

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

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

У статті досліджено актуальні питання з поточного бухгалтерського обліку спільної діяльності та порядку складання звітності учасниками такої діяльності. Запропоновано удосконалення 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 звітності.

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) в 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 даного питання полягає в тому, що на сьогодні не існує в нашому законодавстві врегульованих питань, як з поточного бухгалтерського обліку такої діяльності, так і складання звітності в кінці звітного періоду.

Вищезазначеним проблемним питанням займалася численна кількість науковців, а саме: С.Ф. Голов [7], В.П. Онищенко [4,8,9], В. Бабіч, А. Поддєрьогін [2,3] та інші. Але 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.

Поточний облік і складання звітності учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи. Відповідно пунктів 19-20 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі - П(С)БО 12), кожний учасник СД без створення юридичної особи відображає у своїх регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності [1]:

а) активи, задіяні у СД, 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 СД.

Активи, задіяні в СД без створення юридичної особи, не відображають фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у СД без створення юридичної особи, відображаються 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. Оператор СД веде облік господарських операцій простого товариства окремо від обліку своєї статутної діяльності, використовуючи з цією метою окремі рахунки і реєстри аналітичного та позабалансового обліку.

Вклади учасників в окремому балансі СД без створення юридичної особи відображаються 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 відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором СД без створення юридичної особи.

Частка учасника в доходах та витратах СД без створення юридичної особи відображається 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, розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (виготовленій продукції, годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо).

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

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

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

На думку В.В. Бабіча та А. Поддєрьогіна доцільно було б, щоб «уповноважений учасник» складав фінансову звітність СД (баланс, звіт про

фінансові результати) [369, с. 308-311; 442, 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 повинен скласти 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 відображає у складі інших фінансових результатів звичайної діяльності. Підставою для відображення фінансових результатів повинен бути протокол про затвердження і розподіл фінансових результатів СД за звітний період.

Сукупність принципів, методів та процедур, які оператор використовує при веденні бухгалтерського обліку і формуванні інформації для учасників СД, має бути відображена в наказі про облікову політику простого товариства. При цьому всі учасники та 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 бажано більш докладно розкрити питання оподаткування СД [2, с. 308-311; 3, с. 8-12, 5].

Поточний бухгалтерський облік СД ведеться «уповноваженим учасником» (оператором СД за термінологією П(С)БО 12), як позабалансовий облік на балансових рахунках. «Уповноважений учасник» (оператор СД) веде окремо бухгалтерський та податковий облік СД, складає і подає учасникам щомісяця у довільній формі звіт про доходи, витрати, активи та зобов'язання спільної діяльності. Кожний учасник відображає в бухгалтерському обліку зі своєї діяльності належну йому частку результатів СД на підставі звіту, поданого оператором СД (або «уповноваженим учасником»).

Всі первинні документи, якими оформляються господарські операції СД, бухгалтерські проведення, реєстри повинні мати позначку «СД».

Як один з варіантів вирішення вище визначеної проблеми пропонує В.П. Онищенко для обліку часток у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях використовувати додатково введені субрахунки [4, с. 39-43].

Наприклад, передачу сировини як внесок до СД відображати записом Дт 377 Кт 201, а потім відображається частка учасника в спільно контрольованому активі проведенням Дт 201 СД Кт 377 на ту частину вартості внесеної сировини, яка пропорційна частці учасника у СД (201 СД – рахунок для обліку часток у спільно контрольованій сировині СД). Такий же самий запис (Дт 201 СД Кт 377) повинні зробити й інші учасники СД, але відповідно до своїх власних часток. Таким чином, вартість спільно контрольованої сировини поділяється на частки, кожна з яких відображається у фінансовій звітності відповідного учасника. У повній вартості передане до СД майно та операції СД «уповноважений учасник» відображає 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 та зобов'язань СД перед її учасниками та третіми особами, а також звіт про отримання доходи та понесені витрати СД. Ці дані надаються кожному з учасників СД, які після перерахунку відображають зміну своїх часток шляхом відповідних записів в своєму обліку. Наприклад, якщо вартість сировини за балансовим звітом СД зменшилась (збільшилась), то кожен учасник розраховує свою частину у цьому зменшені (збільшенні) пропорційно своїй частці у СД. На отриману суму робиться запис Дт 377 Кт 201 СД (Дт201СД Кт 377 у разі збільшення вартості). Такі дії виконуються для кожного з виду активів чи зобов'язань, а також доходів та витрат СД.

