

Л.А. Куришко, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

(Представлено д.е.н., проф. Петруком О.М.)

Удосконалено організаційно-методичні положення відображення операцій зі здійснення спільної діяльності в бухгалтерському обліку в розрізі господарських процесів (придбання, виробництво, продаж), зокрема розроблено: механізм розподілу спільних витрат, підхід до ідентифікації загальних витрат, порядок калькулювання собівартості готової продукції спільної діяльності, робочий план рахунків у частині аналітичного обліку прямих та непрямих виробничих витрат; порядок відображення на рахунках усіх господарських процесів у відокремленій системі обліку; у системах обліку підприємства-оператора та підприємств-учасників.

Ключові слова: *спільна діяльність; бухгалтерський облік; калькулювання витрат.*

Актуальність теми. Аналізуючи економічну ситуацію, що склалася в країні, неважко помітити, що одним із найбільш перспективних видів співпраці можна вважати спільну діяльність. Враховуючи ті переваги, які отримують організації в процесі здійснення цих операцій, стає ясно, що ці угоди здатні значно збільшити доходи підприємств-учасників. Однак, з точки зору бухгалтерського обліку, дані операції мають ряд невирішених проблем. Актуальність проблеми організації та здійснення спільної діяльності, недостатнє опрацювання її методологічної основи, відсутність комплексних публікацій з методології обліку, аналізу та управління спільною діяльністю, значимість її для підприємств і організацій усіх видів діяльності визначають актуальність поставлених питань.

Аналіз останніх досліджень. Бухгалтерський облік операцій спільної діяльності особливо актуалізують вітчизняні та зарубіжні вчені. Зокрема проблеми організаційно-методичного забезпечення облікового відображення спільної діяльності розглядали: Е.Б. Афонникова, А.В. Марсова, Н.Андріанова, А.А. Бабух, В.Батіщев, Н.Н. Батіщева, А.Вагапова, С.Г. Вегера, Н.Г. Волков, А.В. Дмитренко, І.О. Лукашова. Не применшуючи наукового доробку вітчизняних та зарубіжних вчених, варто зазначити, що в сучасних динамічних економічних умовах підходи до організації та методики бухгалтерського обліку потребують удосконалення.

Викладення основного матеріалу. Особливості обліку операцій, пов'язаних із здійсненням спільної діяльності, в основному пов'язані з тим, що спільна діяльність не вимагає створення юридичної особи. Через це спільна діяльність не обкладається податком на прибуток, а оподатковується частина прибутку, що отримана кожним учасникам від здійснення спільної діяльності.

Виходячи з цього, підприємство-оператор при здійсненні спільної діяльності відображає в обліку господарські операції щодо: внесення необоротних і оборотних активів, внесених підприємствами-учасниками спільної діяльності; придбання сировини і матеріалів, товарів, обладнання в рамках договору спільної діяльності; використання майна в ході спільної діяльності; витрат виробництва та калькулювання собівартості виготовленої продукції, яка є результатом спільної діяльності; визначення фінансового результату від спільної діяльності з передачею частки підприємствам-учасникам; передачу майна після закінчення терміну або при припиненні спільної діяльності.

Спільна діяльність має ряд особливостей, які відображені в системі бухгалтерського обліку підприємства-оператора. Проте, щодо складу, об'єкти бухгалтерського обліку залишаються ідентичними. Вважаємо, що об'єкти бухгалтерського обліку спільної діяльності варто розглядати з позиції господарських процесів: придбання, виробництво та реалізація. Таке групування об'єктів дозволить підійти до проблем організаційно-методичного забезпечення комплексно, виявити критичні точки та визначити напрями їх розв'язання.

Для обґрунтування складу та особливостей об'єктів бухгалтерського обліку за господарськими процесами, пропонуємо їх розглядати у взаємозв'язку з основною діяльністю підприємства-оператора спільної діяльності. Зважаючи на це, пропонуємо наступну бухгалтерську модель спільної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Бухгалтерська модель господарських процесів спільної діяльності

