

2. Малова И.В. Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество/ И.В. Малова // Сб. «Трехмерность управления. Экономика качества. Техническое урегулирование». Серия «Все о качестве. Отечественные разработки». Выпуск 34. – М.: НТК «Трек», 2007.
3. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник/ Є.В. Мних – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
4. Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование/ Е.В. Морозова// Бухгалтерский учет. – 2008. - №1. – С. 76-79
5. Папінко В.З. Олік і аналіз природоохоронної діяльності: автореферат дис. на здобуття канд. екон. наук: 08.00.09. – К., 2004. – 26с.
6. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник .-3-тє вид. перероб. і доп./ П.Я. Попович -К.:Знання,2008 .-630 с.
7. Фаріон І.Д. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник для студентів і аспірантів/ І.Д. Фаріон. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 635с.
8. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз: Навч. посіб./За ред. проф. М. Г. Чумаченка .-К.:КНЕУ, 2001 .-540 с.

УДК 657

М.М.Шестерняк,

Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ЯК НОВИЙ НАПРЯМ В ІНСТИТУЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Досліджено сутність категорії «інституційна економіка» та її сумісні характеристики. Запропоновано розглядати спільну діяльність без створення юридичної особи як окрему інституційну одиницю та внести зміни до державного класифікатора, доповнивши його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях та видах економічної діяльності».

Исследована сущность категории «институциональная экономика» и ее совместимые характеристики. Предложено рассматривать совместную деятельность без создания юридического лица как отдельную институционную единицу и внести изменения в государственный классификатор, дополнив его секцией «S» – «Совместная деятельность без создания юридического лица в соответствующих отраслях и видах экономической деятельности».

The essence of the category "institutional economics" and its compatible characteristics are investigated. It is proposed to examine the joint activity without legal entity creation as separate institutional unit and to change the state classifier, by adding to it section "S" – "Joint activity without legal entity creation in correspondent spheres and types of economic activity".

Ключові слова: інституційна економіка, інститут, інституціоналізм, інституційна одиниця, спільна діяльність без створення юридичної особи.

Трансформація інституційної економіки у сучасний період характеризується новими формами організації бізнесу, про що свідчать наявні запити практики з боку інституційних агентів. Попри підвищену увагу вчених та практиків до розвитку системи обліку з урахуванням специфіки ведення різних видів підприємництва, питання організації та провадження малодосліджених організаційно-правових форм господарювання, форм власності та видів економічної діяльності залишаються актуальними. Одна із таких форм ведення бізнесу – це спільна діяльність без створення юридичної особи, що є перспективною формою господарювання для малого та середнього бізнесу, яку доцільно застосовувати у різних галузях економіки. За таких умов актуалізується дослідження сутності категорії «інституційна економіка», що є необхідним для ефективного розвитку систем управління та досягнення економічного зростання вітчизняних суб'єктів господарювання, у тому числі і тих, які займаються спільною діяльністю без створення юридичної особи.

Вагомий внесок у вивчення ринкових теорій економіки, зокрема «старого» та «нового» інституціоналізму, здійснили такі учені-економісти, як Т.Верлен, Дж.Коммонс, У.Мітчел, Р.Коуз, О.Вільямсон, Д.Норд, Г.Демзетц та ін. Проблемні питання сутності інституційної економіки та інституційних перетворень досліджували у своїх наукових працях Г.Козаченко, В.Пантюхін, А.Тарушкін та ін. Водночас наявність дискусійних аспектів щодо розв'язання множини проблем у інституційній економіці потребує дослідження інституційних перетворень, які відбуваються в сучасний період, зокрема це стосується такого виду господарювання, як спільна діяльність без створення юридичної особи.

Цілями статті є: з'ясувати сутність категорії «інституційна економіка» та її сумісні характеристики; сформувати авторське бачення місця спільної діяльності без створення юридичної особи в інституційній економіці; запропонувати внести зміни до державного класифікатора, доповнивши його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях та видах економічної діяльності» та розглядати спільну діяльність без створення юридичної особи як окрему інституційну одиницю.

