

УДК 657

*Л. А. Куришко,
Здобувач кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗПОДІЛУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*L. A. Kuryshko,
Researcher of Department of Accounting and Auditing,
Zhytomyr State Technological University*

ACCOUNTING FOR DISTRIBUTION OF FINANCIAL RESULTS OF JOINT ACTIVITY

Обґрунтовано напрями удосконалення бухгалтерського обліку операцій з розподілу фінансових результатів спільної діяльності. Зокрема розроблено акт розподілу фінансових результатів, порядок організації аналітичного обліку та методику відображення на рахунках.

The ways of improvement of accounting for distribution of financial results of joint activity have been grounded. As well as the act of distribution of financial results, the order of organization of analytical accounting and the methods of reflection in the accounts have been worked out.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансові результати, прибуток, спільна діяльність, збиток.

Keywords: accounting, financial results, profit, joint activity, loss.

Актуальність теми дослідження. Відсутність ефективного законодавства, що регулює порядок організації, здійснення та облікового відображення спільної діяльності обумовлює ряд негативних наслідків, що як результат знижує ефект від здійснення такого роду діяльності та недосягнення поставленої мети, достроково розірвання договору та інше. Найбільша кількість питань щодо управління господарською діяльністю є визначення та розподіл фінансових результатів, а також порядок припинення спільної діяльності. Дві проблеми є випливаючи ми одна з іншою, адже операції з припинення спільної діяльності будуть мати особливості в залежності від фінансового результату спільної: прибуток чи збиток. За таких умов актуалізуються проблеми облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів припинення спільної діяльності.

Аналіз останніх досліджень. Переважна кількість вчених і науковців, обліковців: А.С. Довгерт, В.В. Луць, Н.Е. Косач, В.В. Бабіч, А.В. Бондарь, Зима І Самбурська Н.І. та ін., не розкривають проблем організації та методики бухгалтерського обліку розподілу результатів спільної діяльності та операції з її припинення. Зважаючи на це завданням дослідження є встановлення напрямів трансформації організації та методики облікового відображення зазначених операцій з метою підвищення ефективності управління спільною діяльністю.

Метою дослідження є обґрунтування напрямів удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку фінансових результатів спільної діяльності без створення юридичної особи.

Виклад основного матеріалу. Розподіл результатів спільної діяльності фактично виступає розподілом фінансового результату спільно виконуваних операцій між учасниками договору. Особливістю даного процесу в частині відображення в системі бухгалтерського обліку є те, що спільна діяльність не є відокремленою юридичною особою, а отже, розподіл повинен відображатися як на балансі спільної діяльності так і в системі бухгалтерського обліку учасників спільної діяльності як вид інших операційних доходів. Зважаючи на це розглянемо особливості облікового відображення даних операцій в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку.

Основою облікового відображення процесу розподілу фінансових результатів є документування. Саме даний елемент методу бухгалтерського обліку підтверджує здійснення розподілу фінансових результатів спільної діяльності та є основою відображення даних результатів на рахунках бухгалтерського обліку спільної діяльності підприємств-учасників. На сьогоднішній день національним бухгалтерським законодавством не передбачено певних документів з розподілу фінансових результатів лише для спільної діяльності, але й для основної діяльності підприємств. При основній діяльності основою відображення розподілу фінансових результатів є проток зборів засновників та складений на його основі розрахунок бухгалтерії.

У випадку зі спільною діяльністю такий орган як збори засновників відсутній, а тому порядок розподілу затверджується договором про спільну діяльність. І на основі договору, бухгалтер підприємства-оператора, який відповідальний за ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності повинен скласти розрахунок бухгалтерії. Проте, розрахунок бухгалтерії складається бухгалтером та не затверджується жодним з учасників спільної діяльності, що не може свідчити про впевненість учасників правильності розподілу фінансових результатів. Крім того, довідка бухгалтерії є внутрішнім документом підприємства-оператора, що не дозволяє на його основі відобразити прибуток в системі бухгалтерського обліку підприємства-учасника.

