

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

В. В. Бабіч, канд. екон. наук,
проф. кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ДЕЯКІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА

АНОТАЦІЯ. Розглянуто правові, організаційні і методичні аспекти бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи на умовах договору простого суспільства. Запропоновано методику відображення в обліку учасників і простого товариства вкладів учасників, господарських операцій і фінансових результатів спільної діяльності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: спільна діяльність, просте товариство, оператор обліку, спільно контрольовані активи.

АННОТАЦИЯ. Рассмотрены правовые, организационные и методические аспекты бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица на условиях договора простого общества. Предложена методика отражения в учете участников и простого общества вкладов участников, хозяйственных операций и финансовых результатов совместной деятельности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: совместная деятельность, простое общество, оператор учета, совместно контролируемые активы.

ABSTRACT. The legal, organizational and methodical aspects of record-keeping of joint activity are considered without creation of legal entity subject to conditions agreement of simple society. The method of reflection in the account of participants and simple society of holdings of participants, economic operations and financial results of joint activity is offered.

KEY WORDS: joint activity, simple society, operator of account, jointly controlled assets.

У процесі розвитку економіки України з'явилися нові форми господарської діяльності, до яких відноситься і спільна діяльність без створення юридичної особи.

Для регулювання цієї діяльності необхідна достовірна і своєчасна інформація, яка формується, як правило, в бухгалтерському обліку.

В українському законодавстві спільна діяльність врегульовується Цивільним Кодексом України. Так, відповідно до ст. 1130 цього Кодексу за договором про спільну діяльність (далі СД) сто-

рони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам. СД може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників [1].

Із наведеного видно, що СД здійснюється її учасниками без створення юридичної особи (спільного підприємства). До речі, це питання не врегульовується й іншими законодавчо-правовими актами України.

У той же час, у нормативних документах, які регулюють питання СД, застосовується поняття «спільна діяльність зі створення юридичної особи» («спільне підприємство»).

Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» наведено:

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними [2].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» (далі МСБО 31) визначає три форми (типи) спільної діяльності: спільно контрольовані операції, спільно контрольовані активи і спільно контрольовані господарські одиниці, які, як правило, називаються спільним підприємством [3, с. 693—707].

Як бачимо, в П(С)БО 12 і МСБО 31 врегульовуються питання ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності спільної діяльності як без створення, так зі створенням юридичної особи (спільного підприємства).

У цій же статті розглядаються питання організації і методики бухгалтерського обліку СД без створення юридичної особи.

СД простого товариства передбачає укладання договору між сторонами (учасниками) такої діяльності.

За вимогами ст. 1131 Цивільного Кодексу договір про СД укладається у письмовій формі. В кодексі викладені й основні умови договору.

Як правило, договір простого товариства містить: предмет і мету договору; координацію спільних дій учасників або ведення їхніх спільних справ (керівництво ними, представництво у відносинах з третіми сторонами); правовий статус виділеного для спільної діяльності майна (розміри і порядок внесення вкладів та їх оцінювання, порядок користування цим майном, обов'язки сторін щодо майна і відшкодування витрат на його утримання та страхування, а також, яка зі сторін несе ризик випадкової втрати та псування майна); по-

криття витрат та збитків учасників, їх участь у результатах спільних дій; взаємні права та обов'язки учасників; порядок внесення змін до договору, строк його дії та умови його припинення; порядок входу учасника до СД та виходу з договору; інші умови спільної діяльності, які не суперечать діючому законодавству.

Договір про СД на умовах простого товариства підписується його учасниками (уповноваженими представниками сторін) та завіряється печатками цих сторін (при їх відсутності — штампами).

Вважаємо, що важливим є той факт, що договір про просте товариство не передбачає створення самостійної юридичної особи і не реєструється як суб'єкт підприємницької діяльності. Такий договір, за діючим законодавством, ставиться на облік у податковому органі як платник податків.

Умови, що впливають із договору про просте товариство, суттєво впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку.

Стаття 1134 Цивільного Кодексу передбачає, що ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників. Цією нормою кодексу, як правило, і користуються учасники СД, які в договорі визначають учасника (оператора) для ведення обліку.

Оператор спільної діяльності (далі оператор) — учасник СД, якому у відповідності з договором доручено вести справи СД, зокрема й бухгалтерський облік. Оператор веде облік господарських операцій простого товариства окремо від обліку своєї статутної діяльності, використовуючи з цією метою окремі рахунки і реєстри аналітичного та за балансового обліку.

На нашу думку, оператор повинен 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). У цій статті порядок складання таких звітів не розглядається.

Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про СД викладені в П(С)БО 12 та МСБО 31.

Проблеми бухгалтерського обліку СД без створення юридичної особи порушувались в окремих статтях С. Голова [2], В. Онищенко [3].

У той же час, ця проблема до кінця не вирішена і на практиці учасники СД зустрічаються з труднощами, пов'язаними з побудовою бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та інших об'єктів обліку.

Вкладом учасника до СД вважається все те, що він вносить у СД (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно,

професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки — ст. 1133 Цивільного Кодексу України.

