

**Л.А. Куришко, к.е.н., доц.****В.В. Нонік, к.ю.н., доц.***Житомирський державний технологічний університет*

## **НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УОВАХ РИЗИКУ**

*У роботі досліджено нормативно-правові документи, що регулюють спільну діяльність в Україні. Було визначено, що їх можна поділити на чотири рівні: закони, кодекси; нормативні акти Президента і інших державних органів; положення (стандарти), плани рахунків, інструкції, накази та інші нормативні акти бухгалтерського обліку; внутрішні документи підприємства. Дослідивши визначені підходи до сутності спільної діяльності, форм її здійснення та результатів аналізу нормативних актів з її регулювання, процес організації та здійснення спільної діяльності, з позиції впливу на систему бухгалтерського обліку, було запропоновано бухгалтерську модель спільної діяльності. Зважаючи на розроблену бухгалтерську модель організації та ведення спільної діяльності, та обґрунтовані теоретичні положення здійснення спільної діяльності, її нормативне закріплення, запропоновано сутність об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності.*

**Ключові слова:** *нормативно-правове регулювання; облікове відображення; об'єкти бухгалтерського обліку; спільна діяльність.*

**Постановка проблеми.** На сьогодні багатоаспектним, складним, а тому цікавим є питання щодо співпраці суб'єктів господарювання шляхом здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. Зазначена форма організації бізнесу не є новою, проте до нині характеризується низкою проблемних питань, що сприяють уповільненню її розвитку на українських теренах, і тому підлягають терміновому вирішенню. Таким чином, нормативно-правове регулювання спільної діяльності вимагає визначення узгодженості між виявленими розбіжностями, що в свою чергу сприятиме удосконаленню облікового відображення спільної діяльності та її організації, що забезпечить розвиток спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання нормативно-правового регулювання організації та здійснення спільної діяльності, а також її облікового відображення стали об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: Н.Е. Косач [5],

А.С. Довгерт [3], В.В. Луць [7], О.В. Дзера [2], М.М. Шестерняк [12], Л.В. Торгова, Л.В. Хитра [10], Н.Батіщева [1], І.О. Лукашова [6].

**Викладення основного матеріалу.** Нормативно-правове забезпечення, зазвичай, полегшує роботу бухгалтерів-практиків, адже характеризується визначенням та фіксацією загальноприйнятих правил та методик здійснення того чи іншого процесу, однак, лише у тому випадку, коли його структурні елементи є взаємоузгодженими та повністю регламентують основні аспекти профільного об'єкту, чого, на жаль, не можна сказати про нормативно-правове забезпечення спільної діяльності, адже його недоліки виступають основною причиною нехтування вітчизняними суб'єктами господарювання зазначеною формою співпраці.

Нормативно-правові документи, що регулюють спільну діяльність в Україні, можна поділити на чотири рівні:

– Закони, кодекси: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Закон України «Про режим іноземного інвестування», Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України;

– Нормативні акти Президента і інших державних органів: Декрет Кабінету Міністрів України № 55-93 «Про режим іноземного інвестування», Угода між урядом України і урядом Об'єднаних Арабських Еміратів, положення про порядок державної реєстрації договорів № 112, Інструкція № 125, інструкція № 703 «Питання укладання деяких договорів»;

– Положення (стандарти), плани рахунків, інструкції, накази та інші нормативні акти бухгалтерського обліку: П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (далі – П(С)БО 12), МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» (далі – МСБО 31), Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом МФУ № 1352 від 28.10.2011 року, Лист Міністерства фінансів України від 02.02.2012 року № 31-08410-07-10/2417;

– Внутрішні документи підприємства: договір про спільну діяльність, наказ про облікову політику, внутрішні розпорядження.

Таким чином, дослідження спільної діяльності в юридичному аспекті охоплює питання визначення її сутності, форм, організації, регулювання відносин між учасниками (визначення їх прав та обов'язків), тобто дослідження спільної діяльності як цивільно-правових відносин; а в обліковому аспекті – організацію обліку,

облікове (бухгалтерське, податкове) відображення та регулювання операцій, що виникають при здійсненні спільної діяльності, тобто спільна діяльність як синтез особливостей відображення господарських операцій, що виникли при її здійсненні.

Актуальним є дослідження правового і облікового законодавства в комплексі, адже правове регулювання є базою створення останнього, тому їх невідповідність виступає однією із ключових причин виникнення проблемних питань при практичному здійсненні спільної діяльності. Недотримання принципів єдності та повноти при формуванні нормативної бази гальмує розвиток вигідної форми співпраці на території України, і відповідно, актуалізує потребу дослідження основних положень нормативного законодавства, в частині регулювання спільної діяльності.

Пропонуємо розглянути основні положення Цивільного кодексу України (ЦКУ) [11] в частині регулювання спільної діяльності, адже саме це нормативно-правове джерело містить найбільш повну інформацію про спільну діяльність як організаційну форму. Нагадаємо, що до 2003 року діяв ЦК УРСР 1963 року (втратив чинність 01.01.2004 року), в якому поняття «спільна діяльність» не фігурувало, натомість, застосовувався термін «сумісна діяльність». Зміна назви не є єдиною відмінністю, значно вагоміший вплив на розвиток спільної діяльності мали зміни та доповнення, визначені у процесі порівняння положень кодексів, що регулюють спільну діяльність. У результаті аналізу сутності спільних ознак виявлено, що основною причиною змін є виникнення та поширення процесу приватизації (прийняття Державної програми приватизації на 2000 – 2002 роки), тому регулювання спільної діяльності за ЦКУ [11] розроблено з урахуванням запровадження на Україні цього процесу, на відміну від кодексу, що регулював сумісну діяльність. Саме цей фактор вплинув на виникнення спільної часткової власності при здійсненні спільної діяльності. З прийняттям ЦКУ [11] спостерігається розширення спектра допустимих видів внесків у спільну діяльність та галузей, у яких вона може здійснюватися, введено нове поняття: «договір простого товариства». В цілому, в Цивільному кодексі України порядку регулювання спільної діяльності присвячено 14 статей у главі 77 «Спільна діяльність».

