УДК 657: 2.016
JEL M41

Дмитренко Алла Василівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту

Дмитренко Алла Васильевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита

Dimitrenko Alla V., PhD, assistant professor of accounting and auditing

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ДОГОВОРУ ПРОСТОГО ОБЩЕСТВА

FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES A PARTNERSHIP AGREEMENT

Анотація

В статті дослідження спрямовані на формування Наказу про облікову політику простого товариства, в основу якого покладено системний розподіл різногалузевих методичних і організаційних аспектів процесу бухгалтерського обліку спільної діяльності та фрагменту Наказу про облікову політику для ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності іншими учасниками такої діяльності.

Ключові слова: спільна діяльність, просте товариство, облікова політика, оператор спільної діяльності, учасник спільної діяльності.

Аннотация

В статье исследования направлены на формирование Приказа об учетной политике простого товарищества, в основу которого положено системное распределение разноотраслевых методических и организационных аспектов процесса бухгалтерского учета совместной деятельности и фрагмента Приказа об учетной политике для ведения бухгалтерского учета совместной деятельности другими участниками такой деятельности.

Abstract

The paper studies focused on the formation of the Order of the accounting policies partnership, which is based on the distribution of different-system methodology and organizational aspects of accounting synergies and fragment Order of the accounting policy for accounting of joint activities other participants of such activities.

Постановка проблеми. Особливості спільної діяльності (далі – СД) в умовах ринкової економіки впливають на організацію, методику обліку та формування звітності. Особливий правовий характер СД без створення юридичної особи обумовлює специфіку обліку її результатів в бухгалтерському обліку. СД без створення юридичної особи надає змогу двом і більше суб'єктам підприємницької діяльності шляхом об'єднання своїх цілей і засобів здійснювати нові види діяльності й освоювати нові ринки збуту, у тому числі і закордонні. На сьогодні законодавче регулювання СД в Україні потребує доопрацювання й удосконалення питання з формування окремого документу – Наказу про облікову політику простого товариства та ведення бухгалтерського обліку СД, на що і спрямовані дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку СД, з урахуванням особливостей її здійснення, формуванням Наказу про облікову політику простого товариства та умовами договору про СД без створення юридичної особи займалася численна кількість як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів, а саме: В.В. Бабіч [2], А.П. Бархатов [3], В. Батіщев [4], Є Губа [5], Д. Дем'яненко [6], О.Є. Ковріжних [7], Т. Онищенко [8], В.В. Рєзнікова [9], А. М. Поддєрьогін [2], Н.Є. Привалова [10] та багато інших науковців. Проте, незважаючи на вагомі дослідження вище перелічених вчених з цих питань, на сьогодні відсутня чітка структура Наказу про облікову політику за договором простого товариства, що і потребує додаткових уточнень та досліджень.

Метою досліджуваного питання є пропозиція формування Наказу про облікову політику простого товариства, в основу якого покладено системний розподіл різногалузевих методичних і організаційних аспектів процесу бухгалтерського обліку та основних положень Наказу про облікову політику, якими слід керуватися іншим учасникам спільної діяльності.

Основний виклад матеріалу дослідження. Облікова політика – це організація діяльності підприємства, яка застосовується із самого початку здійснення його господарських операцій. Від складових елементів облікової політики підприємства залежить достовірне відображення господарських операцій, а відповідно й інформація у фінансовій звітності. 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.

На думку науковців В.В. Бабіча та А.М. Поддєрьогіна доцільно було б, щоб сукупність принципів, методів та процедур, які оператор СД використовує при веденні бухгалтерського обліку і формуванні інформації для учасників СД, відображати в Наказі про облікову політику простого товариства. При цьому всі учасники та сам оператор СД повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин [2, с. 8-12].

Підпункт 3.3 Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 1873 від 30.12. 2011 року не містить прямих вказівок стосовно складання окремого документу – Наказу про облікову політику простого товариства, а є лише рекомендація про погодження облікової політики учасника всіма учасниками і в разі, якщо вона відрізняється від облікової політики спільної діяльності, то таку інформацію слід відображати в примітках до фінансової звітності учасника [1].

Розглянувши дослідження російських науковців, спостерігається аналогічна проблема. О.Є. Ковріжних зазначає, що на сьогодні в нормативних документах з бухгалтерського обліку не передбачено як затвердження окремого наказу про облікову політику в рамках договору простого товариства, так і використання при реалізації даного договору принципів облікової політики учасника, який веде спільні справи та облік. В зв'язку з цим доречним буде передбачити в умовах договору простого товариства окремим пунктом, що принципи формування облікової політики в рамках СД або встановлюються в окремому документі, погодженому усіма учасниками простого товариства, або оговорюються в наказі про облікову політику учасника, який веде спільні справи. Якщо умовами договору простого товариства не оговорено умови формування принципів облікової політики в рамках СД, то при формуванні показників бухгалтерського балансу слід керуватися наказом про облікову політику учасника, який веде спільні справи [7, с. 12-15].

