

ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБІГУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Висвітлено аспекти формування документообігу для цілей бухгалтерського обліку в межах дії договору про спільну діяльність без створення юридичної особи. Визначено мінімально необхідний перелік документів для нормального функціонування обліку організації-учасника спільної діяльності без створення юридичної особи

Ключові слова: спільна діяльність, організація документообігу, облікові реєстри, первинні документи

Постановка проблеми. Здебільшого підприємства укладають договір про спільну діяльність без створення юридичної особи з метою отримання додаткового прибутку. Водночас фактичний показник фінансово-господарської діяльності забезпечується правильною організацією документообігу і побудовою бухгалтерського обліку та звітності. Якщо процедурним питанням обліку операцій та спільною діяльністю без створення юридичної особи вітчизняні економісти приділяють увагу, то питання організації документообігу є недостатньо вивченими. Адже власне належна побудова документообігу на підприємствах-учасниках спільної діяльності без створення юридичної особи є фундаментом організації бухгалтерського обліку та формування звітності, які, у свою чергу, служать підґрунтям аналізу та контролю даного виду діяльності, визначення її ефективності та лежать в основі ухвалення ефективних управлінських рішень.

Стан вивчення проблеми. Коло питань, пов'язаних з організацією документообігу бухгалтерського обліку діяльності без створення юридичної особи в сучасних умовах господарювання, не дістало належного висвітлення в науковій і практичній літературі в Україні. Більшість вчених переконані, що первинно об'єкти обліку, за якими ведеться спостереження, мають бути зафіксовані, тобто має бути підтвердження про їх наявність, зміни, рух. Так, проф. Бутинець Ф.Ф. підкреслює, що таким підтвердженням є документ, тобто письмовий доказ, який фіксує наявність обставин чи здійснення певного факту, з яким пов'язані певні наслідки [1, с. 215]. Живко З.Б. наголошує, що документ як закодоване і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення слугує підтвердженням здійснення факту господарського життя і містить його характеристику [2, с. 216].

Мета дослідження. Розглянути проблеми організації документообігу, що є основою бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, за участю бухгалтерських та інших документів, що містять відомості управлінського характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації бухгалтерського обліку присвячена значна кількість праць вітчизняних і зарубіжних вчених. Серед вітчизняних вчених дані питання досліджували: Ф.Ф. Бутинець, Дері В.А., В.П. Завгородній, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, Ковальов В.В., Кужельний М.В., Карпенко І.Л., Куцик П.О., Привалова Н.Є. та інші. Проте, не зважаючи на цінні напрацювання науковців, організація документообігу операцій спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні залишається вивченою недостатньо і вимагає подальшого вивчення.

Викладення основного матеріалу. Документообіг в організації – це складна система, яка потребує постійного контролю і регулювання, що робить значний вплив на ефективність її діяльності. Під організацією документообігу спільної діяльності без створення юридичної особи маємо на увазі розробку форм первинних документів, облікових реєстрів і форм звітності, відмінних від уніфікованих, створення графіку документообігу, визначення механізму прийняття документів до обліку, вибір системи

обробки документів та порядок їх зберігання. Водночас прийнята система документування операцій спільної діяльності без створення юридичної особи повинна забезпечувати:

по-перше, повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій. Кожна господарська операція спільної діяльності має відобразитися в первинному бухгалтерському документі, оскільки первинні облікові документи, з однієї сторони, є підтвердженням самого факту здійснення господарської операції, а з іншої – на підставі первинних облікових документів формується звітність за спільною діяльністю без створення юридичної особи;

по-друге, виявлення прихованих резервів. Доцільно будувати систему документування господарських операцій учасника спільної діяльності без створення юридичної особи так, щоб вже під час оформлення первинних облікових документів і зокрема при складанні облікових реєстрів здійснювався аналіз ефективності використання ресурсів у межах спільної діяльності. Цього можна досягнути, зокрема, введенням в первинні облікові документи та облікові реєстри спеціальних граф, що містять контрольні показники. Таким чином, вже під час документування господарських операцій істотно полегшиться можливість попереднього аналізу їх ефективності та доцільності;

по-третє, відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності має бути побудовано таким чином, щоб воно виходило не лише з їх правової форми, але і з економічного змісту фактів та умов господарювання. При організації документування господарських операцій в межах спільної діяльності без створення юридичної особи велике значення має дотримання принципу превалювання змісту над формою;