Грошова оцінка вкладу провадиться за домовленістю між самими учасниками СД. У той же час, учасники можуть у договорі відобразити положення про те, що оцінювати кожний вклад будуть незалежні оцінювачі згідно до діючого законодавства.

Ми вважаємо, що сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються оператором при веденні бухгалтерського обліку і формування інформації для учасників СД, повинні найти відображення в наказі про облікову політику простого товариства, який схвалюється усіма учасниками. При цьому, всі учасники та сам оператор повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин.

На побудову обліку внесків у СД впливає той факт, що активи, задіяні в СД без створення юридичної особи, не відображаються інвестиціями учасників такої діяльності (п.19 П(С)БО 12).

Виходячи з наведеної норми в П(С)БО 12 передбачено, що кожний учасник СД без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності: активи, задіяні у СД, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах; зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності; свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності; дохід або витрати, набуті в процесі СД.

У п. 19 П(С)БО 12 також вказано, що частка учасника СД без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

Спільно контрольовані активи — це активи, придбані з метою спільної діяльності за кошти всіх учасників і розподілені між ними, як правило, пропорційно їх внескам.

Критично оцінюючи вище наведену норму побудови обліку переданих учасникам до спільної діяльності власних активів або частки спільно контрольованих активів, слід виділити два моменти:

— облік активів або частки у спільно контрольованих активах ведеться кожним учасником на своєму балансі;

— активи, задіяні у СД, відображаються на окремих рахунках аналітичного обліку.

З першим підходом до відображення в бухгалтерському обліку активів, переданих учасником до СД, на балансі кожного учасника—власника цих активів або контрольованих активах у складі

своїх активів, тобто на своєму балансі, повністю можна погодитись так як власник не змінився.

Відносно другого моменту, то тут важко погодитись, і особливо це стосується оборотних активів, переданих до СД у простому товаристві. Наше заперечення базується на тому, що передані учасником до простого товариства активи певного виду на протязі короткого часу змінюють свій первісний вид і переходять в інший. Наприклад, передані до СД грошові кошти витрачаються для придбання товарів чи виробничих запасів, а виробничі запаси, в свою чергу, перетворюються в готову продукцію і т. ін.

Тому, якщо дотримуватись норми П(С)БО 12, у балансі учасника будуть відображені не реальні (не існуючі) активи.

На нашу думку, оборотні активи, передані учасником до простого товариства, в балансі такого учасника повинні відображатись як дебіторська заборгованість, а не як конкретний вид активу. При погашенні дебіторської заборгованості простим товариством вона списується з балансу учасника. Оператор відображає таку заборгованість як кредиторську.

Щодо основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які в процесі їх використання в СД не витрачають 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) до СД оператору.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, передбачено використання для обліку розрахунків за операціями СД субрахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [4].

На нашу думку, ці вказівки не охоплюють всі операції СД без створення юридичної особи. Зокрема, відсутність вказівки щодо обліку операцій СД в учасника, якому доручено вести облік спільної діяльності.

Ми пропонуємо облік вкладів у СД вести на рахунках і субрахунках:

➤ в обліку учасника:

— 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», субрахунок «Інші необоротні активи» (якщо

договір простого товариства укладено на строк більше року або він безстроковий);

— 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (якщо договір простого товариства укладено на строк менший ніж один рік);

➤ в обліку простого товариства (оператора):

— 55 «Інші довгострокові зобов'язання», субрахунок 551 «Зобов'язання за операціями спільної діяльності» (якщо договір простого товариства укладено на строк більше року);

— 68 «Розрахунки за іншими операціями», субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (якщо договір простого товариства укладено на строк менше року).

Для узагальнення інформації з метою контролю кожний учасник СД і оператор можуть використовувати за балансові рахунки під назвою «Спільна діяльність», на яких відображені всі операції і результати такої діяльності.

Бухгалтерський облік учасники простого товариства і оператор ведуть в окремих бухгалтерських регістрах (окремо від регістрів статутної діяльності) на підставі первинних документів з позначкою «Спільна діяльність» («СД»).

Розглянемо більш конкретно облік вкладів до СД в обліку кожного учасника та в обліку простого товариства — оператора.

Приклад. Підприємства «А» і «Б» уклали договір простого товариства про спільну виробничу діяльність.

За умови договору:

— підприємство «А» передає простому товариству для використання основні виробничі запаси (нові) первісною вартістю 1 000 000 грн і виробничі запаси балансовою вартістю 300 000 грн;

— підприємство «Б» вносить до СД грошові кошти в сумі 650 000 грн;

— підприємство «Б» організовує і здійснює процес виробництва і реалізацію готової продукції;

— одержаний прибуток розподіляється між учасниками порівну (50 % підприємству «А» і 50 % підприємству «Б»);

— підприємство «Б» веде облік СД, сплачує податки з цієї діяльності і в кінці року перераховує підприємству «А» суму належного йому прибутку.

Підприємство «Б», як оператор, відкриває в установі банку для СД окремий поточний рахунок у національній валюті.

Строк дії договору 3 роки.

