

Струк Н. С.

ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ У ДІЛОВОМУ ПАРТНЕРСТВІ ПІДПРИЄМСТВ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

У статті здійснено аналіз нормативного забезпечення обліку й оподаткування спільної діяльності підприємств України. Автор рекомендує внести зміни до законодавства з обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, зокрема: уточнити адресність і форми подання фінансової звітності оператором спільної діяльності; змінити назви п'ятиох субрахунків до рахунків обліку розрахунків та зобов'язань, рекомендованих для використання у спільній діяльності ділових партнерів; собівартість переданих у спільну діяльність запасів і залишкову вартість необоротних активів відображати в сумі, що припадає: на частку інших учасників – у витратах звітного періоду; на власну частку партнера – у витратах майбутнього періоду. Врахування наданих рекомендацій Міністерством фінансів України допоможе вдосконалити облік спільної діяльності, що дасть змогу підвищити достовірність показників фінансової звітності ділових партнерів.

Ключові слова: ділове партнерство підприємств, договір, законодавство, облік, спільна діяльність

Бібл.: 20.

Струк Наталія Семенівна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку і аудиту, Львівський національний університет ім. І. Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79000, Україна)
Email: natalstruk@hotmail.com

УДК 657.22:340.1

Струк Н. С.

УЧЕТ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЕЗ СОЗДАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА В ДЕЛОВОМ ПАРТНЕРСТВЕ ПРЕДПРИЯТИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ РЕШЕНИЯ

В статье осуществлен анализ нормативного обеспечения учета и налогообложения совместной деятельности предприятий Украины. Автор рекомендует внести изменения в законодательство по учету совместной деятельности без создания юридического лица, в частности: уточнить адресность и формы представления финансовой отчетности оператором совместной деятельности, изменить названия пяти субсчетов к счетам учета расчетов и обязательств, рекомендованных для использования в совместной деятельности деловых партнеров; себестоимость переданных в совместную деятельность запасов и остаточную стоимость необоротных активов отражать в сумме, приходящейся: на долю других участников – в расходах отчетного периода; на собственную долю партнера – в расходах будущего периода. Учет предоставленных рекомендаций Министерством финансов Украины поможет усовершенствовать учет совместной деятельности, что позволит повысить достоверность показателей финансовой отчетности деловых партнеров по совместной деятельности.

Ключевые слова: деловое партнерство предприятий, договор, законодательство, совместная деятельность, учет

Библ.: 20.

Струк Наталія Семеновна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета и аудита, Львовский национальный университет имени И. Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79000, Украина)
Email: natalstruk@hotmail.com

UDC 657.22:340.1

Struk N. S.

ACCOUNTING OF JOINT ACTIVITIES WITHOUT ENTITY ESTABLISHMENT IN THE BUSINESS PARTNERSHIP OF COMPANIES: PROBLEMS AND PROSPECTS OF THEIR SOLUTION

The article analyzes the regulatory support organization, accounting and taxation of joint activities in business partnership enterprises in Ukraine. The author recommended to amend the legislation to incorporate joint activities without forming a legal entity, including: targeting and clarify the presentation of financial statements of the operator superior, change the names of the five sub-accounts to the accounts of receivable and liabilities are recommended for use in joint ventures business partners, the cost allocated to the joint activity of stocks and the book value of intangible assets to reflect the amount that falls: the share of other participants - in the cost reporting period at its own share partner - in prepaid expenses. Taking into account the recommendations made by the Ministry of Finance of Ukraine will help improve accounting of joint activities that will help improve the reliability of financial reporting indicators of business partners for joint activity.

Keywords: accounting, business partnership of companies, contract, joint activity, law

Bibl.: 20.

Struk Nataliya S. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Audit, Ivan Franko National University of Lviv (vul. Universytetska, 1, Lviv, 79000, Ukraine)
Email: natalstruk@hotmail.com

Вступ. Ділове партнерство підприємств охоплює різні сфери господарської діяльності. Серед найпоширеніших – спільна діяльність (далі СД), що дає змогу посилити конкурентні переваги суб'єктів господарювання. Відповідно до умов договору про СД, ділові партнери об'єднуючи свої зусилля для досягнення спільної мети, залишаються юридично самостійними суб'єктами, що дає змогу здійснювати одночасно власну і спільну господарську діяльність.

