

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

КУРИШКО ЛІЛЯ АНАТОЛІЇВНА

УДК: 657.2.016(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Легенчук Сергій Федорович,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Правдюк Наталія Леонідівна,
Вінницький національний аграрний університет,
завідувач кафедри організації обліку та звітності

кандидат економічних наук, доцент
Онищенко Віктор Петрович,
Чернігівський національний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “28” листопада 2014 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “24” жовтня 2014 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доц.

О.А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. За даними Європейської Бізнес Асоціації¹ в Україні спостерігається падіння індексу інвестиційної привабливості. Так, у IV кварталі 2013 р. даний показник був найнижчим за останні п'ять років та становив 1,81 бала з 5 можливих. За таких умов зростає необхідність пошуку нових заходів підтримки вітчизняного бізнесу. Одним з найефективніших інструментів розвитку бізнесу в різних галузях національної економіки є спільна діяльність без створення юридичної особи. Дана форма організації діяльності є поширеною у вітчизняній системі економічних відносин, проте організаційно-методичні та правові положення управління нею є недостатньо розробленими, що знижує її результативність та призводить до вирішення ряду негативних наслідків економічного та правового характерів.

Законодавство з бухгалтерського обліку не забезпечує повною мірою врегулювання питань організації та методики бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Залишаються невирішеними питання організації відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності у підприємства-оператора, існує неузгодженість методики облікового відображення особливих об'єктів, притаманних лише цьому виду діяльності (внески, спільні витрати, розподіл фінансових результатів), відсутні напрацювання в сфері організації контролю спільної діяльності без створення юридичної особи. Відсутність шляхів вирішення існуючих проблемних питань негативно впливає на процес функціонування системи управління спільною діяльністю, досягнення її мети та узгодженість дій підприємств-учасників, що зумовлює актуальність дослідження організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Проблеми бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності в частині правового регулювання, організації та методики стали об'єктом наукового дослідження Е.Б. Афоннікова, В.В. Бабіч, А.А. Бабух, В.Т. Батіщева, Н.М. Батіщевої, С.Г. Вегери, Н.Г. Волкова, В.В. Гуріна, О.В. Дзера, А.В. Дмитренко, А.С. Довгерта, Г.І. Зими, Н.Є. Косача, О.О. Куцик, П.О. Куцика, А.Р. Лавриненко, І.О. Лукашової, В.В. Луць, М.Р. Лучка, А.В. Марсова, Л.А. Обухової, В.П. Онищенко, Н.Л. Правдюк, Н.Є. Привалової, Н.О. Рак, Н.І. Самбурської, М.М. Шестерняк.

Аналізуючи напрацювання вище зазначених авторів в частині організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку, спільного контролю та аудиту спільної діяльності без створення юридичної особи слід зазначити, що залишаються невирішеними проблемні питання: теоретичного характеру (відсутність чіткого трактування сутності спільної діяльності в працях вчених та нормативно-правових актах, необґрунтованість сутності та особливостей форм здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи; відсутність чіткого підходу до структуризації об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи); організаційно-методичного характеру (неврегульованість організації відокремленої системи бухгалтерського обліку

¹ Індекс інвестиційної привабливості України рекордно впав // УНІАН [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.unian.ua/society/865338-indeks-investitsiynoji-privablivosti-ukrajini-rekordno-vpav.html>

спільної діяльності без створення юридичної особи; відсутність організаційно-методичних положень відокремленої системи бухгалтерського обліку внесків в спільну діяльність, операцій з її здійснення в розрізі господарських процесів, операцій з розподілу фінансових результатів та припинення спільної діяльності; необґрунтованість організаційно-методичних положень спільного контролю та аудиту спільної діяльності).