Суто теоретично вищеописана методика обліку СД відповідає пунктам 19 та 20 П(С)БО 12 і надає змогу кожному учаснику відобразити у фінансовій звітності частки у спільно контрольованих активах та спільно взятих зобов'язаннях, частину набутих доходів та витрат. Але 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 показати свої частки у спільних активах та зобов'язаннях, доходах та 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. Тобто записи на зразок Дт 377 Кт 201 СД відповідно до частки учасника у зміні спільно контрольованих активів мають суто теоретичне значення і є надлишковим для складання звітності [4, с. 39-43].

Щодо вищезазначеної пропозиції слід зауважити, що пункт 19 П(С)БО 12 містить вимогу не лише до фінансової звітності, але й до облікових регістрів. Але стандарт не конкретизує, які саме регістри та рахунки використовуються (звіти «уповноваженого учасника» теж є регістрами) та регулює не конкретні бухгалтерські записи, а методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про СД та її розкриття у фінансовій звітності. Тобто головне забезпечити достовірність фінансової звітності учасника, відсутність помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів такої звітності

В.П. Онищенко стосовно обліку СД без створення юридичної особи наводить алгоритм складання фінансової звітності для підприємства, яке здійснює СД [4, с. 42-43].

Крок перший. Кожний учасник складає «Баланс та звіт про фінансові результати без врахування СД».

Крок другий. «Уповноважений учасник» надає «Балансовий звіт про стан активів та пасивів СД» (як додаток до звіту може надаватись постатейна 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 шляхом постатейного 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 одного року вклади простого товариства доцільно відображати не за субрахунком 377, а за субрахунком 183 [6]. При цьому в «Балансовому звіті СД» заборгованість СД перед її учасниками буде відображатися 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 терміну «Спільна діяльність» (скорочена назва «СД»), попередньо застосувавши таке позначення у первинних документах стосовно обліку СД.

Аналогічну думку висловлюють такі науковці як В.В. Бабіч та А. Поддєрьогін вважаючи, 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 витрачаються 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 [442, с. 8-12].

На їх думку, оборотні активи, передані учасником 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.

Щодо 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.

Науковці облік вкладів у СД пропонують вести із застосуванням наступних рахунків і субрахунків:

- в обліку учасника СД: рахунок 18 та субрахунок 377 в залежності від терміну укладення договору простого товариства;
- в обліку оператора СД: рахунок 55 і субрахунок 685 також в залежності від терміну 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) [3, с. 8-12].

Висновки. Перед складанням фінансової звітності кожен учасник СД об'єднує дані бухгалтерського обліку зі статутної діяльності і дані за СД. Потім отримані показники заносяться до фінансової звітності.

Виходячи із рекомендацій науковців стосовно складання форм фінансової звітності та основних норм пунктів 19-20 П(С)БО 12, на думку автора статті, до

форм фінансової звітності, що надаються учасникам СД оператором СД слід включити вписуванні рядки, які б враховували частку в активах, зобов'язаннях, доходах та витратах. Так, у балансі необхідно виділити частку учасника СД за кожною балансовою статтею по якій 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.

Використана література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
2. 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.
3. Бабіч В. Спільна діяльність: облік та оподаткування / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 3. – С. 8-12.
4. Онищенко В.П. Особливості складання фінансової звітності учасників спільної діяльності / В. П. Онищенко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2007. - № 1. – С.39-43.
5. Податковий кодекс України от 02.12.2010 № 2755-VI // www.rada.gov.ua.
6. 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.
7. Голов С.Ф. Облік спільної діяльності за МСБО / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 8. – С. 40-49.

8. Онищенко В. Актуальні проблеми спільної діяльності в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 5. – С. 39-43.

9. 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.

В статье исследовано актуальные вопросы из текущего бухгалтерского учета совместной деятельности и порядка составления отчетности участниками такой деятельности. Предложено 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 отчетности.

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.