На сучасному етапі інституційна економіка характеризується різними формами організації бізнесу, що мають свою історію, детально досліджуються та вивчаються сучасними науковцями. Однак поза увагою учених залишається безпосередньо сам термін «інституційна економіка». У вітчизняній економічній літературі відсутнє визначення поняття «інституційна економіка», натомість існують сумісні характеристики цієї категорії, що запозичені з юриспруденції. Так, з історії економічної думки відомо, що до кінця 30-х років ХХ ст. економічний аналіз був спрямований на визначення економіки у межах інституційної структури, що сприймали як належне. Своєю чергою, термін «інституційна економіка» впровадив у 1918 р. В. Гамільтон, використавши його на зборах Американської економічної асоціації [1, с.35-36]. В. Гамільтон визначив «інститут» як спосіб мислення або дій, що втілений у звичках груп та звичаях людей. Він вважав, що інститути фіксують процедури, які устоялися та відображають загальну згоду, домовленість, котра склалася в суспільстві [2, с.23]. Сумісними характеристиками терміна «інститут» (від лат. institum – встановлення, установа) є як юридичні норми, так і порядок установа зв'язків між ними, що дає можливість регламентувати відносини між суб'єктами права з метою надання їм стійкості, для чого і створюються відповідні організаційні структури та органи контролю [3, с.8]. Потрібно врахувати, що інститути можуть бути формальними або неформальними. При цьому формальні інститути – це видані державою і схвалені парламентом закони та конституції [4, с. 64]. В економічній літературі розуміння інститутів як обмежень є традиційним. Водночас, як стверджує Р. Г. Коуз, якщо інститути є «правилами гри», то організації – її учасники [5, с.78].

Інституціоналізм зародився на противагу постулатам класичної та неокласичної теорій ринкової економіки, що функціонували на рубежі ХІХ–ХХ століть. Так, у «старому» інституціоналізмі (Т. Верлен, Дж. Коммонс, У. Мітчел) як інститути розглядали звичаї, корпорації, профспілки, державу

тощо. Однак цей напрям не отримав значного поширення, що пояснює невизначеність фундаментального поняття інституту, орієнтацією на дії таких колективів, як профспілки та уряд, відсутністю власної методології, зокрема прагнення йти від часткових випадків до узагальнення. Натомість, інституціоналізм набув суттєвого розвитку в межах «нового» інституціоналізму (Р.Коуз, О.Вільямсон, Д.Норд, Г.Демзетц), де значну увагу приділяли інституційному середовищу та діяли економічні агенти. «Новий» інституціоналізм отримав кілька назв: неоінституціоналізм, трансакційна економіка, економічна теорія прав власності, контрактний підхід [2, с.23–25]. Як стверджують Г. В. Козаченко та В. О. Пантюхін, неоінституціоналізм поєднав наукові ідеї економістів не тільки різних країн, а й різних епох [2, с. 28].

Цей напрям започаткувався 1937 р., коли була написана «Природа фірми» Р.Г.Коуза. Наукові розробки Р. Г. Коуза та його учнів відображають унікальний прорив сучасної економічної думки у розкритті механізмів ринкового господарства та формують один із напрямів сучасної економічної теорії – новий інституціоналізм. Звертаючись до східноєвропейських країн, Р. Г. Коуз у Нобелівській лекції (1991 р.) «Інституціональна структура виробництва» [6, с.308–320] наголосив, що на шляху до ринку необхідно спочатку створити всі інституції та організації, які уможливають його ефективне функціонування. Своєю чергою, його наступник О.Вільямсон розглядає умови організації економічної діяльності у різних інституційних формах. Відповідно, утворюється науковий напрям – інституційна економіка.

Дослідження показують, що загально визнаної класифікації інституційних теорій ще не склалося.