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 348 “Бухгалтерський облік і контроль спільної діяльності” (номер державної реєстрації 0112U006046). У межах теми автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою пропозицій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку внесків у спільну діяльність, операцій зі здійснення спільної діяльності в розрізі господарських процесів, операцій з розподілу фінансових результатів, операцій з припинення спільної діяльності та сформовано пропозиції щодо організаційно-методичного забезпечення спільного контролю та аудиту спільної діяльності.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

- обґрунтувати теоретичні основи організації та здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи;
- визначити форми здійснення спільної діяльності та обґрунтувати їх особливості для цілей бухгалтерського відображення;
- удосконалити нормативно-правове регулювання організації, здійснення та облікового відображення спільної діяльності без створення юридичної особи;
- розробити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку внесків в спільну діяльність без створення юридичної особи;
- з'ясувати особливості бухгалтерського обліку операцій зі здійснення спільної діяльності в розрізі господарських процесів;
- розробити підхід до облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів та операцій з припинення спільної діяльності;
- обґрунтувати організаційно-методичні положення спільного контролю спільної діяльності;
- розкрити особливості організації та методики аудиту спільної діяльності без створення юридичної особи.

Об'єктом дослідження є спільна діяльність без створення юридичної особи, операції зі здійснення якої підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Методи дослідження. В ході проведеного дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, групування та історичний метод використано для обґрунтування сутності спільної діяльності без створення юридичної особи, особливостей договірної процесу та з'ясування сутності і специфіки форм здійснення спільної діяльності. За допомогою методів моделювання, теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу, порівняння розроблено бухгалтерську модель спільної діяльності як основи ідентифікації об'єктів, які підлягають обліковому відображенню в межах виділених бізнес-процесів. Дослідження особливостей організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку спільної діяльності та їх удосконалення в розрізі таких об'єктів як внески, господарські операції з розподілу фінансових результатів та припинення діяльності базувалося на системному підході з використанням методів групування, індукції та дедукції. Запропонований порядок організації та методики спільного контролю та аудиту спільної діяльності є результатом застосування методів групування, аналізу та синтезу.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з економічної теорії, бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, офіційні статистичні матеріали, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

удосконалено:

– нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи шляхом розробки бухгалтерської моделі такої діяльності, яка покладена в основу запропонованого П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи”, шляхом уточнення розуміння сутності об'єктів спільної діяльності та обґрунтування системи регулювання їх облікового відображення в розрізі ідентифікованих бізнес-процесів;

– методичні положення бухгалтерського обліку внесків в спільну діяльність без створення юридичної особи: документування (обґрунтовано особливості організації відокремленого документообороту, запропоновано форму реєстру внесків в спільну діяльність), оцінка (обґрунтовано порядок вибору методів оцінки активів в залежності від їх видів), рахунки (запропоновані зміни до Інструкції про застосування плану рахунків² в частинні обліку розрахунків з учасниками,

² Примітка: Повна назва «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» (далі - інструкція про застосування Плану рахунків)

обґрунтовано порядок організації аналітичного обліку внесків), подвійний запис (запропоновано методику відображення внесків в підприємства-оператора та підприємства-учасника);

– 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 в частинні аналітичного обліку прямих та непрямих виробничих витрат; порядок відображення на рахунках всіх господарських процесів у відокремленій системі обліку, в системах обліку підприємства-оператора та підприємств-учасників;

– методичні положення бухгалтерського обліку операцій з розподілу фінансових результатів (акт розподілу прибутку спільної діяльності, порядок вибору методів розподілу прибутку, система аналітичного обліку та порядок відображення на рахунках в відокремленій системі та системах обліку підприємств-учасників) як основи гармонізації інтересів учасників спільної діяльності;

– організаційно-методичний підхід до спільного контролю в частині: обґрунтування механізму його організації та здійснення за відповідними рівнями; удосконалення порядку застосування методів документального та фактичного контролю в розрізі бізнес-процесів; розробки пакету робочих документів щодо застосування методу зустрічної перевірки, що дозволяє здійснювати комплексну перевірку спільної діяльності;

– порядок організації та здійснення аудиту спільної діяльності на основі сформованих варіантів замовлень, в межах яких обґрунтовано складові аудиту, покладені в основу плану та програми аудиту спільної діяльності та пакету робочих документів, що дозволяє ідентифікувати докази для підтвердження думки аудитора;

дістало подальший розвиток:

– обґрунтування сутності спільної діяльності без створення юридичної особи як господарської діяльності без створення юридичної особи для здійснення короткострокових або довгострокових комерційних проектів, що є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними;

– обґрунтування сутності та виявлення специфіки форм здійснення спільної діяльності, що є основою для формування організаційно-методичних положень бухгалтерського відображення, спільного контролю та аудиту спільної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку, спільного контролю та аудиту спільної діяльності без створення юридичної особи. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність суб'єктів господарювання, а саме:

