

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ  
СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ БЕЗ ОБ'ЄДНАННЯ ВКЛАДІВ**

Економічні процеси в суспільстві нерозривно пов'язані з розвитком різноманітних форм господарської діяльності, у тому числі підприємницької, які, в свою чергу, відображають зміни у структурі виробництва, техніці і технології, споживацьких тенденціях, громадському настрої і державній політиці. Через насиченість ринку та посилення конкуренції господарюючі суб'єкти змушують об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним із численних способів цього досягнення є ведення спільної діяльності (далі – СД).

Існують різноманітні класифікації типів та форм діяльності, в тому числі поділ діяльності на духовну та матеріальну, виробничу, трудову та нетрудову, індивідуальну та спільну. На лідируючу позицію виходить СД (в тому числі й спільне підприємство), де переплітаються економіка, політика та право, комерція і дипломатія, наукові дослідження та промислові розробки, торгівля й операції в кредитно-фінансовій сфері. СД представляє собою одну з універсальних форм розвитку господарських зв'язків та сприяє формуванню нової прогресивної структури економіки, позитивно впливає на процеси ринкової орієнтації, сприяє інтеграції країни у світову систему господарювання. Також СД краще задовольняє потреби виробництва та населення в певних видах промислової продукції, сировинних і продовольчих товарах, сприяє надходженню до країни сучасної передової техніки та технології, необхідних матеріальних і фінансових ресурсів, розширює експортну базу країни тощо. СД як господарська, підприємницька діяльність, водночас відіграє вирішальну роль у розбудові економіки країни. На сьогодні проблемними питаннями є відсутність чіткої законодавчої регламентації спільної діяльності без створення юридичної особи, у тому числі без об'єднання вкладів та пояснень щодо методики обліку такої спільної діяльності.

Питаннями обліку спільної діяльності, у тому числі спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання вкладів займалася численна кількість науковців, бухгалтерів – практиків, аудиторів, молодих вчених, юристів, до яких слід віднести Тетяну Ноур [1], В.В. Резнікову [2], С.Ф. Голова [3], Віталія Омелькіна [4], Н. Яновську [5], Н.В. Гришко, Л.Є. Рогозян та багато інших вчених – економістів, адвокатів, економістів – аналітиків.

Метою статті є продовження досліджень вищезазначених науковців із обліку спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання вкладів та удосконалення методики обліку вказаної спільної діяльності. Завданнями, які ставляться автором статті є: аналіз нормативно-законодавчих актів з обліку спільної діяльності в Україні, аналіз досліджень науковців із обліку спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання вкладів, розроблення методики обліку та розподілу прибутку учасників спільної діяльності.

Отже, розглянемо таке поняття, як «спільна діяльність», і про те, як вона регулюється законодавством. Згідно зі статтею 1130 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язані спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові [7]. Спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання внесків учасників (просте товариство) або без об'єднання внесків учасників.

Спільна діяльність існувала і відповідно до Цивільного кодексу УРСР. Старий Цивільний кодекс, який втратив чинність 31 грудня 2003 року, встановлював, що мета СД може бути лише «господарською», розшифровуючи її як «будівництво і експлуатація міжколгоспного або державно-колгоспного підприємства або установи... будівництва водогосподарських споруд і пристроїв, будівництво шляхів, спортивних споруд, шкіл, родильних будинків, жилих будинків і т. ін.». Отже, із вищерозглянутого видно, що СД за старим Цивільним кодексом обмежувалася переважно будівельними роботами. Також спостерігалися істотні обмеження на участь у СД фізичних осіб. Громадянам дозволялося укласти договір про СД тільки для задоволення своїх «особистих побутових потреб». Між громадянами та «соціалістичними організаціями» укладення договорів про СД суворо заборонялося.

Новий ЦКУ, що набув чинності з 1 січня 2004 року, набагато ліберальніше урегулював інститут СД. Перш за все, у визначенні з'явилася вказівка про те, що СД не передбачає створення нової юридичної особи. Таке положення на практиці діяло і раніше, однак прямо в Цивільному кодексі УРСР про це сказано не було.

По-друге, ЦКУ не обмежує цілей СД, головне, щоб мета СД не суперечила закону. Якщо раніше СД здійснювалася для досягнення загальної господарської мети, то тепер такого обмеження немає. Виходячи з наведеного визначення СД поділяється на:

підприємницьку (спрямовану на отримання прибутку сторонами);  
непідприємницьку (спрямовану на інші цілі, не пов'язанні з отриманням прибутку, прикладом такої СД є благодійна, наукова, освітня, просвітницька діяльність тощо).

По-третє, ЦКУ не обмежується коло учасників СД. Тобто в договорі про СД передбачається можливість участі як юридичних, так і фізичних осіб. За Цивільним кодексом УРСР громадяни могли спільно діяти лише для задоволення своїх особистих побутових потреб. Укладення договорів про СД між громадянами та організаціями не допускалося, що, обмежувало можливості приватних підприємців. На сьогодні юридичні особи цілком законно можуть укладати договори про СД з фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.