Розуміння сутності інституційної економіки набуває особливої актуальності для вітчизняної економіки при формуванні ринкових інститутів у контексті проблеми наслідків приватизації, оскільки ефективного власника в державі так і не виникло. Сучасні науковці активно долучаються до розв'язання проблем інституційних перетворень та удосконалення інституційної бази управління, розробки фінансово-кредитного механізму, розробки національної системи бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту тощо. Тому, провівши низку досліджень, було запропоновано термін «інституційна економіка» трактувати як набір інституцій, які координують економічну діяльність суб'єктів господарювання та суспільства загалом, при цьому дотримуються формальних та неформальних норм поведінки [1, с. 38].

Як зазначає професор Пушкар М.С., «зв'язок теорії з практикою виявляє себе лише тоді, коли практика ставить перед пізнанням нові завдання, без яких неможливий подальший розвиток суспільства» [7, с. 8–9].

Виникнення нових форм господарювання, форм власності та видів економічної діяльності, зумовлене трансформацією економіки, потребує сучасного підходу до розуміння сутності окремих інституційних одиниць вітчизняного ринку та віднесення їх до переліку інституційних секторів, зокрема спільної діяльності без створення юридичної особи, оскільки дані про них використовують як інструментарій для систематизації та групування економічної

і соціальної інформації.

Згідно з наказом Державного комітету статистики України від 18 квітня 2005 р. № 96 «Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України», об'єктом класифікації є інституційні одиниці, які відповідно до міжнародного стандарту СНР'93 відносять до певного сектора (підсектора) економіки. Так, у розділі 2 цього документа подано таке трактування: «Інституційна одиниця – це господарська одиниця, основними ознаками якої є: право самостійного володіння товарами та активами від власного імені, що надає їй можливість обмінюватися правами на ці товари й активи при операціях з іншими одиницями; здатність приймати самостійні економічні рішення і здійснювати господарську діяльність, за яку вона сама несе пряму відповідальність і відповідає перед законом; здатність приймати фінансові та інші зобов'язання від свого імені, а також укладати договори; існування для неї повного набору рахунків, включаючи баланс активів і пасивів, або практичної можливості – як з економічної, так і з юридичної точки зору – щодо підготовки повного набору рахунків, а також статистичної звітності в разі необхідності» [8].

Класифікація інституційних секторів економіки України (KICE) розроблена з метою: вдосконалення методології складання національних рахунків у напрямку запровадження розрахунків показників за підсекторами економіки; відображення обліку підприємств і організацій за інституційними секторами економіки у статистичних реєстрах та Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (ЄДРПОУ); проведення державних статистичних спостережень за економічною діяльністю підприємств і організацій за вказаними секторами економіки. Згідно з цією класифікацією, інституційні одиниці поділяють на дві великі групи: 1) юридичні особи, що створені та діють відповідно до законодавства, незалежно від того, які особи або суб'єкти можуть володіти ними чи контролювати їхню діяльність; 2) фізичні особи або групи осіб у формі домашніх господарств. При цьому основними видами юридичних осіб є корпорації (інституційні одиниці, що утворені з метою ринкового виробництва товарів та послуг і є джерелами прибутку чи іншої фінансової вигоди для своїх власників), некомерційні організації та органи державного управління [8]. У ринковій економіці корпорації вважають основною інституційною формою підприємництва.

Класифікацію інституційних секторів економіки України (S) подано у табл. 1.

Як видно з табл. 1, відповідно до своїх функцій та структури економіки України інституційні одиниці групують за такими інституційними секторами: нефінансові корпорації; фінансові корпорації; сектор загального державного управління; домашні господарства; некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства.

