

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Шестерняк Марія Михайлівна, викладач кафедри обліку і контролю ФГД Тернопільської філії Європейського Університету, тел. 8 (0352) 26-85-34, тел. моб. 80979009003

У статті досліджено організацію обліку спільної діяльності в контексті організації спільної діяльності. Запропоновано етапізацію її здійснення в сучасних умовах.

Кількість бібліографічних посилань - 11, мова – українська.

Ключові слова: *спільна діяльність, організація спільної діяльності, організація обліку спільної діяльності, оператор спільної діяльності.*

ВСТУП

Бухгалтерський облік – це складний механізм, призначення якого надавати та забезпечувати інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою здійснення ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах. Саме для цього бухгалтерський облік повинен вирішувати поставлені завдання, і, відповідно, бути організований згідно вимог чинного законодавства та умов конкретної господарюючої одиниці. Без належної організації бухгалтерського обліку неможливо досягнути позитивних результатів діяльності, оскільки вона є одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорукою рентабельності в майбутньому.

Варто зауважити, що в процесі управління суб'єктом господарювання організація бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою, сутність якої координувати певні дії окремих елементів системи бухгалтерського обліку і досягнути взаємної відповідності функціонування її окремих частин. Організація бухгалтерського обліку покликана забезпечити раціональну та

об'єктивну обробку інформації, оптимальний розподіл між персоналом бухгалтерської служби облікових робіт, чітко визначити обов'язки кожного облікового працівника в рамках наукової організації праці. У цілому організація бухгалтерського обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного та матеріального забезпечення облікового процесу.

На організацію бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта впливає значна кількість факторів, зокрема – засади організації діяльності, форма власності, вид та рід діяльності, галузь ринкової економіки, користувачі облікової інформації, кваліфікаційний рівень облікових працівників, обсяги діяльності підприємства, система оподаткування, система нормативного регулювання та ін.

Зазначимо, що в Україні провадження спільної діяльності та бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи має свою специфіку, яка зумовлена низьким рівнем законодавчого регулювання та забезпечення, різностороннім відображенням і тлумаченням у податковому законодавстві, а також іншими причинами, що створює поле зловживань та стримує розвиток спільної діяльності.

Варто наголосити, що проблематика даного дослідження висвітлюється у працях Ф. Ф. Бутинця, В. С. Леня, О.П. Войналович, І. Л. Томашевської, Й.Я. Даньківа, М.Р. Лучка, М.Я. Остап'юка та ін. [1, 2, 3, 4, 5]. Проте дані наукові роботи залишаються мало вивченими в контексті організації обліку спільної діяльності.

Відповідно метою даного дослідження є виокремлення особливостей організації обліку спільної діяльності в сучасних умовах. Для досягнення визначеної мети використовують наступні методи дослідження: наукова абстракція, аналіз, синтез та методи групування. В статті розкривається організація обліку спільної діяльності через призму організації спільної діяльності в Україні.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

1 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Враховуючи, проведене теоретичне дослідження організації бухгалтерського обліку та критично оцінивши схеми, запропоновані вченими-економістами [1 с.41, 3 с.7, 4 с.81], представимо принципове бачення організації бухгалтерського обліку на підприємстві (див. рис. 1) .

Вважаємо, що розгляд організації бухгалтерського обліку у такій усталеній проекції унаочнює повноту та підвищує її ефективність, а також дозволяє оптимально скоординувати роботу на підприємстві. Адже, керівник чи власник господарюючого суб'єкта створює необхідні умови для правильності та повноти ведення бухгалтерського обліку, забезпечуючи неухильне виконання всіма підрозділами вимог чинного законодавства щодо здійснення бухгалтерського обліку. А “обліковий апарат”, в свою чергу, надає керівництву своєчасно достовірну, повну та неупереджену інформацію щодо стану організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

В контексті нашого дослідження необхідно зауважити, що організація бухгалтерського обліку є домінантою формування підприємницьких структур яка включає в себе різні етапи. Виходячи із запропонованих більшістю сучасних науковців епатізацій [1 с.77, 3 с.12, 4 с.43], ми схилиємося до того, що основними етапами є методичний, технічний та організаційний, які унаочнює рис. 2 (див. рис. 2).