Господарські процеси					
придбання		виробництво		реалізація	
1		2		3	
<i>Об'єкти бухгалтерського обліку</i>					
<i>Оборотні та необоротні активи, необхідні для забезпечення предмета спільної діяльності підприємств; розрахунки з постачальниками</i>		<i>Виробництво та виробничі витрати, пов'язані з виготовленням продукції, передбаченої предметом договору спільної діяльності підприємств</i>		<i>Готова продукція, витрати, пов'язані з її реалізацією, розрахунки з покупцями за реалізовану готову продукцію, яка є результатом спільної діяльності</i>	
<i>Специфічні об'єкти бухгалтерського обліку</i>					
- проведення розрахунків через відокремлений рахунок або рахунок підприємства-оператора з відповідними записами в системах бухгалтерського обліку		- спільні витрати основної та спільної діяльності підприємства-оператора; - витрати на оплату праці трудової участі; - послуги підприємств-учасників		- проведення розрахунків через відокремлений рахунок або рахунок підприємства-оператора з відповідними записами в системах бухгалтерського обліку	
<i>Вплив на методіку бухгалтерського обліку</i>					
<i>Документування</i>	У частині організації відокремленого документообігу	<i>Документування</i>	У частині організації відокремленого документообігу та розробки калькуляційних форм	<i>Документування</i>	У частині організації відокремленого документообігу
<i>Оцінка та калькулювання</i>	У частині визнання первісної вартості	<i>Оцінка та калькулювання</i>	- організація системи калькулювання продукції; - специфічний механізм розподілу спільних витрат; - особливості відображення трудової участі;	<i>Оцінка та калькулювання</i>	- визначення витрат на реалізацію готової продукції; - розподіл спільних витрат на реалізацію готової продукції
<i>Закінчення табл. 1</i>					
1		2		3	
<i>Рахунки та</i>	- організація аналітичного	<i>Рахунки та</i>	- організація аналітичного	<i>Рахунки та</i>	- організація аналітичного

<i>подвійний запис</i>	обліку, відокремленого від внесків та активів - порядок відображення придбання та витрат на придбання активів	<i>подвійний запис</i>	обліку, відокремленого від виробничих витрат основної діяльності	<i>подвійний запис</i>	обліку, відокремленого від готової продукції, витрат та доходів від її реалізації
<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про постачання, стан активів та їх використання	<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про витрати та собівартість готової продукції	<i>Звітність</i>	Розробка системи внутрішньої звітності про реалізацію продукції та витрати на реалізацію

Таким чином, система бухгалтерського обліку спільної діяльності має забезпечувати управлінський персонал та учасників договору спільної діяльності інформацією про всі господарські процеси, пов'язані з даним видом діяльності. З метою формування якісного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємстві-операторі спільної діяльності потрібно організувати відокремлену систему бухгалтерського обліку процесу придбання, облікового відображення процесу виробництва та калькулювання готової продукції, а також процесу реалізації з метою визначення фінансових результатів спільної діяльності. Тому для визначення напрямів удосконалення організації та методики системи бухгалтерського обліку господарських процесів спільної діяльності розглянемо кожен із них окремо в розрізі елементів методу.

Процес придбання. Процес придбання пов'язаний із необхідністю матеріального забезпечення спільної діяльності, що полягає в придбанні оборотних та необоротних активів. Необоротні активи є основою налагодження ефективного виробничого процесу за умови, що внески даними видами активів не можуть повністю забезпечити даний процес. У свою чергу придбання оборотних активів пов'язано з необхідністю придбання виробничих запасів, що складають матеріальні витрати спільної діяльності.

Придбання таких об'єктів може здійснюватися як за рахунок спільних коштів учасників спільної діяльності, які обліковуються як внески підприємства-оператора, або отриманих у ході здійснення спільної діяльності, так і за рахунок додаткових внесків учасників згідно з прийнятими рішеннями (рішення обов'язково потрібно оформити як додаток до договору про спільну діяльність, що в подальшому буде визначати порядок розподілу результатів спільної діяльності та операцій з її припинення). Додаткові внески у спільну діяльність відображаються в системі бухгалтерського обліку ідентично до початкових внесків учасників.

Основою процесу облікового відображення придбання оборотних та необоротних активів є налагодження ефективної системи спостереження, що полягає в організації *документування* господарських операцій. Система документування надходження оборотних та необоротних активів складається з ідентичних первинних документів, передбачених законодавством для даних господарських операцій. Специфічною для спільної діяльності буде лише організація документообігу.

Документообіг, пов'язаний із процесом придбання у спільній діяльності, має бути організований відокремлено від аналогічного

процесу основної діяльності підприємства-оператора. Це пов'язано з необхідністю спільного контролю всіма учасниками договору. Виходячи з цього, документування процесу придбання оборотних та необоротних активів пропонуємо організувати відокремлено від документування операцій основної діяльності підприємства-оператора.

Бухгалтер, відповідальний за ведення спільної діяльності, повинен розробити відокремлений графік документообігу, який має затвердити керівник, за узгодженням з учасниками спільної діяльності. Даний графік варто оформити як додаток до договору спільної діяльності. Крім того, графік документообігу має бути узгоджений з ідентичним документом основної діяльності підприємства-оператора.

