

УДК 657.422.2

МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Наталія Іванівна ГАРАПКО

здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України
E-mail: Olja620@ukr.net

Анотація. Стаття присвячена актуальному питанню облікового відображення господарських операцій, що виникають при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи. Досліджено особливості організації обліку та виявлено податкові наслідки здійснення такого виду діяльності.

Аннотация. Статья посвящена актуальному вопросу учетного отражения хозяйственных операций, возникающих при осуществлении совместной деятельности без образования юридического лица. Исследованы особенности организации учета и выявлены налоговые последствия осуществления такого вида деятельности.

Ключові слова: спільна діяльність, просте товариство, облік внесків, оператор, учасники.

Ключевые слова: совместная деятельность, простое товарищество, учет взносов, оператор, участники.

Постановка проблеми. Облік діяльності простого товариства взаємопов'язаний з обліком його учасників. Специфіка бухгалтерського обліку простого товариства полягає у тому, що окрім загальноприйнятих об'єктів обліку, об'єктами обліку виступають взаємозв'язки простого товариства з його учасниками: здійснення внесків, взаємні зобов'язання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Переважна кількість вчених і науковців, обліковців, такі як: О. В. Дзера [1, с. 757], А. С. Довгерт [2, с. 228], В. В. Луць [3, с. 256], Н. Е. Косач [4, с. 38], В. В. Бабіч [5, с. 224], А. В. Бондарь [6], Г. І. Зима, Н. І. Самбурська [7, с. 334] та ін., присвячують свої наукові праці проблемам здійснення спільної діяльності та обліковому відображенню операцій, в свою чергу, в частині трактування її сутності відштовхуються від нормативно-правового регулювання.

Метою статті є визначення основних інструментів бухгалтерського обліку, які забезпечують високу ефективність спільної діяльності підприємств.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Сторони договору простого товариства відображають в обліку операції, пов'язані з зобов'язаннями, взятими для провадження спільної діяльності та зобов'язаннями перед простим товариством; зі здійсненням та контро-

лем внесків; з компенсацією витрат простим товариством; з доходами (витратами), набутими в процесі здійснення спільної діяльності. Операції, пов'язані з функціонуванням самого простого товариства, що деталізують взаємозв'язки простого товариства з третіми особами, витрачання та надходження грошових коштів, його прибутки (збитки) у бухгалтерському обліку сторін учасників не відображаються. З метою визначення правильності нарахування та своєчасності сплати податку на прибуток, отриманого від спільної діяльності, органи державної податкової служби першими виявили необхідність у веденні окремого обліку спільної діяльності без створення юридичної особи (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8] п.7.7.2.: облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку; із прийняттям ПКУ [9] – пп.153.14.2 та 153.14.5 п. 153.14 ст. 153). У законодавчих актах бухгалтерського обліку вимога щодо ведення окремого обліку спільної діяльності стала чітко визначеною лише у 2011 р., при внесенні змін до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [10] шляхом доповнення пунктів 3 та 19 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2011 р. №664, пізніше зафіксована у Ме-

тодичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [11] затверджених наказом МФУ №1873 від 30.12.2011 р. Відповідно до останніх змін П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [110] окремий облік простого товариства веде оператор спільної діяльності (п. 19) – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік (п. 3). Таким чином, основною особливістю бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи є її часткове відображення в обліку кожного учасника та ведення окремого обліку оператором спільної діяльності зі складанням окремої фінансової і податкової звітності.

З вищенаведеного розуміємо, що до прийняття Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 р. № 1873 [11] питання щодо облікового відображення повно не регламентувалися жодним бухгалтерським документом (частково П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»), тому при відображенні господарської діяльності виникала низка невідповідностей і проблемних питань, зокрема, в частині відображення взаємозв'язків учасників простого товариства. Методичними рекомендаціями № 1873 [11] встановлено механізм відображення деяких облікових процесів простого товариства: відображення внесків, нарахування амортизації, передача майна не у якості внеску, поточні розрахунки.

