

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Accounting cycle [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting-cycle.asp>.
2. Бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bibliotekar.ru/kodex-11-23/109.htm>.
3. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: [підручник] / В.Я. Плаксінко, Л.М. Письмаченко, Г.Є. Павлова [та ін.]; за заг. ред. В.Я. Плаксінка. – Дніпропетровськ: Вид-во Овсяннікова, 2009. – 486 с.
4. Канцедал Н.А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку / Н.А. Канцедал // Вісник Запорізького національного університету. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 2 (10). – С. 144-149.
5. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2–6.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук; 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 507 с.
8. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 481–484.
9. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / За ред. В. К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми; 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець; 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
11. Шпак В.А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В.А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: економічна. – 2011. – Вип. 36. – С. 450–453.

УДК 657

Черненко К.В.*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку
Полтавської державної аграрної академії***Грибова Д.В.***кандидат економічних наук
Мелітопольського державного педагогічного університету
імені Богдана Хмельницького***ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ТА ЇЇ МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ В ПРОСТОМУ ТОВАРИСТВІ**

У статті розглянуто процедуру організації бухгалтерського обліку простого товариства, визначен його предмети та об'єкти, враховуючи особливості здійснення спільної діяльності. Розроблено допустимі варіанти форм ведення бухгалтерського обліку. Надано рекомендації щодо організації документообігу та доведено необхідність облікової політики в простому товаристві

Ключові слова: спільна діяльність, просте товариство, організація обліку, ведення обліку, облікова політика.

Черненко К.В., Грибова Д.В. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕЁ МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ В ПРОСТОМ ТОВАРИЩЕСТВЕ

В статье рассмотрена процедура организации бухгалтерского учета простого товарищества, определены его предметы и объекты, учитывая особенности осуществления совместной деятельности. Разработаны допустимые варианты форм ведения бухгалтерского учета. Даны рекомендации по организации документооборота и доказана необходимость учетной политики в простом товариществе.

Ключевые слова: совместная деятельность, простое товарищество, организация учета, ведение учета, учетная политика.

Chernenko K.V., Gribova D.V. ORGANIZATION OF ACCOUNTING PRINCIPLES AND METHODS IN PARTNERSHIP

The article describes the procedures of accounting organization in a simple partnership, determining its subjects and objects, considering the specific features of carrying out joint activities. Possible options of such accounting are presented. Recommendations are given concerning the organization of documents circulation, and the necessity of accounting policy availability in a simple partnership is grounded.

Keywords: joint activity, simple partnership, accounting procedures, organization of accounting, accounting policy.

Постановка проблеми. Спільна діяльність без створення юридичної особи з метою отримання прибутку на підставі договору про спільну діяльність із здійсненням внесків є окремим, унікальним видом господарської діяльності. Відповідно, бухгалтерський облік здійснений у ході господарських операцій простого товариства, має свою специфіку. Встановлення механізму облікового відображення операцій, що мають місце під час здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи, видається можливим лише за умови комплексного вивчення особливостей його організації, адже організація та ведення бухгалтерського обліку є двома взаємопов'язаними складовими технології бухгал-

терського обліку, ефективного здійснення яких вимагає чіткої підпорядкованості:

1) організація обліку – встановлення правил, прийомів, способів, методів, форм, процедур та принципів ведення бухгалтерського обліку;

2) ведення обліку – здійснюється за визначеними на етапі організації бухгалтерського обліку принципами та правилами, за обраними способами, методами, у встановлених формах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні питання організації обліку простого товариства є малодослідженим, виявлено декілька наукових праць за визначеним напрямом, авторами яких є В.В. Бабич [2], Н.Н. Батіщева [3] та Н.Є. Прива-

лова [8]. В.В. Бабич [2] організацію бухгалтерського обліку розглядає поверхнево, зокрема зроблено лише акцент на необхідності формування облікової політики простого товариства, яка повинна бути підписана всіма учасниками. Н.Н. Батіщева [3] досліджує особливості застосування плану рахунків для обліку операцій спільної діяльності. Більш повно процес організації бухгалтерського обліку простого товариства дослідила Н.Є. Привалова, яка найвищу цінність бухгалтерського обліку вбачає у забезпеченні зацікавлених користувачів своєчасною, повною та неупередженою інформацією, тобто облік розглядається як інформаційна система [8].

Мета статті полягає в аналізі самої процедури організації бухгалтерського обліку в простому товаристві.

