

УДК 657

**Привалова Н. Є.,***аспірантка кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана*

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

*У статті розглянуто методичні підходи щодо організації контролю спільної діяльності без створення юридичної особи. Запропонована методика та основні напрями організації спільного контролю цього виду діяльності.*

**Ключові слова:** *спільний контроль, облікова політика, контрольні точки об'єктів перевірки, схема побудови спільного контролю, методика здійснення контролю.*

*В статье рассмотрены методические подходы к организации контроля совместной деятельности без создания юридического лица. Предложена методика и основные направления организации совместного контроля этого вида деятельности.*

**Ключевые слова:** *совместный контроль, учетная политика, контрольные точки объектов проверки, схема построения совместного контроля, методика исполнения контроля.*

*The article describes the methodological approaches for the control of joint activity without establishing a legal entity. Methods and the main directions of the joint control of the activity are proposed.*

**Keywords:** *joint control, accounting policies, checkpoints of scan objects, scheme for the construction of joint control, methods of monitoring.*

**Постановка проблеми.** Останнє десятиріччя характеризується радикальними змінами в економічному житті, господарськими реформами та демократизацією суспільного життя, в тому числі новітнім позитивним ставленням до підприємництва. Для формування та розвитку нових форм підприємництва мають вплив економічні, юридичні, політичні і психологічні умови.

Глобалізація ринкової економіки об'єктивно зумовлює появу нових форм та видів господарюючих суб'єктів. Враховуючи вступ України до СОТ, виникають нові нетрадиційні форми підприємницької діяльності, зокрема спільна діяльність без створення юридичної особи, яка вимагає визначення, обґрунтування, виділення певних притаманних їй особливостей обліку й контролю її діяльності.

Спільна діяльність без створення юридичної особи є окремим видом підприємницької діяльності, в якій передбачено певні особливості створення, діяльності та ліквідації. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне встановити основні засади організації контролю їх діяльності та виділити його особливості.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням питань щодо контролю спільної діяльності займалися вітчизняні та зарубіжні науковці. Серед них необхідно особливо відзначити Г. В. Ахметову, Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговську, Н. М. Малюгу, Н. Л. Маренко, Є. В. Плугарь, Б. Н. Соколова, Р. Н. Стрельникова та інших. Але у більшості цих робіт [1-6] недостатня увага приділена проблемам контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

**Мета і завдання дослідження.** В умовах нових економічних відносин, що формуються в нашій державі, посилюється увага до нових форм господарювання та їх відповідальності за результати діяльності. Отже, виникає необхідність посиленої уваги теоретиків і практиків щодо питань контролю спільної діяльності без створення юридичної особи, що зумовило мету цього дослідження.

Завданнями даного дослідження є формування методичних підходів та напрямів організації спільно-гоконтролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

**Виклад основного матеріалу.** Контроль – це комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур, які використовуються учасниками спільної діяльності та керівництвом господарюючого суб'єкта з метою забезпечення дотримання політики управління та ефективного ведення спільної діяльності. Найважливішою умовою реалізації контролю є фінансова інформація, що міститься в бухгалтерській, статистичній, оперативній та внутрішній звітності, а також узагальнені фінансові показники, що відображають різні сторони спільної господарської діяльності. Принциповим моментом при проведенні контролю є надання необхідної інформації учасникам договору про спільну діяльність.

Відомо, що порядок організації бухгалтерського обліку регламентований положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, в яких пропонуються вибір способів обліку, оцінки об'єктів обліку, їх списання з балансу та розкриття інформації в бухгалтерській звітності. У зв'язку з цим саме ці елементи і необхідно перевірити при оцінці облікової політики організації для цілей спільної діяльності.

Завданнями контролю спільної діяльності є перевірка:

– наявності облікової політики;

– відповідності вимогам законодавства щодо порядку затвердження облікової політики;

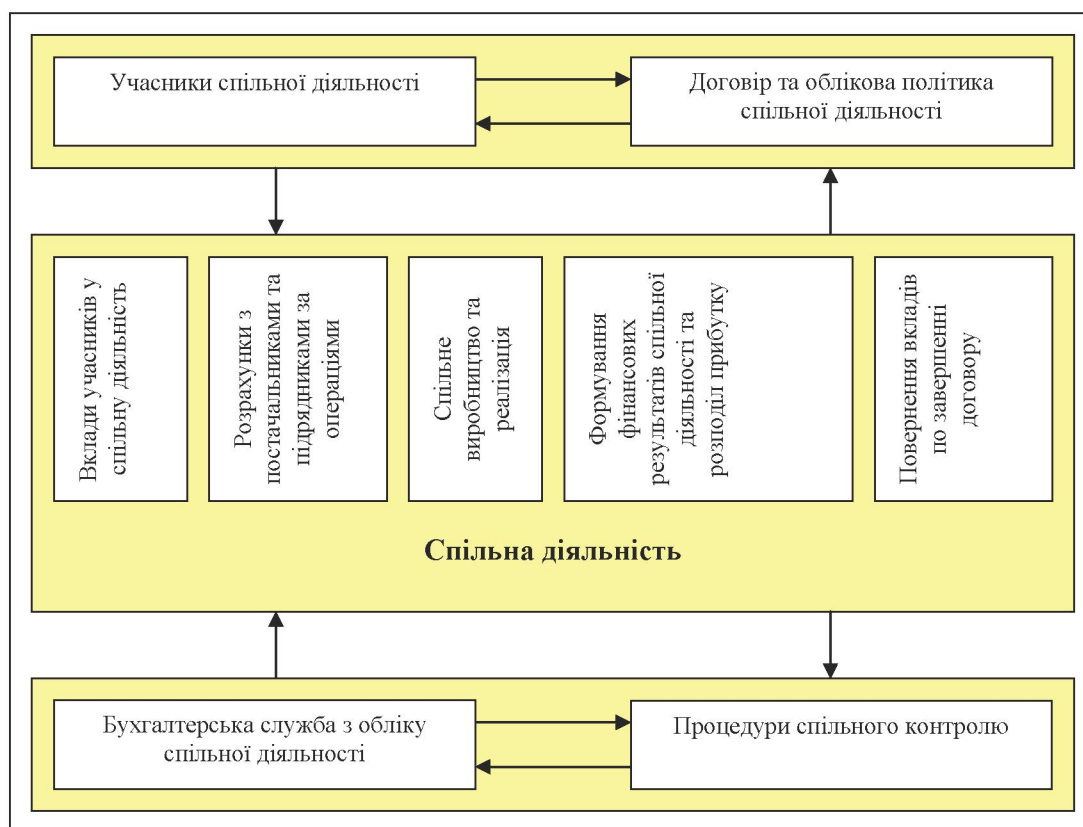
- повноти та відповідності вимогам законодавства положень облікової політики;
- повноти та відповідності положень облікової політики специфіці діяльності суб'єкта.

Метою контролю спільної діяльності є перевірка відповідності даних облікової політики для цілей спільної діяльності вимогам чинного законодавства та специфіки цієї діяльності.

У результаті здійснення перевірки можна дійти висновків щодо:

- правильності застосування декларованих способів ведення бухгалтерського обліку;
- достатності елементів облікової політики та їх відповідності масштабам діяльності економічного суб'єкта та ін.

Дослідження цих питань дасть можливість скласти принципову схему побудови спільного контролю за повнотою відображення на відокремленому балансі операцій в рамках спільної діяльності (рис. 1).



**Рис. 3.2.** Принципова схема спільного контролю відображення операцій за договором про спільну діяльність

У поданій схемі визначена інформаційна база за кожним етапом спільної діяльності.

Для проведення контролю необхідно використовувати таку інформацію: наказ про облікову політику для цілей спільної діяльності; договір спільної діяльності; довіреність на здійснення діяльності від імені всіх учасників; відособлена бухгалтерська звітність; внутрішня звітність перед учасниками спільної діяльності; головна книга; журнали-ордера; дані аналітичного обліку та інші первинні документи. На підставі перерахованих документів, облікових реєстрів, звітних даних та інших первинних документів спільні контролери проводять різні перевірочні дії: ознайомлення з матеріалами, що відображають технологічні процеси виробництва і реалізації виробленої спільної продукції, хід виконання договірних зобов'язань перед учасниками, рух і використання матеріальних цінностей, порядок і обґрунтованість їх списання, документообіг за договором спільної діяльності, порядок формування результату від спільної діяльності і розподіл його між учасниками згідно з договором, а також складання та надання звітності учасникам спільної діяльності.

На початковому етапі перевірки можна перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку зі звітністю, що існує. Непорівнянність їх може служити сигналом про недостовірність звітних даних.

За необхідності може бути проведена суцільна перевірка звітності узагальнюючих показників у розрізі елементів. Крім того, запропонована методика дозволяє визначити терміни проведення суцільної спільної перевірки, визначити основні прийоми і процедури, встановити можливі порушення.