Таблиця 1

Облікове відображення операцій зі здійснення внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи (у учасників та у оператора)

В обліку учасників простого товариства	В обліку оператора спільної діяльності
Блок 1. Здійснення внеску майновими цінностями, грошовими коштами і т.д.	
Передача активів учасниками у спільну діяльність в якості внеску здійснюється із застосуванням рахунків, на яких обліковується відповідний актив за кредитом, та із застосуванням спеціальних субрахунків 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» або 3771 «Вклад у спільну діяльність» за дебетом залежно від строку дії договору простого товариства (більше одного року або менше одного року відповідно)	Активи, які надійшли від учасника простого товариства у якості внеску відображаються за дебетом відповідних рахунків активів; за кредитом спеціальних субрахунків: 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» та 6851 «Вклади до спільної діяльності» залежно від строку дії договору (більше одного року або менше одного року відповідно)
Блок 2. Здійснення внеску трудовою участю	
Здійснення внеску трудовою участю учасники відображають за кредитом рахунку 66 субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» і, відповідно, рахунку 65 субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» та за дебетом субрахунку 1831 або 3771	Отриманий трудовою участю внесок відображається за дебетом відповідних рахунків витрат; за кредитом субрахунків 551 або 6851

Проаналізувавши норми, визначені Методичними рекомендаціями № 1873 [11], розуміємо, що саме процес здійснення внесків є найбільш складним, та таким, що відрізняє діяльність простого товариства від інших видів господарської діяльності (табл. 1).

Особливим видом внеску є внесок трудовою участю, здійснення якого забезпечує просте товариство працівниками, які виконують необхідну для досягнення спільної мети, визначеної в договорі, роботу, при цьому залишаються штатними працівниками підприємств-учасників спільної діяльності без створення юридичної особи, які здійснили такий вклад.

Операції пов'язані зі здійсненням внесків відображатимуться як в обліку учасника, що здійснює вклад, так і в окремому балансі (табл. 1).

Із введенням в дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [11] облікове відображення вищерозглянутих видів внеску, зокрема Блоку 1, стало більш централізованим і здійснюється за єдиним, визначеним в табл. 1, алгоритмом. Процедура передачі внесків в обліку учасників є подібною до процесу реалізації, дохід визнається, проте немає фактичного надходження грошових коштів як при реалізації. При здійсненні внеску трудовою участю (Блок 2) слід вра-

ховувати те, що просте товариство не передбачає створення юридичної особи – штат працівників не створюється. Оскільки працівники, залучені до спільної діяльності, залишаються штатними працівниками учасників, які здійснили внесок трудовою участю, заробітну плату, нарахування та утримання нараховує та сплачує учасник про-

стого товариства, однак, витрати визнаються в обліку оператора при погашенні заборгованості (за внесками) учасниками перед простим товариством, без компенсації (рис. 1).

Процес передачі внесків здійснюється шляхом збільшення у учасника дебіторської заборгованості, у оператора - кредиторської.

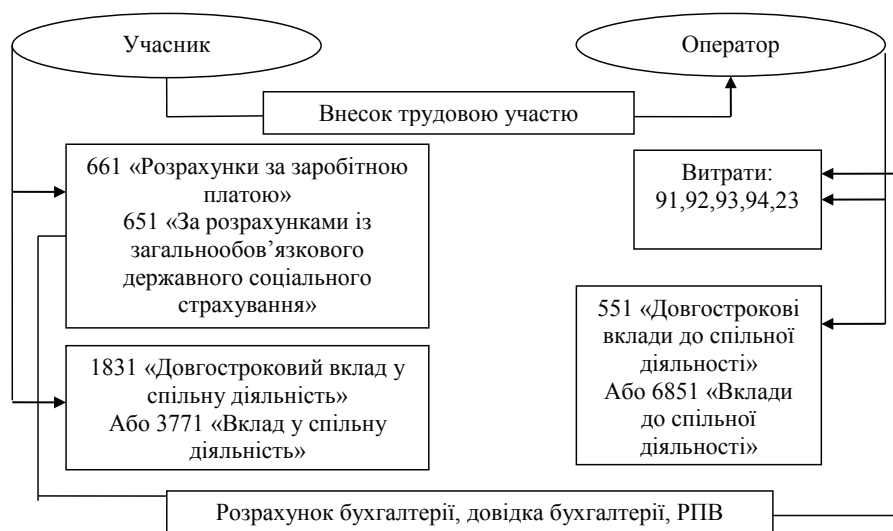


Рис. 1. Методика облікового відображення внесків трудовою участю у простого товариства та учасника, що здійснив вклад

Визнання розміру внеску за трудовою участю здійснюється у повному обсязі, однак погашення відображається поступово, за фактом понесення таких витрат, що зумовлює поступове зменшення заборгованості учасника перед простим товариством, що в свою чергу відображає розмір реального, фактичного нарахування заробітної плати та відповідних внесків. Ділові зв'язки на рівні правового регулювання визнаються, однак в обліку не відображаються, вони впливають безпосередньо на розмір частини прибутку, яку отримує учасник, що здійснив специфічний внесок.

