідження економічної природи й обґрунтування сутності.

Будь-яка господарська діяльність здійснюється завдяки взаємодії суб'єктів господарювання:

1) зі споживачами об'єктів виробництва – готової продукції, послуг (зокрема: населенням),

2) внутрішній взаємодії суб'єктів господарювання.

Сутність та схема взаємозв'язків зі споживачами є загальновідомою та носить, здебільшого, економіко-маркетинговий характер: на етапі зародження підприємства – оцінка рівня дохідності населення та виявлення потреб потенційних споживачів, оцінка суб'єктом господарювання власних можливостей щодо задоволення потреб ринку споживачів, налагодження контакту зі споживачами (реклама, реалізація, акції, бонуси), що в цілому безпосередньо впливає на місце розташування суб'єкта господарювання, вид та предмет його діяльності, формування цінової політики, в подальшому, на етапах зростання та стабілізації, постійний контакт зі споживачем є необхідним для проведення аналітичних досліджень, які в свою чергу впливають на деформацію цінової політики, обсяги реалізації, періодичність зміни номенклатури та сприяє мінімізації ймовірності настання етапу занепаду (банкрутства). Натомість внутрішня взаємодія суб'єктів господарювання, взаємодія господарюючих суб'єктів один з одним, є згустком різнобічних зв'язків, в які сторони вступають задля

безперервного здійснення та поліпшення власної господарської діяльності, керуючись при цьому спільною або кожний власною метою. Відповідно характер таких взаємозв'язків є різним, вони регламентуються різними нормативно-правовими актами і не підлягають узагальненню, а тим більше встановленню єдиного механізму їх здійснення та облікового відображення. Тому дослідження таких економічних відносин доцільно проводити за окремими напрямками (видами). Споживачами можуть виступати як фізичні особи – населення, так і суб'єкти господарювання (фізичні особи – приватні підприємці та юридичні особи (підприємства, товариства). Від уточнення статусу споживача залежить правильність розподілу взаємозв'язків за видами (рис. 1).