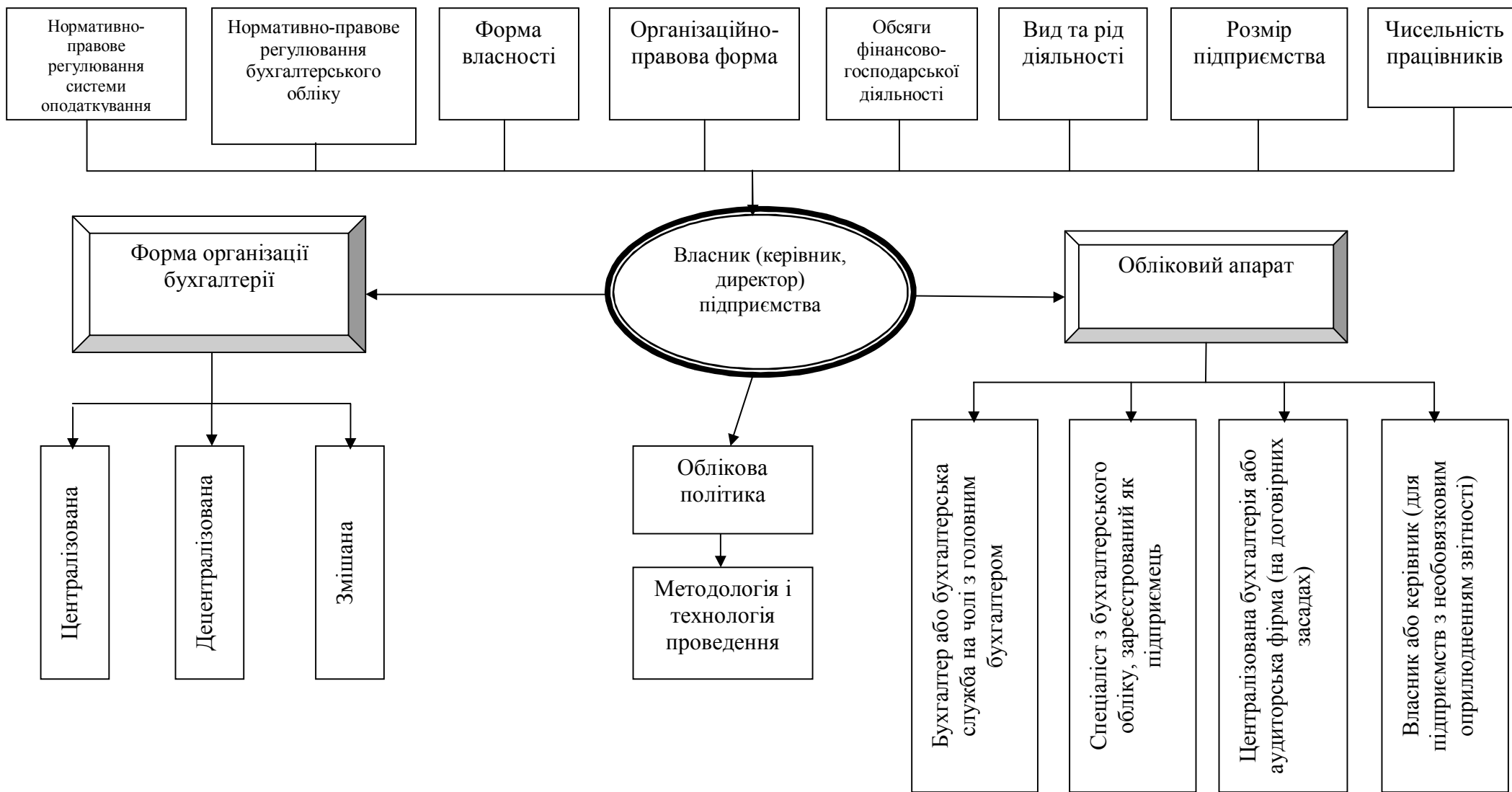


Рис. 1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

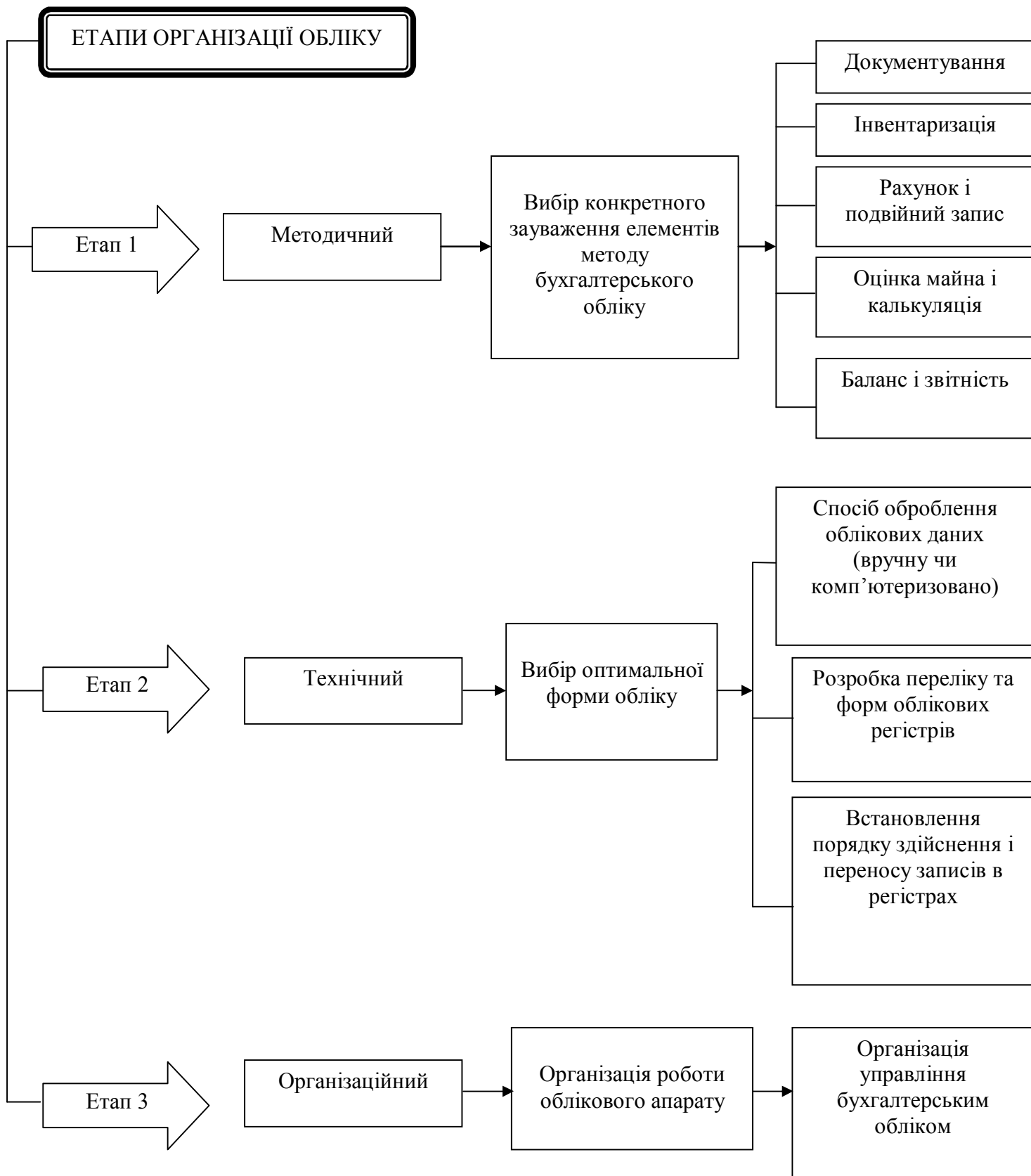


Рис. 2. Етапи організації бухгалтерського обліку

Варто відмітити, що згідно із ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено чотири самостійні форми організації бухгалтерського обліку, які господарюючий суб’єкт обирає на власний розсуд

на етапі формування установчих документів, виходячи із доцільності (див. рис. 3).



Рис. 3. Форми організації бухгалтерського обліку

Окрім цього загальновідомо, що організація бухгалтерського обліку повинна бути раціональною, адже саме раціоналізація дозволяє успішно виконувати поставлені перед ним завдання за умови мінімізації витрат часу та засобів праці. Сутність раціоналізації в контексті організації бухгалтерського обліку проявляється у забезпеченні прозорості управління власністю будь-якого суб'єкта господарювання через розкриття облікової інформації.

Так, вітчизняні науковці Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко і М.Я. Остап'юк стверджують, що “раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечує своєчасне виконання важливих

функцій у плануванні, контролі, управлінні при мінімальних витратах засобів і праці” [5, с. 87].

На основі вищезазначеного, можна сформулювати основні передумови раціональної організації бухгалтерського обліку для будь-якого суб'єкта господарювання:

- вивчення специфіки і особливостей організації діяльності окремого (конкретного) суб'єкта господарювання;
- вивчення організаційної структури суб'єкта господарювання, особливостей застосування технології, інновацій та організації виробництва;
- встановлення облікових взаємовідносин окремих структурних підрозділів суб'єкта господарювання;
- вивчення та застосування чинних законодавчих і нормативних актів працівниками бухгалтерії з питань здійснення підприємницької діяльності та ведення бухгалтерського обліку;
- встановлення взаємовідносин з іншими службами та відділами підприємства, з органами управління, податковою адміністрацією, державними соціальними фондами, а також ділові стосунки з банківськими чи іншими фінансовими установами;
- визначення характеру і обсягу облікових робіт та інформації, а також розподіл їх між обліковими працівниками;
- контроль облікового процесу не тільки головним бухгалтером, а й органами внутрішнього та зовнішнього контролю.

Виокремленні вище передумови раціональної організації бухгалтерського обліку дозволять, на наш погляд, оптимізувати даний процес, виходячи із фінансового стану та умов функціонування підприємницьких структур.

В контексті нашого дослідження необхідно зауважити, що об'єктом дослідження є організація обліку спільної діяльності. Відповідно, вбачаємо за доцільне, виходячи із проведеного теоретичного доробку, висвітлити особливості організації обліку спільної діяльності в сучасних умовах. Однак вивчення організації обліку спільної діяльності неможливе без дослідження

організації безпосередньо спільної діяльності. Отже, проведемо аналіз даного процесу, враховуючи норми чинного законодавства та особливості спільної діяльності в Україні.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Незважаючи на відмінності у трактуванні сутності спільної діяльності вітчизняних і зарубіжних дослідників, особливості її є аналогічними, це :

- ✓ наявність двох або більше контролюючих учасників, пов'язаних контрактною угодою;
- ✓ спільний контроль, який встановлюється даною угодою.

Чинне вітчизняне законодавство, зокрема національний стандарт (п. 3 П(С)БО 12) [6], виділяє такі ж притаманні особливості. Відповідно з цього випливає, що для цілей бухгалтерського обліку спільною діяльністю визнається діяльність господарюючого суб'єкта як зі створенням, так і без створення юридичної особи.

Напротивагу, цивільним законодавством не передбачено створення юридичної особи для провадження спільної діяльності. Згідно нього ведення спільної діяльності базується на основі відповідного договору. Так, у гл. 77 ЦКУ зазначено, що “за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам” (ст. 1130 ЦКУ) [7].

Наголосимо, що єдиною обов'язковою вимогою ЦКУ відповідно до ст. 1131 є те, що договір про спільну діяльність повинен укладатися у письмовій формі [7].

Важливо зазначити, що відповідно до цивільного законодавства договір про спільну діяльність повинен визначати взаємовідносини учасників спільної діяльності. Проте на практиці він може мати інші (тотожні, суміжні чи аналогічні за змістом) назви, які відбивають суть конкретної спільної діяльності. Однак даний договір яку б він не носив назву повинен відповідати встановленим нормам щодо даного роду договорів, зокрема:

- ✓ предмет договору;
- ✓ мета договору;

- ✓ форма, види, термін, розмір (у грошовому еквіваленті) внесків учасників спільної діяльності;
- ✓ зобов'язання кожного з учасників спільної діяльності;
- ✓ перелік конкретних дій кожного учасника зокрема;
- ✓ порядок провадження в контексті ведення спільної діяльності;
- ✓ порядок внесення учасниками грошових та майнових внесків у спільну діяльність;
- ✓ порядок розподілу кінцевих фінансових результатів спільної діяльності;
- ✓ термін дії договору та умови його припинення.

Як видно, до запропонованого переліку позицій договору про спільну діяльність нами введено пункт “про перелік конкретних дій кожного учасника”, сутність якого ми розкриємо нижче.

Доречно зауважити, що кількість учасників спільної діяльності чинним законодавством не обмежується, відповідно, договори про спільну діяльність можуть бути двосторонніми та багатосторонніми. Враховуючи це, спільна діяльність може бути організована для здійснення короткострокових і довгострокових комерційних проектів:

- формування об'єктів основних засобів з метою спільного використання чи реалізації;
- придбання у спільне користування об'єктів основних засобів, які потребують значних капіталовкладень;
- спільне провадження фінансово-господарської діяльності тощо.

Проаналізувавши чинне на сьогодні цивільне законодавство можна стверджувати, що немає інформації саме про “дії” учасників спільної діяльності. Практики, як правило, розуміють їх наступним чином – один учасник спільної діяльності забезпечує матеріальними ресурсами господарську діяльність, а інший, наприклад, виготовляє і реалізовує продукцію. Тобто, кожний учасник спільної діяльності здійснює певні господарські операції у межах спільної діяльності та несе за них відповідальність.

Окрім цього, цивільне законодавство не регламентує дії учасників, відповідно, вони можуть обмежуватися тільки здійсненням внесків у таку

діяльність та зводиться до подальшої участі у контролі за провадженням спільної діяльності.

Така ситуація, на наш погляд, потребує локалізації на законодавчому рівні, адже вкладення будь-яких видів ресурсів та контроль за діяльністю в межах вкладеного капіталу наближене до командитного товариства, а не спільної діяльності. Виходячи з цього, пропонуємо законодавчо закріпити перелік дій учасників спільної діяльності з метою встановлення відповідальності кожного окремого учасника в процесі її здійснення.

Зауважимо, що у здійсненні спільної діяльності можуть брати участь не тільки юридичні особи (резиденти та нерезиденти), а й фізичні особи, тобто громадяни, в той же час - це можуть бути і підприємці, і фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Варто зазначити, що питання участі іноземних юридичних осіб (нерезидентів) у спільній діяльності регулюється ст. 23 ЗУ від 19. 03. 1996 р. "Про режим іноземного інвестування" [8]. В свою чергу, ст. 1130 ЦКУ [7] передбачено здійснення спільної діяльності на основі об'єднання внесків учасників та без такого об'єднання. Відмітимо, що здійснення внесків є важливим етапом спільної діяльності, адже з їх допомогою формується капітал та активи. Згідно із нормами ЦКУ та з урахуванням вимог податкового законодавства до спільної діяльності внески можуть бути здійснені у вигляді коштів, необоротних та оборотних матеріальних активів [7, 9].

На нашу думку, даний перелік є неповним, адже внесками можуть бути і нематеріальні активи в частині ліцензій, патентів, знань, навиків, інтелектуальної праці тощо. Відповідно, пропонуємо конкретизувати внески до спільної діяльності наступним чином (див. рис. 1.9):