Для узгодження інтересів всіх учасників спільної діяльності з питання розподілу фінансових результатів, а також вирішення проблем методики облікового відображення даних операцій пропонуємо впровадити первинний документ, який би дозволив забезпечити прозорість даного процесу та став основою подвійно відображення (в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємства-оператора і підприємств-учасників) зазначених операцій. Вважаємо, що такий документ має стати актом розподілу фінансових результатів спільної діяльності.

Даний документ повинен бути підписаний всіма учасниками спільної діяльності, та складатися в відповідній кількості екземплярів (кількість учасників + 1). Форма даного акту представлено в табл. 2.18.

Таблиця 2.18.

Запропонована форма акту розподілу фінансових результатів (прибутку) спільної діяльності

Підприємство-оператор:	Договір спільної діяльності:	Підприємства-учасники:
<i>ТзОВ «Альфа»</i>	<i>№ СД 170985, від 09.07.2013 р.</i>	<i>ТзОВ «АТП 1702»</i>

«01» квітня 2014 р.

АКТ РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

за 1-й квартал 2014 р.

Отриманий прибуток:	78000 грн. 00 коп.	
Проводка:	Дебет	Кредит
	701.х.1.1.N	79
База розподілу прибутку	Пропорційно внескам учасників	

Розподіл прибутку					
Учасник	Частка	Сума		Проводка	
		грн.	коп.	Дебет	Кредит
<i>Товариство з обмеженою відповідальністю «Альфа»</i>	67,15 %	52377	00	79	55.х.1.1.N / 685.2.1.X (686.1.1.N)
<i>Товариство з обмеженою відповідальністю «АТП 1702»</i>	32,85 %	25623	00	79	55.х.1.1.N / 685.2.1.X (686.1.1.N)
Разом	100 %	78000	00		

Примітки: Результатом спільної діяльності за перший квартал 2014 р. є прибуток в сумі 78000,00 грн., який підлягає розподілу між учасниками. Базою розподілу прибутку спільної діяльності є внески учасників, відповідно до додатку Г до договору № СД 170985, від 09.07.2013 р.

Директор ТзОВ «Альфа»
Директор ТзОВ «АТП 1702»
Головний бухгалтер
Бухгалтер спільної діяльності

Клименко К.М.
Семенець С.С.
Сергієнко С.Е.
Іваненко С.В.

Запропонована форма акту розподілу прибутку спільної діяльності є основою облікового відображення даних операцій як в систему бухгалтерського обліку спільної діяльності так і підприємств-учасників. Акт містить інформацію про отриманий прибуток за звітний період базу розподілу (відповідно до внесків учасників) відповідно суму, яка належить перерахувати на власний рахунок підприємства-учасника. Крім того в акті зазначено проводки, які в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності відображатимуться операції з розподілу прибутку, підтверджені даним документом. Запропонований первинний документ пропонуємо скласти до числа місяця, якому передувє звітний період.

Наступним питанням, яке потребує вирішення є власне обґрунтування методики розподілу фінансових результатів, що стане основою такого елементу методу бухгалтерського обліку як оцінка. Оскільки, на основі розподілу встановлюється сума прибутку, яка підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємств-учасників. Відповідно до методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи «учасники спільної діяльності відображають господарські операції, пов'язані зі спільною діяльністю, щодо внесків, придбання і продажу активів з урахуванням такого:

- якщо учасник вносить або продає активи спільній діяльності і відповідно передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших учасників спільної діяльності;

- сума прибутку (збитку) від вкладу або продажу спільній діяльності активів, що припадає на частку учасника, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) учасника лише після продажу спільною діяльністю цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих після його одержання. Учасник відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів

- якщо учасник придбав активи у спільної діяльності, то сума прибутку (збитку) від цієї операції, що припадає на частку учасника, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції;

- якщо учасником до спільної діяльності внесено права користування майном (основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами тощо), яке йому належить на праві власності або господарського відання, то вартість нематеріального активу, який оприбутковано спільною діяльністю внаслідок такої операції, що припадає на частку учасника у фінансовій звітності такого учасника, не відображається» [3].