Також ЦКУ прямо встановлює, що таке об'єднання для СД здійснюється «без створення юридичної особи». За дослідженнями В. Омелькіна, у багатьох випадках створення окремої юридичної особи для здійснення якогось проекту є недоцільним (необхідно докласти багато зусиль для реєстрації юридичної особи, супроводження її діяльності), і в цьому разі укладення договору про СД є дуже хорошим виходом: для реєстрації проекту реєструвати нову юридичну особу не потрібно, не потрібно турбуватися про своєчасне здавання безлічі різноманітної звітності тощо [4, с. 8-12].

Важливий момент, який закріплений ЦКУ є можливість учасників укладати договори про СД двох видів: на підставі об'єднання вкладів учасників (договір простого товариства), без об'єднання вкладів учасників. ЦКУ більш детально регламентує договір простого товариства. Якщо СД здійснюється без об'єднання вкладів, то при складанні такого договору сторони можуть скористатися нормами параграфу, що стосується договору простого товариства з урахуванням особливостей своєї спільної діяльності.

Звернувшись до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі – П(С)БО 12), який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності, знаходимо два види здійснення спільної діяльності в Україні – зі створенням юридичної особи та без створення юридичної особи. Що стосується обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, то, на відміну від МСБО 31 в національному стандарті нічого не сказано про таку форму спільної діяльності, як спільна діяльність без створення юридичної особи без об'єднання вкладів та наводяться загальні методичні засади з обліку спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах (з об'єднанням вкладів або просте товариство).

Але, розглянувши визначення спільної діяльності за П(С)БО 12: «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» можна простежити загальні ознаки спільної діяльності, які дещо перекладаються і на таку спільну діяльність, як спільну діяльність без створення юридичної особи в спільно контрольованих операціях (без об'єднання вкладів) [8,9].

Запропонована автором статті власна схема обліку внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи з урахуванням досліджень, передбачає використання для обліку спільної діяльності з об'єднання вкладів наступні субрахунки:

183 «Інша дебіторська заборгованість»;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

353 «Інші поточні фінансові інвестиції» із таким позначенням: СД – спільна діяльність та ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників та через розширення субрахунків позначеннями «1» - учасник перший; «2» - учасник другий і т.д.

Питання обліку поточної спільної діяльності без об'єднання вкладів учасників ні в міжнародних нормативних актах, ні в національних положеннях стандартах бухгалтерського обліку на сьогодні не висвітлюються. Тому, можна дійти висновку, що для здійснення такої діяльності слід застосовувати також субрахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 183 «Інша дебіторська заборгованість» для обліку дебіторської заборгованості та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 55 «Інші довгострокові зобов'язання» - для обліку кредиторської заборгованості при підписанні

договору про спільну діяльність терміном на один рік або більше одного року із наступним позначенням: СД – спільна діяльність та ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників.

З урахуванням досліджень науковців Н.В. Гришко та Л.Є. Рогозян з обліку СД при спільно контрольованих операціях [6, с. 770-778] запропонуємо власну схему обліку СД без об'єднання вкладів (табл. 1), враховуючи те, що учасники СД використовують зусилля, свої власні ресурси та працю робітників.

Таблиця

Облік спільної діяльності без об'єднання вкладів

№ п.п.	Зміст операції	Учасник № 1		Забалансовий облік		Учасник № 2	
1	Відображено оприбуткування сировини	201	631	201	631	-	-
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	641	631	-	-
3	Відображено використання сировини на виробництво продукції	-	-	23	201	-	-
4	Відображено нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів	-	-	23	13	23	13
5	Відображено нарахування заробітної плати працівникам, наприклад, учасника № 1	-	-	23	661	-	-
6	Відображено нарахування на заробітну плату працівників учасника № 1	-	-	23	65	-	-
7	Відображено утримання із заробітної плати працівників учасника № 1: податок з доходу фізичних осіб; єдиний соціальний внесок	-	-	661	641	-	-
		-	-	661	651	-	-
8	Відображено перерахування учаснику № 1 суми: заробітної плати; податку з доходів фізичних осіб; єдиного соціального внеску	311	377	661	685.1	-	-
		311	377	641	685.1	-	-
		311	377	651	685.1	-	-
9	Відображено видачу заробітної плати	377	311 (301)	-	-	-	-
10	Відображено оплату постачальнику за сировину	631	311	631	311	-	-
11	Відображено оприбуткування готової продукції	-	-	26	23	-	-
12	Відображено реалізацію готової продукції	-	-	361	701	-	-
13	Відображено суму податкових зобов'язань з реалізованої продукції	-	-	701	641	-	-
14	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	-	-	901	26	-	-
15	Відображено списання на фінансовий результат собівартості реалізованої готової продукції, адміністративні витрати, витрати на збут	-	-	791	901,92, 93	-	-
16	Відображено списання чистого доходу на фінансовий результат	-	-	701	791	-	-
17	Відображено віднесення собівартості реалізованої готової продукції (робіт, послуг) на фінансовий результат	-	-	791	90	-	-
18	Відображено віднесення чистого доходу від реалізації готової продукції (робіт, послуг) на фінансовий результат	-	-	70	791	-	-
19	Списано на фінансовий результат суму податку на прибуток від спільної діяльності	-	-	791	981	-	-
20	Відображено суму прибутку від спільної діяльності	-	-	791	441	-	-
21	Розподілено прибуток між учасниками	-	-	443	685.1	-	-
		-	-	443	685.2	-	-
22	Відображено використання прибутку	-	-	441	443	-	-
23	Перераховано суму нерозподіленого прибутку учасникам спільної діяльності пропорційно їх часткам	311	377	685.1	311	311	377
				685.2	311		