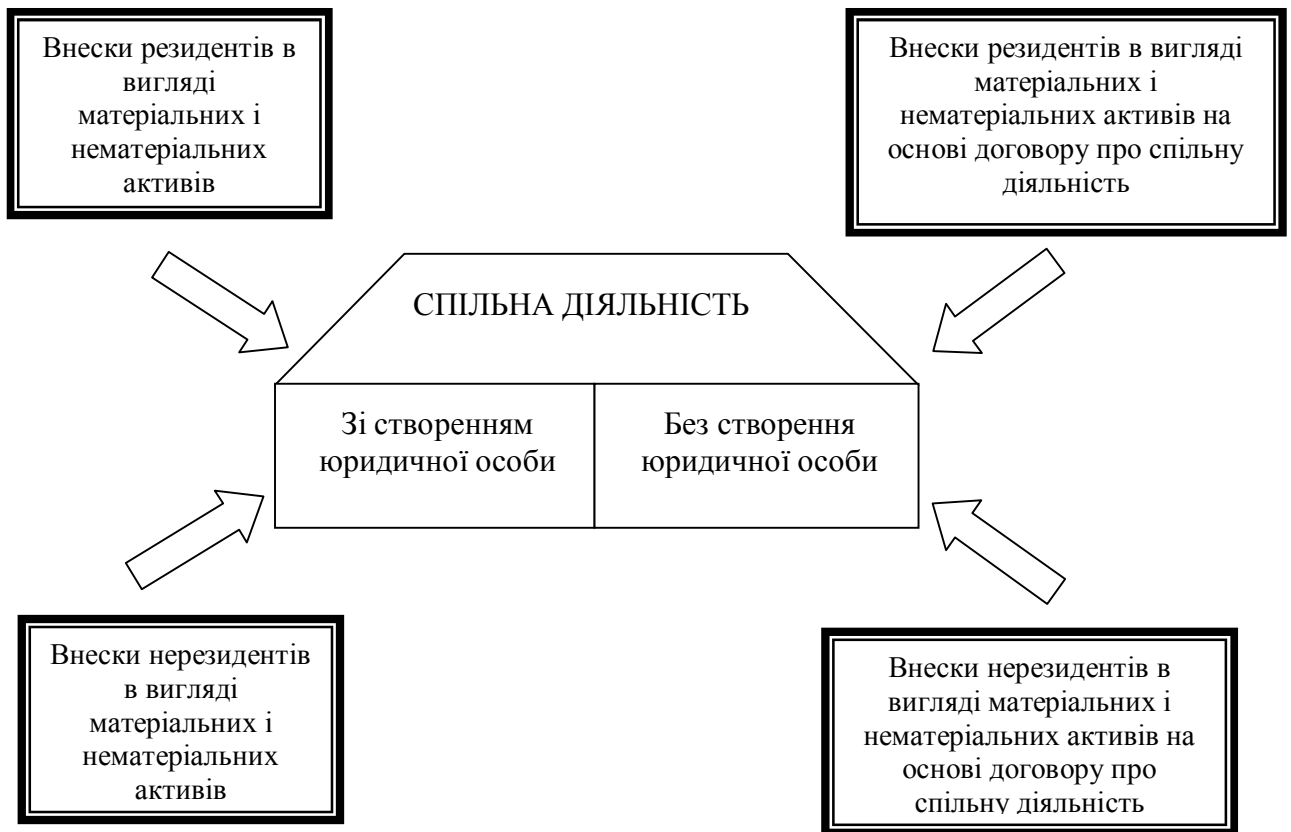


Рис. 4. Здійснення внесків до спільної діяльності

За запропонованою нами схемою внески до спільної діяльності можуть набувати також форми нематеріальних активів, що в сучасних умовах господарювання є актуальним, оскільки саме знання, навички та інтелектуальна праця виступають домінантою прибуткової діяльності.

Загальновідомо, що згідно МСБО 31 найбільш поширеними формами спільної діяльності є:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані суб'єкти господарювання[10].

При цьому, перші дві форми спільної діяльності не передбачають створення юридичної особи, а остання зобов'язує створювати юридичну особу.

Відповідно, враховуючи вищезазначене, уніфікуємо подану та інтерпретовану нами організацію спільної діяльності у наступному вигляді (див. рис. 5):

