

УДК 657.375.6

П. Ф. Коваль, к.е.н., доцент

В. П. Онищенко, викладач

Г. П. Андрєєва, викладач

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ
ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
НА ПРИКЛАДІ
ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В ІНДУСТРІЇ ТУРИЗМУ**

Показана привабливість спільної діяльності без створення юридичної особи як форми організації бізнесу, привабливої для залучення іноземних інвестицій. Обґрунтована доцільність удосконалення нормативно-правового регулювання обліку такої діяльності. Запропоновано методика складання фінансової звітності її учасників на основі процедури консолідації звітів та методика обліку внеску трудовою участю.

Показанная привлекательность общей деятельности без создания юридического лица как формы организации бизнеса привлекательной для привлечения иностранных инвестиций. Обоснованная целесообразность усовершенствования нормативно-правового регулирования учета такой деятельности. Предложена методика составления финансовой отчетности ее участников на основе процедуры консолидации отчетов и методика учета взноса трудовым участием.

The attraction of joint venture without establishing a legal entity as a successful form of business organization for the attraction of FDI is demonstrated. The necessity of improvement of the normative-legal regulation of the joint venture is substantiated. The methodic of preparing of the financial statements of the venturers on the base of the consolidation procedure of the reports and the methodic of the accounting of the contribution with labour participation are proposed.

Актуальність теми дослідження. Туризм – багатостороннє явище, яке поєднує економічні, соціальні, культурні та екологічні аспекти, має невичерпний потенціал для постійного прогресу, тісно поєднується з багатьма галузями економіки.

Економіка

Створення туристичного продукту відбувається шляхом поєднання як характерних туристичних послуг та товарів (послуги з перевезення та поселення, фінансові та страхові послуги, послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо), так і широкого вибору товарів і послуг підприємств суміжних галузей. Готелі, ресторани, будівництво, торгівля, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання, транспорт, народні ремесла, санаторії, музеї та інші культурні заклади можуть розвиватися в процесі активації та економічного розвитку туризму. Дослідження показують, що в туризмі створення робочих місць відбувається в 1,5 рази скоріше, ніж у будь-якій іншій галузі [9]. Робочі місця та туристичні підприємства створюються в основному в найменш розвинутих регіонах країни, що сприяє вирівнюванню економічної ситуації в країні, заохочує жителів не залишати сільські зони мешкання. За даними Держкомстату на листопад 2008 року Волинська, Житомирська, Закарпатська, Рівненська, Сумська, Чернігівська, Чернівецька області за такими показниками, як середньомісячна заробітна плата та капітальні інвестиції займають одне з останніх місць у порівнянні з іншими регіонами України. Отже, на сучасному етапі соціально-економічного розвитку цих регіонів розвиток туристичної індустрії набуває важливого значення, особливо враховуючи той сприятливий фактор, що ці області є прикордонними.

Постановка проблеми. Основними пріоритетними напрямками державної політики в галузі туризму відповідно до Закону України „Про туризм” є удосконалення правових засад регулювання відносин у сфері туризму, забезпечення становлення туризму як високорентабельної галузі економіки України, заохочення національних та іноземних інвестицій у розвиток індустрії туризму [3]. Існує Державна програма розвитку туризму на 2002-2010 роки, прийнята Кабінетом міністрів України [5], а у більшості з вищезазначених областей (Волинській, Житомирській, Чернігівській, Чернівецькій) прийняті відповідні місцеві Програми розвитку туризму на 2002-2010 роки. Вони спрямовані на здійснення комплексу заходів, направлених на створення якісного туристичного продукту, здатного задовольнити потреби населення, забезпечити комплексний розвиток районів області, шляхом за-

Економіка

безпечення умов для реалізації інвестиційних проектів, залучення коштів іноземних і вітчизняних інвесторів для розвитку туристичної інфраструктури, розробки інноваційних проектів і проведення наукових досліджень з питань туризму. Зокрема, цими програмами передбачається:

- будівництво готельних комплексів 4-5-зіркового типу;
- розробка екскурсійних маршрутів у прикордонних районах;
- розробка та забезпечення реалізації інвестиційної програми розбудови інфраструктури туризму в туристично-рекреаційних зонах області за напрямками національної мережі міжнародних транспортних коридорів;
- робота над складанням бізнес-планів, проведення конкурсу на кращі інноваційні проекти та подання їх на фінансування в Державну туристичну адміністрацію України;
- розвиток нетрадиційних форм туризму (водного, кінного, мисливського тощо) з використанням природних можливостей регіону;
- робота по укладанню контрактів з відповідними туристичними корпораціями, об'єднаннями та фірмами про спільну діяльність у частині укладання угод, участі в туристичних салонах, розробці програм-турів, забезпечення якості туристичного обслуговування.