Досліджуючи положення статей ЦКУ в частині регулювання спільної діяльності, можна прослідкувати, що визначений нормативно-правовий документ регламентує здебільшого механізм здійснення простого товариства. Таким чином, діяльність простого товариства здійснюється на підставі письмово укладеного договору, в якому

фіксується мета здійснення діяльності, розмір та вид внеску, що не суперечить ст. 1133 ЦКУ: учасник, на якого покладається ведення спільних справ та ведення обліку спільної діяльності, порядок користування майном, обов'язки щодо утримання спільного майна, порядок відшкодування витрат та збитків, розподілу прибутку. Під час ведення спільних справ кожний учасник має право діяти від імені всіх учасників, якщо договором простого товариства не визначено, що ведення справ здійснюється окремими учасниками або спільно всіма учасниками договору простого товариства. У разі спільного ведення справ для вчинення кожного правочину необхідна згода всіх учасників [11, ст. 1135]. Тобто учасник може вступати у взаємовідносини із третіми особами від імені простого товариства, однак лише на підставі доручення, узгодженого всіма учасниками та підписаного оператором спільної діяльності. Досліджуючи положення цього документу, уточнення, з приводу статусу спільної діяльності є недоречним, тому що під спільною діяльністю розуміється лише та спільна діяльність, що здійснюється на підставі договору, а не статуту чи установчих документів.

Цікавим є питання видів права власності на внесене майно. Відповідно до ст. 1134 ЦКУ майно може перебувати у спільній власності та у спільній частковій власності. Відмінність полягає у праві власності учасника до здійснення спільної діяльності на об'єкт, що вноситься. Тобто, якщо учасник спільної діяльності володів об'єктом внеску на праві власності, то майно і вироблена у результаті спільної діяльності продукція та доходи вважатимуться спільною частковою власністю. Однак, майно, яким учасник володів до здійснення спільної діяльності, на підставах інших, ніж право власності, визнаватиметься спільною власністю [11, ст. 1134].

З роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 28.04.1995 року № 02-5/302 «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з укладенням та виконанням договорів про сумісну діяльність» [4] зазначено, що сумісна діяльність, що сьогодні трансформована у спільну діяльність, може бути як двосторонньою, так і багатосторонньою, тобто без обмеження кількості учасників. У інших питаннях дане роз'яснення розширено дублює статті ЦК УРСР, у частині регулювання спільної діяльності, пояснюючи їх.

Інші нормативно-правові документи щодо досліджуваного об'єкта опосередковано стосуються об'єкта дослідження, в них розглядається спільна діяльність як співпраця українських суб'єктів господарювання із суб'єктами господарювання інших країн, та спільна діяльність між

суб'єктами господарювання та державою (що не постає об'єктом нашого дослідження).

Незважаючи на те, що діяльність простого товариства – підприємницька господарська діяльність, Господарський кодекс України не містить жодних нагадувань про такий вид діяльності як спільна діяльність. До того ж, Законом України «Про підприємства в Україні», в частині регулювання об'єднань, спільна діяльність також не розглядається.

Таким чином, єдиним нормативно-правовим документом вищого рівня, що регулює діяльність простого товариства, є Цивільний кодекс України, з урахуванням положень якого і варто здійснювати облікове відображення господарських операцій, що виникають при здійсненні такої спільної діяльності.

До того ж, договір про спільну діяльність виконує роль установчого документа.

Для визначення особливостей регулювання облікового відображення спільної діяльності, що дозволить виявити напрямки удосконалення нормативного забезпечення, надамо характеристику чинним нормативно-правовим актам. Основним законом, що регламентує загальні правила та принципи бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», однак положень про спільну діяльність без створення юридичної особи він не містить. Натомість, єдиним законодавчим документом, який регулював здійснення спільної діяльності в Україні, в частині організації та ведення її бухгалтерського обліку, до 30.12.2011 року було П(С)БО 12, яке, незважаючи на свої еволюційні процеси, все одно не забезпечило роз'яснення правил та методик відображення операцій зі спільної діяльності без створення юридичної особи, а лише сприяло уточненню порядку обліку внесків у спільну діяльність, відображення доходів та витрат і розкриття інформації про спільну діяльність у фінансовій звітності.

Регулювання облікового аспекту спільної діяльності без створення юридичної особи П(С)БО 12 є парадоксальним, адже видається дивним регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності положенням, що, навіть спираючись на назву – «Фінансові інвестиції» - має регулювати операції суто з фінансовими інвестиціями, у той час, як внески учасників у спільну діяльність без створення юридичної особи фінансовими інвестиціями не вважаються. До того ж, П(С)БО 12 не повністю розкриває облікові аспекти

здійснення спільної діяльності, що на практиці призводить до виникнення проблемних питань.

Відомо, що першоджерелом П(С)БО 12 є МСБО 31, але застосування норм визначеного стандарту в Україні унеможливило невідповідність понятійного апарату, в частині визначення сутності спільного контролю, сутності та форм спільної діяльності.

Визначаючи взаємозв'язок між формами спільної діяльності, що регулюються МСБО 31 та П(С)БО 12, виявлено, що форма здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи не відповідає жодній формі, що регламентується МСБО 31, адже в Україні вона є змішаною (спільно контрольовані активи і спільно контрольовані операції) (рис. 1), а тому вимагає окремого положення, що її регулюватиме.

Як наслідок, 30.12.2011 року затверджено Методичні рекомендації № 1873, що детально регламентують питання ведення бухгалтерського обліку операцій зі спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні, розкриття інформації в звітності і примітках, як у учасників, так і у оператора спільної діяльності. До того ж, для правильного розуміння зазначеного в рекомендаціях, у додатках запропоновано відповідні числові приклади.