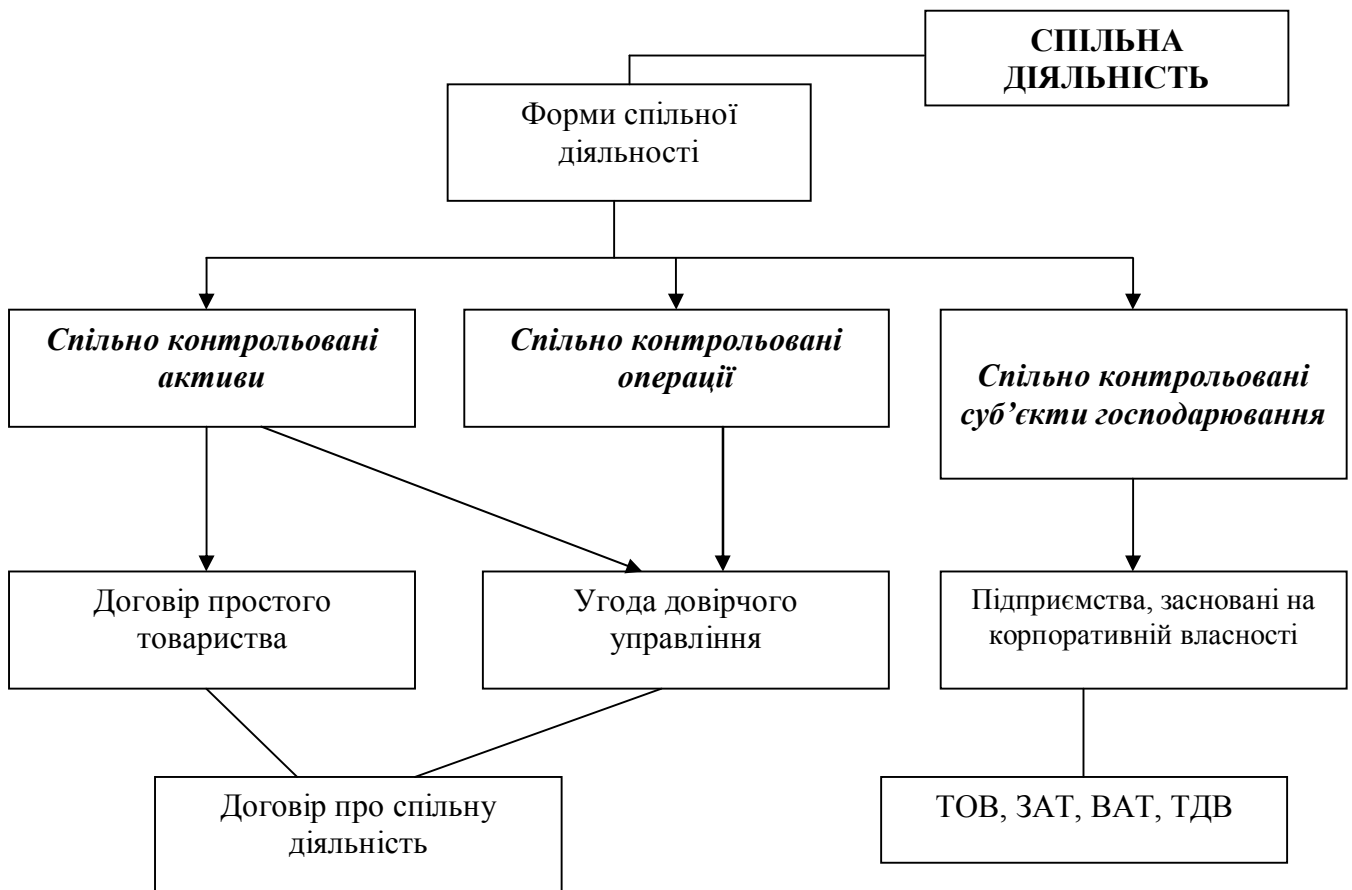


Рис. 5. Організація спільної діяльності

Отже, проаналізувавши засади організації спільної діяльності, проведемо дослідження організації обліку спільної діяльності в Україні.

3 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У теорії та практиці організація обліку в цілому базується на етапах становлення господарюючого суб'єкта, вибору облікової, податкової політики, методології та технології їх ведення. Відповідно, враховуючи власні критичні напрацювання у даній сфері, вважаємо, що організація обліку спільної діяльності полягає у:

- формі організації бухгалтерського обліку спільної діяльності;
- застосуванні Плану рахунків для відображення операцій зі спільної діяльності;
- формі бухгалтерського обліку спільної діяльності;
- порядку складання та подання фінансової звітності у залежності від обраної форми спільної діяльності;

- веденні податкового обліку.

Така організація обліку спільної діяльності за даними постулатами дозволить, на наш погляд, у рамках чинного законодавства прозоріше й ефективніше здійснювати облік спільної діяльності. Отже, враховуючи вищезазначене, проаналізуємо виокремленні особливості.

Так, при здійсненні спільної діяльності господарюючі суб'єкти можуть використовувати описані вище форми організації бухгалтерського обліку, передбачені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11]. Як правило, застосовують форму 2 та форму 3 (див. рис. 3).