Наступним складником методики бухгалтерського обліку придбання оборотних та необоротних активів, який має свою специфіку у спільній діяльності, є *оцінка*. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку при придбанні активів полягає у визначенні їх первісної вартості, за якою вони будуть поставлені на баланс спільної діяльності. У цілому, підхід до оцінки вартості придбаних активів не відрізняється від чинних підходів при основній діяльності, адже повинен відповідати П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси». Тобто придбані активи необхідно відображати в сумі фактичних витрат, понесених на їх придбання та/або виготовлення.

Витрати, понесені на придбання, складаються з вартості придбання відповідно до договору купівлі–продажу та витрат, пов'язаних із транспортуванням, встановленням та зберіганням. Основною проблемою, з якою стикаються підприємства-оператори при організації спільної діяльності, є розподіл витрат на придбання, що пов'язані як зі спільною, так і з власною (основною) діяльністю підприємства-оператора.

Відповідно до Методичних рекомендацій Міністерства фінансів з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи «Витрати, понесені на провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною та власною діяльністю пропорційно обраній базі (виготовленій продукції, годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам, сумі доходів, отриманих від спільної діяльності)». Даний підхід до розподілу таких витрат є логічним для виробничих витрат, проте що стосується витрат, пов'язаних із придбанням, то дані бази розподілу неможливо використовувати, оскільки всі зазначені в рекомендаціях бази розподілу пов'язані з технологічними та економічними результатами процесу виробництва або реалізації, а на баланс придбання оборотні та необоротні активи ставляться в момент їх надходження на підприємство.

З метою вирішення даного проблемного питання пропонуємо:

- по-перше, затвердити на законодавчому рівні таке поняття, як спільні витрати, в наступній редакції: «спільні витрати – це витрати, понесені підприємством-оператором на провадження спільної та основної діяльності, які не можна прямо покласти на конкретний вид діяльності»;

- по-друге, ідентифікувати спільні витрати залежно від господарського процесу: спільні витрати придбання активів, спільні витрати виробництва, спільні витрати реалізації;

- по-третє, класифікувати спільні витрати придбання залежно від виду активів: поточні спільні витрати придбання (у випадку придбання виробничих запасів) та капітальні спільні витрати придбання (у випадку придбання основних засобів нематеріальних активів та інших необоротних активів);

- по-четверте, затвердити бази та механізм розподілу спільних витрат придбання активів.

Виходячи з цього, основною проблемою оцінки придбаних активів є формування їх первісної вартості в частині спільних витрат, пов'язаних із постачанням та маржею основних засобів, та транспортно-заготівельних витрат. Варто зазначити, що спільні витрати потрібно розподіляти окремо за кожним видом активів. Спільні витрати постачання виникають за умов:

- якщо об'єкти основних засобів для спільної діяльності придбаються та постачаються одночасно з основними засобами для здійснення основної діяльності підприємства-оператора;

- якщо виробничі запаси для спільної діяльності надходять на підприємство одночасно та за тим самим механізмом, що й для основної діяльності підприємства-оператора. За цієї умови транспортно-заготівельні витрати неможливо розподілити за одиницею виробничих запасів.

Виходячи з цього, традиційні бази розподілу загальновиробничих витрат неможливо використовувати для спільних витрат придбання. З метою вирішення цієї проблеми пропонуємо для підприємства-оператора використовувати наступний багатоваріативний механізм розподілу (табл. 2). Особливості запропонованого механізму розподілу спільних витрат придбання оборотних та необоротних активів – у можливості вибору різноманітних баз розподілу, які враховують не лише економічні, але й технологічні особливості об'єктів активів, які придбаються, та власне процесу постачання. Зокрема, запропоновано використовувати не лише вартісні вимірники для розрахунку коефіцієнту розподілу, але й технологічні, що пов'язано з габаритами

придбаних оборотних та необоротних активів. Наприклад, коли одним й тим самим транспортним засобом перевозяться різногабаритні об'єкти активів, то логічно, що на перевезення більших за габаритами активів буде понесено більше витрат.

