

УДК 657.22

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

П(С)БО 12 «ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ» ТА МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

АЛЛА ДМИТРЕНКО,

канд. екон. наук, доцент,
докторантка кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

У статті досліджено актуальне на сьогодні питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Наведено порівняльну характеристику стосовно невідповідності основних положень за П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Запропоновано узгодження цих нормативних документів між собою через внесення додаткової інформації до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Ключові слова: бухгалтерський облік, спільна діяльність, оператор спільної діяльності, активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансова звітності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблематика питання полягає в тому, що на сьогодні існує розбіжність між положеннями основних нормативних документів з обліку спільної діяльності (далі – СД) П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [1] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [2].

Питанням бухгалтерського обліку вкладів до СД, поточного бухгалтерського обліку СД та складання звітності займалися вітчизняні науковці, а саме: Н. Василюк [3], М. Лучко та М. Шестерняк [4], В. Бабіч [5], В. Бабіч та А. Поддєрьогін [6], С. Ляшенко [7], М. Шестерняк [8], В. Орлова та Є. Вінтоняк [9] і багато інших.

Мета статті – дослідження і розробка конкретних пропозицій щодо ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Основні положення методологічних засад з формування в бухгалтерському обліку інформації, операцій із спільної діяльності та розкриття її у фінан-

совій звітності визначено пунктами 19–20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Аналогічні норми стосовно бухгалтерського обліку спільної діяльності зазначені в розділі II «Облік спільної діяльності» Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи (далі – *Методичні рекомендації*).

Однак, на нашу думку, потребують більшого узгодження нормативні документи, які регламентують бухгалтерський облік спільної діяльності, через внесення додаткової інформації до П(С)БО 12 стосовно обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.

Наведемо порівняльну характеристику П(С)БО 12 та Методичних рекомендацій щодо невідповідності основних положень з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи (таблиця).

Крім наведених даних у таблиці, до розбіжностей між нормативними актами слід віднести положення стосовно амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, поточного обліку розрахунків між

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА П(С)БО 12 ТА МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ
СТОСОВНО НЕВІДПОВІДНОСТІ ОСНОВНИХ ПОЛОЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ**

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи
<i>Вклади учасників, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи</i>	
<p>Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність</p> <p>Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність</p>	<p>Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображаються оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше ніж один рік)</p> <p>Передача учасником активів як вкладу в спільну діяльність відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше ніж один рік)</p>
<i>Інформація, що розкривається у примітках до фінансової звітності</i>	
<p>1. Строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи</p> <p>2. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи</p> <p>3. Інформація про оператора спільної діяльності</p>	<p>1. Строк дії договору спільної діяльності</p> <p>2. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності</p> <p>3. Назва оператора спільної діяльності, його організаційно-правова форма господарювання, юридична адреса, код за ЄДРПОУ, вид економічної діяльності за КВЕД</p> <p>4. Інформація про вартість активів (виконання робіт, надання послуг), вкладених у спільну діяльність її учасниками</p>

учасником та спільною діяльністю, прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів та облікової політики, які мають місце в Методичних рекомендаціях.

Тому пропонуємо до п. 19 П(С)БО 12 окремими підпунктами 19а та 19б додати інформацію такого змісту:

19а. Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображає оператор спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше ніж один рік).

Оператор спільної діяльності вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю відображає за дебетом відповідних рахунків з обліку витрат та кредитом субрахунку 551 або субрахунку 6851.

19б. Передача учасником активів як вкладу в спільну діяльність відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше ніж

один рік або безстроково) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше ніж один рік). Вклад учасника у спільну діяльність трудовою участю відображається за кредитом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» у частині заробітної плати і 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» у частині єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та дебетом субрахунку 1831 або 3771. Передача активів (надання послуг, виконання робіт) учасником до спільної діяльності, крім операцій з передачі активів (надання послуг, виконання робіт) як вкладу у спільну діяльність, відображається в порядку, передбаченому для бухгалтерського обліку розрахунків з іншими юридичними особами.

Доцільно до п. 20 П(С)БО 12 включити підпункти 20а, 20б та 20в, де відобразити інформацію стосовно поточних розрахунків між учасником та спільною діяльністю і амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності, а також прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів та облікової політики.

20а. Поточні розрахунки між учасником та спіль-

ною діяльністю відображаються на субрахунках 3772 «Розрахунки по спільній діяльності» та 6852 «Розрахунки по спільній діяльності» окремо від обліку розрахунків за вкладами в спільну діяльність.

20б. Амортизація основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності у порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та в повному обсязі враховується при визначенні результатів спільної діяльності.

Якщо основні засоби та/або нематеріальні активи учасника (у тому числі внесені як вклад у спільну діяльність) використовуються як у власній господарській діяльності учасника, так і в спільній діяльності, то сума нарахованої амортизації розподіляється й у відповідних сумах відображується в окремому бухгалтерському обліку спільної діяльності та в бухгалтерському обліку учасника.