Вклад основного матеріалу дослідження. Враховуючи результати попередників, автором представлено власне дослідження. Термін «організація» має різні змістовні відтінки. У найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи. Вона передбачає досягнення та збереження стану впорядкованості елементів системи загалом та підтримання якісної її визначеності зокрема. Термін «організація бухгалтерського обліку» може означати організацію систем або організацію їх функціонування в часі та просторі [11, с. 6]. Н.Є. Привалова [8, с. 166–167] стверджує, що організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити раціональну та об'єктну обробку інформації, оптимальний розподіл між персоналом бухгалтерської служби облікових робіт, чітко визначити обов'язки кожного облікового працівника в рамках наукової організації. Організація бухгалтерського обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного та матеріального забезпечення облікового процесу. Завдання раціональної організації обліку спільної діяльності науковець вбачає:

- у чіткому порядку документування господарських операцій із попереднім і подальшим контролем документів;

- у забезпеченні повноти та ясності відображення операцій у документах і реєстрах обліку та наявності в них показників для контролю над ходом виконання завдань, кошторисів, норм;

- у взаємному узгодженні всіх видів обліку без дублювання;

- у простоті та доступності облікових форм;

- у раціональному плануванні облікового процесу на всіх стадіях і ділянках;

- у неухильному підвищенні продуктивності праці осіб, зайнятих обліком через упровадження наукової організації праці;

- у чіткому розподілі обов'язків, нормуванні облікових робіт, підвищенні кваліфікації кадрів та зростанні їхнього професійного рівня тощо;

- у систематичному контролі над ходом облікової роботи з метою вдосконалення та виявлення резервів.

Спершу пропонуємо визначити предмет та об'єкт обліку спільно функціонуючих суб'єктів на підставі договору про спільну діяльність без створення юридичної особи. Предметом дослідження виступає те, на що спрямовано дію. С.Ф. Голов [5] зазначає, що в сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом. Колектив науковців у складі Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, І.Л. Томашевської [4, с. 14] підкреслює, що,

оскільки бухгалтерський облік ведеться на конкретному підприємстві, його предмет визначається діяльністю підприємства.

Повністю згодні з такою позицією науковців. Враховуючи те, що діяльність простого товариства не передбачає створення юридичної особи (підприємства), доцільним є проведення паралелі між підприємством, що виникає при реєстрації юридичної особи, та простим товариством, що утворюється в момент реєстрації договору про спільну діяльність (простого товариства). Просте товариство виступає самостійним суб'єктом господарювання, на який покладається обов'язок вести облік, як бухгалтерський, так і податковий, і який має право вступати у відносини з третіми особами від свого імені та функціонувати на рівні з іншими юридичними особами, не маючи при цьому такого статусу. При реєстрації підприємства виникає нова юридична особа, натомість при реєстрації договору простого товариства виникає нова діяльність, однак без юридичної особи. Таким чином, спостерігаємо вираження такого принципу бухгалтерського обліку, як превалювання сутності над формою, адже за своїм змістовим наповненням просте товариство – повноцінний суб'єкт господарювання, натомість за формою воно не є юридичною особою, має інший порядок реєстрації та особливості здійснення діяльності, ведення обліку, складання та подання звітності. Враховуючи вищезазначене, якщо предметом бухгалтерського обліку підприємства визнається його діяльність, то предмет бухгалтерського обліку простого товариства визначатиметься ідентично. Проте слід звернути увагу на те, що здійснюючи діяльність без створення юридичної особи, суб'єкти, які є учасниками такої діяльності, продовжують вести облік своєї основної діяльності, обов'язок ведення обліку окремої новоствореної діяльності, покладається на обраного учасника – оператора спільної діяльності, який обов'язково має бути платником податку. Таким чином, предметом обліку простого товариства виступає новостворена діяльність – діяльність простого товариства.

Предмет обліку простого товариства (господарську діяльність взаємозв'язків на перспективу) складають об'єкти обліку (майно, джерела їх утворення, постійні взаємозв'язки). В.Г. Швец [12, с. 31–32] під об'єктами обліку розуміє конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення. Вважаємо, що постійні взаємозв'язки також формують об'єкт обліку. Саме внаслідок здійснення постійних взаємозв'язків у процесі організації та функціонування простого товариства відбувається формування сукупності її об'єктів, що забезпечують господарську діяльність простого товариства (господарські засоби (майно), джерела утворення майна). Господарські процеси та операції виступають передумовами виникнення об'єктів джерел утворення майна. Водночас постійні взаємозв'язки забезпечують можливість здійснення господарських процесів, тому формують об'єкт обліку, який одночасно відноситься і до об'єктів, що забезпечують господарську діяльність простого товариства, і до об'єктів, що її утворюють.