В своїх дослідженнях науковець Н.Є. Привалова пропонує доповнити цей документ положеннями щодо особливостей відокремленого обліку спільної діяльності [10, с. 18]. На її думку, в Наказі про облікову політику необхідно визначити: відповідального за ведення окремого обліку, графік документообігу, порядок кодування бухгалтерських документів, робочий План рахунків, порядок та періодичність проведення інвентаризації, порядок обліку витрат спільної діяльності з урахуванням розподілу загальних витрат, методи та засоби оцінки внесків учасників, методи списання запасів, амортизації необоротних активів, що використовуються у спільній діяльності, порядок, форму, терміни та засоби інформування учасників спільної діяльності.

Хоча фінансова звітність щодо СД складається окремо та до державних органів не подається, слід зауважити, що від правильного розроблення наказу (розпорядження, положення) про облікову політику підприємства залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але і аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи підприємства тощо. В цьому документі відображаються правила ведення не лише бухгалтерського, а й податкового обліку СД. Тому, брати участь у розробці такого документа, на нашу думку, повинні не тільки бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, але і керівники та засновники підприємства – оператора СД.

Виходячи з вищерозглянутого та досліджень по даному питанню пропонується до практичного застосування підприємству-оператору СД розроблений Наказ про облікову політику простого товариства, в якому слід виділити загальні відомості стосовно ведення бухгалтерського обліку оператором СД та такі структурні складові облікової політики як організація та ведення бухгалтерського обліку СД. В загальних відомостях ведення бухгалтерського обліку СД наголошується на ведені бухгалтерського обліку СД згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Облікова політика простого товариства може змінюватися якщо: змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку та зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності за договором простого товариства. Не вважається зміною облікової політики простого товариства встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за

змістом від попередніх подій або операцій і подій або операцій, які не відбувалися раніше за спільною діяльністю.

Вплив зміни облікової політики простого товариства на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика простого товариства поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики простого товариства та зміну облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності за спільною діяльністю розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції власників або уповноваженої посадової особи (керівника). Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій за спільною діяльністю у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством (підприємство – оператор СД).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку просте товариство самостійно обирає форми його організації:

1) від імені учасників має право вести бухгалтерський облік спільної діяльності кожний;

2) бухгалтерський облік ведуться спеціально призначеними учасниками спільної діяльності – оператором спільної діяльності;

3) бухгалтерський облік ведеться спільно усіма учасниками. У цьому разі для здійснення правочинів необхідно заручатися згодою всіх учасників.

Просте товариство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», і з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку.

Керівник підприємства (підприємство – оператор СД) зобов’язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку спільної діяльності, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Облікова політика підприємства формується на основі введених в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Структурна складова облікової політики організація бухгалтерського обліку СД включає: організацію роботи бухгалтерської служби (розробка організаційно-розпорядчих документів); встановлення норм праці, необхідних для виконання робіт з обліку спільної діяльності за договором простого товариства; правове, технічне та методичне забезпечення роботи облікових працівників за договором простого товариства; розробку правил ділової етики облікових працівників; порядок приймання-передачі справ при зміні бухгалтера, який веде облік спільної діяльності.

Структурна складова ведення бухгалтерського обліку СД визначає:

1. Методи оцінки внесків учасників до спільної діяльності;

2. Межу суттєвості;

3. Порядок визнання нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності;

4. Метод нарахування амортизації для основних засобів і нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності;

5. Методи оцінки вибуття запасів, пов’язаних з обліком спільної діяльності;

6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, що стосується спільної діяльності;

7. Порядок визнання доходу, пов’язаного з наданням послуг (в разі коли за договором про спільну діяльність передбачено надання послуг);

8. Порядок визначення ступеня завершеності робіт (в разі коли за договором про спільну діяльність

виконуються будівельно-монтажні роботи);

9. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляється за договором про спільну діяльність. База розподілу постійних загальновиробничих витрат;

10. Встановлення строків та порядку проведення інвентаризації об'єктів спільної діяльності за договором простого товариства;

11.Визначення випадків залучення фахівців (сторонніх осіб) для проведення інвентаризації специфічних для підприємства об'єктів майна та зобов'язань за договором про спільну діяльність;

12. Вибір номенклатури бухгалтерських рахунків з аналітичними розрізами для них, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

13. Розробку та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

14. Обрання форм первинних облікових документів для оформлення господарських операцій за спільною діяльністю (за якими передбачається застосування позначення спільної діяльності з метою ідентифікації таких документів від тих, що використовуються у господарській діяльності), за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форм облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

15. Розробку графіку документообігу і технології обробки облікової інформації за спільною діяльністю;

16. Затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій за спільною діяльністю (зазвичай, це штатні працівники підприємства - оператора спільної діяльності), пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

17.Терміни та засоби інформування інших учасників спільної діяльності;

18.Порядок зберігання документів за спільною діяльністю, у т. ч. електронних, в архіві й доступ до нього;

19.Організацію архіву бухгалтерських документів, що пов'язані з договором про спільну діяльність;

20. Організацію внутрішньогосподарського (у т. ч. бухгалтерського) контролю спільної діяльності;

21. Податковий облік відповідно до вимог податкового законодавства;

22. Контроль за виконанням цього наказу покласти на головного бухгалтера підприємства - оператора спільної діяльності (учасника спільної діяльності).