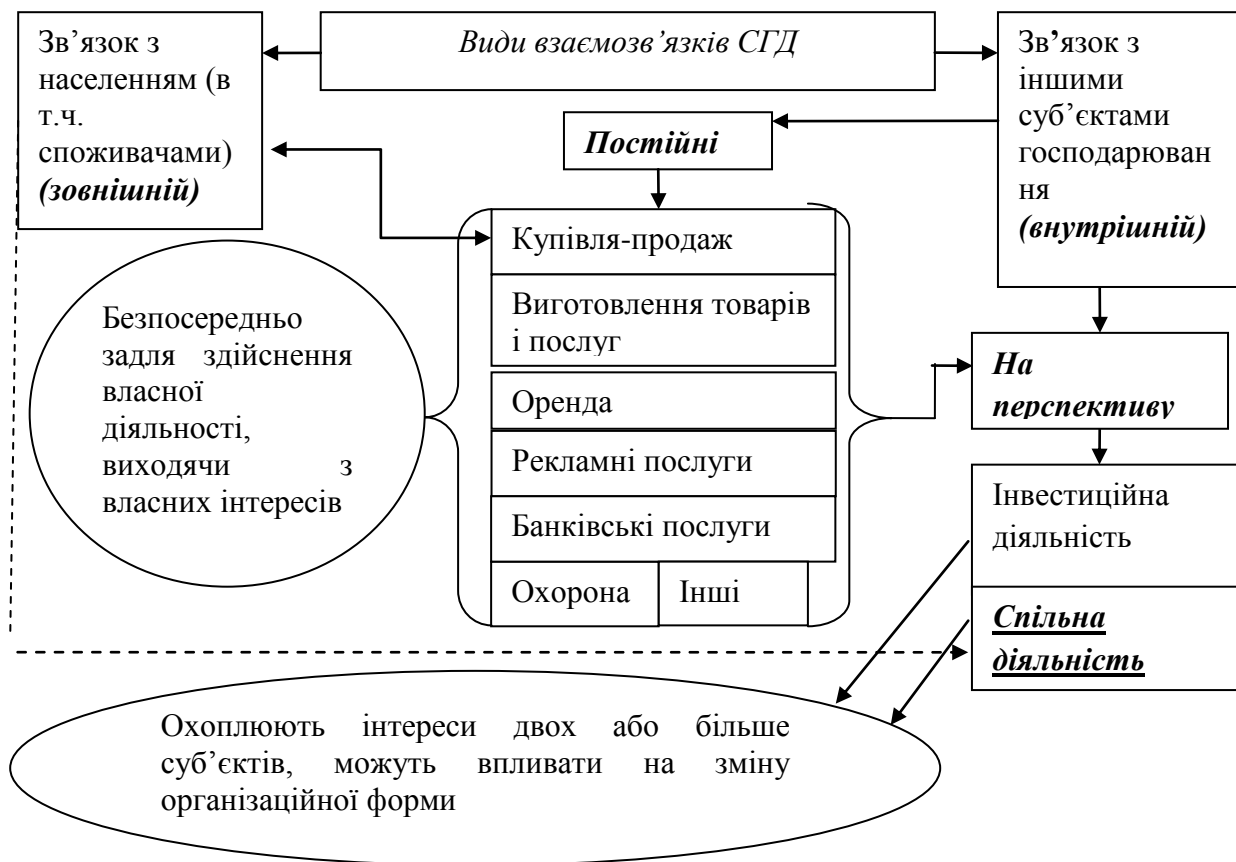


Рис. 1. Види взаємозв'язків між господарюючими суб'єктами

Таким чином, наведений на рис. 1. поділ взаємозв'язків на зовнішній та внутрішній, сприяв виявленню, доцільних у даному дослідженні, підвидів внутрішніх взаємозв'язків: постійних та на перспективу. До постійних пропонуємо відносити ті взаємозв'язки, які є необхідними для безперервного здійснення господарської діяльності за нормальних умов (стабільності), тобто господарські операції, що забезпечують здійснення господарських процесів. При здійсненні таких взаємозв'язків кожна зі сторін має свою мету та власні інтереси. Операції, які виникають в результаті здійснення таких взаємозв'язків підлягають відображенню в обліку у кожної зі сторін

за визначеним у нормативних актах бухгалтерського обліку механізмом, фактично є поточними операціями та носять постійний характер. За класичною схемою сторони, з якими співпрацює підприємство-замовник, по відношенню до нього виступають кредиторами (виключенням є тимчасова перекваліфікація до групи дебіторів, наприклад, у разі здійснення передоплати).

До постійних взаємозв'язків, окрім наведених на рис.1. видів, відносяться, також, взаємозв'язки з державними службами та комунальними підприємствами, охоплюють такі операції як: сплата податків, єдиного соціального внеску, інших зборів і платежів; оплата комунальних послуг, операції з отримання дозволу на розміщення реклами та ін. До взаємозв'язків на перспективу пропонуємо відносити такі відносини, які за своїм змістовним навантаженням є більш глобальними – здебільшого мають інтеграційний характер. Зазвичай, зв'язки такого виду мають місце при стрімкому зростанні показників прибутковості та ефективності господарської діяльності господарюючого суб'єкта (інвестиційна діяльність, спільна діяльність) або ж, навпаки, на стадії спаду, тобто при зменшенні значень показників ефективності, конкурентоспроможності (реорганізація, спільна діяльність). Взаємозв'язки на перспективу є ширшими за сутністю, вони можуть впливати на трансформацію організаційних форм господарюючих суб'єктів, призводити до об'єднання суб'єктів господарювання шляхом створення нових юридичних осіб (спільні підприємства, кооперативи, і т. д.) або не створюючи їх (інвестиційна діяльність, спільна діяльність без створення юридичної особи). Якщо взаємозв'язки на перспективу можуть призводити до суцільної зміни характеру, виду та організаційної форми господарської діяльності суб'єкта господарювання або сприяти одночасному здійсненню (разом з основною) нового виду діяльності, то постійні взаємозв'язки – це сукупність операцій, які забезпечують здійснення господарської діяльності і, тим самим, водночас формують її.