Так як спільна діяльність не є юридичною особою, а отримана в її результаті прибуток розподіляється між учасниками і використовується на сплату податку прибуток учасників, у відображенні в обліку нерозподіленого прибутку спільної діяльності немає необхідності. Нарахування податку на прибуток учасників в обліку може відображатися безпосередньо за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками та зборами». Прибуток кожного учасників, фактично є його власністю і як заборгованість спільної діяльності перед учасником нараховується за дебетом субрахунку 791 і кредитом субрахунку 6 «Розрахунки з іншими кредиторами», або запропонованого рахунку 686 «Розрахунки з учасниками спільної діяльності». У обліку учасника нарахована йому частина прибутку спільної діяльності відображається за кредитом субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» в кореспонденції з дебетом субрахунку 377 «Дебіторська заборгованість спільної діяльності».

Зважаючи на вище викладене необхідним є організація аналітичного обліку за вказаними рахунками, зокрема за рахунками 70 «Доходи від реалізації товарів, робіт послуг» і 79 «Фінансові результати» для відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та рахунку 72 «Інші операційні доходи» для відображення доходів від спільної діяльності в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора та підприємств учасників. Тому пропонуємо власний підхід, організацію аналітичного обліку в наступному форматі (табл. 2.20, 2.21), що є основою удосконалення такого елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки. Питання організації аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації товарів, робіт послуг» представлено в параграфі 2.2.

Таблиця 2.20.

Запропонований підхід до організації аналітичного обліку фінансових результатів спільної діяльності

Рахунки першого рівня		Рахунки другого рівня		Рахунки третього рівня		Рахунки четвертого рівня	
1	2	3	4	5	6	7	8
791	Результат операційної діяльності	791.1	Фінансові результати від основної діяльності	791.1.1	Фінансові результати за видами основної діяльності	791.1.1.N	За видами продукції
				791.1.2		791.1.2.N	
				791.1.x		791.1.x.N	
		791.2	Фінансові результати від спільної діяльності	791.2.1	Фінансові результати за договорами спільної діяльності	791.2.1.N	За видами продукції
				791.2.2		791.2.2.N	
				791.2.x		791.2.x.N	

Таблиця 2.21.

Запропонований підхід до організації аналітичного обліку доходів від спільної діяльності в підприємств-учасників

Рахунки першого рівня		Рахунки другого рівня		Рахунки третього рівня		Рахунки четвертого рівня	
1	2	3	4	5	6	7	8
72	Дохід від участі в капіталі	722	Дохід від спільної діяльності	722.1	Дохід від спільної діяльності в розрізі договорів	722.1.N	За видами продукції
				722.2		722.2.N	
				722.x		722.x.N	

Запропонований підхід до організації аналітичного обліку фінансових результатів спільної діяльності та операцій з їх розподілу в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності, а також доходів отриманих від спільної діяльності в системі бухгалтерського обліку підприємств-учасників (підприємства-оператора) має наступ особливості:

- по-перше, для спільної діяльності дає можливість управляти фінансовими результатами як в сукупності за договорами спільної діяльності так і в розрізі окремих договорів та видів продукції. Така, аналітика дозволяє аналізувати ефективність спільної діяльності з позиції рентабельності продукції та рентабельності окремих договорів, також дає можливість оцінити ефективність використання ресурсів спільної діяльності. Це пов'язано з тим, що в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності результирующим показником є фінансові результати, а не прибуток, тому для розрахунку використовується сальдо рахунку 79 до його розподілу. Даний момент досить важливим, за умови що підприємства-учасники, хочуть оцінити не лише ефективність своїх внесків в спільну діяльність, але й власне ефективність спільної діяльності як відокремленого виду діяльності;

- по-друге, для підприємств-учасників спільної діяльності, вагомє значення мають запропоновані розрізи з позиції оцінки ефективності окремого договору окремого виду продукції. Також, сформована в зазначених розрізах інформація дає можливість визначити правильність розрахунку фінансового результату та його розподілу. Крім того, аналітичний облік сформований таким чином, щоб підприємство-учасник змогло оцінити ефективність своїх внесків як за окремим договором та за окремим видом продукції та порівняти з показниками основної діяльності, якщо предмет діяльності є подібним до предмету договору про спільну діяльність.