Таблиця 2

Запропонований механізм розподілу спільних витрат придбання активів для спільної діяльності підприємств

Напрямок розподілу	База розподілу	Формула
1	2	3
Розподіл спільних витрат придбання необоротних активів		
<i>Розподіл витрат транспортування</i>	Вартість об'єкта	$K = \text{вартість витрат транспортування} / \text{загальна вартість придбаних об'єктів}$
	Габарити об'єкта	$K = \text{вартість витрат транспортування} / \text{обсяг об'єктів}$
<i>Закінчення табл. 2</i>		
1	2	3
<i>Розподіл витрат на монтаж основних засобів</i>	Вартість об'єкта	$K = \text{вартість витрат транспортування} / \text{загальна вартість придбаних об'єктів}$
Розподіл витрат придбання оборотних активів		
<i>Розподіл транспортно-заготівельних витрат при різногабаритних об'єктах запасів</i>	За обсягом запасів	$K = \text{вартість ТЗВ} / \text{обсяг запасів}$
	За масою запасів	$K = \text{вартість ТЗВ} / \text{масу запасів}$
<i>Розподіл транспортно-заготівельних витрат при одногабаритних об'єктах запасів</i>	За обсягом	$K = \text{вартість ТЗВ} / \text{загальна кількість запасів}$
	За вартістю	$K = \text{вартість ТЗВ} / \text{загальна вартість запасів}$

Підприємство-оператор спільної діяльності за погодженням з підприємствами-учасниками обирає базу розподілу, виходячи з видів активів та напрямів їх постачання. Пропонуємо, обрані бази розподілу затверджувати в положенні про облікову політику підприємства-оператора в частині положень, які регулюють формування первісної вартості основних засобів та розподілу транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з виробничими запасами.

Наступним складником методики бухгалтерського обліку процесу придбання активів для спільної діяльності є рахунки та подвійний запис. Особливості облікового відображення операцій процесу придбання буде розглянуто нижче в комплексі з процесами виробництва та реалізації. У свою чергу для можливості облікового відображення операцій з придбання оборотних та необоротних активів

необхідним є відповідна організація аналітичного обліку придбаних оборотних та необоротних активів спільної діяльності.

Для цілей управління спільною діяльністю в частині процесу придбання необхідним є відокремлене відображення активів від основної діяльності підприємства-оператора. Крім того, інформація про активи, які пов'язані зі спільною діяльністю, повинна бути представлена в розрізі: по-перше, окремих договорів спільної діяльності, для оцінки матеріального забезпечення діяльності за кожним договором спільної діяльності та, по-друге, окремих видів активів, що дасть можливість визначати потребу в певному запасі або об'єкті необоротних активів. Тому формат аналітичного обліку буде ідентичним до запропонованого вище підходу.

Процес виробництва. Порядок бухгалтерського обліку виробництва при спільній діяльності повністю відповідає загальним принципам бухгалтерського обліку, затвердженим національним бухгалтерським законодавством України (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», П(С)БО). Проте, зважаючи на особливості власне спільної діяльності та необхідність ведення відокремленого бухгалтерського обліку, виникає потреба у вдосконаленні окремих елементів методів. Зокрема, в частині документування, на сьогоднішній день, відсутні нормативно закріплені підходи до формування калькуляційних форм, в частині оцінки та калькулювання підприємства стикаються з розподілом спільних витрат виробництва, в частині рахунків та подвійного запису існують проблеми відображення спільних витрат, а також витрат, які несе підприємство-оператор при здійсненні спільної діяльності.

Особливостям облікового відображення даних витрат у частині амортизації та заробітної плати значна увага приділяється в Методичних рекомендаціях Міністерства фінансів з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичною особи, зокрема зазначається наступне:

- у частині амортизації (п. 2.4.): «Амортизація основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності у порядку, визначеному положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та у повному обсязі враховується при визначенні результатів спільної діяльності. Якщо основні засоби та/або нематеріальні активи учасника (у тому числі внесені як вклад у спільну діяльність) використовуються як у власній господарській діяльності учасника, так і в спільній діяльності, то сума нарахованої

амортизації розподіляється та у відповідних сумах відображається в окремому бухгалтерському обліку спільної діяльності та в бухгалтерському обліку учасника». Дане положення вказує, що у спільній діяльності можуть використовуватися основні засоби як спільної діяльності, так і основні засоби підприємства-оператора, що вимагає розподілу нарахованої амортизації;

- у частині заробітної плати (п. 2.7): «Зобов'язання, взяті учасником для провадження спільної діяльності (у тому числі на оплату праці, сплату податків, зборів, обов'язкових платежів), визнаються витратами спільної діяльності і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності. 2.7.1. Витрати на оплату праці працівників учасника, які задіяні в спільній діяльності, і не є вкладом такого учасника до спільної діяльності, визнаються витратами спільної діяльності і компенсуються учаснику». Вказані особливості вимагають подвійного відображення витрат на оплату праці, тобто в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності та основної діяльності підприємства-оператора.