– пропозиції щодо удосконалення облікового відображення внесків в спільну діяльність без створення юридичної особи в частинні запропонованої форми реєстру внесків в спільну діяльність, порядку вибору оцінки об'єктів оборотних та

необоротних активів, формування робочого плану рахунків в частинні аналітичного обліку розрахунків з учасниками (ПАТ “ДМК “Таврія”, довідка № 2238 від 18.12.2013 р.);

– рекомендації щодо удосконалення методики спільного контролю в розрізі бізнес-процесів та пакету робочих документів контролера для забезпечення зустрічної перевірки об’єктів спільної діяльності (ТОВ “ДРІНК ДІСТРІБУШН СИСТЕМ”, довідка № 12/32 від 20.01.2014 р.);

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку, спільного контролю та аудиту спільної діяльності використано в ході розробки навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік 1”, “Фінансовий облік 2”, “Організація і методика аудиту” в Житомирському державному технологічному університеті (довідка № 44-45/216 від 12.02.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з організацією та методикою бухгалтерського обліку, спільного контролю та аудиту спільної діяльності.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дослідження, викладені у дисертації, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку на 7-ми вітчизняних та міжнародних наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [8-14]

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 6,45 друк. арк. (особисто автору належить 6,05 друк. арк.), у тому числі 1 стаття у виданні України, що включене до міжнародних наукометричних баз, 1 стаття у науковому періодичному виданні інших держав, 5 статей у фахових виданнях України (з них 1 стаття – в електронному науковому фаховому виданні); 7 тез доповідей на конференціях. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 36 таблиць на 38 сторінках (з них 16 таблиць розміщені на 22 сторінках), 6 рисунків на 4 сторінках (з них 3 рисунки розміщені на 3 сторінках) і 5 додатків на 17 сторінках. Список використаних джерел нараховує 262 найменування і розміщений на 24 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, відображено зв’язок роботи з науковою темою, наведено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, методи та інформаційну базу дослідження, визначено наукову новизну, теоретичне та практичне значення одержаних результатів, їх апробацію.

У першому розділі **“Економіко-теоретичні положення бухгалтерського обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи”** розглянуто економічну сутність спільної діяльності без створення юридичної особи, форми її здійснення та розроблено її бухгалтерську модель.

На основі вивчення наукової, навчальної літератури та нормативних актів на предмет сутності спільної діяльності, обґрунтовано під даним поняттям розуміти господарську діяльність без створення юридичної особи для здійснення короткострокових або довгострокових комерційних проектів, що є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. В такій редакції запропоновано дане визначення затвердити на нормативному рівні. Встановлено, що координуючим внутрішнім документом є договір спільної діяльності, реєстрація якого легалізує здійснення спільної діяльності між окремими учасниками.

Для обґрунтування заходів з удосконалення системи регулювання організації, здійснення та облікового відображення спільної діяльності розроблено модель бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, що дозволяє виявити особливості функціонування всіх учасників даної діяльності та спрогнозувати наслідки їх дій щодо організації та методики бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність виділення наступних учасників спільної діяльності: підприємство-учасник спільної діяльності (суб'єкт господарювання, яке є учасником договору про спільну діяльність, вносить майно, бере / не бере участі в здійсненні спільної діяльності, не бере участі в управлінні спільною діяльністю та не веде відокремлений облік операцій зі здійснення спільної діяльності) та підприємство-оператор спільної діяльності (суб'єкт господарювання, яке є учасником договору про спільну діяльність, вносить майно, та на якого покладаються обов'язки в здійсненні спільної діяльності, управління нею та ведення відокремленого обліку операцій зі здійснення спільної діяльності).

Організація бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи може бути здійснена в двох варіантах: 1) формування окремих робочих планів рахунків й відокремленої системи бухгалтерського обліку операцій спільної діяльності; 2) ведення єдиної системи бухгалтерського обліку з паралельним обліком спільної діяльності. На основі цього пропонуємо передбачити в законодавстві наступне визначення: відокремлена система бухгалтерського обліку – це система, що передбачає відображення операцій спільної діяльності на окремих аналітичних рахунках, організацію відокремленої системи документообороту та звітності, формування положень окремої облікової політики або внесення змін до діючої в частині спільної діяльності. При формуванні відокремленої системи бухгалтерського обліку підприємство-оператор затверджує відповідні зміни та доповнення в організації бухгалтерського обліку, які повинні бути узгоджені з підприємствами-учасниками. Узгодження таких позицій пропонуємо затверджувати протоколом погодження, який повинен бути додатком до договору про спільну діяльність.