Процедура ведення СД не ускладнюється розробленням статутних документів, державною реєстрацією нового суб'єкта господарювання, додатковим ліцензуванням діяльності – якщо один із учасників договору має ліцензії для здійснення певних видів господарської діяльності. Проте ведення обліку й оподаткування такої діяльності супроводжуються певними проблемами, зумовленими нечіткістю висвітлення, нерегульованістю та недостатньою

регламентацією чинним законодавством деяких ключових аспектів СД в Україні.

Аналіз останніх досліджень, у яких висвітлюються питання обліку СД свідчить, що дедалі більше науковців цікавляться його організацією, веденням, відображенням показників у звітності, податковими наслідками здійснених операцій. Н. Батищева [11], Н. Дутова, Н. Новікова [18], Н. Привалова [17] вивчають проблеми законодавчого регулювання, організації, оподаткування та обліку СД в Україні, Ю. Вільховий [13] досліджує СД у правовому й податковому аспектах. І. Мельник описує порядок формування звітності про СД [16]. Своєчасними і лаконічними є пояснення директора Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України М. Чмерука щодо регламентації обліку СД [20]. В. Верхогляд розкриває порядок обліку і формування звітності від СД у торгівлі [12].

Метою представленого дослідження є з'ясування ключових проблем бухгалтерського обліку і основних норм оподаткування СД без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств в Україні та надання рекомендацій щодо їх усунення.

Результати. Зважаючи на правове регулювання СД, її можна розглядати як особливий різновид господарської діяльності. Якщо ділові партнери, задля досягнення певних взаємовигідних результатів у сфері господарської діяльності, об'єднують своє майно та діяльність, координують зусилля, тоді між ними виникають взаємовідносини з передачі майнових і немайнових внесків для спільних потреб, із узгодження та здійснення СД та розподілу її результатів. Для правильної організації, ведення обліку й оподаткування СД важливо врахувати всі її суттєві аспекти. Насамперед розглянемо СД в контексті загального законодавства про угоди та зобов'язання.

Загальні положення про СД визначені гл. 77 Цивільного кодексу України (далі ЦКУ). СД може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників (ст. 1130 ЦКУ) [3]. Договір про СД укладається у письмовій формі, а умови договору про спільну визначаються за домовленістю сторін. За договором простого товариства учасники беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети. Вкладом учасника 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 (ч. 1 ст. 1133 ЦКУ). Користування спільним майном учасників здійснюється за їх спільною згодою, а вклади учасників вважаються рівними за вартістю [3].

З урахуванням припису ч. 1 ст. 1134 та змісту ч. 2 ст. 1141 ЦКУ, внески, продукція та доходи можуть розглядатися як спільна часткова власність, спільна сумісна власність або як власність окремих учасників – сторін договору простого товариства відповідно до умов такого договору [3]. Спільною частковою власністю є власність двох чи більше осіб, якщо частки кожної з цих осіб у праві власності будуть визначені (ст. 356 ЦКУ). Спільна власність двох або більше осіб, частки яких у праві власності не визначені,

вважається спільною сумісною власністю (ст. 368 ЦКУ). З іншого боку, зміст ч. 2 ст. 1141 ЦКУ вказує на те, що за договором простого товариства речі можуть передаватися як у спільне володіння, так і у спільне користування сторін такого договору [3]. З урахуванням ч. 1 ст. 133 Господарського кодексу України [1] господарська діяльність може здійснюватися на основі права володіння, права користування та інших речових прав, передбачених ЦКУ. Цим аргументується право користування у СД власністю ділових партнерів – сторін договору.

Визначення вкладів здійснюється згідно із законодавством, якщо таке визначення не здійснено за договором простого товариства. У випадку, коли сторони договору простого товариства не здійснили грошової оцінки своїх вкладів і не визначили у договорі частки сторін договору, згідно з вимогами ч. 2 ст. 1133 ЦКУ, такі вклади вважаються рівними за вартістю [3]. Оцінка вкладів є потрібною для цілей оподаткування і зумовлюється тим, що:

- а) згідно зі ст. 188 Податкового кодексу України (далі ПКУ), база оподаткування ПДВ, при здійсненні внесків та їх повернення учасникам СД, має визначатися за їх договірною вартістю, але не нижче за звичайні ціни, тобто внесок ділового партнера має бути ідентифікований за його вартістю [2];
- б) повернення діловому партнеру майна (коштів) у сумі, що перевищує вартість його внеску, і виплата йому розподіленого прибутку підлягають оподаткуванню податком із прибутку.

Користування спільним майном діловими партнерами здійснюється за їх спільною згодою. Згідно зі ст. 1139 ЦКУ прибуток, одержаний учасниками договору простого товариства в результаті їх СД, розподіляється пропорційно до вартості вкладів учасників у спільне майно [3].

Відповідно до ст. 1135 ЦКУ під час ведення спільних справ кожний учасник має право діяти від імені всіх учасників, якщо договором простого товариства не встановлено, що ведення справ здійснюється окремими учасниками або спільно всіма учасниками договору простого товариства. У відносинах із третіми особами повноваження учасника вчиняти правочини від імені всіх учасників посвідчується довіреністю, виданою йому іншими учасниками, або договором простого товариства [3].

Окремо доцільно звернути увагу на такий аспект як відповідальність учасників за спільними зобов'язаннями. Згідно з ч. 2 ст. 1138 ЦКУ, якщо договір простого товариства пов'язаний зі здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями, незалежно від підстав їх виникнення [3]. Коли договір простого товариства не пов'язаний зі здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, кожний учасник відповідає за спільними договірними зобов'язаннями усім своїм майном, пропорційно до вартості його вкладу у спільне майно.

Згідно з п.п. 14.1.139 ПКУ, для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють СД без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності. Облік результатів СД ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого

платника податку [2]. Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками СД прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів, отже ПКУ встановлено особливі вимоги до оподаткування СД.

З урахуванням пп. 196.1.7 та п. 198.1 ПКУ, якщо активи учасників СД передаються на баланс уповноваженого учасника – платника ПДВ, то така передача активів вважається постачанням товарів (послуг) щодо ПДВ [2]. Стосовно податкового кредиту з ПДВ, то у п. 198.1 ст. 198 ПКУ прямо зазначається лише про необоротні активи, а не про товари та послуги. Проте як для оподаткування прибутку, так і для цілей ПДВ господарські відносини між учасниками СД прирівняні до відносин на основі окремих договорів, а зважаючи на положення ЦКУ, активи внесені за договором простого товариства у СД, є спільною частковою власністю учасників договору [3].

Отже, основними положеннями ПКУ, що регламентують оподаткування за договорами про СД, є [2]:

- 1) стосовно ПДВ: постачанням товарів є передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у СД без утворення юридичної особи, а також їх повернення (пп. 14.1.191 ПКУ); постачанням послуг є передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів СД без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення СД (пп. 14.1.185 ПКУ).
- 2) стосовно оподаткування податком на прибуток, об'єктами такого оподаткування є: кошти або майно, яке повертається учаснику договору за вартістю, вищою за вартість його вкладу; виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками СД, що оподатковується за чинною ставкою особою, уповноваженою вести облік результатів СД до/або під час такої виплати (пп. 153.14.3 ПКУ).

Якщо за звітний період витрати СД перевищують доходи такої діяльності, такі збитки можуть переноситися на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої СД (пп. 153.14.4 ПКУ). У разі, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про СД, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору (п. 87.12 ПКУ).

Згідно з ч. 2 ст. 1134 ЦКУ ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників [3]. Тобто, виходячи з цієї норми, учасники в договорі можуть, але не зобов'язані, делегувати одній зі сторін СД повноваження вести облік СД. Деяко категоричніші положення містяться у П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (далі П(С)БО 12) і ПКУ. Зокрема п. 19 П(С)БО 12 передбачено, що бухгалтерський облік СД без створення юридичної особи веде оператор СД, окремо від результатів власної господарської діяльності та складає окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності СД [6]. Під оператором СД у п. 3 П(С)БО 12 розуміється учасник СД без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи СД, зокрема її бухгалтерський облік. До речі у п. 12 МСБО 31 «Участь у спільному підприємстві» (МСБО 31) зазначається, що в договірній угоді одного з учасників спільного підприємства може бути визначено оператором або менеджером спільного підприємства [10]. Згідно з п.п. 14.1.139 ПКУ «облік результатів СД ведеться платником податку учасником, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку» [2]. Тому ділові партнери повинні домовитися про те, хто буде вести облік СД та відобразити результат досягнутого консенсусу в договорі.

Як вже зазначалося, п. 19 П(С)БО 12 передбачається, що оператор СД «складає окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності СД» [6]. У п. 24. П(С)БО 12 подається перелік інформації, яка наводиться у примітках до фінансової звітності. Відповідно до п.п. 26.7 П(С)БО 12, оператор СД розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації відповідно до П(С)БО 2 «Баланс». М. Чмеруком уточнюється, що оператор СД складає окремий баланс, звіт про фінансові результати, а також форми, які необхідні учасникам СД без створення юридичної особи для складання власної фінансової звітності з урахуванням результатів СД, своєї частки в активах і зобов'язаннях [20]. Проте не вказується адресність подання такої звітності. Зважаючи на суть господарських операцій у межах СД, рекомендовано уточнити п. 19 П(С)БО 12 таким формулюванням: фінансова звітність СД, має включати баланс за ф. N 1; звіт про фінансові результати за ф. N 2; примітки до фінансової звітності.

Ведення обліку СД здійснюється відповідно до ПСБО 12 [6] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку СД без створення юридичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873 [7] (далі Методичних рекомендацій №1873). Згідно з п.п. 2.2. Методичних рекомендацій №1873 «активи, отримані від учасників як вклад у СД, відображаються оператором СД за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір СД укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір СД укладено на строк менший, ніж один рік)» [7]. Згідно з п.п. 2.3. Методичних рекомендацій №1873 «передача учасником активів як вкладу у СД відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» (якщо договір СД укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 «Вклад у спільну діяльність» (якщо договір СД укладено на строк менше, ніж один рік)» [7]. Простежується певна некоректність у назвах запропонованих до використання субрахунків для обліку СД. За назвами активні субрахунки: 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність», 3771 «Вклад у спільну діяльність» відрізняються від пасивних субрахунків: 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності», 6851 «Вклади до спільної діяльності» як співвідношення «однини і множини».

Насамперед розглянемо трактування дефініції «внесок» і «вклад». Загородній А. Г. та Вознюк Г. Л. їх трактують

так: «внесок – гроші чи інші цінності, добровільно передані (внесені) юридичною або фізичною особою до благодійних, екологічних фондів, фондів громадських чи міжнародних організацій, а також на певні конкретні потреби» [14, с. 112]; «вклад – 1) кошти (готівкою чи в безготівковій формі, в національній або чужоземній валюті) передані власником або третьою особою за дорученням і за рахунок власника до банку для зберігання на певних умовах; 2) інвестиція; переведення грошей у менш ліквідну форму для отримання прибутку чи гарантії» [14, с. 111].

Б. Рогоза стверджував, що «вклад і внесок збігаються у значенні – щось цінне, внесенне в громадську справу, в науку, літературу і таке інше, але іноді вони розрізняються за вживаністю й сполучуваністю. Вклад вносять, а внесок роблять. Так і писати треба. Тільки вклад: грошова сума, що її взяв на зберігання ощадний банк. А внесок: кошти, які хтось сплачує організації, установі тощо. Членські внески.» [19].

Зважаючи на таке тлумачення, «вклад» переважно асоціюється із грошовими коштами у банку або з інвестиціями. У ПСБО 12 акцентується, що «активи задіяні в СД без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності» [6]. «Внески» переважно розуміються як гроші чи цінності, добровільно передані особою на певні конкретні потреби. Тому доречніше замість слова «вклад» у назвах субрахунків для обліку СД використовувати слово «внесок».

Субрахунок 183 «Інша дебіторська заборгованість» призначено для обліку іншої дебіторської заборгованості осіб, яка не виникає в період нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу [5], тому назву субрахунку 1831 «Довгостроковий вклад у спільну діяльність» доцільно відкоригувати на «Довгострокова дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність».

За рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими та за іншими операціями [5]. Тому назву субрахунку другого порядку 3771 «Вклад у спільну діяльність» субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» варто змінити на «Поточна дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність».

Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням [5]. Тому назву субрахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» [7] доречно було б змінити на «Довгострокові зобов'язання за внесками до спільної діяльності».

Клас 6 «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань...» називається «Поточні зобов'язання», відповідно до назви субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [5], назву субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» доцільно змінити на «Поточні зобов'язання за внесками до спільної діяльності».

Згідно з п. 2.6 Методичних рекомендацій №1873 у процесі реалізації договору про СД для обліку поточних операцій – учасники і договір про СД використовують субрахунки 3772 «Розрахунки за спільною діяльністю», 6852 «Розрахунки за спільною діяльністю» [7]. Отже два різних

субрахунки мають однакову назву, а це неприпустимо. Тому пропонується субрахунок 3772 назвати «Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю» і відповідно рахунок 6852 «Розрахунки з іншими кредиторами за спільною діяльністю».

Відображенні бухгалтерські записи у додатку 1 до Методичних рекомендацій №1873 характеризують приклад обліку окремих господарських операцій зі СД ділових партнерів [7]. При відображенні операцій у ділового партнера за СД, господарські операції щодо віднесення до витрат вартості переданих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів репрезентується бухгалтерським записом: Дебет рах. 976 «Списання необоротних активів» Кредит рах. 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», що суперечить Інструкції про використання плану рахунків [5], Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [8], Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327 [9]. Така операція, згідно згаданих нормативних документів, має відобразитися в обліку: Дебет рахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» Кредит рахунка 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» одним із основних принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Зокрема він передбачає, що «для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів» [4]. Відповідно до п. 2.6. Методичних рекомендацій №1873 «учасники СД відображають господарські операції, пов'язані зі СД, щодо внесків, придбання і продажу активів з урахуванням такого: якщо учасник вносить або продає активи СД і відповідно передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників СД; сума прибутку (збитку) від вкладу або продажу СД активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу СД цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів [7]. У додатку 1 до Методичних рекомендацій №1873, при відображенні бухгалтерських записів щодо обліку операцій зі СД у підприємств – ділових партнерів, дохід від передання оборотних і необоротних активів до СД, що припадає на власну частку у СД визнається доходом майбутніх періодів, а собівартість таких оборотних активів і залишкова вартість необоротних активів у повній сумі відображається витратами звітного періоду, що не відповідає ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [4] та умовам, визначеним п. 2.6. Методичних рекомендацій №1873 [7]. Тому доцільно внести такі зміни до згаданого додатку 1: собівартість переданих у СД оборотних активів і за-

лишкову вартість необоротних активів відобразити у сумі, що припадає:

- а) на частку інших учасників – у витратах звітного періоду, з віднесенням її у дебет рахунка 79 «Фінансові результати»,
- б) на власну частку суб'єкта господарювання у СД – у витратах майбутнього періоду, з віднесенням її у дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». Відповідно визнання таких витрат витратами звітного періоду відбудеться за дебетом рахунків 90 «Собівартість реалізації» або 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» і кредитом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» у періоді визнання доходів за рахунком 69 «Доходи майбутніх періодів» доходами звітного періоду з подальшим його списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Висновки. Усестороннє дослідження нормативно-правової регламентації ведення обліку й оподаткування СД у діловому партнерстві підприємств, дає змогу стверджувати про наявність багатьох питань, які потребують швидкого вирішення. Рекомендується внести зміни до Методичних рекомендацій №1873 [7], зокрема:

- уточнити адресність і форми подання фінансової звітності оператором СД;
- для усунення певної некоректності у назвах, рекомендованих до використання, субрахунків для обліку СД ділових партнерів, змінити назви на такі: 3771 «Поточна дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність», 551 «Довгострокові зобов'язання за внесками до спільної діяльності», 6851 «Поточні зобов'язання за внесками до спільної діяльності», 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю», 6852 «Розрахунки з іншими кредиторами за спільною діяльністю»;
- у дод. 1, при відображенні операцій у ділового партнера за СД, бухгалтерські записи щодо віднесення до витрат вартості переданих основних засобів і нематеріальних активів, рахунок 976 «Списання необоротних активів» доцільно замінити на рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та відповідно до п. 13 П(С)БО 12, внести зміни до дод. 1 такого характеру: собівартість переданих у СД оборотних активів і залишкову вартість основних засобів і нематеріальних активів відобразити у сумі, що припадає:
 - а) на частку інших учасників – у витратах звітного періоду, з віднесенням у Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»,
 - б) на власну частку суб'єкта господарювання у СД – у витратах майбутнього періоду, з віднесенням у Дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Врахування таких пропозицій Міністерством фінансів України допоможе вдосконалити облік спільної діяльності, що дасть змогу підвищити достовірність показників фінансової звітності ділових партнерів за СД без створення юридичної особи. Перспективами подальших досліджень є з'ясування проблемних аспектів обліку СД ділових партнерів зі створенням юридичної особи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 року (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.10 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16 січня 2003 року (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_040.
11. Батищева Н. Проблемы определения совместной деятельности для ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете / Н. Батищева // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – №11. – С. 38-49.
12. Верховняк В. Спільна діяльність у торгівлі: облік і звітність / Валентина Верховняк // Баланс. – 2010. – № 23. – С. 16 – 21.
13. Вільховий Ю. Спільна діяльність: правовий аспект, особливості податкового обліку та оподаткування / Юрій Вільховий // «Податковий, банківський, митний консультант», №16, від 23 квітня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dinai.com.
14. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник./ А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк // – Львів: Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
15. Карпова В. Спільна діяльність: новий бухгалтерський облік / Влада Карпова // «Бухгалтерський тиждень», №37 від 12 вересня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dinai.com.
16. Мельник І. Складаємо новий звіт про спільну діяльність (Консультації ДПАУ) / Ірина Мельник // «Баланс», № 49 від 20 червня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dinai.com.
17. Привалова Н. Є. Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Неля Привалова // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 164 – 167.