Проте існує одна притаманна особливість – ведення спільних справ, в тому числі і бухгалтерський облік, здійснює один із учасників – так званий оператор спільної діяльності, який інформує усі сторони (усіх учасників) про фінансово-господарський стан спільного проекту, підкріплюючи його фінансовою звітністю.

Зазначимо, що кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або власну частку у спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, у процесі здійснення даної діяльності;
- власну частку у зобов'язаннях, понесених з іншими учасниками в контексті даної діяльності;
- дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Використовуючи План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, облік внесків у спільну діяльність та її результатів здійснюється як з використанням окремого балансу спільної діяльності, так і без нього. Це, як правило, визначає на власний розсуд контролюючий учасник (оператор спільної діяльності), на якого покладено ведення спільних справ.

У разі складання окремого балансу спільної діяльності для розрахунків, пов'язаних з її здійсненням, в регістрах обліку спільної діяльності використовується переважно два основних субрахунки (рахунки другого порядку):

- ✓ для обліку заборгованості спільної діяльності перед учасниками - 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”;
- ✓ для обліку заборгованості учасників перед спільною діяльністю – 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Зауважимо, що даним субрахункам присвоюють відповідні коди, ґрунтовний теоретичний аналіз яких буде здійснений у наступних розділах дисертаційної роботи.

В свою чергу, учасники спільної діяльності на власний розсуд обирають форму ведення обліку, яка зазначається у Положенні про облікову політику. Здебільшого домінують проста та спрощена форма бухгалтерського обліку, оскільки учасники спільної діяльності об'єднуються на короткострокову перспективу та прагнуть звести до мінімуму обсяг документообороту. Так, проста форма бухгалтерського обліку спільної діяльності характеризується незначним документооборотом, зокрема невеликою кількістю спільноконтрольованих господарських операцій, спрощена, напротивагу, використовується при значному їх обсягу.

Порядок складання та подання фінансової звітності залежить від обраної форми спільної діяльності. Так, доцільність складання Балансу належить до компетенції оператора спільної діяльності. Однак, у вітчизняній практиці його часто формують поряд із основними її формами (звітом про фінансові результати, примітками до фінансової звітності тощо).

Ведення податкового обліку передбачає, що оператор спільної діяльності окремо визначає валовий дохід та валові витрати, що виникають в контексті спільної діяльності. Зауважимо, що податкове законодавство вимагає щоб оператором спільної діяльності був платник податку на прибуток. Згідно ЗУ від 22. 05. 97 р. “Про оподаткування прибутку підприємств” [9] він розраховує амортизацію вартості основних засобів і вартості нематеріальних активів, що

використовуються у спільній діяльності, відображаючи її у Звіті. В подальшому визначає оподатковуваний прибуток спільної діяльності, виходячи з якого оператор спільної діяльності визначає податок на прибуток її учасників.

ВИСНОВКИ

Отже, запропонувавши етапи організації обліку спільної діяльності та провівши їх ґрунтовну характеристику, можна зробити висновок, що частково вони відбивають принципові етапи організації бухгалтерського обліку в цілому, проте мають свої особливості, притаманні виключно провадженню спільної діяльності в Україні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
2. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.
3. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / [за ред. В.С. Леня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навч. закл.] / [за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: “Рута”, 2005. – 528 с.
5. Даньків Й.Я. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап’юк. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001. – 140 с.
6. П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 26. 04. 2000 р. № 91 // www.rada.gov.ua.

7. Цивільний кодекс України від 16. 01. 2003 р. № 435-IV / Відомості Верховної Ради України. – 2003 // www.ligazakon.ua.
8. Закон України “Про режим іноземного інвестування” від 19. 03. 1996 р. № 93/96-ВР // www.rada.gov.ua.
9. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 97 р. № 283/97- ВР, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
10. МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах” // minfin.kmu.gov.ua.
11. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 99 р. № 996 –XIV - ВР // www.rada.gov.ua.

Shesternyak M. M. FEATURES of ORGANIZATION of ACCOUNT of JOINT ACTIVITY In MODERN TERMS. In the article investigational organization of account of joint activity in the context of organization of joint activity. It is offered etapizaciyu of its realization in modern terms. **Key words:** joint activity, organization of joint activity, organization of account of joint activity, operator of joint activity.