Окреслено перелік об'єктів відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності (внески в спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансовий результат спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності), що є основою процесу формування інформації для управління ними та всією спільною діяльністю в цілому.

Обґрунтовано, що система бухгалтерського обліку спільної діяльності повинна забезпечувати управління наступними бізнес-процесами: створення спільної діяльності; об'єднання внесків; придбання; виробництва; продажу; розподіл фінансових результатів; припинення спільної діяльності. Для уникнення назрілих проблемних питань бухгалтерського обліку спільної діяльності в розрізі зазначених бізнес-процесів пропонуємо на рівні нормативного регулювання здійснення наступних заходів:

– впровадження окремого П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи”, де розкриваються особливості облікового відображення всіх зазначених господарських операцій. Дія положення поширюватиметься на підприємства-оператора в частині відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності (табл. 1);

– внесення змін до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” в частині поширення дії даного положення, зокрема, лише на підприємства-учасники спільної діяльності в частині обліку операцій, пов'язаних з їх участю в спільній діяльності. На підприємства-оператора дане положення поширюватиметься в частині операцій, які відображаються в системі бухгалтерського обліку основної діяльності.

Таблиця 1

Структура запропонованого П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи”

Розділ	Характеристика
<i>1. Загальні положення</i>	загальна характеристика положення; механізм застосування положення; основні терміни
<i>2. Порядок організації спільної діяльності</i>	характеристика відокремленого обліку; порядок організації елементів методу відокремленої системи бухгалтерського обліку;
<i>3. Організація безготівкових розрахунків</i>	особливості ведення обліку безготівкових розрахунків з окремим та спільним поточним рахунком спільної діяльності
<i>4. Облік внесків у спільну діяльність</i>	види внесків в спільну діяльність; методи оцінки внесків в спільну діяльність; облік внесків в спільну діяльність за видами активів
<i>5. Облік операцій зі здійснення спільної діяльності</i>	облік придбаних активів для спільної діяльності; порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); механізм розподілу спільних витрат (придбання, виробництва, продажу); облік непрямих витрат та їх розподіл; облік доходів спільної діяльності
<i>6. Облік фінансових результатів</i>	формування фінансових результатів; методи розподілу прибутку спільної діяльності; порядок покриття збитків спільної діяльності
<i>7. Облік операцій з припинення спільної діяльності</i>	визначення частки учасників на дату закінчення терміну договору; порядок розподілу майна спільної діяльності за видами внесків; порядок проведення розрахунків з учасниками
<i>8. Розкриття інформації у фінансовій звітності</i>	порядок розкриття інформації в фінансовій звітності спільної діяльності без створення юридичної особи

Запропонована структура та змістовне наповнення П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи” охоплює всі основні бізнес-процеси, дозволяючи врегулювати всі проблемні питання обліку спільної діяльності за умови побудови відокремленої системи бухгалтерського обліку.

У другому розділі “**Організація та методика бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи**” розроблено організаційно-

методичні положення бухгалтерського обліку внесків, господарських процесів та фінансового результату спільної діяльності без створення юридичної особи.

З метою удосконалення організації документування операцій із внесками в спільну діяльність розроблено реєстр внесків в спільну діяльність, який виступатиме реєстром первинних документів, пов'язаних з ними. Запропоновані форми протоколу погодження положень облікової політики підприємства-оператора та реєстру внесків в спільну діяльність є основою організації первинного спостереження, а також забезпечують узгодження інтересів всіх учасників спільної діяльності.

Обґрунтовано, що грошова оцінка внесків у спільну діяльність носить обліково-правовий характер, впливаючи на розмір частки учасника у праві на спільне майно і визначаючи також його частку в можливих спільних боргах, прибутках і збитках, здійснюється виключно за згодою учасників і не вимагає незалежної експертної оцінки. Запропоновано оцінювати внески в спільну діяльність двома способами: 1) за ринковою вартістю при погодженні з усіма учасниками договору; 2) за правилами бухгалтерського обліку: за первісною вартістю (земельні ділянки); за залишковою вартістю (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи); за фактичною собівартістю (виробничі запаси, товари, готова продукція).

Обґрунтовано, що облік заборгованості за внесками спільної діяльності може відбуватися за двома варіантами: 1) шляхом відкриття додаткового субрахунку до рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" – 686 "Учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи"; 2) використання існуючого – 685 "Розрахунки за іншими кредиторами". Порядок застосування обох варіантів є наступним: за умови, використання рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" необхідним є відкриття окремих аналітичних рахунків в розрізі договору спільної діяльності та видів внесків; при умові використання окремого субрахунку необхідним є відкриття субрахунку з шифром в діапазоні від 686-689. Другий варіант може застосуватися як на внутрішньому рівні, шляхом затвердження в робочому плані рахунків або ж може бути основою для внесення змін до Інструкції про застосування плану рахунків (табл. 2).

Таблиця 2

Запропоновані зміни до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку

За умови використання субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	
<i>Діючий підхід</i>	<i>Запропонований підхід</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<p>На субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями", а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.</p> <p><i>Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.</i></p>	<p>На субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями", а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); <i>операціями спільної діяльності, які пов'язані з обліком внесків</i>; за іншими операціями.</p> <p><i>Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами та за внесками в спільну діяльність ведеться окремо за договорами, за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами які є учасниками договору про спільну діяльність, з якими здійснюються розрахунки, за видами майна</i></p>

Продовження табл. 2

1		2	
За умови використання окремого субрахунку			
Рахунок 68	"Розрахунки за іншими операціями"	Субрахунок 686	"Розрахунки з учасниками спільної діяльності"
На рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67. Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.		На субрахунку 686 "Розрахунки за внесками в спільну діяльність" ведеться облік операцій пов'язаних з отриманням підприємством-оператором оборотних та необоротних активів від підприємства-вкладника, які є внесками в спільну діяльність. Аналітичний облік розрахунків за внесками в спільну діяльність ведеться окремо за договорами, за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами які є учасниками договору про спільну діяльність, з якими здійснюються розрахунки, за видами майна	
Кореспондує			
за дебетом з кредитом рахунків		за кредитом з дебетом рахунків	
30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"		10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках"	

Запропоновано форму калькуляції собівартості готової продукції (табл. 3), що містить дані про 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. Її впровадження в практичну діяльність дозволяє передбачити всі можливі витрати, які виникають в ході здійснення спільної діяльності, підвищуючи ефективність процесу калькулювання собівартості готової продукції, яка є результатом спільної діяльності.

Таблиця 3

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

Підприємство-оператор:	Договір спільної діяльності:	Підприємства-учасники:
<u>ТзОВ "Альфа"</u>	<u>№ СД 170985, від 09.07.2013 р.</u>	<u>ТзОВ "АТП 1702"</u>
		<u>"ОІ" лютого 2014 р.</u>

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
за січень 2014 р.

Елементи витрат	Витрати спільної діяльності	Витрати спільної діяльності підприємства-оператора	Разом	Кількість одиниць, шт.	Витрат на одиницю
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			

З метою вирішення проблеми облікового відображення спільних витрат запропоновано: 1) затвердити на законодавчому рівні таке поняття як спільні витрати в наступній редакції: “спільні витрати – це витрати, понесенні підприємством-оператором на провадження спільної та основної діяльності, що не можна прямо віднести на конкретні види діяльності”; 2) ідентифікувати спільні витрати залежно від господарського процесу: спільні витрати на придбання активів, спільні витрати виробництва, спільні витрати продажу; 3) 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); 4) затвердити бази та механізм розподілу спільних витрат придбання активів.

Розроблено механізм розподілу спільних витрат в розрізі господарських процесів (придбання, виробництво, продажу), який передбачає можливість вибору різноманітних баз розподілу, що враховують не лише економічні, але й технологічні особливості понесених витрат. Даний механізм має наступні варіанти використання: 1) коли основна та спільна діяльності пов’язані з виготовленням одного й того ж виду продукції; 2) коли основна та спільна діяльності пов’язані з виготовленням різних видів продукції. Залежно від особливостей спільної діяльності підприємство обирає базу розподілу спільних витрат виробництва. Універсальними базами розподілу для обох варіантів будуть прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. В свою чергу, база розподілу за обсягами виробництва, характерна лише для першого варіанту.