Розвиток туризму вимагає існування відповідної інфраструктури. Спільна діяльність є вдалою формою організації бізнесу для залучення інвестицій. Згідно зі ст. 1130 Цивільного кодексу України за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам. Спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів. Проблемою здійснення спільної діяльності в Україні є відсутність чіткої методології організації її бухгалтерського обліку, який повинен бути джерелом достовірної інформації для інвесторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правове регулювання спільної діяльності досліджувалось у роботах Косач Н. Є., Погуляева С. Ю. Організація бухгалтерського обліку за

Економіка

міжнародними стандартами вивчалась у працях Голови С. Ф. Веденню бухгалтерського обліку такої діяльності відповідно до національного законодавства присвячені публікації Алпатової Н., Войтенко Т., Онищенко Т., Явоненко Н., однак вони містять протилежні точки зору щодо такого ключового питання, як доцільність окремого обліку спільної діяльності з використанням позабалансових рахунків в уповноваженого учасника. Теоретико-методологічні засади організації бухгалтерського обліку спільної діяльності, шляхи удосконалення існуючого нормативно-правового регулювання її обліку практично не досліджувались. Не вивчалось також і питання особливостей та доцільності ведення спільної діяльності при здійсненні різних видів економічної діяльності.

Постановка завдання. Мета статті – обґрунтувати доцільність здійснення спільної діяльності в туристичній індустрії, показати спільну діяльність як форму організації бізнесу привабливу для здійснення інвестицій, обґрунтувати необхідність удосконалення нормативно-правового регулювання обліку спільної діяльності як фактора підтримки інвестиційних процесів, запропонувати методику складання фінансової звітності учасників спільної діяльності та методику обліку такого виду внеску як трудова участь.

Виклад основного матеріалу. Для досягнення поставленої мети застосовуються такі методи дослідження: монографічний – при дослідженні положень нормативних документів з бухгалтерського обліку; конструктивний – при розробці власної методики організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників такої діяльності; метод реєстрації та класифікації в бухгалтерському обліку – при аналізі розробки методики обліку такого внеску як трудова участь.

Ведення спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства має ряд переваг у порівнянні зі створенням юридичної особи, які можна класифікувати таким чином:

1. Економія часу. Істотна економія часу у порівнянні з процедурою створення юридичної особи, оскільки не треба докладати зусиль на реєстрацію; менша кількість звітності у порівнянні з юридичною особою (договір про спільну діяльність

Економіка

підлягає обов'язковій реєстрації лише в органах податкової служби та в обласній адміністрації при наявності іноземного інвестора);

2. Інвестиційні. Спільна діяльність дозволяє розподіляти одержаний прибуток (збиток) саме від конкретного виду діяльності, в яку були здійснені інвестиції, тобто не відбувається асиміляція прибутку (збитку) прибутком (збитком) від інших видів діяльності;

3. Дозвільні. У випадку якщо один з учасників договору має відповідні ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності, а інші за умовами договору зобов'язуються тільки фінансувати здійснення видів господарської діяльності, які підлягають ліцензуванню, одержання додаткових ліцензій учасником договору, що здійснює фінансування, не потрібно [8];

4. Майнові. Можливість спільного використання майна. Наприклад, одночасне використання приміщення, обладнання інших основних засобів як у власній господарській діяльності, так і у спільній;

5. Мінімізація витрат. Інвестор може не нести адміністративних та інших накладних витрат, якщо здійснення обліку та ведення спільних справ покладається на уповноваженого учасника і договором не передбачено такому учаснику відповідної компенсації. У разі якщо внесок до спільної діяльності здійснюється трудовою участю одного з учасників, то інші учасники не займаються питаннями, пов'язаними з наймом робітників та організацією оплати їх праці.