Основою всієї господарської діяльності виступають господарські процеси. У контексті здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи з об'єднанням внесків саме господарські процеси: придбання, виробництво, реалізація – можуть виступати складовою мети (підсвідома основна мета – отримання прибутку). Прикладом може бути виникнення в одного суб'єкта, потенційного учасника спільної діяльності, бажання здійснювати виробни-

цтво певного виду продукції, однак бар'єром є відсутність ліцензії. Інший суб'єкт має ліцензію, але у зв'язку з неконкурентоспроможністю не отримує бажаного фінансового результату. За умови досягнення згоди між обома потенційними учасниками сторони об'єднуються на підставі договору простого товариства з метою виготовлення певного продукту та підвищення конкурентних позицій, що за умови налагодженості, ймовірно, сприятиме отриманню прибутку. При цьому здійснення спільної діяльності буде можливим лише за умови, що учасник, який має ліцензію, є платником податків, адже саме він повинен бути оператором спільної діяльності.

Здійснення господарських процесів зумовлює виникнення постійних взаємозв'язків (в т.ч. взаємних зобов'язань між учасниками простого товариства), тобто господарських операцій, які водночас виступають і об'єктами обліку, що утворюють господарську діяльність, і об'єктами обліку, що забезпечують господарську діяльність простого товариства. У результаті здійснення визначених процесів виникають витрати та доходи, які при вирахуванні їх співвідношення формують фінансовий результат.

На етапі зародження простого товариства єдиним джерелом формування майна є внески, які здійснюють учасники договору, пізніше в результаті придбання, виробництва, реалізації, шляхом здійснення постійних взаємозв'язків утворюються нові об'єкти обліку, що формують майно підприємства. Господарські процеси та результати їх здійснення через постійні взаємозв'язки та процес здійснення внесків виступають передумовами (основними чинниками) формування джерел утворення майна. Джерела утворення майна, своєю чергою, поділяються на власні та залучені. До власних джерел утворення майна простого товариства відносяться: нерозподілений прибуток (непокритий збиток), додатковий капітал, резервний капітал. При здійсненні діяльності простого товариства не виникає такого джерела, як статутний капітал, адже просте товариство не є юридичною особою.

За своєю сутністю процес формування внесків товариства наближений до процесу формування майна підприємства, що складає статутний капітал, однак під час формування майна простого товариства не використовуються рахунки 40 «Статутний капітал» та 46 «Неоплачений капітал», внески відображаються оператором як дебіторська заборгованість. До залучених джерел утворення майна простого товариства відноситься поточна та довгострокова дебіторська заборгованість.

У результаті вищенаведених процедур формується майно підприємства, тобто господарські засоби, які поділяються на оборотні та необоротні. До оборотних господарських засобів включаються виробничі запаси, готова продукція, грошові кошти, короткострокова дебіторська заборгованість тощо. До необоротних – основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість.

Унікальним об'єктом обліку простого товариства, що відрізняє його від інших господарських товариств, є внесок у спільну діяльність. Правильність його ідентифікації, оцінки та облікового відображення на етапі зародження товариства впливає на здійснення діяльності простого товариства в подальшому, на етапах зростання і стабілізації, зменшує ймовірність настання дострокового розірвання договору, що привірюється до настання етапу занепаду. Особливого значення при здійсненні бухгалтерського обліку простого товариства набуває фінансовий

результат як об'єкт обліку, зокрема, формування доходів і витрат. За умови ефективного здійснення діяльності правильність визначення та розподілу доходів і прибутку між учасниками відповідно до понесених ними витрат та частки у внесеному майні регулюється договором простого товариства.

С.В. Свірко [10, с. 253] зазначив, що під предметом організації бухгалтерського обліку варто розуміти сам бухгалтерський облік. Погоджуємось з таким твердженням і в нашому випадку вважаємо, що предметом організації бухгалтерського обліку є бухгалтерський облік простого товариства, який розглядають у площині забезпечення процесу його ефективного та раціонального ведення, тому він не вичерпується одним лише обліковим процесом, а охоплює й людську діяльність, яка безпосередньо впливає на обліковий процес. Відповідно, обліковий процес і людська діяльність, що має вплив на нього, виступають об'єктами організації бухгалтерського обліку, які слід розглядати в комплексі.

Ефективність людської діяльності особливо роль відіграє на етапі створення простого товариства, адже діяльність простого товариства є особливою і вимагає належної уваги учасників. Обраний оператор простого товариства повинен одразу зорієнтувати свою роботу так, щоб не виникло плутанини між обліковим процесом спільної діяльності та основної діяльності. Для цього рекомендується первинні документи, які виступають найбільшим інформаційним джерелом, розмежовувати шляхом введення позначень: облік основної діяльності – ОД, облік спільної діяльності – СД. Оскільки оператор спільної діяльності веде облік двох суб'єктів одночасно, він повинен забезпечити створення двох окремих поточних рахунків, двох кас, із метою організації ефективного здійснення грошових операцій під час ведення обліку простого товариства.

У процесі організації бухгалтерського обліку кожна виготовлена продукція або надана послуга повинна ідентифікуватися – бути оціненою в грошовому вимірнику та відокремленою від інших видів продукції, послуг. Ця вимога зумовлює необхідність створення номенклатури простого товариства, закріпленої преїскурантом, складові частини якого і будуть відображатися в первинних документах під час реалізації.

Цікавим є питання обрання форми організації бухгалтерського обліку. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] їх встановлено чотири, однак як вони співвідносяться з організацією обліку простого товариства, досі залишається відкритим питанням. Форми організації бухгалтерського обліку для простого товариства жодним нормативним документом не регламентовано, однак і обмежень також не встановлено.

Враховуючи виявлені в ході дослідження особливості простого товариства, вважаємо, що жодна з форм прямо не співвідноситься з організацією бухгалтерського обліку простого товариства. Пояснимо: форми у вигляді користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, що здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи та ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторської фірмою, на нашу думку, не можуть бути формами організації бухгалтерського обліку простого товариства з таких причин:

– договір простого товариства реєструється в податковій інспекції оператором спільної діяльності, на якого покладено обов'язок не лише ведення

обліку (бухгалтерського, податкового), але й ведення спільних справ товариства, виступати представником простого товариства, правоскладання та підпису документів. Звідси слідує, що оператором не може бути третя особа;

– при обранні однієї з досліджуваних форм організації бухгалтерського обліку укладається цивільно-правовий договір, істотною умовою договору простого товариства є фіксація учасника – оператора спільної діяльності в договорі простого товариства. Договір визнається введеним у дію після його підписання та реєстрації. Вступати у відносити з третіми особами товариство може лише після укладання, затвердження та реєстрації договору.

Облік такої діяльності має низку особливостей, зокрема в частині прямого впливу функціонування товариства на ведення обліку. Ведення обліку простого товариства напряму залежить від правомірності здійснення діяльності, тому учасник, який веде облік, найчастіше організовує й діяльність товариства, він повинен бути обізнаним у всіх тонкощах діяльності і у зв'язку з постійним здійсненням спільного контролю над діяльністю товариства бути готовим надати повну розгорнуту відповідь на поставлені іншими учасниками питання та пред'явити повний пакет необхідної документації іншим учасникам спільної діяльності за першим запитом [6].

Висновки. У результаті дослідження організації бухгалтерського обліку діяльності простого товариства виявлено, що предметом організації бухгалтерського обліку є бухгалтерський облік простого товариства, який розглядають у площині забезпечення процесу його ефективного та раціонального ведення, тому не вичерпується одним лише обліковим процесом, а охоплює й людську діяльність, яка безпосередньо впливає на обліковий процес. Обліковий процес і людська діяльність, що має вплив на нього, виступають об'єктами організації бухгалтерського обліку, які слід розглядати в комплексі.

У процесі дослідження форм організації бухгалтерського обліку встановлено, що жодна з форм прямо не співвідноситься з формою організації бухгалтерського обліку простого товариства. На законодавчому рівні прямі заборони щодо форм ведення обліку простого товариства відсутні, тому вважаємо, що забезпеченню здійснення спільного контролю над спільною діяльністю сприятиме формування змішаних бухгалтерських служб на чолі з головним бухгалтером, який повинен бути представником оператора спільної діяльності платника податку. Такий варіант забезпечить участь усіх учасників в обліко-

вому процесі, що сприятиме оперативності передачі даних та здійсненню достовірного контролю.

Документообіг у простому товаристві ідентичний документообігу звичайних підприємств, єдине, що задля уникнення плутанини рекомендується позначати документи наступними позначеннями: СД – спільна діяльність, ОД – основна діяльність.

Оскільки порядок організації обліку простого товариства не регулюється договором простого товариства, а діяльність простого товариства – це окрема діяльність, необхідним є складання облікової політики простого товариства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
2. Бабич В.В. Деякі питання бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства / В.В. Бабич [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.vuzlib.com.ua.
3. Батіщева Н.В. Проблеми визначення спільної діяльності для її відображення в бухгалтерському та податковому обліку / Н.В. Батіщева // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 11. – С. 38–49.
4. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; вид. 4-те, доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. Камінська Т.Г. Облік і контроль кругообороту капіталу: [монографія] / Т.Г. Камінська. – Житомир: Рута, 2013. – 448 с.
7. Лавриненко А.Р. Развитие методик учета и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества / А.Р. Лавриненко. – Новополюк: ПГУ, 2010. – 184 с.
8. Привалова Н. Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Н. Привалова // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 164–167.
9. Привалова Н.Є. Необхідність організації бухгалтерського обліку в учасників спільної діяльності без створення юридичної особи / Н.Є. Привалова // Міжнародна наук.-практ. конф. «Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу» (12–13 травня 2011 р.). – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – С. 82–85.
10. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
11. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
12. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Г. Швець; 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.