При проведенні спільного контролю необхідно переконатися, що організація-учасник, що веде загальні справи відповідно до договору простого товариства:

- веде відокремлений облік операцій (на окремому балансі) зі спільної діяльності та операцій, пов'язаних з виконанням своєї звичайної діяльності;
- показники окремого балансу в бухгалтерський баланс від звичайних видів діяльності не включаються;
- відображення господарських операцій за договором про спільну діяльність, включаючи облік витрат і доходів, а також розрахунок і облік фінансових результатів за окремим балансом здійснює в загальноствановленому порядку;
- майно, внесене іншими учасниками договору про спільну діяльність як внесок, враховує відокремлено (на окремому балансі);
- вклади, внесені учасниками спільної діяльності, враховує на рахунку з обліку вкладів учасників за оцінкою, передбаченою договором;
- у бухгалтерському обліку придбане або створене в процесі здійснення договору про спільну діяльність майно відображає в сумі фактичних витрат на його придбання, виготовлення тощо. Облік придбання або створення нових об'єктів основних засобів, нематеріальних активів та інших вкладень у необоротні активи веде в загальноствановленому порядку;
- нарахування амортизації майна, що підлягає амортизації, в рамках окремого балансу здійснює в загальноствановленому порядку незалежно від фактичного терміну його використання і застосовуваних раніше способів нарахування амортизації до укладення договору про спільну діяльність;
- після закінчення звітного періоду отриманий фінансовий результат – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) розподіляє між учасниками договору про спільну діяльність у порядку, встановленому договором.

Необхідно перевірити, чи складає та надає учасник, що веде загальні справи, учасникам договору про спільну діяльність достовірну інформацію, необхідну для формування ними звітної, податкової та іншої документації.

Методика і цілі, що переслідуються при проведенні спільного контролю, припускають перевірку надійності облікової інформації; точності, достовірності та повноти відображення окремих елементів і статей витрат; виявлення випадків порушення достовірності результатів господарської діяльності; дотримання вимог, що впливають із специфіки господарюючого суб'єкта; обмежень облікового періоду; оцінку загальної інформації, наданої у фінансовій звітності, а також застосування і розкриття принципів бухгалтерського обліку в обліковій політиці для цілей спільної діяльності. Таким чином, предметом дослідження спільних контролерів є інформаційна база, що являє собою систему кількісних і якісних, узагальнюючих і окремих показників, які характеризують ефективність спільної діяльності.

В основу методичних підходів покладена розробка контрольних точок кожного об'єкта, під якими слід розуміти узагальнюючий (укрупнений) або окремі показники, відображені в первинних документах, поточному обліку, фінансовій звітності або на рахунках бухгалтерського обліку. Отже, на відповідному об'єкті контролю кількість контрольних точок буде визначатися метою, напрямом перевірки (організаційно-правова, податкова, фінансово-аналітична, витратна, операційна, маркетингова, комп'ютерна, екологічна), її формою (зовнішня, внутрішня, обов'язкова, ініціативна, документальна, фактична), змістом фінансової (бухгалтерської), статистичної та податкової звітності та ступенем деталізації укрупненої контрольної точки.

Пропонована система показників передбачає організацію аналітичного і синтетичного обліку спільної діяльності та використання його даних для проведення спільної перевірки за заданим напрямом.

При контролі спільної діяльності кількість контрольних точок залежить від мети, ступеня деталізації показників, вмісту поточної внутрішньої і зведеної звітності. У процесі спільного контролю повинні визначатися взаємозв'язок контрольних точок, чинники та причини змін отриманих показників від наявних даних первинного обліку.

Реалізація цілей спільної перевірки контрольних точок об'єкта бухгалтерського обліку полягає у зборі доказів. Порядок їх появи в процесі накопичення, аналізу та інтерпретації інформації, отриманої з різних джерел, і підтверджує фактично проведені дії господарюючого суб'єкта протягом певного періоду часу. Інформацію та докази спільні контролери збирають в ході здійснення відповідних процедур (організаційні, аналітичні, розрахункові, логічні, нормативно-правові, зіставлення, моделювання тощо), які проводяться різними методичними прийомами і способами (розрахунково-аналітичні, документальні, балансові, автоматизовані тощо) з урахуванням мети спільної перевірки та її напрямів. Так, якщо об'єктом контролю є спільна діяльність у рамках договору простого товариства, то укрупненими контрольними точками можуть бути:

- вклад у спільну діяльність;
- розрахунки з постачальниками та підрядниками;
- формування собівартості випущеної і реалізованої продукції;
- формування прибутку від спільної діяльності та порядок розподілу її між учасниками;

– повернення вкладів після закінчення спільної діяльності.

Цілями проведення спільного контролю є повнота і достовірність відображення витрат і результатів від здійснення спільної діяльності. Механізм реалізації цілей виділених контрольних точок здійснюється за допомогою різних методичних прийомів та контрольних процедур.

Характер, час проведення і обсяг перевірок виділених контрольних точок зі спільної діяльності визначаються специфікою господарської діяльності організації, професійним рівнем контролерів, їх кваліфікацією, періодом дослідження господарюючого суб'єкта та його інформаційною базою.

До інформаційної бази можна зарахувати:

- договір про спільну діяльність;
- облікову політику для цілей спільної діяльності;
- відокремлений бухгалтерський баланс;
- додаток до бухгалтерського балансу;
- документи з обліку основних засобів (акти, картки, відомості, розрахунки тощо);
- матеріали попередніх перевірок;
- відомості, отримані з бесід з керівництвом організації;
- відомості, отримані від третіх осіб;
- інформацію, отриману від служби внутрішнього контролю.

Важливим моментом у спільному контролі за діяльністю учасника, що веде загальні справи, є підрахунок результатів спільної діяльності і розподіл його між усіма учасниками договору після закінчення звітного року.

Необхідно перевірити правильність відображення фінансового результату спільної діяльності.

І останнім досліджуваним контрольним моментом у спільній перевірці діяльності уповноваженого представника є повернення вкладів учасникам після закінчення договору.

Після закінчення або припинення договору простого товариства учасник, що веде загальні справи, складає ліквідаційний баланс на дату закінчення (припинення) договору про спільну діяльність.

Аналогічно має відображатися і повернення вкладів грошовими коштами, іншим майном, як раніше внесеного в спільну діяльність її учасниками, так і створеного або придбаного під час здійснення спільної діяльності.

При перевірці необхідно приділити особливу увагу розподілу майна, що перебувало у спільній частковій власності учасників, і проконтролювати, чи здійснюється він у порядку, встановленому ЦКУ.

**Висновки.** Контроль у рамках спільної діяльності без створення юридичної особи повинен здійснюватися силами всіх учасників спільної діяльності для постійного нагляду та перевірки здійснюваних операцій, прийняття оперативних заходів. Ефективність спільного контролю залежить від методів спільної діяльності, організації та технології виробництва, порядку збору, обробки та аналізу інформації та інших чинників.

Методика здійснення спільного контролю спільної діяльності великою мірою визначається тим, що вступає як внески, які передані учасниками в спільну діяльність, і в яких напрямках здійснюється їх використання. Залежно від цього методика буде набувати особливостей, які характерні для системи спільного контролю за операціями з грошовими коштами, основними засобами, матеріалами, а також за операціями, пов'язаними з розподілом прибутку від спільної діяльності за договором простого товариства.

Для подальшого удосконалення контролю спільної діяльності без створення юридичної особи необхідно вдосконалити методики спільного контролю та визначити основні засади його здійснення.

### Література:

1. Ахметова Г. В. Контроль и ревизия : учебно-методический комплекс [Текст] / Г. В. Ахметова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 72 с.
2. Бідюк О. О. Облік і аналіз діяльності спільних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Оксана Олександрівна Бідюк. – К., 2006. – 212 с.
3. Контроль і ревизія [Текст] / [Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малога Н.М., Петренко Н.І.]: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.
4. Дмитренко А. В. Облік внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи [Текст] / А. В. Дмитренко // Економіка і регіон. – 2008. – № 4 (19). – С. 139-143.
5. Маренко Н. Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях [Текст] / Н. Л. Маренко. – М. : Финансово-экономический институт; Ростов-на-Дону: Изд-во "Феникс", 2004. – 416 с.
6. Плугарь Е. В. Модели финансового контроля [Текст] / Е. В. Плугарь // Экономика и управление. – 2006. – № 6. – С. 53-57.
7. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) [Текст] / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : ЗАО "Издательство "Экономика", 2007. – 442 с.
8. Стрельников Р. Н. Проблемы организации учета и контроля инвестиционных проектов на предприятии промышленной группы [Электронный ресурс] / Р. Н. Стрельников. – Режим доступа : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2011\\_4/135.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_4/135.pdf).