Стосовно документування, то даний процес має бути організований у комплексі з документуванням операцій придбання оборотних та необоротних активів. У частині удосконалення окремих форм певних документів, зважаючи на необхідність калькулювання собівартості продукції, яка є результатом спільної діяльності, необхідним є обґрунтування підходу, який би передбачав відображення специфічних витрат спільної діяльності. До специфічних витрат спільної діяльності належать спільні витрати виробництва.

У цілому ж пропонуємо у формі калькуляції відображати витрати в розрізі елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати), в розрізі прямих та непрямих витрат, а також розподілені спільні витрати виробництва. Така форма калькуляції слугуватиме як основою облікового відображення собівартості готової продукції, так і інформаційною основою управління кожним окремим видом витрат. Виходячи з зазначеного, форма калькуляції матиме наступний вигляд (табл. 3).

Запропонована форма калькуляції готової продукції спільної діяльності включає всі можливі витрати, які виникають в ході здійснення спільної діяльності. Варто зазначити про особливості специфічних витрат, зокрема спільних витрат виробництва та витрат підприємства-оператора, які пов'язані зі спільною діяльністю. Останні, у свою чергу, пропонуємо називати «загальні витрати підприємства-оператора».

Різниця між даними видами витрат полягає в тому, що спільні витрати виробництва – це виробничі витрати, понесені підприємством-оператором на провадження спільної та основної діяльності, які не можна прямо покласти на конкретний вид діяльності. У свою чергу, під загальними витратами підприємства-оператора варто розуміти витрати, які несе безпосередньо підприємство-оператор у зв'язку зі спільною діяльністю та вартість яких компенсується спільною діяльністю або визнається як збільшення вартості внесків підприємства-оператора.

Дані види витрат пропонуємо затвердити на нормативному рівні, шляхом внесення відповідних змін до Методичних рекомендацій Міністерства фінансів з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи або запропонованого П(С)БО. Таким чином, розглянемо особливості всіх зазначених витрат в розрізі елементів. Зокрема, особливими будуть витрати, пов'язані з нарахуванням оплати праці, амортизацією та іншими витратами в частині послуг, які надають учасники спільної діяльності, витрат на електроенергію, опалення, водопостачання та водовідведення, за умови, що виробництво спільної діяльності відбувається на базі підприємства-оператора. Адже за умови, що спільна діяльність використовує виробничі запаси підприємства-оператора, їх можна вважати внесками у спільну діяльність, якщо це передбачено договором або узгоджено з іншими учасниками протокольнo (протокол потрібно оформити як додаток до договору про спільну діяльність).

Таблиця 3

Запропонована форма калькуляції собівартості готової продукції, яка є результатом спільної діяльності

Підприємство-оператор:

ТзОВ "Альфа"

Договір спільної діяльності:

№ СД 170985, від 09.07.2013 р.

Підприємства-учасники:

ТзОВ "АТП 1702"

"01" лютого 2014 р.

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
за січень 2014 р.

<i>Елемент витрат</i>	<i>Витрати спільної діяльності</i>	<i>Витрати підприємства-оператора, пов'язані з спільною діяльністю</i>	<i>Разом</i>	<i>Кількість одиниць, шт.</i>	<i>Витрат на одиницю</i>
Прямі витрати спільної діяльності					
Матеріальні витрати	21034,00	3476,00	24510,00	5790	4,23
Заробітна плата	48253,00	7685,00	55938,00	5790	9,66
Єдиний соціальний внесок	17371,00	2766,00	20137,00	5790	3,48
Амортизація	3650,00	3902,00	7552,00	5790	1,30
Інші витрати	2198,00	1090,00	3288,00	5790	0,57
Разом	92506,00	18919,00	111425,00	5790	19,24
Прямі розподілені спільні витрати					
За елементами витрат ...		X			
Непрямі витрати спільної діяльності					
За елементами витрат ...					
Прямі розподілені спільні витрати					
За елементами витрат ...		X			
Разом витрати		X			

Стосовно витрат на оплату праці, то виникають труднощі, пов'язані з тим, що спільна діяльність не є юридичною особою, а отже, не є платником податків. Працівники укладають трудовий договір з роботодавцем – підприємством-оператором, отже, незалежно від того, чи зайняті працівники у спільній діяльності, чи ні, договірна відповідальність лежить на самому підприємстві. Тому всі подібні витрати доцільно враховувати у внутрішньому обліку роботодавця на окремих субрахунках рахунків з обліку витрат і передавати їх через рахунок розрахунків для обліку в окремому балансі спільної діяльності. При цьому спільна діяльність зобов'язана компенсувати товаришеві такі витрати на підставі положень договору.