Розподіл взаємозв'язків господарюючих суб'єктів на підвиди сприяв визначенню місця спільної діяльності у системі економічних взаємозв'язків. Спільна діяльність належить до взаємозв'язків на перспективу, складається з постійних взаємозв'язків, зовнішніх взаємозв'язків та організаційних, управлінських, аналітичних і контролюючих транзакцій господарської діяльності. При здійсненні інвестиційної діяльності, в залежності від її цілей та видів, мають місце лише деякі з наведених постійних взаємозв'язків, натомість при спільній діяльності – всі. При здійсненні спільної діяльності постійні взаємозв'язки за характером набувають двобічного

значення: взаємозв'язки з іншими суб'єктами господарювання – кожен суб'єкт вступає у відносини задля забезпечення своєї власної діяльності та задля досягнення власної мети; взаємозв'язки між учасниками спільної діяльності – здійснюються задля досягнення спільної мети сторін-учасників (особливою складовою простих взаємозв'язків при спільній діяльності виступає здійснення та повернення внесків).

В цілому, виходячи з назви, під спільною господарською діяльністю слід розуміти об'єднання суб'єктів господарювання, котрі мають мету, яка у разі співпраці може бути досягнутою. Аналізуючи форми співпраці, виникає питання чи можна вважати кооперації, партнерства, спільні підприємства та реорганізацію (злиття, приєднання) спільною діяльністю, адже вони також характеризуються об'єднанням господарюючих суб'єктів. З метою вирішення поставленого питання та визначення особливих ознак спільної діяльності, пропонуємо дослідити її сутність з одночасним проведенням її порівняння з іншими подібними формами співпраці. В науково-дослідній сфері бухгалтерського обліку питання визначення сутності спільної діяльності є малодослідженим. Так, аналізуючи періодичні видання, виявлено, що значно прогресивнішими, більш обґрунтованими та узгодженими є результати досліджень сутності спільної діяльності вчених та науковців юридичної сфери (в юридичному аспекті під спільною діяльністю розуміють тільки спільну діяльність без створення юридичної особи). Така ситуація пояснюється тим, що спільна діяльність – це діяльність, яка може здійснюватися лише за умови укладання договору між господарюючими суб'єктами, який відноситься до групи цивільно-правових договорів. Оскільки порядок і умови укладання та виконання цивільно-правових договорів регламентують та регулюють представники юридичних наук, детальне дослідження сутності та особливостей окремих видів взаємовідносин включається до кола їх обов'язків.

Сприяє вдосконаленню технологій виробництва у зв'язку з постійним обміном досвідом та отриманням можливості використовувати основні засоби країн-учасників, що знаходяться у спільній частковій власності; розширенню клієнтської бази із залученням не лише вітчизняних, але й зарубіжних суб'єктів господарювання; просуванню вітчизняного товару на міжнародних ринках, що в цілому сприяє зростанню економічних показників країн-учасників.

Узагальнюють переваги ведення спільної діяльності у порівнянні зі створенням юридичної особи П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко, Г. П. Андрєєва [4, с. 98-99] та класифікують їх наступним чином:

1. Економія часу. Істотна економія часу у порівнянні з процедурою створення юридичної особи, оскільки не треба докладати зусиль на реєстрацію; менша кількість звітності у порівнянні з юридичною особою (договір про спільну діяльність підлягає обов'язковій реєстрації лише в органах податкової служби та в облادміністрації при наявності іноземного інвестора);

2. Інвестиційні. Спільна діяльність дозволяє розподіляти одержаний прибуток (збиток) саме від конкретного виду діяльності, в яку були здійснені інвестиції, тобто не відбувається асиміляція прибутку (збитку) від інших видів діяльності;

