

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

## **ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА П(С)БО 12 «ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ» ТА МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ**

У статті досліджено актуальне на сьогодні питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Наведено порівняльну характеристику стосовно невідповідності основних положень за П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Запропоновано узгодження вищевказаних нормативних документів між собою шляхом додавання інформації до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, спільна діяльність, оператор спільної діяльності, активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансова звітності.

**Постановка проблеми.** Проблематика данного питання полягає в тому, що на сьогодні існує розбіжність між положеннями основних нормативних документів з обліку спільної діяльності (далі – СД) П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.

Питанням бухгалтерського обліку внесків до СД, поточного бухгалтерського обліку СД та складання звітності займалася численна кількість вітчизняних науковців, а саме: Н. Василюк [3], М.Р. Лучко та М.М. Шестерняк [4], В.В. Бабіч [5], В. Бабіч та А. Поддєрьогін [6], С. Ільшенко [7], М. Шестерняк [8], В.К. Орлова та Є.Д. Вінтоняк [9] та багато інших науковців.

Але вирішення даного проблемного питання потребує подальшого дослідження і розробки конкретних пропозицій щодо ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.

**Порівняльна характеристика П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.** Основні моменти методологічних засад з формування в бухгалтерському обліку інформації, операцій із спільної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності визначено у пунктах 19-20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (далі – П(С)БО 12).

Аналогічні норми стосовно бухгалтерського обліку спільної діяльності спостерігаємо у II розділі «Облік спільної діяльності» Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи (далі – Методичні рекомендації) [2].

Але на нашу думку, слід більш узгодити вищеназвані нормативні документи, які регламентують бухгалтерський облік спільної діяльності та розширити інформацію у П(С)БО 12 стосовно обліку спільної діяльності без створення юридичної особи та зі створенням юридичної особи. Наведемо порівняльну характеристику П(С)БО 12 та Методичних рекомендацій стосовно невідповідності основних положень з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи за допомогою таблиці.

Таблиця

Порівняльна характеристика П(С)БО 12 та Методичних рекомендацій стосовно невідповідності основних положень з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи

Інформація стосовно бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи
Вклади учасників внесені у спільну	Вклади, внесені у спільну діяльність	Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність,

<p>діяльність без створення юридичної особи</p>	<p>без створення юридичної особи, відображаються у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.</p> <p>Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.</p>	<p>відображаються оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менший, ніж один рік).</p> <p>Передача учасником активів як вкладу у спільну діяльність відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік).</p>
<p>Інформація, що розкривається у примітках до фінансової звітності</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Строк дії договору спільної діяльності <b>без створення юридичної особи;</b></li> <li>2. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності <b>без створення юридичної особи;</b></li> <li>3. Інформація про оператора спільної діяльності.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Строк дії договору спільної діяльності;</li> <li>2. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності;</li> <li>3. Назва оператора спільної діяльності, його організаційно-правова форма господарювання, юридична адреса, код за ЄДРПОУ, вид економічної діяльності за КВЕД;</li> <li>4. У примітках до фінансової звітності має бути наведена інформація про вартість активів (виконання робіт, надання послуг), вкладених у спільну діяльність її учасниками.</li> </ol>

Крім наведених даних в таблиці до розбіжностей між наведеними вище нормативними актами слід віднести положення стосовно амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, поточного обліку розрахунки між учасником та спільною діяльністю, прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів та облікової політики, які мають місце в Методичних рекомендаціях.

Тому, на нашу думку, слід більш узгодити вищеназвані нормативні документи, які регламентують бухгалтерський облік спільної діяльності та розширити інформацію у П(С)БО 12 стосовно обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.

Пропонується до пункту 19 П(С)БО 12 окремими підпунктами 19а та 19б додати інформацію із наступним змістом:

19 А. Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображаються оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 "Довгострокові вклади до спільної діяльності" (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 "Вклади до спільної діяльності" (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менший, ніж один рік).

Оператором спільної діяльності вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю відображається за дебетом відповідних рахунків з обліку витрат та кредитом субрахунку 551 або субрахунку 6851.

19 Б. Передача учасником активів як вкладу у спільну діяльність відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 "Довгостроковий вклад у спільну діяльність" (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 "Вклад у спільну діяльність" (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік). Вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю

відображається 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 або 3771. Передача активів (надання послуг, виконання робіт) учасником до спільної діяльності, крім операцій з передачі активів (надання послуг, виконання робіт) як вкладу у спільну діяльність, відображається в порядку, передбаченому для бухгалтерського обліку розрахунків з іншими юридичними особами.

Доречним буде включити до пункту 20 П(С)БО 12 підпунктів 20а, 20б та 20в інформацію стосовно поточних розрахунків між учасником та спільною діяльністю і амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності, прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів та облікової політики.

Зміст даного пункту слід додати наступною інформацією:

20 А. Поточні розрахунки між учасником та спільною діяльністю відображаються на субрахунках 3772 "Розрахунки по спільній діяльності" та 6852 "Розрахунки по спільній діяльності" окремо від обліку розрахунків за вкладом в спільну діяльність.