Відображення господарських операцій СД в обліку учасників і простого товариства наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
В ОБЛІКУ УЧАСНИКІВ І ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків)						Сума, грн
		в обліку учасника «А»		в обліку учасника «Б»		в обліку простого товариства		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Підприємство внесло до СД основні засоби (обладнання)	104 «СД»	104			забалансовий рахунок «СД»	—	1000000
2	Підприємство «А» передало до СД виробничі запаси, як внесок	184	201			201	551	300000
3	Підприємство «Б» перерахувало з власного поточного рахунку на поточний рахунок простого товариства вклад грошовими коштами			184	311		551	650000
4	Підприємство «А» нарахувало амортизацію на основні засоби, передані до СД	377	131			23	685	125000
5	Просте товариство одержало від постачальника сировину (без ПДВ)					201	631	400000
6	В обліку простого товариства відображено суму податкового кредиту за одержаною сировиною (податкова накладна)					641	631	80000
7	Просте товариство нарахувало заробітну плату робітникам виробництва					23	661	250000

8	Просте товариство здійснило нарахування до фондів соціального страхування за діючими ставками						23	65	100000
9	Просте товариство утримало із заробітної плати (за діючими ставками): — до фондів соціального страхування — податок з доходів фізичних осіб						661 661	65 641	6000 36600
10	Просте товариство списало на виробництво вартість використаної сировини						23	201	480000
11	В обліку простого товариства відображені загальновиробничі витрати						91	661,65 та інші	70000
12	Списані загальновиробничі витрати на собівартість продукції простого товариства						23	91	7000
13	Оприбуткована готова продукція простого товариства за виробничою собівартістю (125000 + 250000 + 100000 + 480000 + 7000)						26	23	962000
14	Списана собівартість відвантаженої готової продукції						901	26	962000
15	Відображена вартість реалізованої продукції						361	701	1680000
16	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ з доходу від реалізації продукції						701	641	280000

Закінчення табл. 1

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків)						Сума, грн
		в обліку учасника «А»		в обліку учасника «Б»		в обліку простого товариства		
		3	4	5	6	7	8	
1	2							9
17	Відображені адміністративні витрати простого товариства					92	661,65 та інші	20000
18	Відображені витрати на збут продукції простого товариства					93	661,65 та інші	5000
19	Списано на собівартість реалізованої продукції:					901	92	20000
	— адміністративні витрати							
	— витрати на збут					901	93	5000
20	Віднесено на фінансові результати простого товариства суму доходу (виручки) від реалізації продукції					701	791	1400000
21	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції					791	901	987000
22	Відображено суму податку на прибуток простого товариства					681	641	103250
23	Віднесено суму податку на прибуток на фінансові результати простого товариства					791	68	103250

24	Визначено суму чистого прибутку простого товариства							791	41	309750
	Розподілено чистий прибуток простого товариства між учасниками:							443	372	154825
25	— підприємство «А»	373	792							
	— підприємство «Б»			373	792			443	373	154825
26	Надійшла на поточний рахунок простого товариства виручка за реалізовану продукцію							311	361	1680000
27	Перераховано з поточного рахунку простого товариства постачальнику за сировину							631	311	480000
28	Перераховано з поточного рахунку простого товариства підприємству «А»:							685	311	125006
	— суму амортизації	311	377							
	— суму доходу (прибутку) від участі в СД	311	372					373	311	154875
29	Перераховано з поточного рахунку простого товариства підприємству «Б» суму прибутку від участі в СД			311	373			373	311	154875
30	Перераховано з поточного рахунку простого товариства:							641	311	36600
	— суму податку з доходу фізичних осіб									
	— органам соціального страхування							65	311	106000

Наведений перелік господарських операцій безумовно невичерпаний. У діяльності простих товариств мають місце інші операції, ситуації і події.

Учасники СД можуть надавати СД різні послуги, виконувати роботи. В таких випадках просте товариство, по відношенню до учасника, виступає як стороння організація — замовник. У разі оцінки вкладів за експертною оцінкою учасник відображає в своєму обліку суми дооцінки або уцінки. Оператор за рішенням учасників повинен надавати їм необхідну інформацію про СД і фінансову звітність для внутрішніх потреб.

Стаття 1141 Цивільного Кодексу України регулює порядок припинення договору простого товариства. У разі припинення договору простого товариства речі, передані у спільне володіння та/або користування учасників, повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін.

Порядок поділу майна, що є у спільній власності учасників, регулюється Цивільним Кодексом України.

В бухгалтерському обліку учасників простого товариства повернення вкладів учасникам відображаються зворотними бухгалтерськими проведеннями, що склалися при їх (його) внесенні до СД.

Кожний учасник може вести і за балансовий облік вкладів, позичкових операцій і результатів діяльності СД. З цією метою відкриваються за балансові рахунки за видами внесків і розрахунків з простим товариством.

Запропоновані в цій статті організаційні та методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку сприятимуть підвищенню ефективності СД без створення юридичної особи.

Література

1. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.

3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами і доповненнями.

5. Голова С. Ф. Облік спільної діяльності за МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 8. — С. 40—49.

6. Онисьченко В. Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 9. — С. 28—35.

Стаття надійшла до редакції: 15.12.2010 р.