

УДК 657.24

ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ РЕЗУЛЬТАТІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

Куцик О.О.

Висвітлено основні аспекти розподілу результатів спільної діяльності без створення юридичної особи та відображення їх в обліку.

Ключові слова: *спільна діяльність, прибуток, збиток, розподіл, податковий облік, бухгалтерський облік*

ВСТУП

В міжнародній практиці використовується така форма господарювання, як спільна діяльність без створення юридичної особи, облік якої ведеться на основі положень окремого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 31 “Частки в спільних підприємствах”. Така форма господарювання все частіше використовується й у вітчизняній практиці у різних галузях економіки та видах діяльності. Однак порядок організації та ведення обліку в Україні такої діяльності чітко не визначений, оскільки Національні стандарти бухгалтерського обліку не регламентують порядок вирішення зазначених питань [2]. Основною метою здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи, що провадиться на підставі договору про спільну діяльність є отримання прибутку або досягнення іншої мети. Відтак актуальним є наукове дослідження процесу формування та розподілу результатів господарської діяльності та їх відображення у бухгалтерському обліку спільного підприємства та його учасників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження обліку результатів спільної діяльності зробили такі вітчизняні науковці та практики: Привалова Н. С. [2], Шестерняк М. М. [6], Білова Н., Бобро А. [4], Верхогляд В. [1]. Однак основою їх досліджень було розкриття правових нюансів даного питання, а обліковий аспект був залишений поза увагою вчених або розглядався поверхнево.

Постановка завдання. Вивчення й аналіз бухгалтерського та податкового законодавства, дослідження теоретичних і практичних аспектів даного питання, розроблення власних рекомендацій щодо порядку розподілу результатів спільної діяльності і його відображення в обліку спільного підприємства та його учасників.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У правовому регулюванні України нормами глави 77 Цивільного кодексу України (далі ЦКУ) передбачена можливість здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. Зокрема, частиною 2 статті 1130 регламентовано, що «спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників» [5].

З метою організації бухгалтерського обліку слід також враховувати, що відповідно до частини 1 статті 1134 ЦКУ “внесене учасниками у спільну діяльність майно, яким вони володіли на правах власності, вироблена у результаті такої діяльності продукція, одержані результати і доходи є спільною частковою власністю учасників”. Тобто, передавши у спільну діяльність власне майно, учасники втрачають на нього право особистої власності, та набувають права власності на частку усіх активів, отриманих у результаті спільної діяльності. Зазначається, що “раціональна організація бухгалтерського обліку, контролю ... передбачає додержання системного підходу, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджувального відображення, системоутворюючих відносин окремих частин та елементів” [1].

Доцільною є розробка рекомендацій та порядку розподілу результатів спільної діяльності з метою правильного відображення їх в обліку спільного підприємства і його учасників (рис. 1).

Як правило, ведення бухгалтерського та податкового обліку результатів такої діяльності доручається одному з учасників на підставі ч. 2 ст. 1134 ЦКУ, що одночасно відповідає і вимогам п. 8 Порядку № 571 про відокремлений облік результатів спільної діяльності [5].

Щодо порядку розподілу прибутку чи відшкодування збитку від спільної діяльності, то він встановлюється за домовленістю сторін у договорі про спільну інвестиційну діяльність. Тут варто взяти до уваги норми цивільного законодавства про розподіл прибутку від спільної діяльності між учасниками. Так, згідно з ст. 1139 ЦКУ прибуток, отриманий учасниками договору простого товариства (договору про спільну діяльність) в результаті їх спільної діяльності, розподіляється пропорційно вартості внесків учасників у спільне майно, якщо інше не встановлено договором чи іншою домовленістю сторін.

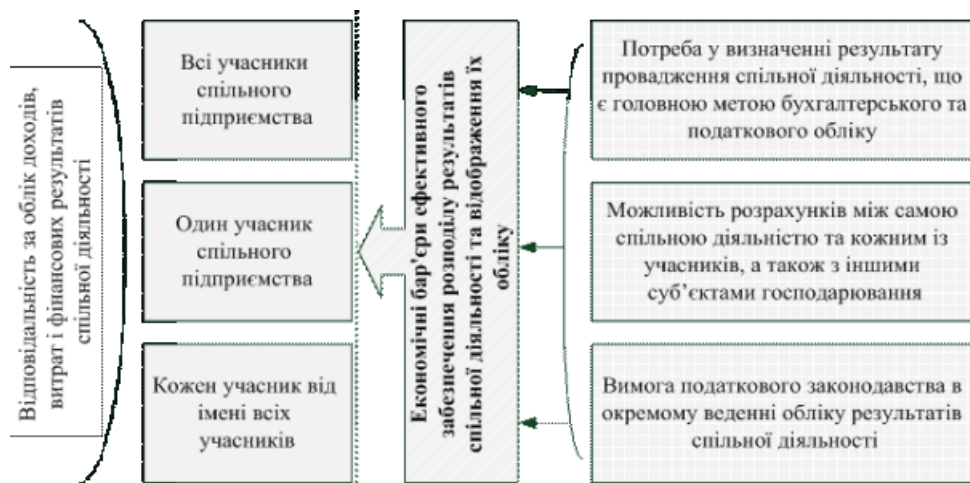


Рис. 1. Економічні умови ведення обліку результатів діяльності спільного підприємства

Повне відсторонення будь-якого учасника від участі в розподілі прибутку заборонене, згідно цивільного законодавства України.