Однак і вони, на жаль, не надають відповідей на всі проблемні питання, що виникають під час здійснення та облікового відображення спільної діяльності, адже мають рекомендаційний характер. До того ж, новим недоліком нормативного регулювання стало те, що окрім виявлених протиріч між положеннями МСБО 31 та П(С)БО 12, віднині підлягають урегулюванню ще й окремі норми Методичних рекомендацій № 1873 з нормами П(С)БО 12.

Необхідність уточнення окремих положень регулювання спільної діяльності без створення юридичної особи пояснює наявність великої кількості листів, наказів та інструкцій, зокрема: Інструкція № 125, інструкція № 703 «Питання укладання деяких договорів», Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом МФУ № 1352 від 28.10.2011 року, Лист Міністерства фінансів України від 02.02.2012 року № 31-08410-07-10\2417, які часто сприяють виникненню нових дискусійних питань.

Таким чином, система регулювання організації та здійснення спільної діяльності, а також її нормативного регулювання є недостатньо розробленою. Більшість проблем на сьогодні стосується розробки системи регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності.

Сучасна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності стосується господарських операцій, що відображаються в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора в частині основної діяльності та підприємств-учасників. У свою чергу нормативні положення облікового відображення операцій у відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності є не розробленими, що є причиною проблем організаційно-методичного забезпечення облікового відображення. Для вирішення даної проблеми розглянемо процес організації та ведення спільної діяльності, що надасть можливість визначити напрямки організації та ведення бухгалтерського обліку, специфічні об'єкти, що властиві спільній діяльності та особливості тих об'єктів, що зумовлені договором спільної діяльності.

Зважаючи на визначені підходи до сутності спільної діяльності, форм її здійснення та результатів аналізу нормативних актів з її регулювання, процес організації та здійснення спільної діяльності з позиції впливу на систему бухгалтерського обліку можна зобразити в такій бухгалтерській моделі (рис. 1).

Відповідно до зазначеної бухгалтерської моделі спільної діяльності можна прослідкувати різні види учасників спільної діяльності, їх роль та значення у здійсненні спільної діяльності, управління нею та облікового відображення операцій зі здійснення спільної діяльності. Так, залежно від участі підприємства в управлінні спільною діяльністю та ведення її облікового відображення, учасників спільної діяльності можна розділити на дві групи: підприємства-учасники спільної діяльності та підприємство-оператор спільної діяльності. При чому, варто зауважити, що підприємств-учасників за одним договором може бути декілька, а підприємство-оператор лише один. Для забезпечення ефективної організації спільної діяльності пропонуємо такі підходи до визначення сутності даних понять:

- підприємство-учасник спільної діяльності – суб'єкт господарювання, що є учасником договору про спільну діяльність, залучає майно, бере / не бере участі в здійсненні спільної діяльності, не бере участі в управлінні спільною діяльністю та не веде відокремлений облік операцій зі здійснення спільної діяльності;

- підприємство-оператор спільної діяльності – суб'єкт господарювання, що є учасником договору про спільну діяльність, вносить майно, та на якого покладаються обов'язки у здійсненні спільної діяльності, управління нею та ведення відокремленого обліку операцій зі здійснення спільної діяльності.

Так, спільним у функціонуванні підприємства-оператора та підприємств-учасників є те, що всі вони вносять відповідне майно у спільну діяльність (оборотні та необоротні активи, грошові кошти), а також можуть приймати трудову участь у здійсненні спільної діяльності. Кожен учасник спільної діяльності бере участь в розподілі прибутку спільної діяльності, а за умови отримання збитку має покривати відповідну частину збитків.

Відмінності у функціонуванні підприємства-оператора спільної діяльності та підприємств-учасників полягають у такому:

- підприємство-оператор, на відміну від підприємств-учасників, бере безпосереднє управління спільною діяльністю;

- підприємство-оператор завжди бере трудову участь в здійсненні спільною діяльністю, на відміну від підприємств-учасників, які можуть приймати лише пасивну участь – внесення внесків, передбачених договором;

- підприємство-оператор організовує відокремлену систему бухгалтерського обліку та звітності спільної діяльності.

Таким чином, спільна діяльність являє собою складний процес взаємодії між різними суб'єктами господарювання, що ускладнює управління нею та облікове відображення операцій з її здійснення. Особливої уваги вимагає уточнення поняття «відокремлена система бухгалтерського обліку». Так, варто зазначити, що поняття відокремленого або роздільного обліку не визначено ні у нормативних документах з бухгалтерського обліку, ні у Податковому кодексі. На практиці відокремлену систему бухгалтерського обліку і дотримання вимог відокремленості організовують за такими господарськими операціями, пов'язаними із: отриманням майна, внесеного учасниками договору простого товариства; придбанням сировини, матеріалів, товарів, обладнання; виявленням фінансових результатів діяльності простого товариства, з передачею частки у будівництві об'єкта; отриманням відшкодування збитків від учасників спільної діяльності; поверненням майна кожному учаснику спільної діяльності після її припинення. Крім того, ні в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», ні в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення спільної діяльності не передбачена сутність даного питання.