Методика розрахунку (оцінки) внеску трудовою участю. Оцінка внесків у спільну діяльність здійснюється за домовленістю сторін, однак, вона повинна бути наближеною до реальної вартості, що сприятиме формуванню точних даних про період часу протягом якого просте товариство буде забезпечене трудовими ресурсами. Таким чином, для визначення розміру внеску необхідно визначитись з оптимальним розміром необхідних трудових ресурсів (у кількісному вимірнику) та періодом, протягом якого необхідним буде його використання (найчастіше співпадає з терміном

дії договору). Відповідно трудовий внесок формує не один працівник, зазвичай їх декілька. Від кількості працівників залежить продовжність розрахунків.

Працівник може працювати водночас і в простому товаристві і на основному місці роботи, в розрахунок включається лише оклад заробітної плати, узгоджений учасниками на простому товаристві. Відповідно, якщо працівники учасників беруть участь у простому товаристві не у якості внеску, то відшкодуванню підлягає лише частина заробітної плати працівника, що відповідає розміру заробітної плати встановленої на простому товаристві. Вважаємо, що таблиць робочого часу (контроль за результатами дотримання робочого графіку простого товариства), за працівниками, що задіяні у простому товаристві у якості внеску повинен складатися оператором і передаватися учаснику, що здійснив вклад в кінці місяця для достовірного нарахування заробітної плати. Вважаємо, що учасниками може оговорюватись також питання щодо включення у вартість працівників, що здійснюють вклад трудовою участю відпусток працівників задіяних в простому товаристві. Адже, якщо внесок трудовою учас-

ттю у просте товариство довгостроковий, тобто більше одного року, працівник має право на щорічну відпустку. Якщо протягом визначеного періоду працівники задіяні лише у простому товаристві, логічним буде оплата відпусток також простим товариством, що за умови домовленості сторін включатиметься до розрахунку розміру трудового внеску. Якщо учасники узгодили момент включення відпусток у вартість трудового внеску до результату при розрахунку розміру трудового внеску слід додавати ймовірну вартість щорічної відпустки. Звісно, розрахунок не є точним, адже розмір заробітної плати та єдиного соціального внеску може змінюватись, не виключенням є й індексація заробітної плати, однак такий розрахунок сприятиме формуванню внеску не в довільній формі, а на підставі підтверджених фактів. За умови дотримання механізму такого розрахунку зміна заборгованості за внеском буде прогнозованою, що є важливим при плануванні господарської діяльності майбутніх періодів.

Здійснення внеску у вигляді грошових коштів не викликає складнощів. Учасник перераховує кошти, та відображає їх як вкладання (довгострокові чи короткострокові). Важливою умовою є відкриття оператором спільної діяльності спеціального рахунку, на якому будуть акумулюватися грошові кошти, та через який здійснюватимуться розрахунки: внутрішні (між учасниками), зовнішні (між простим товариством та третіми особами, державою).

Рекомендації розрахунку внеску у вигляді ділових зв'язків. Здійснення попереднього розрахунку внесків у вигляді ділових зв'язків залежить від виду діяльності простого товариства. Можна віднайти певні зачіпки, що сприятимуть встановленню обґрунтованому розміру внеску зв'язків у вартісному вимірнику. Ними може бути: обсяг і вартість укладених вкладником договорів, здійснених угод і т.д, з контрагентами які потенційно можуть бути контрагентами простого товариства. Однак, попри дозвіл здійснення такого виду внеску на рівні правового регулювання дотримуємося думки, що з точки зору облікового відображення зв'язки не є об'єктом обліку, а тому в обліку не відображаються. І взагалі сумніваємося в доцільності визнання специфічних видів внесків, що не ідентифікуються, внесками у спільну діяльність.