20 Б. Амортизація основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності у порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та у повному обсязі враховується при визначенні результатів спільної діяльності.

Якщо основні засоби та/або нематеріальні активи учасника (у тому числі внесені як вклад у спільну діяльність) використовуються як у власній господарській діяльності учасника, так і в спільній діяльності, то сума нарахованої амортизації розподіляється та у відповідних сумах відображається в окремому бухгалтерському обліку спільної діяльності та в бухгалтерському обліку учасника.

У разі передачі учасником як вкладу у спільну діяльність прав користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, оператор спільної діяльності оприбутковує відповідний нематеріальний актив (права користування майном) у сумі, узгодженій учасниками. Амортизація об'єктів, права користування якими передано у спільну діяльність, відображається в бухгалтерському обліку учасника та враховується при визначенні результатів його власної господарської діяльності.

Якщо договір про спільну діяльність укладено на визначений строк, то право користування майном як нематеріальний актив амортизується оператором спільної діяльності на загальних засадах виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод та договору, а сума нарахованої амортизації відноситься на витрати спільної діяльності. Якщо договір про спільну діяльність укладено на невизначений строк, то право користування майном як нематеріальний актив в спільній діяльності не амортизується, оскільки прирівнюється до нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання.

Право користування майном як нематеріальний актив списується з окремого балансу спільної діяльності при її припиненні та/або у зв'язку з неможливістю отримання в подальшому економічних вигод від його використання. Якщо учасник вносить або продає активи спільній діяльності і відповідно передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності; сума прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

20 В. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються оператором спільної діяльності для складання та подання окремого балансу та відповідних форм фінансової звітності спільної діяльності визначаються в обліковій політиці, яка погоджується всіма учасниками. Якщо облікова політика учасника відрізняється від облікової політики спільної діяльності, то ця інформація наводиться у примітках до фінансової звітності такого учасника. На підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності про результати власної господарської діяльності та окремого балансу і відповідних форм окремої фінансової звітності спільної діяльності, наданої учасникам оператором спільної діяльності, учасники складають фінансову звітність з урахуванням своєї частки в спільній діяльності.

Статті фінансової звітності за активами і зобов'язаннями учасника формуються шляхом збільшення показників, визначених за даними бухгалтерського обліку власної господарської діяльності, на суму, що відповідає частці учасника у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками і відображених у відповідних статтях окремого балансу та відповідних формах фінансової звітності спільної діяльності.

Розділ «Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності» необхідно також додати інформацією про оператора СД у підпункт 26.3 з наступним текстом: **«Інформація про оператора спільної діяльності: назва оператора спільної діяльності, його організаційно-правова форма господарювання, юридична адреса, код за ЄДРПОУ, вид економічної діяльності за КВЕД».**

**Висновки.** З метою узгодження між собою Методичних рекомендацій та П(С)БО 12 з питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи необхідно до останнього додати інформації стосовно вкладів учасників внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій

діяльності, поточного обліку розрахунків між учасником та спільною діяльністю, прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, формування облікової політики та відображення інформації, що розкривається у примітках до фінансової звітності з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, яка надасть певні роз'яснення з обліку спільної діяльності без створення юридичної особи для бухгалтерів-практиків.

### **Використана література:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», зі змінами та доповненнями // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873 // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

3. Василюк Н. Спільна діяльність без створення юридичної особи: податковий облік / Н. Василюк // Вісник податкової служба України. – 2010. - № 20 (592). – С. 18-20.

4. Лучко М.Р. Облік спільної діяльності в Україні / М.Р. Лучко, М.М. Шестерняк // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – Вип. 2 (14), 2009. – с. 85-90.

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: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної 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. Іляшенко С. Спільна діяльність: вимоги ПКУ та їх втілення у звіті / С. Іляшенко // Бухгалтерія. – 2011. - № 20 (955). – С. 58-63.

8. Шестерняк М. Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / М. Шестерняк // Наука молода. – 2004. – № 2. – С. 21-23.

9. Орлова В.К. Облік, оподаткування і звітність спільної діяльності без утворення юридичної особи в Україні / В.К. Орлова, Є.Д. Вінтоняк // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ. – Спец. вип. – 2006. – С. 298-302.

В статье исследовано актуальный на сегодня вопрос бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица. Приведена сравнительная характеристика относительно несоответствия основных положений за П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции» и Методическими рекомендациями бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица. Предложено согласование вышеуказанных нормативных документов между собой путем добавления информации к П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции».

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, совместная деятельность, оператор совместной деятельности, активы, обязательство, доходы, расходы, финансовая отчетности.

In the article the pressing for today question of record-keeping of joint activity is investigational without creation of legal entity. Comparative description is resulted in relation to disparity of substantive provisions after P(Ñ) BA 12 «Financial investments» and by Methodical recommendations of record-keeping joint activity without creation of legal entity. The concordance of foregoing normative documents is offered between itself by adding information to P(Ñ) BA 12 «Financial investments».

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