по-четверте, тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку. Під час організації системи документування спільної діяльності необхідно передбачити систему взаємного контролю працівників бухгалтерії. Обов'язки мають бути розподілені так, щоб бухгалтери вимушені були звіряти дані, що формуються ними в облікових реєстрах, з даними первинних облікових документів і даними облікових реєстрів, що формуються іншими бухгалтерами;

по-п'яте, раціональне ведення бухгалтерського обліку відносно умов господарської діяльності. Під час організації системи документування господарських операцій і документообігу необхідно прагнути до того, щоб кожна господарська операція оформлялася лише одним документом, а низка однотипних операцій – одним зведеним документом. Відповідно до зазначених принципів, розглянемо організацію, здійснення і оптимізацію документообігу в бухгалтерському обліку організації-учасника спільної діяльності без створення юридичної особи.

Для цілей оформлення документів в бухгалтерському обліку застосовують паперові або електронні носії інформації. При цьому учасник, на якого покладено ведення бухгалтерського обліку, зобов'язаний виготовляти за власний рахунок копії документів для інших учасників спільної діяльності без створення юридичної особи, а також на вимогу органів, що здійснюють контроль відповідно до вимог чинного законодавства України. Документи

бухгалтерського обліку переважно складаються на уніфікованих формах, що обумовлено необхідністю впорядкування інформаційних потоків, забезпечення порівнянності облікових і звітних даних різних організацій, їх повноти та достовірності, виключення дублювання інформації. Загалом документи бухгалтерського обліку можна розділити на три рівні: первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського обліку і звітна бухгалтерська документація. Така градація повністю відповідає визначенню документообігу в бухгалтерському обліку, послідовності та логіці документування господарської діяльності організації. Відзначимо, що первинними обліковими документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи є службові документи, що фіксують факти здійснення господарської операції.

Розглянемо детальніше (за характеристикою і особливостями оформлення окремих груп) документи, що беруть участь прямо або опосередковано в бухгалтерському обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, і порядок їх руху. Необхідно враховувати, що чинне законодавство висуває жорсткі вимоги до оформлення організаційно-розпорядчих документів. Це насамперед стосується уніфікованих форм організаційно-розпорядчої документації:

1) документацію з організації спільної діяльності без створення юридичної особи: договір; заява про відкриття спеціального поточного рахунку відкритого для цілей спільної діяльності без створення юридичної особи;

2) документацію щодо припинення спільної діяльності: наказ про припинення спільної діяльності; протокол загальних зборів учасників щодо припинення спільної

діяльності; акт про ліквідацію; лист з повідомленням про ліквідацію; лист учасника про вихід із спільного підприємства; наказ про ліквідацію та створення ліквідаційної комісії; рішення учасників про ліквідацію; протокол загальних зборів учасників договору про ліквідацію;

3) розпорядча документація спільної діяльності без створення юридичної особи: наказ з питань спільної діяльності; протокол зборів учасників з питань спільної діяльності; вказівка з питань організації спільної діяльності;

4) документація з організаційно-нормативного регулювання: договір на виконання робіт (надання послуг) в межах дії договору про спільну діяльність без створення юридичної особи; протокол про розподіл прибутку від спільної діяльності;

5) документація з оперативно-інформаційного регулювання: лист з питань спільної діяльності; довідка з питань спільної діяльності.

Щоб уникнути плутанини, на наш погляд, введення окремого стандарту для оформлення неуніфікованих форм організаційно-розпорядчої документації за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи є недоцільне. Більше того, узагальнити певним чином та уніфікувати оптимальний перелік організаційно-розпорядчої документації для підприємства, що бере участь в договорі спільної діяльності, не можливо, оскільки частка умовності та спрощеність підходу зведуть нанівець його цінність. На наш погляд доцільно визначити мінімально необхідну організаційно-розпорядчу документацію для нормального функціонування служб організації-учасника спільної діяльності без створення юридичної особи (табл. 1).