У разі передачі учасником як вкладу в спільну діяльність прав користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, оператор спільної діяльності оприбутковує відповідний нематеріальний актив (права користування майном) у сумі, узгодженій учасниками. Амортизація об'єктів, права користування якими передано у спільну діяльність, відображується в бухгалтерському обліку учасника та враховується при визначенні результатів його власної господарської діяльності.

Якщо договір про спільну діяльність укладено на визначений строк, то право користування майном як нематеріальний актив амортизується оператором спільної діяльності на загальних засадах виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід і договору, а сума нарахованої амортизації відноситься на витрати спільної діяльності. Якщо договір про спільну діяльність укладено на невизначений строк, то право користування майном як нематеріальний актив у спільній діяльності не амортизується, оскільки прирівнюється до нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання.

Право користування майном як нематеріальний актив списується з окремого балансу спільної діяльності при її припиненні та/або у зв'язку з неможливі-

стю отримання в подальшому економічних вигід від його використання. Якщо учасник вносить або продає активи спільній діяльності і відповідно передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то в складі фінансових результатів звітного періоду відображується лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності; сума прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

20в. Сукупність принципів, методів і процедур, які використовує оператор спільної діяльності для складання й подання окремого балансу та відповідних форм фінансової звітності спільної діяльності, визначаються в обліковій політиці, яку узгоджують з усіма учасниками. Якщо облікова політика учасника відрізняється від облікової політики спільної діяльності, то цю інформацію наводять у примітках до фінансової звітності такого учасника. На основі даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності про результати власної господарської діяльності та окремого балансу і відповідних форм окремої фінансової звітності спільної діяльності, наданої учасникам оператором спільної діяльності, учасники складають фінансову звітність з урахуванням своєї частки в спільній діяльності.

Статті фінансової звітності за активами і зобов'язаннями учасника формуються через збільшення показників, визначених за даними бухгалтерського обліку власної господарської діяльності, на суму, що відповідає частці учасника у спільно контрольованих активах і зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками і відображених у відповідних статтях окремого балансу та відповідних формах фінансової звітності спільної діяльності.

У розділ «Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності» необхідно також включити інформацію про оператора СД у пп. 26.3 такого змісту: «Інформація про оператора спільної діяльності: *назва оператора спільної діяльності, його організаційно-правова форма господарювання, юридична адреса, код за ЄДРПОУ, вид економічної діяльності за КВЕД*».

ВИСНОВКИ

З метою узгодження між собою Методичних рекомендацій та П(С)БО 12 з питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи необхідно до останнього включити інформацію про вклади учасників, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, амортизацію основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, поточний облік розрахунків між учасником та спільною діяльністю, прибуток (збиток) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, формування облікової політики та відображення інформації, що розкривається у примітках до фінансової звітності з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, яка надасть певні роз'яснення з обліку спільної діяльності без створення юридичної особи для бухгалтерів-практиків.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91, зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua
2. **Методичні** рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873 // www.rada.gov.ua
3. **Василюк Н.** Спільна діяльність без створення юридичної особи: податковий облік / Н. Василюк // Вісник податкової служба України. – 2010. – № 20 (592). – С. 18–20.
4. **Лучко М.Р.** Облік спільної діяльності в Україні / М.Р. Лучко, М.М. Шестерняк // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – Вип. 2 (14). – 2009. – С. 85–90.
5. **Бабіч В.В.** Проблеми обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / В.В. Бабіч // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: [зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конференції, 14 травня 2010 р.] – К. – КНЕУ, 2010. – С. 308–311.
6. **Бабіч В.** Спільна діяльність: облік та оподаткування / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 8–12.
7. **Ляшенко С.** Спільна діяльність: вимоги ПКУ та їх втілення у звіті / С. Ляшенко // Бухгалтерія. – 2011. – № 20 (955). – С. 58–63.
8. **Шестерняк М.** Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / М. Шестерняк // Наука молоді. – 2004. – № 2. – С. 21–23.
9. **Орлова В.К.** Облік, оподаткування і звітність спільної діяльності без утворення юридичної особи в Україні / В.К. Орлова, Є.Д. Вінтоняк // Фінанси, облік і аудит: [зб. наук. праць]; відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ. – Спец. вип. – 2006. – С. 298–302.

В статье исследован актуальный на сегодняшний день вопрос бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица. Приведена сравнительная характеристика относительно несоответствия основных положений согласно П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции» и Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету совместной деятельности без создания юридического лица. Предложено согласование этих нормативных документов между собой путем внесения дополнительной информации в П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции».

Ключевые слова: бухгалтерский учет, совместная деятельность, оператор совместной деятельности, активы, обязательства, доходы, расходы, финансовая отчетность.

In the article the pressing for today question of record-keeping of joint activity is investigational without creation of legal entity. Comparative description is resulted in relation to disparity of substantive provisions after P(C)BA 12 «Financial investments» and by Methodical recommendations of record-keeping joint activity without creation of legal entity. The concordance of foregoing normative documents is offered between itself by adding information to P(C)BA 12 «Financial investments».

Keywords: record-keeping, joint activity, operator of joint activity, assets, obligation, profits, charges, financial accounting.