3. Дозвільні. У випадку якщо один з учасників договору має відповідні ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності, а інші за умовами договору зобов'язуються тільки фінансувати здійснення видів господарської діяльності, які підлягають ліцензуванню, одержання додаткових ліцензій учасником договору, що здійснює фінансування, не потрібно [5];

4. Майнові. Можливість спільного використання майна. Наприклад, одночасне використання приміщення, обладнання інших основних засобів як у власній господарській діяльності, так і у спільній;

5. Мінімізація витрат. Інвестор може не нести адміністративних та інших накладних витрат, якщо здійснення обліку та ведення спільних справ покладається на уповноваженого учасника і договором не передбачено такому учаснику відповідної компенсації. У разі якщо внесок до спільної діяльності здійснюється трудовою участю одного з учасників, то інші учасники не займаються питаннями, пов'язаними з наймом робітників та організацією оплати їх праці.

Ряд вчених не дають чіткого визначення сутності спільної діяльності, вони намагаються пояснити її сутність шляхом визначення та інтерпретації її ознак та функцій. Так, зазначають, що спільна діяльність передбачає збереження виробничої індивідуальності кожного з партнерів, активне співробітництво у сферах розробки, виробництва та реалізації продукції [6, с. 315].

М. М. Шестерняк, виділяє наступні ознаки спільної діяльності: добровільне об'єднання та спільна участь у здійсненні проектів, досягнення позитивного кінцевого результату при умові використання аналогічних ресурсів [7, с. 128]. Цікавим є підхід С. Н. Кацури, який пояснює сутність спільної діяльності через її функції: усупілення виробництва, формування та розвиток ринку, реалізація планомірності, реалізація регіональних резервів економічного та соціального розвитку [3, с. 5-6]. Аналіз виділених С. Н. Кацурою функцій показав, що науковець розглядає спільну діяльність

на макрорівні. В свою чергу, А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін розглядають спільну діяльність на мікрорівні і виділяють наступні функції: творчу (полягає в сприянні генеруванню та реалізації нових ідей, здійсненню техніко-економічних та наукових розробок, проєктів, пов'язаних з господарським ризиком); ресурсну (передбачає націленість на найбільш ефективне використання матеріальних, трудових, фінансових та інформаційних ресурсів з урахуванням науково-технічних здобутків); організаційну (сутність зводиться до витрачання ресурсів та обсягів виробництва в оптимальних пропорціях та до здійснення контролю за використанням ресурсів) [2, с. 258]. Проте М. М. Шестерняк [8, с. 223] зазначає, що трактування сутності спільної діяльності в контексті економічної функції спотворює її зміст, оскільки спільна діяльність є основою для їх реалізації. Поділяємо погляд М. М. Шестерняк, і вважаємо, що названі вищерозглянутими авторами функції є нічим іншим як характеристиками та результатами здійснення спільної діяльності. Обґрунтуємо думку тим, що функція – це певна роль, яку виконує суб'єкт або об'єкт у певній сфері діяльності. Спільна діяльність (СД) – це діяльність, відповідно, її здійснення призводить до виконання певних дій, внаслідок здійснення яких отримуються результати, однак сама по собі діяльність виконувати функції не може, оскільки вона не виступає суб'єктом чи об'єктом в даному контексті.

Висновки. Дослідивши наукове надбання в частині визначення сутності спільної діяльності як симбіозу правових та економічних наук, ми дійшли висновку, що основними ознаками спільної діяльності без створення юридичної особи є: – об'єднання суб'єктів господарювання задля досягнення спільної мети; – наявність постійного спільного контролю; – наявність узгодженого письмового договору.