Виходячи з зазначеного вище, витрати на оплату праці можуть бути як спільними витратами виробництва, так і загальними витратами підприємства-оператора. За умови, якщо витрати на оплату праці, понесені підприємством-оператором, можна прямо віднести на спільну діяльність, такі витрати будуть загальними витратами, в іншому разі – спільними витратами. Перші ж, у свою чергу, прямо включаються до собівартості готової продукції спільної діяльності за умови одного виду продукції або ж розподіляються як загальновиробничі за умови двох і більше видів продукції.

Особливої уваги при включенні витрат на оплату праці до собівартості готової продукції потребують спільні витрати, адже саме вони потребують розподілу між основною діяльністю підприємства-оператора та спільною діяльністю. Для вирішення даного проблемного питання пропонуємо в обліковій політиці підприємства-оператора за узгодженням з учасниками договору про спільну діяльність передбачати бази розподілу. Бази розподілу спільних витрат на оплату праці можуть бути різносторонніми, що залежить від подібності основної діяльності підприємства-оператора та спільної діяльності.

Особливості запропонованого механізму розподілу спільних витрат виробництва на оплату праці полягає в тому, що він має два варіанти: по-перше, коли основна та спільна діяльності пов'язані з виготовленням одного й того самого виду продукції; по-друге, коли основна та спільна діяльності пов'язані з виготовленням різних видів продукції (табл. 4). Залежно від особливостей спільної діяльності підприємство обиратиме базу розподілу спільних витрат виробництва. Універсальними базами розподілу для обох варіантів будуть прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. У свою чергу, база розподілу за обсягами виробництва, характерна лише для першого варіанту. Що стосується непрямих витрат спільної діяльності, то такі

витрати пропонуємо розподіляти за прямою заробітною платою або прямими матеріальними витратами.

Таблиця 4

Запропонований механізм розподілу спільних витрат виробництва на оплату праці (СВВОП)

Напрямок розподілу	База розподілу	Формула
Варіант 1: основна та спільна діяльності пов'язані з виготовленням одного й того самого виду продукції		
<i>Розподіл витрат за обсягами виробництва</i>	Обсяги виробництва	$K = \text{СВВОП} / \text{обсяг виготовленої продукції}$
<i>Розподіл витрат за прямою заробітною платою</i>	Сума прямої заробітної плати ОД і СД	$K = \text{СВВОП} / \text{сума прямої зарплати ОД та СД}$
<i>Розподіл витрат за прямими матеріальними витратами</i>	Сума прямих матеріальних витрат ОД і СД	$K = \text{СВВОП} / \text{сума прямих матеріальних витрат}$
Варіант 1: основна та спільна діяльності пов'язані з виготовленням різних видів продукції		
<i>Розподіл витрат за прямою заробітною платою</i>	Сума прямої заробітної плати ОД і СД	$K = \text{СВВОП} / \text{сума прямої зарплати ОД та СД}$
<i>Розподіл витрат за прямими матеріальними витратами</i>	Сума прямих матеріальних витрат ОД і СД	$K = \text{СВВОП} / \text{сума прямих матеріальних витрат}$

Якщо мова йде про амортизацію та нарахування амортизації необоротних активів, що перебувають у спільній діяльності, здійснюється у загальновстановленому порядку незалежно від фактичного терміну їх використання і раніше застосовуваних методів нарахування до укладення договору про спільну діяльність. Проте виникають проблеми відображення в бухгалтерського обліку не стільки основних засобів, які є власністю спільної діяльності, скільки відображення в бухгалтерському обліку та собівартості готової продукції авторизації на основні засоби, які використовуються у спільній діяльності та основній діяльності підприємства-оператора. Сьогодні законодавством не розроблений чіткий механізм розподілу витрат, пов'язаних з амортизацією таких об'єктів. Зважаючи на це,

пропонуємо внести відповідні зміни до чинного законодавства, зокрема до п. 2.4 Методичних рекомендацій Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Дані зміни мають стосуватися баз розподілу амортизаційних нарахувань. Зокрема, пропонуємо використовувати ті самі бази розподілу, що й для спільних витрат виробництва на оплату праці: обсяги виробництва, прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці.

Таким чином, відносини, що виникають між спільною діяльністю та учасниками, можуть бути пов'язані не тільки зі спільним контролем її операцій, а й бути звичайними цивільно-правовими відносинами окремих самостійно господарюючих суб'єктів. У такому разі, на відміну від операцій з внесення внесків у спільну діяльність, операції з поставки учасником послуг спільної діяльності в обліку повинні відображатися відповідно до діючих норм.