Аналогічно розподілу прибутку в договорі зазначається порядок відшкодування збитків і затрат, що виникають в ході виконання договору про спільну діяльність, і є обов'язковою умовою згідно ст. 1131 ЦКУ. Відповідно до вимог даного нормативного акту забороняється включати до договору умову, за якої учасник повністю звільняється від відшкодування витрат та збитків.

З метою уникнення можливих суперечностей у майбутньому, при складанні даного розділу договору необхідно чітко визначити, що саме учасники розуміють під затратами, пов'язаними зі здійснення спільної діяльності і детально викласти порядок відшкодування таких затрат. За умов відсутності такого порядку, учасникам слід керуватися положеннями того ж цивільного законодавства.

У кінці кожного звітної періоду розподілу підлягає прибуток (збиток) отриманий в результаті спільної діяльності за даними обліку бухгалтерського чи податкового. У результаті є два об'єкти до розподілу:

- прибуток (збиток), отриманий за результатами податкового обліку спільної діяльності;
- прибуток (збиток), отриманий за результатами спільної діяльності як фінансовий результат.

Обмежень у виборі одного з варіантів у вітчизняному законодавстві немає, право вибору залишається за учасниками, при цьому зазначення конкретного об'єкту розподілу є обов'язковою умовою договору.

Аналіз податкового та бухгалтерського законодавства з даного питання засвідчив наявність цілого ряду суперечностей саме в останньому.

Згідно пп. 3.1, 7.7.3, 7.7.4 Закону № 334/94-ВР об'єктом оподаткування є прибуток, що визначається в результаті коригування валових доходів звітної періоду, отриманих в результаті спільної діяльності на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань, понесених у звітному періоді в процесі такої діяльності, незалежно підлягає такий прибуток розподілу між учасниками чи ні. Після вирахування податку сума прибутку підлягає розподілу між учасникам. Згідно вимог п. 4.2.11 Закону № 334/94-ВР та п. 11 Порядку № 571, таке надходження, отримане учасником спільної діяльності до складу його валових доходів не включається [3].

Якщо договором простого товариства визначено, що прибутком до розподілу є результат податкового обліку питань не виникає, то у випадку ситуації, коли об'єктом розподілу вибраний "обліковий" прибуток, з'являються певні проблеми. Так, враховуючи вимоги п. 7.7.4 цього ж Закону, якщо прибуток не виплачується або виплачується в розмірі меншому за оподатковуваний прибуток та одночасно "обліковий" прибуток є більшим, об'єктом оподаткування є останній, що явно суперечить самому закону. Крім того, в разі розподілу між учасниками облікового прибутку, більшого ніж визначеного в звіті про результати спільної діяльності, сума надміру сплаченого податку на прибуток не підлягає поверненню або зарахуванню у зменшення прибутку від спільної діяльності майбутніх періодів. У зв'язку з цим в українській практиці в більшості випадків об'єктом розподілу між учасниками використовується прибуток, розрахований за результатами податкового обліку.

Виходячи з викладеного вище, податок на прибуток від спільної діяльності повинен відображатися уповноваженим учасником на відповідному субрахунку субрахунку 981 "Податок на прибуток від звичайної

діяльності” з подальшим його списанням у дебет субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”, а потім у дебету субрахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” незалежно від того коли він нараховується, а не за дебетом субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” у вигляді зменшення зобов’язань з учасниками чи за кредитом 641 “Розрахунки за податками”, як вважають ряд науковців, оскільки згідно п. 19 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” це є не що інше як витрати, понесені учасниками в процесі спільної діяльності.

Суму прибутку, яка підлягає розподілу доцільно відображати за кредитом субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” в розрізі учасників спільної діяльності пропорційно їх внеску чи в іншому співвідношенні, зазначеному у договорі про спільну діяльність з одночасним відображенням її за кредитом субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”. В свою чергу суму понесеного збитку в результаті спільної діяльності, відповідно, слід відображати за дебетом субрахунку 442 “Непокриті збитки”.

ВИСНОВКИ

Для регламентування бухгалтерського обліку результатів спільної діяльності у суб’єктів господарювання, що здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи, слід визначити організаційно-економічні та правові засади їх спільної діяльності. А на їх основі, застосовуючи прийоми моделювання - моделювати загальні параметри роботи облікової системи організаційної структури у часі та за окремими крупними згрупованими видами фінансово-господарської діяльності.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Верхогляд В. Спільна діяльність у торгівлі: облік і звітність / Валентина Верхогляд // Баланс. – 2010. – № 23. – С. 16 – 21.
2. Привалова Н. Є. Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Неля Привалова // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 164 – 167.
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 28.12.94 р. № 334/94-ВР // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>
4. Хрестоматія бухгалтера / [Білова Н., Бобро А., Бойцова М. та ін.]. – Х. : Фактор, 2006. – 760 с.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
6. Шестерняк М. М. До питання сутності спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Економічний простір. – 2009. – № 23/2. – С. 125 – 130.

[Кущик Олексій](#) Олексійович, пошукувач кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія