

Л.А. Куришко, здобувач
Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗПОДІЛУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

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

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

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, дострокове розірвання договору тощо. Найбільша кількість питань щодо управління господарською діяльністю є визначення та розподіл фінансових результатів, а також порядок припинення спільної діяльності. Дві проблеми є впливаючими одна з іншою, адже операції з припинення спільної діяльності будуть мати особливості залежно від фінансового результату спільної: прибуток чи збиток. За таких умов актуалізуються проблеми облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів та 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, Г.І. Зима, Н.І. Самбурська та ін., не розкривають проблем організації та методички бухгалтерського обліку розподілу результатів спільної діяльності та операції з її припинення. Зважаючи на це, завданням дослідження є встановлення напрямів трансформації організації та методички облікового відображення зазначених операцій з метою підвищення ефективності управління спільною діяльністю.

Викладення основного матеріалу. Розподіл результатів спільної діяльності фактично є 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 та підприємств-учасників. На сьогоднішній день національним бухгалтерським законодавством не передбачено певних документів з розподілу фінансових результатів не лише для спільної діяльності, але й для основної діяльності підприємств. При основній діяльності основою відображення розподілу фінансових результатів є протокол 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. 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 із учасників спільної діяльності, що не може свідчити про впевненість учасників у правильності розподілу фінансових результатів. Крім того, довідка бухгалтерії є внутрішнім документом підприємства-оператора, що не дозволяє на його основі відобразити прибуток у системі бухгалтерського обліку підприємства-учасника.

Для узгодження інтересів всіх учасників спільної діяльності з питання розподілу фінансових результатів, а також вирішення проблем методички облікового відображення даних операцій пропонуємо впровадити первинний документ, який би дозволив забезпечити прозорість даного процесу та став основою подвійного відображення в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємства-оператора і підприємств © Л.А. Куришко, 2014. Вважаємо, що таким документом має стати акт розподілу фінансових результатів спільної діяльності.

Даний документ повинен бути підписаний всіма учасниками спільної діяльності та складатися у відповідній кількості екземплярів (кількість учасників + 1). Форма даного акта наведена в таблиці 1.

Таблиця 1

Запропонована форма акта розподілу фінансових результатів (прибутку) спільної діяльності

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

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

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 додатка Г до договору № СД 170985, від 09.07.2013 р.

Запропонована форма акта 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) та відповідно суму, яку належить перерахувати на власний рахунок підприємства-учасника. Крім того, в акті зазначено проводки, які в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності відобразатимуться операції з розподілу прибутку, підтвержені даним документом. Запропонований первинний документ пропонуємо скласти до 30 числа місяця, якому передуює звітний період.

Зважаючи на викладене вище, 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 у 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 до організації аналітичного обліку в такому форматі (табл. 2, 3), що є основою удосконалення такого методу бухгалтерського обліку як рахунки.

Таблиця 2

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 3

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	

Наступним питанням, яке потребує вирішення є власне обґрунтування методики розподілу фінансових результатів, що стане основою такого елемента 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 спільної діяльності й 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 спільної діяльності цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи 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 спільній 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» [1].

Оскільки спільна діяльність не є юридичною особою, а отриманий в її результаті прибуток розподіляється між учасниками і використовується на сплату податку на прибуток учасників, у відображенні в обліку нерозподіленого прибутку спільної діяльності немає необхідності.

Нарахування податку на прибуток учасників в обліку може відобразитися безпосередньо за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками та зборами».

Прибуток кожного з учасників фактично є його власністю і як заборгованість спільної діяльності перед учасником нараховується за дебетом субрахунку 791 і кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», або запропонованого рахунку 686 «Розрахунки з учасниками спільної діяльності».

В 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».

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 такі 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 є досить важливим за умови, що підприємства-учасники хочуть оцінити не лише ефективність своїх внесків у спільну діяльність, але й власне ефективність спільної діяльності як відокремленого виду діяльності;

- по-друге, для підприємств-учасників спільної діяльності вагоме значення мають запропоновані у розрізі з позиції оцінки ефективності окремого договору та 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, так і за окремим видом продукції та

порівняти з показниками основної діяльності, якщо предмет діяльності є подібним до предмета договору про спільну діяльність.

Крім того, пропонуємо в системі бухгалтерського обліку під час відображення розподілу фінансових результатів відображати заборгованість перед учасниками на відповідному аналітичному рахунку до рахунків 685 або 686 з відокремленням заборгованості за розподілим прибутком від заборгованості за внесками в спільну діяльність, таким же чином необхідно організувати аналітичний облік за рахунком 377 для підприємств-учасників.

Це дозволить 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 якої 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 відображення, але з позиції всієї спільної діяльності.

Особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності залежатимуть від організації безготівкових розрахунків: з 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 за поточним рахунком учасника, відповідального за ведення спільних справ, то перерахування податку на прибуток учасників і самого прибутку іншим учасником для такого учасника є дебіторською заборгованістю спільної діяльності, яка відображається за дебетом субрахунку 377.

Для спільної діяльності операції з перерахування прибутку учасникам та 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 наведено в таблиці 4. Запропонований підхід передбачає напрями відображення даних операцій в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та підприємств учасників.

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 з позиції організації безготівкових розрахунків, що обумовлює його багатоваріативність.

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

Запропонована методика бухгалтерського обліку розподілу результатів спільної діяльності

№ з/п	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 розподіленням 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
<i>6. Розрахунки за розподіленням прибутком Без відкриття окремого поточного рахунку</i>							
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

Висновки. Проведене дослідження дало можливість розробити напрями удосконалення облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів. Зокрема в роботі розроблено заходи з удосконалення таких 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 у відокремленій системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та системах бухгалтерського обліку підприємства-оператора та підприємств-учасників; подвійний запис – обґрунтовано порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розподілу прибутку спільної діяльності та розрахунків з учасниками при різних варіантах організації безготівкових розрахунків.

Список використаної літератури:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи № 1873 від 30.12.11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/prozatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc83665.html>.
2. Куцик П.О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи: стан та проблеми / П.О. Куцик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, аналізу та контролю : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – № 3 (18). – С. 171–177.
3. Привалова Н.Є. Методичні аспекти організації контролю спільної діяльності без створення юридичної особи / Н.Є. Привалова // Незалежний аудитор. – № 3. – 2013. – С. 58–64.

КУРИШКО Лілія Анатоліївна – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік спільної діяльності.

Стаття надійшла до редакції 28.04.2014