Після етапу здійснення внесків, настає наступний етап – здійснення постійних взаємозв'язків та зовнішніх взаємозв'язків. Облікове відображення господарських процесів є загальноприй-

нятим, особливостей не виникає. Облік постійних взаємозв'язків, зовнішніх взаємозв'язків також стандартний, адже просте товариство, в обліку якого відображаються такі процеси та операції є самостійним суб'єктом господарювання, який при відображенні облікових процесів керується відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Розглянувши основні особливості обліку процесів, що виникають при функціонуванні простого товариства, пропонуємо дослідити податкові наслідки здійснення такого виду діяльності. Так, спільна діяльність відповідно до Податкового кодексу України не зазначається у переліку платників податку на прибуток (ст. 133 ПКУ) [9]. Власне тому, за результатами спільної діяльності сплачується податок на прибуток її учасників, тобто об'єктом оподаткування є отримана учасниками в результаті здійснення діяльності простого товариства їх частина прибутку, яка визначається шляхом розподілу між ними отриманого прибутку відповідно до умов договору простого товариства. Підпункт 153.14.3 п. 153.14 ст. 153 ПКУ вказує, що виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, оподатковується за основною ставкою. Такий прибуток підлягає оподаткуванню під час його виплати чи нарахування. Відповідно до статті 136 ПКУ при визначенні об'єкта оподаткування не враховуються грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи. Стаття 135 Кодексу свідчить про те, що доходи від спільної діяльності не входять ні до доходів від операційної діяльності, визначених у п. 135.4, ні до інших доходів, визначених у п. 135.5. Отже, не передбачається подвійне оподаткування доходів, отриманих учасником від спільної діяльності. Майно, отримане платником, уповноваженим вести облік результатів спільної діяльності, від іншого учасника спільної діяльності з метою його подальшого використання у такій діяльності, вважається придбаним і відповідно його вартість може бути врахована при визначенні результатів спільної діяльності у порядку, встановленому розділом III ПКУ (вартість товарів може бути віднесена до собівартості реалізованих товарів на дату визнання доходів від продажу таких товарів, а основні засоби та нематеріальні активи можуть бути визнані як окремі об'єкти амортизації).

У разі якщо протягом звітного періоду витрати спільної діяльності перевищують доходи такої

діяльності, такі збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності протягом строків, визначених ПКУ (пп. 153.14.4 п. 153.14 ст. 153 ПКУ).

Висновки. З урахуванням вище наведеної інформації, оскільки господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів, внесення платником податку – учасником спільності діяльності майна у якості внеску (товарів, основних засобів, нематеріальних активів) відображається у податковому об-

ліку такого платника як продаж такого майна. Вартість такого майна визначається на рівні вартості, що зафіксована в договорі про спільну діяльність.

Отриманні знання в результаті розгляду питань організації обліку та його ведення при здійсненні діяльності простого товариства, виявленні особливості, зокрема в частині внесків, формують інформаційну базу для подальшого проведення контролю за результатами такої діяльності.

Список використаних джерел

1. Дзера О. В. Поняття та основні види зобов'язань за спільною діяльністю, зобов'язальне право: теорія і практика: [навч. посіб.] / О. В. Дзера. — К. : Юрінком Інтер, 1998. — 300 с.

2. Довгерт А. С. Спільна діяльність. Цивільне право: навч. посіб. — К. : ВЕНТУРІ, 1996.

3. Луць В. В. Контракти у підприємницькій діяльності: навч. посіб. — К. : Юрінком Інтер, 1999.

4. Косач Н. Е. Правовое регулирование совместной хозяйственной деятельностью: монография. — Донецк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд». — 2003.

5. Бабіч В. В. Деякі питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2011_17/17_28.pdf.

6. Батіщева Н. Н. Проведение аудита операций совместной деятельности с использованием международного опыта / Н. Н. Батіщева, А. В. Бондарь // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2011_1/part2/42.PDF.

7. Зима Г. І. Особливості обліку та оподаткування операцій з використанням ОЗ в умовах

спільної діяльності без створення юридичної особи / Г. І. Зима, Н. І. Самбурська // Экономика Крыма. — 2009. — № 2 (35). — С. 343–349.

8. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність на підставі Кодексу N 2755-VI (2755-17) від 02.12.2010, ВВР, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/page4>.

9. Податковий кодекс України від 25.05.2011 № 2755-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-00>.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи № 1873 від 30.12.11. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc83665.html>.