Інституційний сектор вітчизняної економіки охоплює і державні, і недержавні підприємства та організації. Зокрема, до державних корпорацій відносять: державне підприємство; казенне підприємство; комунальне підприємство; дочірнє підприємство; державну акціонерну компанію (товариство); корпорацію; консорціум; концерн; холдингову компанію. Водночас, до

недержавних підприємств та організацій належать: фермерське господарство; приватне підприємство; колективне підприємство; дочірнє підприємство; підприємство об'єднання громадян (релігійної організації, профспілки); підприємство споживчої кооперації; орендне підприємство; індивідуальне підприємство; сімейне підприємство; спільне підприємство; акціонерне товариство; публічне (відкрите) акціонерне товариство; приватне (закрите) акціонерне товариство; товариство з обмеженою відповідальністю; товариство з додатковою відповідальністю; повне товариство; командитне товариство; кооператив; виробничий кооператив; обслуговуючий кооператив; споживчий кооператив; сільськогосподарський виробничий кооператив; сільськогосподарський обслуговуючий кооператив; асоціація; корпорація; консорціум; концерн; холдингова компанія [8].

Таблиця 1

Класифікація інституційних секторів економіки (KICE) України (S) [8]

S.1 Економіка в цілому
S.11 Нефінансові корпорації
S.11001 Державні нефінансові корпорації
S.11002 Приватні нефінансові корпорації
S.11003 Нефінансові корпорації під іноземним контролем
S.12 Фінансові корпорації
S.121 Національний банк України
S.122 Інші депозитні корпорації
S.12201 Інші державні депозитні корпорації
S.12202 Інші приватні депозитні корпорації
S.12203 Інші депозитні корпорації під іноземним контролем
S.123 Інші фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів
S.12301 Інші державні фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів
S.12302 Інші приватні фінансові посередники, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів
S.12303 Інші фінансові посередники під іноземним контролем, крім страхових корпорацій та недержавних пенсійних фондів
S.124 Допоміжні фінансові організації
S.12401 Державні допоміжні фінансові організації
S.12402 Приватні допоміжні фінансові організації
S.12403 Допоміжні фінансові організації під іноземним контролем
S.125 Страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди
S.12501 Державні страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди
S.12502 Приватні страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди
S.12503 Страхові корпорації та недержавні пенсійні фонди під іноземним контролем
S.13 Сектор загального державного управління
S.1311 Центральні органи державного управління
S.1312 Регіональні та місцеві органи державного управління
S.1312 Фонди соціального страхування
S.14 Домашні господарства
S.141 Роботодавці
S.142 Самостійно зайняті працівники
S.143 Наймані працівники
S.144 Одержувачі доходу від власності та трансфертів
S.1441 Одержувачі доходу від власності
S.1442 Одержувачі пенсій
S.1443 Одержувачі інших трансфертів
S.15 Некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства
S.2 Інший світ

На основі викладеного можна стверджувати, що перелік KICE включає спільне підприємство, що є юридичною особою, проте не виокремлює спільну діяльність без створення юридичної особи.

Більшість інституційних одиниць розподіляється на підсектори. При цьому, щоб віднести інституційну одиницю до певного сектора чи підсектора економіки України, враховують їхню організаційно-правову форму господарювання, форму власності та вид економічної діяльності, перелік яких визначають відповідно і Класифікації організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) та Класифікації форм власності (КФВ), які затверджено наказом Держспоживстандарту України від 28. 05. 2004 р. № 97, а також Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД), затвердженої наказом Держстандарту України від 22. 10. 1996 р. № 441. Так здійснюють кодування кожного окремого об'єкта ЄДРПОУ за КІСЕ. Зокрема, спільному підприємству (що є юридичною особою), яке належить до приватних нефінансових корпорацій (S.11002), присвоєно код 193 [8].

Своєю чергою, ЄДРПОУ – це автоматизована система збирання, накопичення та опрацювання даних про всіх юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що перебувають на території України, а також відокремлені підрозділи юридичних осіб за її межами. ЄДРПОУ ведуть з метою: забезпечення єдиного державного обліку та ідентифікації суб'єктів; класифікації суб'єктів для отримання статистичної інформації у формалізованому вигляді; статистичних спостережень за структурними змінами в економіці щодо видів економічної діяльності, демографією підприємств; залучення даних із адміністративних джерел для забезпечення організації та проведення статистичних спостережень; взаємодії з інформаційними системами інших органів державної влади [9, с. 80]. Суб'єктами ЄДРПОУ є юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб, що перебувають на території України та діють відповідно до законодавства. Об'єктами класифікації в КВЕД є види економічної діяльності статистичних одиниць (юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців тощо), які на вищих рівнях класифікації групуються у галузі (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) [10]

Код секції	Найменування
A	Сільське господарство. Мисливство. Лісове господарство
B	Рибальство
C	Видобувна промисловість
D	Переробна промисловість
E	Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води
F	Будівництво
G	Торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку
H	Діяльність готелів та ресторанів
I	Діяльність транспорту та зв'язку
J	Фінансова діяльність
K	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг, та надання послуг підприємцям
L	Державне управління
M	Освіта
N	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
O	Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту
P	Діяльність домашніх господарств
Q	Діяльність екстериторіальних організацій

За методологічними засадами, принципами побудови та призначенням КВЕД є статистичною класифікацією, створеною як інструментарій для систематизації і групування економічної та соціальної інформації у стандартний формат, який дає змогу опрацювати й аналізувати обсяги інформації.

Наші дослідження показують, що визначення конкретного коду КВЕД виду діяльності підприємства чи окремого суб'єкта господарювання впливає на багато факторів, у тому числі на спосіб їх оподаткування. Крім цього, КВЕД впливає на достовірність фінансової звітності, розмір збору до спеціальних фондів, отримання ліцензій та дозволів, сертифікацію тощо.

Точне визначення коду виду діяльності за КВЕД стало особливо актуальним після набрання чинності ПКУ, оскільки саме цей кодекс визначає критерії для реєстрування ТОВ (з пільговим режимом оподаткування). Крім цього, законодавство України вимагає відносної реєстрації підприємств з неврахованими видами діяльності у КВЕД. Таким видом може бути спільна діяльність без створення юридичної особи.

Доречно зазначити, що «економічна діяльність» – це процес поєднання дій, які приводять до отримання відповідного набору продукції чи послуг. Своєю чергою, «галузь» – це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах виробничої діяльності [11]. При цьому вид діяльності існує за умови, що об'єднують ресурси (зокрема, сировину і матеріали, устаткування, технологічні засоби, робочу силу тощо) з метою виробництва конкретної продукції та надання послуг.

Отже, вид діяльності характеризується використанням ресурсів, налагодженим виробничим процесом, випуском відповідної продукції і наданням послуг. А окремий вид діяльності може і складатися з єдиного простого процесу, й охоплювати низку процесів, кожний з яких належить до відповідної категорії класифікації. За умови, що виробництво окремих елементів є складовою одного і того самого процесу виробництва, разом їх розглядають як єдиний вид діяльності. Також слід зазначити, що в Україні статистичне спостереження здійснюють за КВЕД; при цьому кожний суб'єкт господарювання при реєстрації отримує відповідний код.

Таким чином, теоретичний аналіз організаційно-правових форм господарювання, форм власності та видів економічної діяльності дає змогу зробити висновок, що можна знайти тільки подібні за ознаками до спільної діяльності без створення юридичної особи види підприємств, а саме – спільне підприємство, підприємство, засноване на змішаній формі власності, корпоративне підприємство, підприємство з іноземними інвестиціями. При цьому інформації стосовно такого виду господарювання, як спільна діяльність без створення юридичної особи немає, що свідчить про низьку результативність та недостатню ефективність цього виду господарювання у вітчизняному економічному просторі.

На нашу думку, проблема в тому, що у даному напрямку досліджень немає достатньо статистичних даних, до 2011 р. не було методичних рекомендацій стосовно обліку даного виду діяльності, а практичний досвід суб'єктів

господарювання, котрі здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи, проаналізовано та узагальнено епізодично.

Проведені нами дослідження свідчать про те, що статистичних даних щодо спільної діяльності без створення юридичної особи нема, оскільки статистичні спостереження стосовно цього виду господарювання не проводять. Однак ЄДРПОУ все ж таки подає статистичну інформацію про кількість суб'єктів, які діють без статусу юридичної особи за видами економічної діяльності (табл. 3).

Таблиця 3

Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за правовим статусом за видами економічної діяльності*

	Усього за станом на 1 січня 2010 р.	У тому числі		Усього за станом на 1 січня 2011 р.	У тому числі		Усього за станом на 1 січня 2012 р.	У тому числі	
		Із статусом юридичної особи, %	Без статусу юридичної особи, %		Із статусом юридичної особи, %	Без статусу юридичної особи, %		Із статусом юридичної особи, %	Без статусу юридичної особи, %
Усього	1258513	1200904 (95,4%)	57609 (4,6%)	1294641	1238340 (95,6%)	56301 (4,4%)	1323807	1268812 (95,8%)	54995 (4,2%)
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	85471	84049	1422	85253	83924	1329	85338	84028	1310
Рибальство, рибицтво	2064	2013	51	2132	2086	46	2210	2158	52
Промисловість:									
- добувна промисловість	125303	119270	6033	127503	121718	5785	129313	123630	5683
- переробна промисловість	4921	4542	379	5075	4728	347	5226	4862	364
- виробництво та розподіл електроенергії, газу і води	114726	110204	4522	116707	112302	4405	118112	113784	4328
Будівництво	90402	87628	2774	91457	88737	2720	91650	89009	2641
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	313257	299094	14163	324368	310494	13874	329555	315961	13594
Діяльність готелів та ресторанів	22340	21046	1294	22877	21636	1241	23375	22152	1220
Діяльність транспорту і зв'язку	40608	36583	4025	42642	38530	4112	45776	41635	4141
Фінансова діяльність	18629	12991	5638	18477	13271	5206	18315	13397	4918
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг і надання послуг підприємцям	167626	159108	8518	177090	168368	8722	187596	178735	8861
Державне управління	51888	48833	3055	52172	49207	2965	52262	50178	2084
Освіта	45541	43168	2373	46311	43965	2346	47216	44871	2345
Охорона здоров'я і надання соціальної допомоги	33202	31314	1888	34699	32728	1971	35822	33486	2336
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	170186	166019	4167	178511	174682	3829	186422	182751	3671

*Примітка: Складено автором на основі [9; 12]

Як показує табл. 3, за станом на 01. 01. 2011 р. в Україні кількість суб'єктів господарювання ЄДРПОУ без статусу юридичної особи зменшилася на 1308 одиниць, а на 01. 01. 2012 р. – на 1306 одиниць, порівняно з попередніми роками. Незважаючи на це, тенденція останніх років свідчить, що питома вага

підприємств та організацій без статусу юридичної особи перевищує 4% від підприємств, зареєстрованих у ЄДРПОУ.

Таким чином, розуміння поняття видів економічної діяльності та їх класифікації, галузей економіки має важливе значення для системи обліку, оскільки кожному окремому виду діяльності притаманні характерні ознаки, що впливають на побудову обліку, особливості оподаткування та фінансового обліку, необхідні розрахунки і бухгалтерські проведення.

Як стверджує Н. О. Гура, однією з важливих проблем реформування обліку є недостатність методичних розробок з питань обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності з урахуванням їх особливостей [13, с. 7].

Серед таких проблем була відсутність методичних рекомендацій з обліку спільної діяльності, а основні положення методологічних засад із формування в бухгалтерському обліку інформації щодо фактів фінансово-господарської спільної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності визначали тільки п. 19–20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Однак прийняття Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30. 12. 2011 р. № 1873 [14] стало позитивним аспектом у реформуванні облікової системи України, оскільки сприяє врегулюванню багатьох дискусійних питань. Окрім цього, ПКУ виокремлює спільну діяльність без створення юридичної особи серед інших видів господарювання та відносить даний вид господарювання до операцій особливого виду [15].