18. Проблеми законодавчого регулювання організації та обліку спільної діяльності в Україні / Н. Дутова, Н. Новікова // Схід. – 2011. – № 3 (110). – С. 26–30.
19. Рогоза Б. Уроки української мови / Борис Рогоза. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://obozrevatel.com/news/2010/6/18/373121.htm>.

20. Чмерук М. Щодо обліку спільної діяльності / М. О. Чмерук // Лист Міністерства фінансів України від 2 лютого 2012 р. №31-08410-07-10/2417, «Будівельна бухгалтерія» №5, березень 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dinai.com.

УДК 338

Швиданенко Г. О., Гусева І. Ю.

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВА, ЯКІ ФУНКЦІОНУЮТЬ У ЗОВНІШНЬОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Статтю присвячено дослідженню інтелектуальних ресурсів підприємства в зовнішньому середовищі. Виокремлено сукупність інтелектуальних ресурсів підприємства, які створюються та функціонують у зовнішньому середовищі. Обґрунтовано необхідність їх поєднання в ринковий інтелектуальний капітал з метою реалізації стратегічних намірів, формування стійких конкурентних переваг та збільшення ринкової вартості підприємства.

Ключові слова: інтелектуальні ресурси, зовнішнє середовище, ринковий інтелектуальний капітал, конкурентні переваги, ринкова вартість підприємства

Рис.: 3. *Табл.:* 2. *Бібл.:* 14.

Швиданенко Генефа Олександрівна – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри, кафедра економіки підприємств, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: shvidanenko-go@mail.ru

Гусева Ірина Юрївна – асистент, кафедра економіки підприємств, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: guseva_irunya@mail.ru

УДК 338

Швиданенко Г. А., Гусева І. Ю.

ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ ПРЕДПРИЯТИЯ, КОТОРЫЕ ФУНКЦИОНИРУЮТ ВО ВНЕШНЕЙ СРЕДЕ

Статья посвящена исследованию интеллектуальных ресурсов предприятия во внешней среде. Выделена совокупность интеллектуальных ресурсов предприятия, которые создаются и функционируют во внешней среде. Обоснована необходимость их объединения в рыночный интеллектуальный капитал с целью реализации стратегических намерений, формирования устойчивых конкурентных преимуществ и увеличения рыночной стоимости предприятия.

Ключевые слова: интеллектуальные ресурсы, внешняя среда, рыночный интеллектуальный капитал, конкурентные преимущества, рыночная стоимость предприятия

Рис.: 3. *Табл.:* 2. *Библ.:* 14.

Швиданенко Генефа Александровна – кандидат экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, кафедра экономики предприятий, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: shvidanenko-go@mail.ru

Гусева Ирина Юрьевна – ассистент, кафедра экономики предприятий, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: guseva_irunya@mail.ru

UDC 338

Shvydanenko G. A., Guseva I. Y.

INTELLECTUAL RESOURCES ENTERPRISES WHICH ARE FUNCTIONING IN THE EXTERNAL ENVIRONMENT

The article investigates the intellectual resources of the enterprise in the external environment. Singled out a set of intelligent resources of the enterprise that are created and function in the external environment. Substantiated necessity of their combination in market intellectual capital to implement the strategic intentions, formation of sustainable competitive advantages and increase the market value of the company.

Keywords: intellectual resources, the external environment, market intellectual capital, competitive advantages, market value of the enterprise

Рис.: 3. *Табл.:* 2. *Библ.:* 14.

Shvydanenko Genefa A. – Candidate of Sciences (Economics), Professor, Head of the Department, Department of Economy of Enterprise, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: shvidanenko-go@mail.ru

Guseva Irina Yu. – Assistant, Department of Economy of Enterprise, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: guseva_irunya@mail.ru