Крім того, пропонуємо в системі бухгалтерського обліку при відображенні розподілу фінансових результатів відображати заборгованість перед учасниками відповідному аналітичному рахунку до рахунків 685 або 686 з відокремленням заборгованості за розподіленним прибутком від заборгованості за внесками в спільну діяльність (див. параграф 2.1 табл. 2.4). таким же чином необхідно організувати аналітичний облік за рахунком 377 для підприємств-учасників. Це дозволи відокремити розрахунки за внесками в спільну діяльність від розрахунків за фінансовими результатами.

Зазначені переваги запропонованого підходу до організації аналітичного обліку реалізуються через систему внутрішньої бухгалтерської звітності, показники як формуються на основі даних першого. Удосконалена система аналітичного обліку є основою забезпечення інформаційних запитів управлінського персоналу як спільної діяльності так і підприємств-учасників. Крім того, управління підприємствами-учасниками потребує інформацію не лише з позиції операцій подвійного відображенні але з позиції всієї спільної діяльності.

Особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності залежатимуть від організації безготівкових розрахунків використанням окремого рахунку спільної діяльності та з використанням поточного рахунку підприємства-оператора.

Якщо поточний рахунок спільної діяльності не відкривається, а безготівкові розрахунки за операціями спільної діяльності проводяться по поточному рахунку учасника, відповідального за ведення спільних справ, то перерахування податку на прибуток учасників і самого прибутку іншим учасником для такого учасника дебіторською заборгованістю спільної діяльності, яка відображається за дебетом субрахунку 377. Для спільної діяльності операції з перерахування прибутку учасникам податку до бюджету призводять до виникнення дебіторської заборгованості перед відповідним учасником, яка відображається за кредитом рахунку 685 / 686. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності при обох варіантах представлено в табл. 2.22. Запропонований підхід передбачає напрями відображення даних операцій в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємств учасників.

Таблиця 2.22.

Запропонована методика бухгалтерського обліку розподілу результатів спільної діяльності

№	Зміст господарської операції	Підприємство-оператор спільної діяльності				Підприємство-учасник	
		Баланс оператора		Баланс спільної діяльності		Баланс вкладника	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відображено нарахування податку на прибуток спільної діяльності підприємства-оператора	-	-	791.2.1	641	-	-
2.	Відображено нарахування податку на прибуток спільної діяльності підприємства-учасника	-	-	791.2.1	641	377.x	672
3.	Відображено прибуток підприємства-оператора від спільної діяльності	377.x	722.1	791.2.1	685.2.1.X (686.1.1.N)	-	-
4.	Відображено прибуток підприємства-учасника від спільної діяльності	-	-	791.2.1	685.2.1.X (686.1.1.N)	377.x	722.1
<i>5. Розрахунки за розподіленним прибутком. За умови відкриття окремого поточного рахунку</i>							
5.1	Перераховано в бюджет податок на прибуток учасників спільної діяльності	-	-	641	311.2.1.X/ 312.2.1.X	-	-
5.2	Перераховано прибуток від спільної діяльності підприємству-оператору	311.1	377.x	685.2.1.X (686.1.1.N)	311.x	-	-
5.3.	Перераховано прибуток від спільної діяльності підприємству-учаснику	-	-	685.2.1.X (686.1.1.N)	311.x	311.1	377.x

6. Розрахунки за розподілом прибутком Без відкриття окремого поточного рахунку

6.1	Перераховано в бюджет податок на прибуток учасників спільної діяльності	377.x	311.2.1.X/ 312.2.1.X	641	685.2.1.X (686.1.1.N)	-	-
6.2	Перераховано прибуток від спільної діяльності підприємству-учаснику	-	-	685.2.1.X (686.1.1.N)	311.x	311.1	377.x
7.	Підприємства учасники відображають списання прибутку від спільної діяльності на фінансові результати	722	791.1.1	-	-	722	791.1.1

Таким чином, пропонуємо використовувати запропонований підхід до відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розподілу результатів спільної діяльності, адже він передбачає комплексне відображення зазначених операцій як у підприємства-оператора, спільної діяльності та підприємств-учасників. Даний підхід до організації та методики бухгалтерського обліку має свої особливості так з позиції організації безготівкових розрахунків, що обумовлює його багато варіативність.