У туристичній діяльності може бути реалізована дозвольна перевага. Відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" [4] туроператорська та турагентська діяльність підлягають ліцензуванню. Проте тут необхідно врахувати обмеження щодо можливої діяльності туроператора, оскільки особа, яка займається туроператорською діяльністю, не може займатись іншим видом діяльності, крім організації та забезпечення створення туристичного продукту, реалізації та надання туристичних послуг, а також посередницької діяльності з надання характерних та супутніх послуг. Таким чином, головними перевагами спільної діяльності за договором простого

Економіка

товариства для інвестора є можливість спільного використання майна та мінімізація витрат.

Під час реєстрації у податкових органах договору про спільну діяльність (простого товариства) присвоюється окремий реєстраційний (обліковий) номер платника податків із Тимчасового реєстру ДПАУ. Такий номер зазначається на платіжних, звітних та інших документах у полі ЄДРПОУ, а також може бути наведений при здійсненні спільної діяльності на печатці. Для ведення спільної діяльності за кожним таким договором можна відкрити окремий рахунок у банку. Таким чином, спільна діяльність без створення юридичної особи виступає окремим платником ПДВ та податку на прибуток, а також може виступати окремим контрагентом в цивільних угодах. Розглянемо на прикладі можливий варіант організації спільної діяльності в туристичній індустрії.

Приклад. ТОВ „Мрія” та юридична особа за законодавством республіки Білорусь компанія „Белбудстрой” підписали договір про ведення спільної діяльності на основі об’єднання їх вкладів (договір простого товариства) з метою проведення підготовчих робіт із будівництва готельно-рекреаційного комплексу з аквапарком „Голубі озера” на території села Олешня Ріпкинського району Чернігівської області, проведення проектних робіт із його будівництва, будівництва готельно-рекреаційного комплексу з аквапарком, введення його в експлуатацію та подальшої його експлуатації з метою отримання прибутків, проведення екскурсій та інших культурно-розважальних заходів для туристів. Для забезпечення діяльності, обумовленої метою договору, учасники здійснюють внески у спільну діяльність поетапно. Для досягнення мети першого етапу спільної діяльності:

1) внесок компанії „Белбудстрой” передбачається здійснити тільки в грошовій формі на загальну суму 550 000,00 доларів США, що становить 50 % від спільного майна;

2) внесок ТОВ „Мрія” передбачається здійснити трудовою участю, професійними знаннями, діловими зв’язками. Цей вклад учасники оцінюють в 550 000,00 доларів США, що становить 50 % від спільного майна.

Економіка

ТОВ „Мрія” призначено відповідно до договору оператором спільної діяльності, на якого покладається ведення бухгалтерського обліку та спільних справ учасників.

Як оператор вищезгаданої спільної діяльності, ТОВ „Мрія” підписало угоду про спільні дії з туроператором „Сіндбад” (м. Чернігів) про реалізацію туроператором туристичного продукту в вигляді перевезення та розміщення в готельно-рекреаційному комплексі з аквапарком „Голубі озера” туристів та надання спільною діяльністю між ТОВ „Мрія” та юридичною особою за законодавством республіки Білорусь „Белбудстрой” послуг з поселення та культурно-розважальних послуг туристам та відпочиваючим.

Національні стандарти бухгалтерського обліку не містять чітких вказівок щодо організації бухгалтерського обліку спільної діяльності, зокрема обов'язковості ведення відокремленого бухгалтерського обліку спільної діяльності та складання фінансової звітності. Не визначається також, чим відрізняється облік спільної діяльності у разі об'єднання вкладів учасників (тобто за договором простого товариства) та при відсутності об'єднання вкладів учасників, тобто за договором про спільні дії. Разом з тим, згідно пункту 19 ПБО 12 встановлено, що кожний учасник спільної діяльності (без створення юридичної особи) показує в обліку та звітності:

- активи спільної діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, які він взяв для ведення спільної діяльності;
- доходи або витрати, отримані (понесені) у процесі спільної діяльності.

Для виконання вищезазначених вимог стандарту найбільш прийнятною формою контролю за господарською діяльністю спільної діяльності є ведення відокремленого бухгалтерського обліку господарських операцій спільної діяльності, тому що у разі відсутності такого обліку уповноважений учасник неодмінно відображає на своїх рахунках, а отже, й у фінансовій звітності всі активи, задіяні у спільній діяльності, які він повністю не контролює, що суперечить критеріям визнання активу. Контрольованість активу впливає, зокрема, з права власності на такий

Економіка

актив. Згідно зі ст. 1134 Цивільного кодексу України внесене учасниками майно є спільною частковою власністю учасників. Крім того, окреме ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності спрощує її податковий облік, який відповідно до законодавства ведеться окремо [7].

При організації відокремленого обліку постає питання, яким чином на практиці реалізувати вимогу ПБО 12 щодо відображення кожним учасником частки у спільно контрольованих активах, адже постійно враховувати свою частку, наприклад, у спільно використовуваних оборотних активах, які постійно змінюють економічний зміст і форму, кожному учаснику є практично неможливо. У цьому випадку для виконання положень зазначеного стандарту знадобиться постійне дублювання первинних документів та перерахунок учасниками своїх часток у спільно використовуваних активах. Пов'язано це з тим, що будь-яка операція, здійснена в спільній діяльності одним із учасників, призведе до зміни часток (у вартісному вираженні) інших учасників в активах, що при цьому змінилися. Тому мова може йти тільки про відображення (перерахунок) таких часток на певну дату, найдоцільніше на дату складання балансу основної діяльності. На нашу думку, найраціональніший шлях цього досягти є складання уповноваженим учасником (оператором спільної діяльності) звітності, яка містить інформацію про стан майна і зобов'язань та доходи і витрати спільної діяльності. Тоді алгоритм складання фінансової звітності для підприємства, яке здійснює спільну діяльність, матиме такий вигляд:

1) кожний учасник складає свій власний баланс та звіт про фінансові результати без урахування спільної діяльності;

2) уповноважений учасник надає Звіт про стан майна та зобов'язань спільної діяльності (по суті окремий баланс спільної діяльності) і Звіт про доходи та витрати спільної діяльності. Як додаток до звітів може надаватись постатейне розшифрування їх складових, наприклад, оборотно-сальдова відомість тощо;

3) кожний учасник (в тому числі й уповноважений) формує значення свого балансу та звіту про фінансові результати за допомогою проведення процедури консолідування зазначених звітів та звітності про результати спільної діяльності отриманої від уповноваженого учасника. Відбувається це шляхом визна-

Економіка

чення своєї частини по кожному активу, зобов'язанню, доходу, витраті в Звіті про стан майна та зобов'язань спільної діяльності та Звіті про доходи та витрати спільної діяльності. Ця частина визначається пропорційно частці учасника в спільній діяльності. Потім отримане значення додається до показника відповідного рядка власного балансу та звіту про фінансові результати. При цьому взаємну заборгованість між учасником спільної діяльності та спільну діяльність можна згорнути.

Ще однією проблемою є неврегульованість питання методики обліку такого внеску як трудова участь, а саме такі питання, як відображення витрат на оплату праці та виплати заробітної плати працівникам, задіяним у спільній діяльності, тобто в ситуації, коли працівники учасника залучаються до роботи як у основній, так і в спільній діяльності. Відповідно до Порядку ведення податкового обліку результатів спільної діяльності не території України без створення юридичної особи [7] розподіл витрат платника податку – учасника спільної діяльності, які включаються до складу валових витрат та одночасно пов'язані як з власною господарською діяльністю такого платника, так і зі спільною діяльністю, відбувається пропорційно валовим доходам спільної діяльності. Однак в такій ситуації доцільно було б при залученні своїх працівників до трудової участі у спільній діяльності (якщо це не передбачено договором) видавати наказ про їх переведення на певний термін на роботи, пов'язані зі спільною діяльністю та узгоджувати розмір оплати праці таких працівників з відповідними розпорядчими документами. У бухгалтерському обліку учасника нарахування заробітної плати і нарахувань на неї можна здійснювати на підставі бухгалтерських проведення, наведених в таблицях 1 та 2.

Загальна сума заробітної плати, нарахувань на неї та витрат, пов'язаних з виплатою заробітної плати передається учасником, який вносить вклад трудовою участю, уповноваженому учаснику спільної діяльності бухгалтерською довідкою, або іншим належним чином оформленим документом. У податковому обліку учасника заробітна плата з нарахуваннями (табл. 1), на валові витрати не відноситься. На валові витрати буде відноси-

Економіка

тися заробітна плата та нарахування в окремому обліку спільної діяльності (табл. 2).

Таблиця 1

**Бухгалтерські проведення в обліку основної діяльності
уповноваженого учасника, який здійснює вклад трудовою участю**

Дебет	Кредит	Пояснення
37/ розрахунки зі спільною діяльністю	661	Відображена заборгованість з оплати праці перед власними працівниками, задіяними у спільній діяльності, на суму нарахованої заробітної плати
661	641/ податок з доходів фізичних осіб, 65	Показана заборгованість з податку на доходи фізичних осіб та соціальними фондами на суму податку з доходів фізичних осіб та відрахувань до фондів соціального страхування та пенсійного фонду
37/ розрахунки зі спільною діяльністю	65	Відображена заборгованість перед соціальними фондами на суму нарахувань на фонд оплати праці
311	37/ розрахунки зі спільною діяльністю	Отримано кошти від спільної діяльності (з рахунку спільної діяльності) на виплату заробітної плати та перерахування до відповідних органів нарахувань на неї

Таблиця 2

**Відображення в бухгалтерському обліку спільної діяльності операцій,
пов'язаних з трудовою участю учасників**

Дебет	Кредит	Пояснення
661, 65	685/ розрахунки з учасниками	Отримано відомості про суму нарахованої заробітної плати, нарахувань на заробітну плату
92	661, 65	Віднесено на адміністративні витрати заробітну плату та нарахування на неї
685/ розрахунки з учасниками	311	Перераховані кошти учаснику для виплати заробітної плати та перерахування до відповідних органів нарахувань на неї

Таким чином, підводячи підсумок вищевикладеному, відзначимо такі принципові положення:

1) спільна діяльність є вдалою формою організації бізнесу для залучення інвестицій до туристичної індустрії України в цілому та прикордонних областей зокрема. Однак необхідно розв'язати певні проблемні питання, пов'язані з недосконалістю нормативно-правового регулювання її обліку;

Економіка

2) існує потреба розробки та прийняття Методичних рекомендацій з ведення обліку спільної діяльності як доповнення до ПБО 12 „Фінансові інвестиції”, які б визначали порядок відображення в обліку часток у спільно контрольованих активах, методику відображення такого внеску як трудова участь, склад та структуру звітності, що подається уповноваженим учасником іншим учасникам спільної діяльності, та методику складання власної фінансової звітності учасників з урахуванням спільної діяльності. В основу таких Методичних рекомендацій може бути покладена запропонована вище методика консолідації звітів. Також ПБО 12 „Фінансові інвестиції” повинен бути доповнений вимогою щодо відокремленого ведення обліку спільної діяльності на позабалансових рахунках уповноваженого учасника у разі ведення спільної діяльності з об'єднанням вкладів учасників (за договором простого товариства). Такі заходи сприятимуть поліпшенню достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а отже, й сприятимуть поліпшенню контролю інвестора за спільною діяльністю.

Висновок. Подальші наукові дослідження можуть здійснюватись у напрямку розробки методик відображення в обліку та фінансовій звітності учасників спільної діяльності спільно контрольованих активів та зобов'язань у конкретних ситуаціях (наприклад, передача та повернення внесків).

Література

1. Цивільний кодекс України : за станом на 16 січ. 2003 р., № 435-IV / Верховна Рада України. – Офіц. видання.
2. Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Чернігівській області : Закон України від 18.11.2003 р. № 1250-IV, зі змінами і доповненнями / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з титул. екрану.
3. Про туризм : Закон України від 18.11.2003 р. № 1282-IV / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з титул. Екрану.
4. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 01.06.2000 р. № 1775-III / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
5. Про затвердження державної програми розвитку туризму на 2002-2010 роки : Постанова від 29.04.2002 р. № 583 / Кабінету Міністрів України.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.

Економіка

7. Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи : Наказ від 30.09.2004 р. № 571 / ДПА України.

8. Относительно лицензирования хозяйственной деятельности : Письмо от 08.04.2002 г. № 4-452-557/1966 / Государственного комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства.

9. Web-сторінка Державної туристичної адміністрації України:
<http://www.tourism.gov.ua>

Надійшла 04.11.2008