Всі витрати, які несе спільна діяльність повинні бути відповідним чином відображені в системі обліку, щоб формувати інформацію як у складі про собівартість готової продукції, так і за її окремими складниками. Для формування такої інформації необхідно організувати відповідний аналітичний облік. Організація аналітичного обліку повинна стосуватися як прямих, так і непрямих витрат, а також спільних витрат на виробництво та загальних витрат підприємства-оператора.

Для бухгалтерського обліку виробничих витрат спільної діяльності використовуються рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати», з виділенням відповідних аналітичних рахунків у розрізі витрат. На зазначених рахунках мають відображатися як витрати спільної діяльності, так і спільні витрати та загальні витрати підприємства-оператора. У свою чергу на рахунок 23 «Виробництво» відображаються прямі виробничі витрати, а на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – непрямі виробничі витрати.

Зважаючи на те, що дані рахунки призначені не лише для спільної діяльності, але й для основної діяльності підприємства-оператора, необхідним є організація аналітичного обліку, який би забезпечив відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від виробничих витрат основної діяльності. Для вирішення даного питання пропонуємо вести аналітичний облік виробничих витрат за такими рівнями: 1-й рівень – відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від виробничих витрат основної діяльності підприємства-оператора; 2-й рівень – відокремлення виробничих витрат за різними договорами спільної діяльності; 3-й рівень – відокремлення

виробничих витрат на виготовлення різних видів продукції в рамках договору про спільну діяльність; 4-й рівень – відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від спільних виробничих витрат; 5-й рівень – відокремлення витрат за елементами.

Запропонований підхід до організації аналітичного обліку виробничих та загальновиробничих витрат спільної діяльності враховує всі види специфічних витрат та дозволяє формувати інформацію за різними розрізами та форматами для забезпечення відповідних інформаційних потреб управління. Запровадження даного формату організації аналітичного обліку пропонуємо оформляти як додаток до облікової політики в частині робочого плану рахунків підприємства-оператора. Надалі запропонований аналітичний облік дозволить формувати показники як внутрішньої (управлінської), так і зовнішньої (фінансової, податкової, статистичної) звітності спільної діяльності.

Процес реалізації. Основною метою спільної діяльності є виробництво та реалізація продукції для отримання відповідної економічної вигоди. Відповідно до цього виникає потреба в організації бухгалтерського обліку процесу реалізації готової продукції. Даний процес пов'язаний з такими об'єктами бухгалтерського обліку, як готова продукція, собівартість реалізації готової продукції, витрати на збут та доходи, отримані від реалізації готової продукції. Відповідно до цього удосконалення методики відображення процесу реалізації має стосуватися саме цих об'єктів. Система документування організовується таким самим чином, як і при процесі придбання та виробництва.

Стосовно оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, то вважаємо за доцільне наголосити, що при реалізації, як, власне, і при придбанні та виробництві, виникають спільні витрати на реалізацію готової продукції. Спільні витрати виникають при:

- спільному зберіганні готової продукції спільної діяльності та основної діяльності підприємства-оператора. Наприклад, використання спільних складів, що зумовлює необхідність розподілу витрат, пов'язаних з утриманням складів (електроенергія, водопостачання, опалення та ін.), заробітна плата персоналу складів, матеріальне забезпечення складів;

- спільному транспортуванні готової продукції покупцям. Наприклад, використання одних і тих самих транспортних засобів (амортизація, заробітна плата, пально-мастильні матеріали, витрати на поточний ремонт), транспортування за одним договором про використання транспортних послуг автотранспортних підприємств (оплата послуг);

- спільна система управління збутом готової продукції. Наприклад, спільна реклама, утримання маркетингових відділів та ін.

За умови, що спільна діяльність несе всі зазначені вище спільні витрати реалізації готової продукції, пропонуємо використовувати універсальну базу розподілу: пряму заробітну плату або прямі матеріальні втрати при виготовленні різних видів продукції, а при виготовленні однорідного виду продукції, до переліку цих баз варто додати обсяг реалізації готової продукції. Відповідно перелік зазначених баз пропонуємо передбачати в методичних рекомендаціях, а їх вибір затверджувати в обліковій політиці підприємства-оператора.

Запропоновані напрями удосконалення методики бухгалтерського обліку процесу реалізації готової продукції спільної діяльності є логічним продовженням розроблених підходів до облікового відображення процесу придбання та виробництва, крім того, виступають частиною комплексного підходу організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій здійснення спільної діяльності.

Таким чином, нами розроблено пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку операцій зі здійснення спільної діяльності в частині таких елементів методу, як документування, оцінка та калькулювання й рахунки. Наступним кроком є визначення напрямів відображення зазначених операцій на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи з особливостей спільної діяльності.