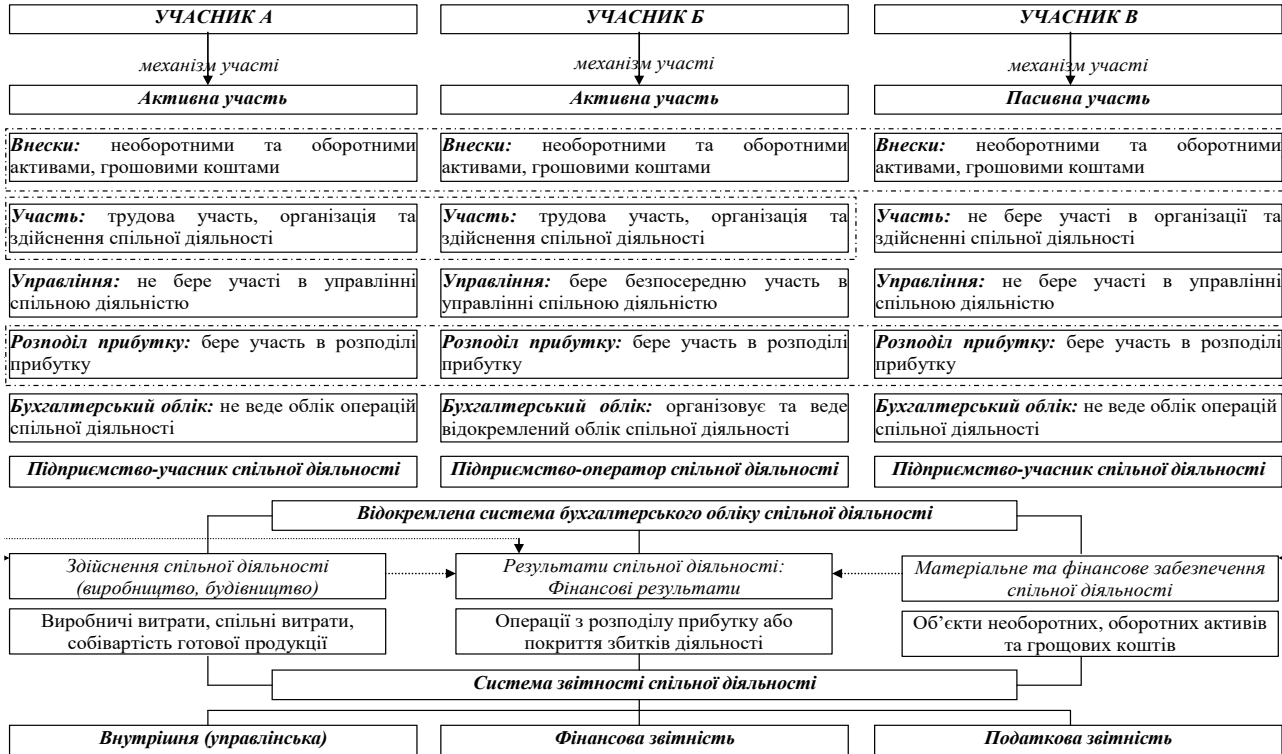


Рис. 1. Бухгалтерська модель спільної діяльності

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» регулює лише питання відображення операцій спільної діяльності підприємств-учасників у частині внесків учасників, та розподілу результатів спільної діяльності. Зокрема, п. 19 П(С)БО передбачає таке: «Кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

а) активи, залучені у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;

б) зобов'язання, які він узяв для запровадження цієї діяльності;

в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;

г) прибуток або витрати, набуті в процесі спільної діяльності» [9].

Тобто, даним стандартом спільна діяльність відображається на відповідних рахунках підприємств-учасників. У свою чергу відсутні положення, що регулювали б операції зі здійснення спільної діяльності та їх відображення у відокремленій системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора.

Окремі питання висвітлено в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Зокрема, в п. 2.1. зазначено таке: «Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності окремо від результатів власної господарської діяльності, використовуючи для цього окремі регістри бухгалтерського обліку. За даними цих регістрів оператор спільної діяльності складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності в порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку». Проте, дане положення не передбачає такі особливості [8]:

- організація документообігу, відокремленого від документообігу основної діяльності підприємства-оператора. Зазвичай, пропонується розробити окрему нумерацію документів з позначкою «СД»;

- формування окремої облікової політики або внесення змін до існуючої в частині об'єктів спільної діяльності;

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) методів оцінки внесків засновників;

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибору методів амортизації для основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Адже, відповідно до п. 2.4. методичних рекомендацій «амортизація основних засобів та / або нематеріальних

активів, що взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються лише у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності у порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та у 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 у спільній діяльності, то сума нарахованої амортизації розподіляється та у відповідних сумах відображається в окремому бухгалтерському обліку спільної діяльності та в бухгалтерському обліку учасника» [8];

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибору методів списання запасів на виробничі витрати, витрати на збут або адміністративні витрати;

- передбачення в обліковій політиці та умовами договору (додатковими протоколами або додатками) вибору методу калькулювання собівартості продукції, що виготовляється, відповідно до договору спільної діяльності;

- розробка робочого плану рахунків, що передбачав би аналітичні рахунки за всіма об'єктами спільної діяльності (оборотні та необоротні активи, грошові кошти, виробничі витрати, готова продукція, розрахунки з оплати праці, розрахунки з учасниками, розрахунки за податками та зборами, розрахунки з контрагентами, доходи, фінансові результати, прибуток, збиток).

На основі цього пропонуємо передбачити у законодавстві таке визначення: *відокремлена система бухгалтерського обліку* – це відображення операцій спільної діяльності на окремих аналітичних рахунках, організація відокремленої системи документообігу та звітності, формування положень окремої облікової політики, або внесення змін до чинної у частині спільної діяльності.

Організація відокремленої системи бухгалтерського обліку має покладатися на підприємство-оператора, проте окремі аспекти мають бути узгоджені. До таких аспектів мають належати: вибір варіативних методів обліку окремих витрат, що, в подальшому, мають міститися в положеннях облікової політики щодо здійснення спільної діяльності. Оформлення даних положень пропонуємо здійснювати шляхом підписання протоколів погодження, що матимуть силу додатків до договору спільної діяльності.

Зважаючи на порядок організації спільної діяльності, необхідним є закріплення у законодавстві окремих положень щодо сутності

специфічних об'єктів бухгалтерського обліку, властивих спільній діяльності. До таких об'єктів належать: внески у спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансові результати спільної діяльності, прибуток від спільної діяльності, збиток від спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності. Передбачення сутності даних понять у законодавстві, що регулює бухгалтерський облік спільної діяльності, дозволить уникнути плутанини в організації її здійснення та облікового відображення.

Зважаючи на розроблену бухгалтерську модель організації та ведення спільної діяльності, та обґрунтовані теоретичні положення здійснення спільної діяльності, її нормативне закріплення, пропонуємо таке визначення даних понять (табл. 1).

Таблиця 1

*Сутність об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності*

<i>Поняття</i>	<i>Сутність</i>
1	2
внески у спільну діяльність	це майно суб'єктів господарювання передане для здійснення спільної діяльності підприємству-оператору за умовами договору
операції зі здійснення спільної діяльності	це господарська діяльність, яка передбачена предметом договору про спільну діяльність та пов'язана з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт, торгівлею товарами
фінансові результати спільної діяльності	це результат здійснення спільної діяльності за звітний період або за термін договору про спільну діяльність
прибуток спільної діяльності	це позитивний фінансовий результат спільної діяльності, що має бути розподілений учасниками договору спільної діяльності
збиток від спільної діяльності	це негативний фінансовий результат спільної діяльності, що має бути погашений учасниками договору спільної діяльності
операції з припинення спільної діяльності	це операції, пов'язані з припиненням договору спільної діяльності, що передбачають визначення кінцевої частки учасників у спільній діяльності та розподіл

1	2
	майна спільної діяльності між учасниками, відповідно до його частки
розподіл прибутку спільної діяльності	це операції, пов'язані з розподілом прибутку спільної діяльності, отриманого у звітному періоді між учасниками спільної діяльності

Наступним питанням, що на сьогодні не вирішене та створює ряд проблемних питань у здійсненні спільної діяльності, є організація безготівкових розрахунків. Найчастіше підприємство-оператор відкриває окремий поточний рахунок спільної діяльності. При чому, якщо одним із учасників спільної діяльності є нерезидент, то, відповідно до ст. 24 Закону України «Про режим іноземного інвестування», окремий поточний рахунок спільної діяльності має відкриватися в обов'язковому порядку.

У такому випадку безготівкові розрахунки, пов'язані з веденням спільної діяльності, відображаються у звичайному порядку на рахунку 311 «Поточний рахунок спільної діяльності». У свою чергу безготівкові розрахунки спільної діяльності з її учасниками, враховуючи учасника, відповідального за ведення спільних справ, відображаються в кореспонденції з відповідними субрахунками (розрахунки з учасниками спільної діяльності) рахунками 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Якщо підприємство-оператор не відкриває окремий поточний рахунок, а для безготівкових розрахунків по спільній діяльності використовує свій основний поточний рахунок, то операції будь-яких безготівкових розрахунків, пов'язаних із веденням спільної діяльності, відображаються в кореспонденції з субрахунком «Розрахунки із спільною діяльністю» рахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Зважаючи, що спільна діяльність може стосуватися будь-якої галузі національної економіки, організація виробничого процесу буде подібною до будь-якого іншого підприємства (будівельні, виробничі, торгівельні, сфери послуг). Відповідно до цього, організація та ведення спільної діяльності утворюватиметься з таких бізнес-процесів, що визначатимуть порядок організації та методики бухгалтерського обліку спільної діяльності. Особливості даних бізнес процесів та їх місце в системі бухгалтерського обліку зображено в таблиці 2.

Таким чином, нами визначено всю сукупність господарських операцій, пов'язаних зі спільною діяльністю, що підлягають відображенню у відокремленій системі бухгалтерського обліку. Тому, в межах даних бізнес-процесів необхідним є розробка організаційно-методичних підходів до облікового відображення зазначених об'єктів, що забезпечило б цілісну систему інформаційного забезпечення управління спільною діяльністю, з метою досягнення мети, зазначеної в договорі.

Організаційно-методичне забезпечення має стосуватися удосконалення застосування елементів методу бухгалтерського обліку, що матимуть специфіку щодо зазначених об'єктів при веденні спільної діяльності. Варто також зазначити, що ряд операцій спільної діяльності має подвійне відображення у відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності, системах бухгалтерського обліку підприємства-оператора та підприємств-учасників.

Таблиця 2

*Характеристика бізнес-процесів спільної діяльності*

<i>Бізнес-процес</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Об'єкти обліку</i>
1	2	3
<i>Процес створення спільної діяльності</i>	Укладання договору про спільну діяльність, його реєстрація в податкових органах, організація обліку спільної діяльності підприємства-оператора	- плата за реєстрацію договору в податкових органах та його нотаріальне завірення; - витрати договірною процесу, що відображаються у складі витрат основної діяльності учасника
<i>Процес об'єднання внесків</i>	Кожен учасник, відповідно до умов договору, вносить майно для забезпечення здійснення спільної діяльності	у відокремленій системі обліку: - оборотні активи; - необоротні активи; - грошові кошти; - кредиторська заборгованість перед учасниками; в обліку підприємств-учасників: - операції з передачі майна; - дебіторська заборгованість за внесками

Закінчення табл. 2

1	2	3
<i>Процес придбання</i>	Здійснюється процес придбання оборотних та необоротних активів для забезпечення здійснення спільної діяльності	- оборотні активи; - необоротні активи; - капітальні витрати; - спільні витрати придбання
<i>Процес виробництва</i>	Здійснюється процес виробництва продукції, передбаченої договором про спільну діяльність	- прямі виробничі витрати за елементами; - загальновиробничі витрати; - спільні витрати виробництва; - готова продукція
<i>Процес реалізації</i>	Здійснюється реалізація готової продукції, виготовлення якої передбачено договором про спільну діяльність	- готова продукція; - витрати на збут; - доходи від реалізації; - спільні витрати реалізації
<i>Розподіл фінансових результатів</i>	Формуються фінансові результати спільної діяльності за звітний період, у випадку отримання прибутку проводиться його розподіл між учасниками	- витрати та доходи; - фінансові результати (прибуток, збиток); - операції з розподілу прибутку; - операції з покриття збитків
<i>Процес припинення спільної діяльності</i>	Здійснюється оцінка спільної діяльності її результатів та стану майна та проводиться його розподіл між учасниками	- оборотні активи; - необоротні активи; - грошові кошти; - кредиторська заборгованість перед учасниками;

Зазначене вище постає із проаналізованих нами нормативних актів, у частині регулювання організації та ведення спільної діяльності, а також її облікового відображення. Проте, регулювання облікового відображення, як вже зазначалося, стосується лише операцій, що відображаються в системі бухгалтерського обліку підприємств-учасників або підприємства-оператора. Для відображення операцій спільної діяльності в розрізі обґрунтованих бізнес-процесів бухгалтер, відповідальний за ведення обліку спільної діяльності, користується переліком інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в розрізі відповідних об'єктів. Дані положення та їх структура систематизовані в таблиці 3.

Зазначені положення характеризують особливості відображення:

- активів спільної діяльності (П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 14 «Оренда»);

- зобов'язань (П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам»);

- доходів та витрат (П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток»). Використання даних П(С)БО є логічним, тому що ведення спільної діяльності є схожим до основної діяльності будь-якого підприємства – юридичної особи. Зазначимо, що дані П(С)БО не повністю забезпечують регламентацію об'єктів, які є специфічними для спільної діяльності, або ж договір спільної діяльності зумовлює особливості тих чи інших об'єктів бухгалтерського обліку. Специфічними об'єктами бухгалтерського обліку спільної діяльності постають:

- внески учасників у спільну діяльність. Дані операції матимуть специфіку відображення, як у системі бухгалтерського обліку спільної діяльності, так і в системі обліку підприємств-учасників. Специфіка полягає в тому, що в системі обліку спільної діяльності дані внески відображатимуться як інша кредиторська заборгованість. У свою чергу, власне внески оборотними і необоротними активами та грошовими коштами будуть відображатися, відповідно до чинних норм бухгалтерського законодавства, але матимуть специфіку в частині оцінки об'єктів, документування таких об'єктів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Все це вимагає від законодавців чітких позицій у регулюванні даних елементів методу бухгалтерського обліку, що на сьогодні є нез'ясованими та невизначеними у чинних П(С)БО;

- операції з припинення спільної діяльності. Сукупність даних операцій є властивою суто для спільної діяльності. Крім того, дані об'єкти бухгалтерського обліку є досить важливими, адже саме від них залежить дотримання всіх умов договору про спільну діяльність. На сьогодні бухгалтерський облік операцій з припинення спільної діяльності є нерегульованим на законодавчому рівні, що призводить до ряду проблемних питань не лише облікового, але й економічного та правового характеру. Зокрема, на законодавчому рівні необхідним є визначення порядку розподілу майна та результатів спільної діяльності. Дане питання є досить важливим з тієї позиції, що результати спільної діяльності можуть бути як позитивними – прибуток, так і негативними – збиток. Залежно від того, який результат, визначатиметься порядок припинення спільної діяльності



(розподіл майна, розподіл фінансових результатів, покриття збитків, проведення всіх розрахунків).

Крім специфічних об'єктів спільної діяльності, їй властиві об'єкти, характерні для основної діяльності підприємства-оператора, або ж підприємств-учасників. Проте, зважаючи на особливості здійснення спільної діяльності, дані об'єкти особливо відобразатимуться у відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності.

Таблиця 3

*Аналіз структури положень (стандартів) бухгалтерського обліку*

<b>Положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо відображення оборотних та необоротних активів</b>		
<b><i>П(С)БО 7 «Основні засоби»</i></b>	<b><i>П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»</i></b>	<b><i>П(С)БО 9 «Запаси»</i></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та оцінка основних засобів</li> <li>– Переоцінка основних засобів</li> <li>– Амортизація основних засобів</li> <li>– Зменшення корисності основних засобів</li> <li>– Вибуття основних засобів</li> <li>– Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності</li> <li>– Особливості бухгалтерського обліку основних засобів установами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання і оцінка нематеріальних активів</li> <li>– Переоцінка нематеріальних активів</li> <li>– Амортизація нематеріальних активів</li> <li>– Зменшення корисності нематеріальних активів</li> <li>– Вибуття нематеріальних активів</li> <li>– Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів</li> <li>– Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів установами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та первісна оцінка запасів</li> <li>– Оцінка вибуття запасів</li> <li>– Оцінка запасів на дату балансу</li> <li>– Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності</li> <li>– Особливості бухгалтерського обліку запасів установами</li> </ul>

1	2	3
<b>П(С)БО 30 «Біологічні активи»</b>	<b>П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»</b>	<b>П(С)БО 14 «Оренда»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та оцінка біологічних активів</li> <li>– Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності</li> <li>– Розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та оцінка зменшення корисності активу</li> <li>– Відновлення корисності активу</li> <li>– Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки</li> <li>– Розкриття інформації про зменшення і відновлення корисності активів у примітках до фінансової звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Облік оренди в орендаря</li> <li>– Облік оренди в орендодавця</li> <li>– Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду</li> <li>– Розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності</li> </ul>
<b>Положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо відображення зобов'язань</b>		
<b>П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»</b>	<b>П(С)БО 11 «Зобов'язання»</b>	<b>П(С)БО 26 «Виплати працівникам»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та оцінка дебіторської заборгованості</li> <li>– Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та оцінка зобов'язання</li> <li>– Розкриття інформації про зобов'язання у</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Поточні виплати працівникам</li> <li>– Виплати при звільненні</li> <li>– Виплати</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>примітках до фінансової звітності</li> <li><i>Додаток:</i> Приклад 1 – визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>примітках до фінансової звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>закінченні трудової діяльності</li> <li>– Інші виплати працівникам</li> <li>– Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності</li> </ul>

1	2	3
<b>Положення (стандарт) бухгалтерського обліку щодо відображення доходів, витрат та фінансових результатів</b>		
<b><i>П(С)БО 15 «Дохід»</i></b>	<b><i>П(С)БО 16 «Витрати»</i></b>	<b><i>П(С)БО 17 «Податок на прибуток»</i></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання та класифікація доходу</li> <li>– Оцінка доходу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання витрат</li> <li>– Склад витрат</li> <li>– Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальні положення</li> <li>– Визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток</li> <li>– Оцінка активів та зобов'язань з податку на прибуток</li> <li>– Відображення активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності</li> <li>– Розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності</li> </ul>

До таких об'єктів належать:

- господарські процеси (придбання, виробництво, реалізація) спільної діяльності. Облікове відображення даних господарських процесів є особливим з позиції відображення та розподілу спільних витрат (придбання, виробництво, реалізація) спільної діяльності та підприємства-оператора, трудової участі підприємств-учасників, калькулювання собівартості продукції, розподілу загальнопромислових витрат, організації документування та організації аналітичного обліку. Всі зазначені питання не розкриті у законодавстві взагалі. Це в свою чергу є причиною відсутності єдиних підходів до ведення

бухгалтерської спільної діяльності та зниження якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо спільної діяльності;

- розподіл фінансових результатів спільної діяльності. Розподіл фінансових результатів спільної діяльності є особливим бізнес-процесом. Адже, від врахування фінансових результатів залежить ефективність спільної діяльності та рівень досягнення її мети, що зазначена в договорах. У свою чергу від розподілу фінансових результатів спільної діяльності залежить задоволеність спільною діяльністю всіх підприємств-учасників.

Таким чином, з метою уникнення проблемних питань бухгалтерського обліку спільної діяльності, що виникли в розрізі зазначених бізнес-процесів, пропонуємо на рівні нормативного регулювання здійснити такі заходи:

- запровадити окреме положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Спільна діяльність без створення юридичної особи», в якому будуть розкриті особливості облікового відображення всіх зазначених господарських операцій. Дане положення використовувати для відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності. Тобто дія даного положення поширюватиметься лише для підприємств-операторів у частині відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності;

- внести зміни до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» у частині поширення дії даного положення. Зокрема, дія даного положення поширюватиметься на підприємств-учасників спільної діяльності у частині обліку операцій, пов'язаних з їх участю у спільній діяльності. На підприємства-оператора дане положення поширюватиметься у частині операцій, що відображаються в системі бухгалтерського обліку основної діяльності.

Здійснення даних заходів з удосконалення нормативного регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності дозволить вирішити ряд проблемних питань організаційно-методичного характеру, що виникли. Крім того, врегулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності дозволить уникнути певних проблемних питань податкового та правового характеру, з якими стикаються бухгалтери. Друга частина запропонованих заходів є менш проблематичною. Щодо окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Спільна діяльність без створення юридичної особи», то вважаємо, що за основу необхідно взяти методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення спільної діяльності в частині положень, що стосуються звітності спільної діяльності. В цілому ж структура нового положення

має відповідати існуючим підходам. Так, зважаючи на аналіз структури П(С)БО, зображених у таблиці 3, а також визначені особливості організації та ведення спільної діяльності, пропонуємо таку структуру положення (табл. 4).

Таблиця 4

*Структура запропонованого  
П(С)БО «Спільна діяльність без створення спільної діяльності»*

<i>Розділ</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1. Загальні положення</i>	- загальна характеристика положення; - механізм застосування положення; - основні терміни
<i>2. Порядок організації спільної діяльності</i>	- характеристика відокремленого обліку; - порядок організації окремих елементів методу обліку;
<i>3. Організація безготівкових розрахунків</i>	- особливості ведення обліку безготівкових розрахунків з окремим поточним рахунком спільної діяльності; - особливості ведення обліку безготівкових розрахунків з спільним поточним рахунком спільної діяльності
<i>4. Облік внесків у спільну діяльність</i>	- види внесків у спільну діяльність; - методи оцінки внесків у спільну діяльність; - облік внесків у спільну діяльність за видами активів
<i>5. Облік операцій зі здійснення спільної діяльності</i>	- облік придбаних активів для спільної діяльності; - порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); - механізм розподілу спільних витрат (придбання, виробництво, реалізація); - облік непрямих витрат та їх розподіл; - облік доходів спільної діяльності
<i>6. Облік фінансових результатів спільної діяльності</i>	- формування фінансових результатів; - методи розподілу прибутку спільної діяльності; - порядок покриття збитків спільної діяльності
<i>7. Облік операцій з припинення спільної діяльності</i>	- визначення частки учасників на дату закінчення терміну договору; - порядок розподілу майна спільної діяльності за видами внесків; - порядок проведення розрахунків з учасниками
<i>8. Розкриття інформації про спільну діяльність у фінансовій звітності</i>	- здійснюється на основі положень методичних рекомендацій з обліку спільної діяльності без створення спільної діяльності [8]

Запропонована структура П(С)БО «Спільна діяльність без створення юридичної особи» охоплює всі можливі бізнес-процеси. Таке положення дозволить урегулювати всі проблемні питання обліку спільної діяльності, за умови відокремленої системи бухгалтерського обліку. Наповнення даного положення враховує всі можливі об'єкти облікового відображення спільної діяльності та забезпечує повне використання елементів методу бухгалтерського обліку.

Зокрема, пропонуємо сформулювати загальні положення таким чином:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Спільна діяльність без створення юридичної особи» (далі – Положення (стандарт) №) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про спільну діяльність без створення юридичної особи та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства), незалежно від форм власності (крім бюджетних установ), що уклали договір спільної діяльності та відповідальні за ведення відокремленого бухгалтерського обліку спільної діяльності (підприємство-оператор).