Таблиця 1. Документи, якими регламентується порядок організації обліку на підприємствах-учасниках спільної діяльності без створення юридичної особи

№ з/п	Найменування організаційно-розпорядчого документа	Основний зміст	Нормативно-правова база
1.	Наказ про облікову політику спільної діяльності без створення юридичної особи	Визначає обрані методи бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи на звітний період	Закон України від 16 липня 1999 року № 996–XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
2.	Наказ про затвердження графіку документообігу спільних операцій	Містить схему чи перелік робіт зі створення, перевірки і обробки документів, які виконуються кожним підрозділом організації, а також всіма виконавцями робіт з дотриманням взаємодії та термінів їх виконання	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88
3.	Список осіб з правом підпису первинних документів	Встановлює перелік осіб, які мають право здійснювати ту чи іншу господарську операцію чи давати право на її здійснення та підписувати відповідні документи	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88
4.	Наказ про інвентаризаційні комісії в межах спільної діяльності без створення юридичної особи	Встановлює перелік осіб, які входять до складу інвентаризаційної комісії та мають право підписувати відповідні документи, а також терміни і порядок проведення інвентаризації	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69

Всі господарські операції, що здійснюються організацією в межах спільної діяльності без створення юридичної особи, повинні оформлятися підтверджуючими документами, які служать первинними обліковими документами. Первинні документи, що використовуються під час здійснення господарських операцій, складають єдиний інформаційний масив, що обробляється з використанням одних і тих самих прийомів бухгалтерського обліку. При цьому частина документів формалізована на галузевому або загальноекономічному рівні. Ці документи складаються на бланках уніфікованих форм, затверджених Держкомстатом або галузевими міністерствами чи відомствами. У всіх інших випадках організація-учасники зобов'язані самостійно розробляти форми первинних облікових документів у кількості і в тому

вигляді, в якому вони необхідні для відображення господарської діяльності. Водночас документи, форми яких створені в організаціях-учасниках спільної діяльності без створення юридичної особи, мають бути формалізовані так, щоб їх зміст повністю забезпечував необхідною інформацією облікові завдання.

Первинні документи, що поступили в бухгалтерію, обов'язково піддаються перевірці як за формою (повнота і правильність оформлення первинних документів, заповнення реквізитів), так і за змістом (законність документованих операцій, логічна ув'язка окремих показників). Потім здійснюється реєстрація та економічне групування їх даних в системі синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку. Організацію документообігу спільної діяльності в розрізі окремих операцій по обліку доцільніше розглянути в табл. 2.

Таблиця 2. Порядок організації документообігу за операціями спільної діяльності без створення юридичної особи

Найменування операцій	Порядок обліку і відображення	Первинні документи
Облік руху основних засобів отриманих як вклад в спільну діяльність без створення юридичної особи	Ведення картотеки основних засобів отриманих як вклад в спільну діяльність без створення юридичної особи	Картка, відомість, меморіальний ордер
Облік амортизації основних засобів і нематеріальних активів отриманих як вклад в спільну діяльність без створення юридичної особи	Складання відомості нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів	Запис в книгу
Облік оприбуткування готової продукції отриманої в межах спільної діяльності без створення юридичної особи	Відображення надходження готової продукції отриманої в межах спільної діяльності, переданої з виробництва на склад. Ведення складського обліку готової продукції. Звірка даних бухгалтерського і складського обліку	Книга обліку
Облік реалізації готової продукції за спільною діяльністю без створення юридичної особи	Оприбуткування готової продукції в межах спільної діяльності за допомогою актів приймання чи інших документів. Аналітичний облік за найменуванням, кількістю, вартістю на картках відповідних форм	Картка
Облік отримання від постачальників обладнання і матеріалів отриманих в межах спільної діяльності без створення юридичної особи	Аналітичний облік обладнання і матеріалів за найменуванням кількістю, вартістю на картках відповідних форм	Журнал
Облік видачі зі складу матеріалів, що використовуються в спільній діяльності	Реєстрація документації на відпуск зі складу матеріалів на виробництво продукції. Відображення відпуску матеріалів в журналі обліку матеріалів за спільною діяльністю	Журнал
Облік нарахування заробітної плати персоналу зайнятому в спільній діяльності без створення юридичної особи	Обробка первинних документів. Утримання нарахованого авансу, складання розрахункових відомостей заробітної плати персоналу зайнятого в спільній діяльності	Відомість
Облік коригування вартості активів при поверненні вкладів після закінчення терміну дії договору	Розрахунок суми коригування вартості активів при поверненні вкладів	Відомість
Облік надходження коштів на спеціально відкриті рахунки для здійснення спільної діяльності	Аналітичний облік надходжень коштів на спеціальні рахунки підприємств учасників	Картка
Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками за виконані роботи та послуги в межах спільної діяльності	Обробка первинних документів. Формування оборотів за вказаними рахунками. Ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за виконані роботи і надані послуги	Відомість
Облік розрахунків з різними дебіторами і кредиторами за спільною діяльністю без створення юридичної особи	Обробка первинних документів. Формування оборотів за вказаними рахунками. Ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за виконані роботи і надані послуги	Меморіальний ордер
Облік розрахунків відрахувань з заробітної плати працівників зайнятих в спільній діяльності	Складання відомостей по нарахуванню відрахувань	Меморіальний ордер
Облік доходів і витрат за спільною діяльністю без створення юридичної особи	Формування і розподіл результатів від спільної діяльності без створення юридичної особи між учасниками. Формування даних за розрахунками сум прибутку (збитку). Підготовка даних для складання звітності для учасників	Відомість
Облік окремих операцій на позабалансових рахунках.	-	Відомість
Узагальнена бухгалтерська звітність	Складання звіту відповідної форми для учасників спільної діяльності	Протокол
Складання головної книги за спільною діяльністю	Складання головної книги за звітний період	Відомості

При створенні спільної діяльності без створення юридичної особи ведення загальних справ зазвичай доручається одному з учасників, що відображається в договорі. В цьому випадку для здійснення операцій не вимагається згоди всіх інших учасників, а значить, забезпечується мобільність ведення бізнесу. При цьому кожен учасник, незалежно від того, чи уповноважений він вести загальні справи, має право на знайомлення зі всією документацією з ведення справ.

На нашу думку, у відносинах з третіми особами повноваження учасника здійснювати операції від імені всіх учасників повинні підтверджуватись довіреністю, виданою йому рештою учасників або фіксуватися договором. Представникові має бути видана довіреність у випадку, якщо договір про спільну діяльність укладений у письмовій формі, але в ньому не зазначено повноваження представників. У

зазначеній довіреності повинні визначитися характер і обсяг повноважень довіреної особи, при цьому між уповноваженим і рештою учасників встановлюються відносини доручення. В цьому випадку операції, здійснені учасником, якому довірено ведення загальних справ, визначатимуть права і обов'язки всіх учасників договору. Ще одним важливим документом під час здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи і організації бухгалтерського обліку в межах договору є наказ про облікову політику. В даний час у вітчизняному законодавстві не передбачено ні затвердження окремого наказу про облікову політику при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи, ні використання при реалізації даного договору принципів облікової політики учасника, на якого покладено ведення загальних справ і відображення їх в обліку.