Для інших учасників СД без створення юридичної особи пропонуються до застосування окремі положення (фрагмент) запропонованого Наказу про облікову політику простого товариства, що стосуються ведення бухгалтерського обліку та контролю за веденням бухгалтерського обліку СД оператором СД:

1. Методи оцінки внесків учасників до спільної діяльності.

2. Визначення межі суттєвості.

3. Визначення порядку визнання нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.

4. Визначення методу нарахування амортизації для основних засобів і нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.

5. Методи оцінки вибуття запасів, пов'язаних з обліком спільної діяльності.

6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, що стосується спільної діяльності.

7. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг (в разі коли за договором про спільну діяльність передбачено надання послуг).

8. Порядок визначення ступеня завершеності робіт (в разі коли за договором про спільну діяльність виконуються будівельно-монтажні роботи).

9. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляється за договором про спільну діяльність. База розподілу постійних загальновиробничих витрат.

10. Вибір номенклатури бухгалтерських рахунків з аналітичними розрізами для них, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

11. Розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

12.Встановлення порядку зберігання документів за спільною діяльністю, у т. ч. електронних, в архіві й доступ до нього;

13.Організація архіву бухгалтерських документів, що пов'язані з договором про спільну діяльність;

14. Організація внутрішньогосподарського (у т. ч. бухгалтерського) контролю за спільною діяльністю.

15. Терміни та засоби інформування про результати спільної діяльності.

Висновки даного дослідження. З урахуванням раніше проведених досліджень стосовно ведення бухгалтерського обліку СД, можна сказати, що даний облік є не зовсім досконалим і потребує доробки, оскільки він не повністю висвітлює деякі елементи облікової політики, а деякі - взагалі відсутні, що може негативно вплинути на діяльність підприємства (організації). Отже, Наказ про облікову політику – один із численних документів, який диктує бухгалтеру облікові правила. Хоча його створюють на підприємстві, але вагою та обов'язковістю дотримання він не поступається нормативно-правовим актам. Для ефективного використання Наказу про облікову політику простого товариства рекомендовано враховувати основні облікові моменти спільної діяльності за договором простого товариства з урахуванням її особливостей і галузевої специфіки. Рекомендований до застосування оператору СД Наказ про облікову політику простого товариства не має прив'язування до ведення бухгалтерського обліку окремого учасника СД, оскільки бухгалтерський облік такої діяльності здійснюється окремо від власної діяльності за якою складається окремий баланс і інші форми фінансової звітності. При цьому всі учасники та сам оператор СД повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин. В результаті написання даної наукової статті, розроблено фрагмент Наказу про облікову політику, який буде доречним для застосування іншими учасниками спільної діяльності.

Список використаних джерел:

1. 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.

2. *Бабіч ВВ.*. Спільна діяльність: облік та оподаткування / В.В. Бабіч, А.М. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 3. – С. 8-12.

3. *Бархатов А.П.* Бухгалтерский учёт совместной предпринимательской и внешнеэкономической деятельности / А.П. Бархатов. – М.: Издательский Дом «Дашков и К», 1999. – 258 с.

4. *Батищев В.* Бухгалтерский учёт совместной деятельности без создания юридического лица / В. Батищев // Бухгалтерия. – 2000. - № 20 (383). – С. 34-40.

5. *Губа Є.* Спільна діяльність. Особливості ведення бухгалтерського обліку / Є. Губа // Школа бухгалтера. – 2005. - № 21. - С. 31-35.

6. *Дем'яненко Д.* Організація спільної діяльності без створення юридичної особи / Д. Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - № 10. – С. 34-40.

7. *Коврижных О.Е.* Бухгалтерский учет и отчетность в условиях предприятия совместной деятельности: автореф. дис…канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О.Е. Коврижных: Казанский финансово-экономический институт. – Казань, 2005. – 24 с.

8. *Онищенко Т.* Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. - № 52 (401). - С. 19 -23.

9. *Рєзнікова В.В.* Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: навч. посібник / В.В. Рєзнікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 280 с.

10. Привалова Н.Є. Методика та організація обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи; автореф. дис…канд. ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерский облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.Є. Привалова: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2013. – 26с.