У Загальних положеннях П(С)БО «Спільна діяльність без створення юридичної особи» пропонуємо передбачити визначення таких термінів: спільна діяльність, відокремлена система бухгалтерського обліку, підприємство-оператор, підприємство-учасник, спільний контроль, внески у спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансові результати спільної діяльності, прибуток спільної діяльності, збиток від спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності, спільні витрати придбання, спільні витрати виробництва, спільні витрати реалізації, загальні витрати підприємства-оператора.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, в результаті проведеного дослідження нами проаналізовано чинні нормативно-правові акти, що регулюють організацію та здійснення спільної діяльності, в результаті чого розроблено бухгалтерську модель спільної діяльності та ідентифіковано її особливі складові. Запропонована модель спільної діяльності дозволила визначити напрямки організації та методики бухгалтерського обліку спільної діяльності, виявити специфічні об'єкти та особливості існуючих, що покладено в основу запропонованого П(С)БО «Спільна діяльність без створення юридичної особи». Запропоновано структуру даного положення, визначено особливості його наповнення, що дозволять урегулювати існуючі методологічні неузгодженості.

**Список використаної літератури:**

1. *Батищева Н.* Проблеми визначення спільної діяльності для її відображення в Бухгалтерському та податковому обліку / *Н.Батищева* // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 11. – С. 38–49.
2. *Дзера О.В.* Поняття та основні види зобов'язань за спільною діяльністю, зобов'язальне право: теорія і практика : навч. посібник / *О.В. Дзера.* – Юрінком Інтер, 1998. – 300 с.
3. *Довгерт А.С.* Спільна діяльність. Цивільне право : навч. посібник / *А.С. Довгерт.* – К. : ВЕНТУРІ, 1996.
4. З роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 28.04.1995р. № 02-5/302 «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з укладанням та виконанням договорів про сумісну діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v\\_302800-95](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v_302800-95).
5. *Косач Н.Е.* Правовое регулирование совместной хозяйственной деятельностью : монография / *Н.Е. Косач.* – Донецк Ж ТОВ «Юго-Восток, Лтд». – 2003.
6. *Лукашова І.О.* Спільні підприємства без створення юридичної особи : юридичний та обліковий аспекти / *І.О. Лукашова* // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського : науковий журнал. – 2008. – № 4/2 (36). – С. 107–113.
7. *Луць В.В.* Контракти у підприємницькій діяльності : навч. посібник / *В.В. Луць.* – К.Ж Юрінком Інтер, 1999.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені наказом Міністерством фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 9.
10. *Торгова Л.В.* Спільні підприємства в Україні: організаційно-економічний механізм і ефективність функціонування / *Л.В. Торгова, Л.В. Хитра.* – К. : ФАДА, ЛТД, 2001. – С. 11.
11. Цивільний кодекс України від 12 травня 2011 № 435-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.civilniy.org.ua/book5th/g77/default.htm>.
12. *Шестерняк М.М.* Теоретичні засади спільної діяльності в правовому полі України / *М.М. Шестерняк* // Наука і економіка. – 2009. – № 4 (16). – Т. 2. – С. 222–230.

**References:**

1. Batisheva, N. (2009), «Problemy vyznachennja spil'noi' dijal'nosti dlja i'i' vidobrazhennja v Buhgalters'komu ta podatkovomu obliku», Buhgalters'kyj oblik ta audyt, No. 11, pp. 38–49.

2. Dzera, O.V. (1998), *Ponjattja ta osnovni vydy zobov'jazan' za spil'noju dijajal'nistju, zobov'jazal'ne pravo: teorija i praktyka*, urinkom Inter, 300 p.
3. Dovgert, A.S. (1996), *Spil'na dijajal'nist'. Cyvil'ne pravo*, VENTURI, Kyi'v.
4. Prezydiya Vyshhogo arbitrazhного sudu Ukraї'ny (1995), *Pro dejaki pytannja praktyky vyrishennja sporiv, pov'jazanyh z ukladannjam ta vykonannjam dogovoriv pro sumisnu dijajal'nist', roz'jasnennja*, vid 28 kvitnja, N 02-5/302, available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v\\_302800-95](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v_302800-95)
5. Kosach, N.E. (2003), *Pravovoe regulirovanie sovместной hozjajstvennoj dejatel'nost'ju*, Zh TOV «Jugo-Vostok, Ltd», Doneck.
6. Lukashova, I.O. (2008), «Spil'ni pidpriemstva bez stvorennya juridichnoї osobi : juridichnij ta oblikovij aspekti», *Visnik Donec'kogo nacional'nogo universitetu ekonomiki i torgivli imeni Mihajla Tugan-Baranov'skogo*, naukovij zhurnal, No. 4/2 (36), pp. 107–113.
7. Luc', V.V. (1999), *Kontrakti u pidpriemnic'kij dijajal'nosti*, K.Zh Jurinkom Inter.
8. Ministerstvo finansiv Ukraїni (2011), *Metodichni rekomendacii z buhgalters'kogo obliku spil'noї dijajal'nosti bez stvorennya juridichnoї osobi*, nakaz, vid 30 grudnja, N 1873.
9. Ministerstvo finansiv Ukraїni (2000), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 12 «Finansovi investicii»*, nakaz, vid 26 kvitnja, N 9.
10. Torgova, L.V. and Hitra, L.V (2001), *Spil'ni pidpriemstva v Ukraїni: organizacijno-ekonomichnij mehanizm i efektyvnist' funkcionuvannja*, FADA, LTD, Kyi'v, p. 11.
11. Civil'nij kodeks Ukraїni (2011), vid 12 travnja, N 435-15, available at: <http://www.civilny.org.ua/book5th/g77/default.htm>
12. Shesternjak, M.M. (2009), «Teoretichni zasadi spil'noї dijajal'nosti v pravovomu poli Ukraїni», *Nauka i ekonomika*, No. 4 (16), Vol. 2, pp. 222–230.

КУРИШКО Лілія Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль спільної діяльності без створення юридичної особи.

НОНІК Валерій Вікторович – кандидат юридичних наук, проректор з науково-педагогічної роботи, юридичних та соціальних питань Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– управління фінансово-економічною безпекою

Стаття надійшла до редакції 10.01.2017.