В кореспонденції рахунків, яка наводиться стосовно СД без об'єднання вкладів враховуються вклад кожного учасника (через основні засоби, нематеріальні активи, виробничі запаси, грошові кошти, найману працю робітників, що задіяні в СД) і відображається одночасно у учасника, який несе витрати та на за балансових рахунках у складі СД.

На основі вище проведених досліджень можна зробити наступні висновки і пропозиції по покращенню обліку СД без об'єднання вкладів. Особливістю спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання вкладів є те, що така діяльність спрямовує увагу на способи розподілу виручки від спільної діяльності та розподіл прибутку. Важливим є облік такої спільної діяльності, що передбачає здійснюватися аналогічно договору простого товариства, з використанням субрахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Запропонована методика обліку СД без об'єднання вкладів дозволяє прослідкувати здійснення такої діяльності від отримання товарно-матеріальних цінностей для ведення СД, нарахування заробітної плати робітникам, нарахування амортизації на основні засоби, оприбуткування та реалізації готової продукції до визначення результату СД та розподілу прибутку між учасниками такої діяльності.

#### Література

1. Ноур Т. Спільна діяльність: правові аспекти / Т. Ноур // Баланс. - № 11. - 2004. - С 41-46.
2. Резнікова В.В. Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: навч. посіб. / В.В. Резнікова. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 280 с.
3. Голов С.Ф. Облік спільної діяльності за МСБО / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000.-№ 8.- С. 40 - 49.
4. Омелькін В. Юридичні аспекти спільної діяльності / В. Омелькін // Податки та бухгалтерський облік. - 2004.- № 5. - С. 8 - 12.
5. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. - 2000.-№ 29. - С. 19 - 24.
6. Гришко Н.В. Вибір методу консолідації фінансових звітів у спільній діяльності / Н.В. Гришко, Л.Є. Рогозян // Економіка: проблеми теорії та практики. - Д., 2004. - Вип. 187, т.3. - С. 770-778.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»// [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки в спільних підприємствах»// [www.Minfin.gov.ua](http://www.Minfin.gov.ua).

*Рецензент докт.еко.наук, професор А.Т. Опря*

005.2

*Мошек Г.Є., к.е.н., професор,  
Київський національний торговельно-економічний університет*

### **ОСОБЛИВОСТІ ТА ОСНОВНІ ФАКТОРИ ІНТЕНСИФІКАЦІЇ ПРОЦЕСІВ МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЇ В УМОВАХ НЕСТАБІЛЬНОГО ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА**

Особливості та проблеми інтенсифікації процесів менеджменту підприємств почали досліджуватися представниками вітчизняної економічної науки порівняно недавно. Чинником виникнення та постійного посилення уваги до цих проблем є нестабільне зовнішнє оточення організації, що визвано впливом світової економічної та фінансової кризи. Тому виявлення особливостей, факторів та проблем інтенсифікації процесів менеджменту повинні розглядатися як один із найважливіших напрямків діяльності виробничо-торговельних підприємств. Сьогодні виникла необхідність в уточненні складових елементів процесу менеджменту організації, понятійних категорій стандартизації як однієї із форм організації процесу управління, який забезпечує єдність необхідної стабільності і впорядкованості менеджменту підприємства, а також уточнення цілей стандартизації як форми організації процесу менеджменту в умовах нестабільного зовнішнього середовища. Використання виявлених особливостей і факторів інтенсифікації процесів менеджменту організації сприятиме підвищенню рівня їх ефективної діяльності в сучасних умовах господарювання.

Проблематикою інтенсифікації процесів менеджменту займався чимало вітчизняних та закордонних фахівців [1-8]. Істотний внесок у розроблення проблеми інтенсифікації процесів менеджменту організації зробили: Гріфін Р., Яцура В., Герчикова І.М., Кузьмін О.Е., Мельник О. Г., Мескон М.Х., Мартиненко Н.М., Поршнева А.Г. та інші. Разом з тим, у науковій літературі