Також у 2011 р. доповнено національний стандарт П(С)БО 12 інформацією про оператора спільної діяльності, вклади учасників, частку контрагентів у активах та зобов'язаннях, розподіл витрат і визнання доходів [16]. Підставою для таких змін і доповнень у законодавчих та нормативних актах є позитивні зміни, що відбуваються в економіці й свідчать про тенденцію зростання інформації щодо досліджуваного виду господарювання. Адже спільна діяльність (як зі створенням, так і без створення юридичної особи) сприяє інтеграції країни у світову систему господарювання.

Зважаючи на те, що жоден нормативний документ не регулює порядку подання статистичної звітності за результатами спільної діяльності без створення юридичної особи, пропонуємо внести зміни до державного класифікатора та доповнити його секцією «S» – «Спільна діяльність без створення юридичної особи у відповідних галузях та видах економічної діяльності» і розробити відповідні коди залежно від сфери застосування такої діяльності з внесенням їх до запропонованої секції «S». Адже цей вид господарювання є специфічним, його можна застосовувати у різних галузях економіки та видах діяльності з певними особливостями, що впливатимуть на облік.

Отже, в контексті проведеного дослідження можна зробити висновок, що спільна діяльність без створення юридичної особи є окремою інституційною одиницею, яка координує економічну діяльність окремих суб'єктів господарювання (учасників спільної діяльності), і наділена особливим правовим статусом.

Список використаних джерел:

1. Шестерняк М. М. Чи має інституційна економіка перспективи розвитку в Україні? / М. М. Шестерняк // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління [Текст]: Міжнар. наук.-практ. конф., 2011 р., 19–21 трав., м. Судак: [матеріали]. – Сімферополь, ВД «АРИАЛ», 2011. – С. 35–39.
2. Козаченко Г. В. Інституційна теорія: зміст, еволюція та сучасне застосування / Г. В. Козаченко, В. О. Пантюхін // Економіка. Менеджмент. Підприємництво: Збірник наукових праць. – 2008. – № 20. – С. 23–28.
3. Тарушкин А. Б. Институциональная экономика:[учебное пособие] / А. Б. Тарушкин. – СПб: Питер, 2004. – 368 с.
4. Норд Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки: [пер. с англ.] / Д. Норд. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
5. Коуз Р. Фирма, рынок и право: [пер. с англ. Б. Пинскера]; – [науч. ред. Р. Капелюшников] / Р. Коуз. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 192 с.
6. Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / [за ред. О. Е. Вільямсона, С. Дж. Вініера; Пер. з англ. А. В. Куликова; Наук. ред. пер. В. П. Кузьменко]. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.
7. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.
8. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України від 18. 04. 2005 р. № 96, наказ Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua> – Назва з екрана.
9. Статистичний щорічник України за 2009 рік. Державний комітет статистики України. – Київ: Державне підприємство «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. – 567 с.
10. Класифікатор видів економічної діяльності. КВЕД 2012. (КВЕД ДК 009–2010), затверджений наказом Держстандарту від 11. 10. 2010 р. № 457 (зі змінами від 29. 11. 2010 р. № 530) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до класифікатора: http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page_kvved.html – Назва з екрана.
11. Класифікація видів економічної діяльності ГК 009-96 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.met-online.kiev.ua/menu/dovidka/kved/index> – Назва з екрана.
12. Статистичний щорічник України за 2011 рік. Державна служба статистики України. – Київ: ТОВ «Август Трейд», 2012. – 559 с.
13. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: [підручник] / Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 р. № 1873 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://minfin.kmu.gov.ua> – Назва з екрана.
15. Податковий кодекс України: Чинне законодавство зі змінами та допов. за станом на 19 січ. 2011 р.: (офіц. текст). – К.: ПАЛИВОДА А. В., 2011. – 512 с. – (Кодекси України).
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26. 04. 2000 р. № 91, зареєстроване в Мін'юсті України 17. 05. 2000 р. № 284/4505, зі змінами та доповненнями за станом на 11. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до станд.: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.