Здійснивши порівняльний аналіз сутності та ознак спільної діяльності і кооперації, вважаємо, що спільна діяльність і кооперація – подібні форми співпраці, однак вони не ідентичні. Правильніше навіть зазначити, що за певних обставин спільна діяльність може здійснюватись у формі кооперації: – якщо всі сторони спільної діяльності беруть трудову участь у спільній діяльності; – якщо діяльність кооперації супроводжується спільним контролем; – якщо учасників спільної діяльності більше трьох; – якщо діяльність кооперації здійснюється на підставі договору про спільну діяльність. Однак, ключовою є остання обставина. Ми вважаємо недоречним діяльність, яка здійснюється на підставі договору про спільну діяльність визначати кооперацією, навіть, якщо за своїми ознаками вона відповідає їй. Таку діяльність одразу слід визнавати самостійною спільною діяльністю з відповідною реєстрацією

договору у податкових органах та дотриманням її принципів та ознак. В такому разі не виникатиме плутанини у понятійному апараті.

Список використаної літератури

1. Аліман М. В. Історія споживчої кооперації України / [М. В. Аліман, С. Д. Бабенко та ін.] – Львів: 1996. – 279 с.
2. Гальчинський А. С. Основи економічної теорії: [підруч.] / Гальчинський А. С., Єщенко П. С., Палкін Ю. І. – К.: Вища школа, 1995. – С. 258.
3. Кацура С. Н. Совместная деятельность предприятий (региональный аспект) / Кацура С. Н. – К.: Наукова думка, 1991. – С. 56.
4. Коваль П. Ф. Актуальні питання організації обліку спільної діяльності на прикладі інвестиційних процесів в індустрії туризму [Електронний ресурс] / П. Ф. Коваль, В. П. Онищенко, Г. П. Андреева // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2008. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.nvisnik.geci.cn.ua/pdf/2008/NV_1\(1\)/9koval.pdf](http://www.nvisnik.geci.cn.ua/pdf/2008/NV_1(1)/9koval.pdf)
5. Относительно лицензирования хозяйственной деятельности: Письмо от 08.04.2002 г. №4-452-557/1966 / Государственного комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства.
6. Торгова Л. В. Спільні підприємства в Україні: організаційно-економічний механізм і ефективність функціонування / Л. В. Торгова, Л. В. Хитра. – К.: ФАДА, ЛТД, 2001. – С. 11.
7. Шестерняк М. М. До питання сутності спільної діяльності/ М. М. Шестерняк // Економічний простір. – 2009. – № 23/2. – С. 125-130
8. Шестерняк М. М. Теоретичні засади спільної діяльності в правовому полі України / М. М. Шестерняк // Наука і економіка. – 2009. – №4 (16). – Т. 2. – С. 22-230.

КАМИНСКАЯ Т. Г. УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ПЕРСПЕКТИВНОГО НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ

Проведен анализ и сравнение научных исследований проблем совместной деятельности, ее учетного обеспечения, организационных и методических аспектов. Приведено авторское понимание понятия «совместная деятельность» и обоснованно его содержание. Проведен анализ видов совместной деятельности и доказано, что

совместная деятельность выступает отдельной формой предпринимательской деятельности и требует учетного обеспечения. В выводах проведено обобщение результатов и определены направления дальнейших исследований совместной деятельности.

Ключевые слова: совместная деятельность, кооперация, корпоративное инвестирование, реорганизация, партнерство.

KAMINSKA T. G. ACCOUNTING PROVIDING OF JOINT ECONOMIC ACTIVITY AS PROSPECTIVE DIRECTION OF UKRAINIAN ECONOMIC DEVELOPMENT

The analysis and comparison of problems research of joint activities, its accounting providing, organizational and methodological aspects are examined. An author's own understanding of the concept of «joint economic activity» is cleared and proved its contents. The analysis of types of joint activity is processed and it is proved that joint activity acts specified form of business and requires appropriate accounting providing. In conclusions the results of the findings are summarized and areas for further research of joint activities are identified.

Keywords: joint economic activity, cooperation, corporate investment, reorganization, partnership.