Незважаючи на те, що порядок бухгалтерського обліку проведення господарських операцій спільної діяльності повністю відповідає загальним положенням бухгалтерського обліку, ідентичні операції при спільній діяльності матимуть свою специфіку: по-перше, специфічні види витрат, такі як спільні витрати та загальні витрати підприємства-оператора, підлягають подвійному відображенню: на рахунках бухгалтерського обліку основної та спільної діяльності; по-друге, особливим є відображення операцій з надання послуг учасниками спільної діяльності, що також потребує подвійного відображення; по-третє, проведення будь-яких видів розрахунків спільної діяльності залежить від варіанту використання рахунків банків: використання окремого рахунку в банку або використання рахунку підприємства-оператора.

Висновки. У статті розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій зі здійснення спільної діяльності. Визначено напрями удосконалення окремих елементів методу бухгалтерського обліку в розрізі господарських процесів. У цілому запропоновані організаційно-методичні положення можуть

бути впроваджені як на макро- (система регулювання бухгалтерського обліку), так і макрорівнях (організація та методика бухгалтерського обліку на підприємствах) бухгалтерського обліку. Що стосується макрорівня, то до впровадження розроблено напрями удосконалення чинного бухгалтерського законодавства в частині операцій зі здійснення спільної діяльності. Дані рекомендації можуть бути впроваджені як зміни до чинних нормативно-правових актів із регулювання бухгалтерського обліку (Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи) або стати частиною нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Спільна діяльність». Адже чинні положення, зокрема П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», не забезпечують цілісної системи регулювання облікового відображення спільної діяльності. Крім того, фінансові інвестиції та спільна діяльність мають ряд відмінностей економічного, правового та бухгалтерського характерів, які не можуть бути об'єднані в одному регламенті. Рекомендації щодо удосконалення мікрорівня системи бухгалтерського обліку пов'язані з організаційними положеннями в частині документування (обґрунтовано необхідність відокремленої системи документування), калькулювання (запропоновано калькуляційні форми), розподілу спільних витрат та загальних витрат підприємства-оператора, організації аналітичного обліку та методики відображення операцій зі здійснення спільної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. Батіщев В. Спільна діяльність: до чого тут дивіденди? / В.Батіщев // Бухгалтерія. – 2003. – № 37 (556). – С. 38–49.
2. Батіщева Н. Проблеми визначення спільної діяльності для її відображення в бухгалтерському та податковому обліку/ Н.Батіщева // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 11. – С. 38–49.
3. Учет источников финансирования инвестиций: состояние, проблемы и направления развития / С.Г. Вегера и др. – Новополюк : ПГУ, 2009. – 232 с.
4. Дмитренко А.В. Удосконалення методики обліку спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання внесків / А.В. Дмитренко // Экономика Крыма – 2011. – № 2 (35). – С. 174–177.
5. 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. – 2008. – № 4/2 (36). – С. 107–113.

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

Наукові інтереси:

– облік і контроль спільної діяльності.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2014.

Куришко Л.А. Бухгалтерський облік господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи

Курышко Л.А. Бухгалтерский учет хозяйственных процессов совместной деятельности без создания юридического лица

Kuryshko L.A. Accounting business processes of joint activities without forming a legal entity

УДК 657.1

Бухгалтерский учет хозяйственных процессов совместной деятельности без создания юридического лица / Л.А. Курышко

Усовершенствованы организационно-методические положения отражения операций по осуществлению совместной деятельности в бухгалтерском учете в разрезе хозяйственных процессов (приобретение, производство, продажа), в частности разработаны: механизм распределения общих расходов, подход к идентификации общих расходов, порядок калькулирования себестоимости готовой продукции общей деятельности, рабочий план счетов в частные аналитического учета прямых и косвенных производственных расходов; порядок отражения на счетах всех хозяйственных процессов в отделенной системе учета, в системах учета предприятия-оператора и предприятий-участников

Ключевые слова: совместная деятельность; бухгалтерский учет; калькулирование расходов.

УДК 657.1

Accounting business processes of joint activities without forming a legal entity / L.A. Kuryshko

Organizational-methodical provision mapping operations to carry out joint activities in accounting in terms of business processes (purchasing, production, sales), particularly developed: a mechanism for the distribution of common costs approach to identification of total costs, the order of calculation of the cost of finished products of joint activities, work plan accounts in partial analytical account of direct and indirect production costs; the display order of the accounts of all business processes in a secluded system accounting systems accounting enterprise operator and participating companies

Keywords: common; accounting; costing; cost.