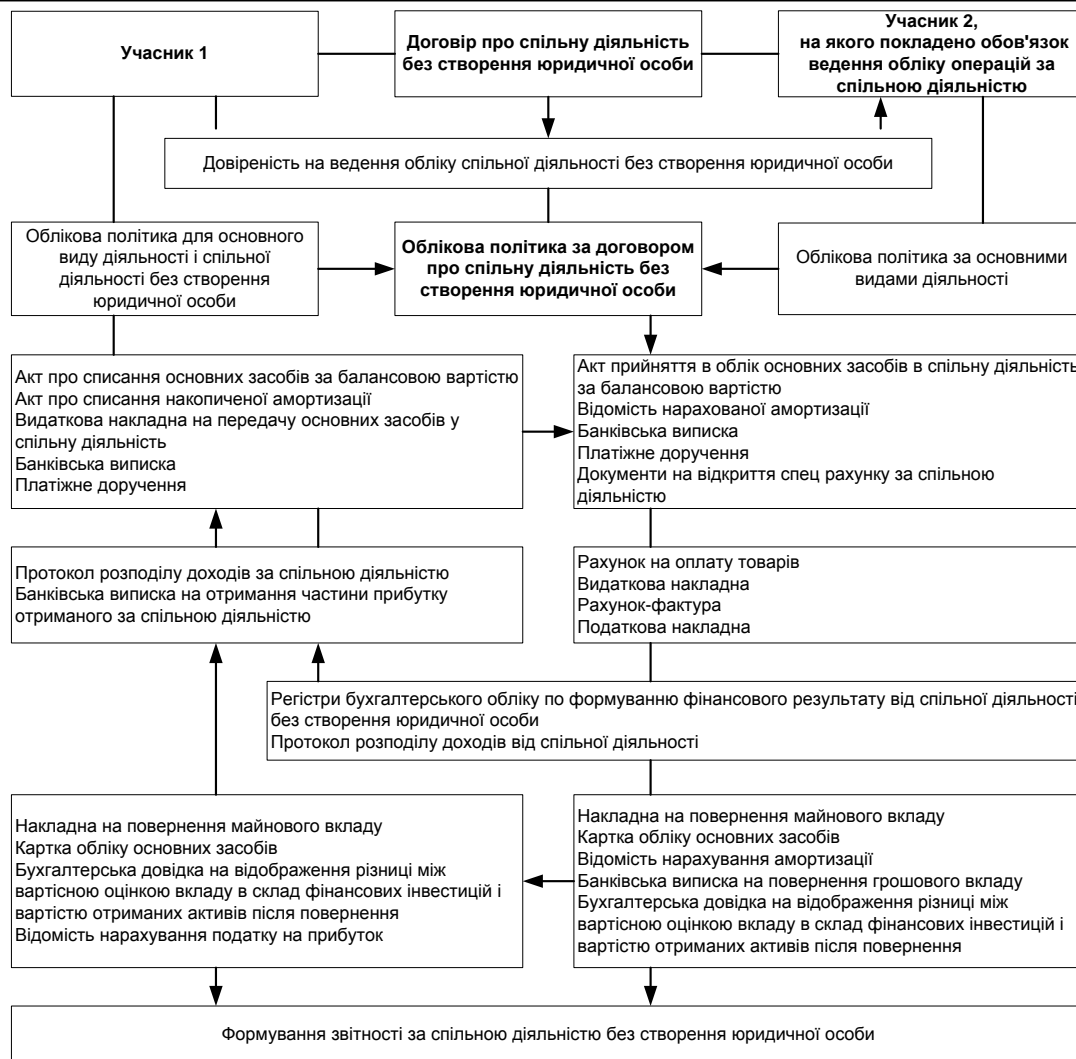


Рис 1. Формування документообігу за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи

Але відповідно до Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і інших нормативних документів операції на рахунках бухгалтерського обліку повинні відображатись відповідно встановлених правил особою, на яку покладено ведення обліку. І цей вибір, на нашу думку, необхідно закріпити організаційно-розпорядчим документом. При спільній діяльності без створення юридичної особи прийнятої на період дії договору вважаємо за необхідне до облікової політики за основним видом діяльності додати підрозділ “Облікова політика для цілей спільної діяльності без створення юридичної особи” за вище вказаними операціями. Організація документообігу за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи і за обліком спільно здійснюваних операцій розглянута нами на рис. 1 і рис. 2.

У наведених вище схемах документообігу видно відмінності організації обліку і спільного контролю відповідно до форм здійснення спільної діяльності. Для дотримання всіх вимог чинного законодавства і підзаконних нормативних актів з бухгалтерського обліку, необхідно в обліковій політиці обумовлювати загальні правила обліку господарських операцій, здійснюваних в

межах спільної діяльності без створення юридичної особи (види використовуваних документів, методи списання матеріалів у виробництво, методи нарахування амортизації, порядок розподілу доходів і витрат тощо). Водночас необхідно звернути увагу, що облікова політика в межах спільної діяльності без створення юридичної особи встановлюється виключно для цілей бухгалтерського обліку – основні податки кожен з учасників спільної діяльності платить самостійно і при цьому керується своєю власною обліковою політикою зі звичайних видів діяльності для цілей оподаткування. На нашу думку, необхідно застосовувати наступну процедуру формування і затвердження облікової політики зі спільної діяльності в межах дії договору про спільну діяльність без створення юридичної особи:

– у формуванні облікової політики беруть участь всі учасники спільної діяльності;

– оформлення облікової політики виробляється після призначення підприємства, відповідального за ведення обліку по спільній діяльності на відокремленому балансі;

– наказ про облікову політику додається до договору про спільну діяльність і до доручення на здійснення обліку по спільній діяльності в межах договору.