Відображення операцій з розподілу прибутку спільної діяльності з позиції запропонованих аналітичних розрізів є основою формування інформації для управління з наступних позицій: по-перше, дозволяє формувати різноманітні форми управлінської звітності з позиції розрахунків з учасниками, адже розрахунки за розподілом прибутком відокремлені від розрахунків за внесками; по-друге, сприяє формуванню звітності за грошовими потоками при різних варіантах організації безготівкових розрахунків; по-третє, надає можливість сформувати управлінську звітність як за формуванням прибутку так і за його розподілом у взаємозв'язку з окремим учасником договору про спільну діяльність.

Висновки. Проведена дослідження дало можливість розробити напрями удосконалення облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів. Зокрема в роботі розроблено заходи з удосконалення наступних елементів методу: документування: розроблено акт розподілу прибутку спільної діяльності, що є основою документального підтвердження даного процесу для відображення його результатів у відокремленій системі бухгалтерського обліку та системах бухгалтерського обліку підприємства-оператора та підприємства-учасника; оцінка: обґрунтовано особливості вибору методів розподілу прибутку спільної діяльності, який залежить від умов укладеного договору, особливостей участі кожного учасника в спільній діяльності; рахунки: запропонований власний підхід до організації аналітичного обліку фінансових результатів спільної діяльності в відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та системах бухгалтерського обліку підприємства-оператора підприємств-учасників; подвійний запис: обґрунтовано порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності розрахунків з учасниками при різних варіантах організації безготівкових розрахунків.

Література.

1. Дмитренко А.В. Удосконалення методики обліку спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання внесків / А.В. Дмитренко // *Економіка Крима* – 2011. – № 2(35). – С. 174 - 177
2. Лавриненко А.Р. Развитие методик учета и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества / А.Р. Лавриненко. – Новополюцк: ПГУ, 2010 184 с.
3. 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) 2007. –С. 107-113
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи № 1873 від 30.12.11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacij-z-buhgalterskogo-doc83665.html>
5. Обухова Л.А. Совместная деятельность: организация, бухгалтерский учет, налогообложение, ликвидация: справ. пособие / Л.А. Обухова. - Минск: Регистр, 2000 - 32 с.
6. 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. Dmytrenko, A.V. (2011), *Udoskonalennia metodyky obliku spil'noi diial'nosti bez stvorennia iurydychnoi osoby bez ob'iednannia vnieskiv* [Improved methods of keeping a company activity without establishing a legal entity with no association fees], *Ekonomika Kryma*, Vol 2(35), pp. 174 - 177
2. Lavrinenko A.R. (2010) *Razvitie metodik ucheta i audita sovmestnoj dejatel'nosti po dogovoram prostogo tovarishhestva* [Development of methods of accounting and auditing of joint activities under partnership agreements], Navapolock, Russian
3. Lukashova I.O. (2008) *Spil'ni pidpriemstva bez stvorennia iurydychnoi osoby: iurydychnyj ta oblikovyj aspekty* [Joint ventures without legal entity: legal and accounting aspects], *Visnyk Donets'koho natsional'nogo universytetu ekonomiky i torhivli imeni Mykhajla Tuhan-Baranovs'koho*, Vol. 4/2(36), pp. 107-113
4. *Metodychni rekomendatsii z bukhgalters'koho obliku spil'noi diial'nosti bez stvorennia iurydychnoi osoby* [Guidelines on accounting of joint activity without establishment of legal entity] Vol 1873 from 30.12.11. [Electronic resource]. – Access: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacij-z-buhgalterskogo-doc83665.html>
5. Obuhova L.A. (2000) *Sovmestnaja dejatel'nost': organizacija, buhgalterskij uchet, nalogooblozhenie, likvidacija: sprav. posobie* [Sovmestnaya activities: Organization, accounting and auditing, taxation, elimination: Reference Textbook], Registr, Minsk, Belarus
6. Shesterniak M.M. (2009) *Teoretychni zasady spil'noi diial'nosti v pravovomu poli Ukrainy* [The theoretical basis of joint activities in the legal field of Ukraine], *Science and Economics* Vol. 4 (16), pp. 222 – 230

Стаття надійшла до редакції 10.06.2014



ТОВ "ДКС Центр"