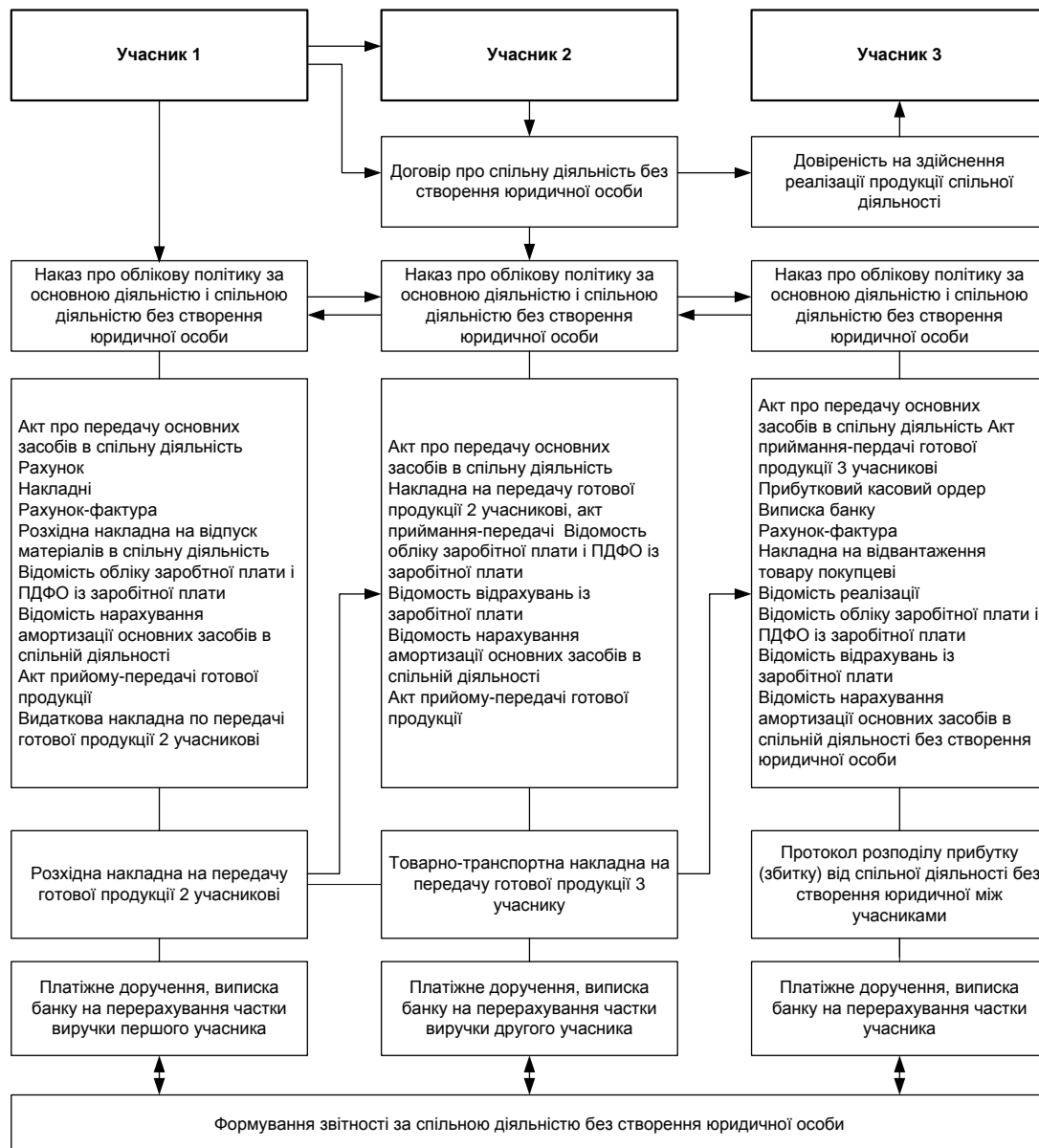


Рис. 2. документообіг за спільно-здійснюваними операціями

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Звертаючи увагу на ефективність здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи, підкреслюється необхідність раціональної схеми документообігу. За результатами виконаної роботи пропонується принципова схема взаємодії учасників спільної діяльності. Перевагами запропонованої схеми є простота, раціональність та ефективність функціонування. Її застосування учасниками спільної діяльності на практиці дозволить підвищити достовірність і прозорість інформації за операціями спільної діяльності, що в кінцевому підсумку позитивно впливає на управління спільною діяльністю без створення юридичної особи.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Ж.: ЖІТІ, 2006. – 525 с. 2. *Живко З.Б.* Бухгалтерський облік: теорія, методика, практика: Навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – Л.: Камула, 2006. – Ч.1. – 152 с. 3. *Карпушенко М. Ю.* Організація обліку: навч. посібник (для студентів

економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю "Облік і аудит") / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241 с. 4. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За ред. В.С.Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 5. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с. 6. *Привалова Н.Є.* Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Неля Привалова // Галицький економічний вісник. – 2009. – №2. – С. 164 – 167. 7. *Солко В.В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Солко, В.П.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

КУЦИК Олександр Олександрович – пошукувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Стаття надійшла до редакції: 25.08.2012 р.