Розроблено багаторівневу систему аналітичного обліку прямих та непрямих виробничих витрат, яка покладена в основу удосконаленої методики облікового відображення, за такими рівнями: 1) відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від виробничих витрат основної діяльності підприємства-оператора; 2) відокремлення виробничих витрат за різними договорами спільної діяльності; 3) відокремлення виробничих витрат на виготовлення різних видів продукції в рамках договору про спільну діяльність; 4) відокремлення виробничих витрат спільної діяльності від спільних виробничих витрат; 5) відокремлення витрат за елементами. Запропоновані методичні положення бухгалтерського відображення господарських процесів враховують всі можливі варіанти організації спільної діяльності в частині безготівкових розрахунків, а також передбачає особливості подвійного відображення та розподілу спільних та загальних витрат підприємства-оператора спільної діяльності. Комплексність даного підходу полягає в обґрунтуванні особливостей облікового відображення однієї й тієї ж операції в системі бухгалтерського обліку спільної діяльності підприємства-оператора та підприємств-учасників.

Проведене дослідження дозволило розробити напрями удосконалення облікового відображення операцій з розподілу фінансових результатів в розрізі наступних елементів методу бухгалтерського обліку: 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 підприємства-оператора й 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).

Розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з припинення спільної діяльності в частині визначення особливостей відображення операцій з припинення спільної діяльності при різних фінансових результатах (прибуток або збиток) та при різних формах організації безготівкових розрахунків (окремий поточний рахунок спільної діяльності, поточний рахунок підприємства-оператора).

В цілому запропоновані організаційно-методичні підходи до обліку об'єктів спільної діяльності без створення юридичної особи є основою підвищення якості інформаційного забезпечення управління нею, що в кінцевому результаті забезпечить досягнення її мети та результативності.

У третьому розділі **“Удосконалення організаційно-методичних положень контролю спільної діяльності без створення юридичної особи”** розроблено організаційно-методичні положення спільного контролю та аудиту спільної діяльності без створення юридичної особи.

Обґрунтовано, що спільний контроль – це комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур, які використовуються учасниками спільної діяльності та керівництвом суб'єкта контролю з метою забезпечення дотримання політики керівництва та ефективного ведення спільної діяльності.

Система спільного контролю є складною підсистемою управління, яка має ряд організаційно-методичних відмінностей від системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема: передбачає появу нових об'єктів управління (внески учасників, розрахунки з учасниками), що зумовлює специфіку застосування методів документального та фактичного контролю; спільний контроль повинен забезпечити інформацією всіх учасників договору про спільну діяльність, що передбачає необхідність залучення представників підприємств-учасників спільної діяльності; спільний контроль залежить від організації бухгалтерського обліку та організації безготівкових розрахунків (з використанням окремого поточного рахунку спільної діяльності, з використанням поточного рахунку підприємства-оператора).

Доведено, що спільний контроль може організовуватися за наступними формами: формування окремого відділу спільного контролю, до складу якого увійдуть представники підприємств-учасників, оплата праці яких включатиметься до витрат спільної діяльності; введення до штату посади контролера, претендент на дану посаду узгоджується з учасниками спільної діяльності; скоординована система спільного контролю між представниками учасників спільної діяльності.

Розроблено комплексну методику спільного контролю спільної діяльності відповідно до специфічних об'єктів, зокрема, внески учасників, господарські процеси (придбання, виробництво, продажу), формування та розподіл фінансового результату спільної діяльності, операцій з припинення спільної діяльності. В межах кожної групи об'єктів визначено сукупність методів фактичного та документального контролю, обґрунтовано особливості формування інформаційного забезпечення їх використання.

На основі виявленої специфіки об'єктів спільного контролю, методів, що використовуються розроблено робочі документи, які об'єднано в три групи: відомості зіставлення даних первинних документів з даними реєстрів бухгалтерського обліку та звітності; відомості зіставлення документів спільної діяльності з документами підприємств-учасників; відомості зіставлення декількох документів за однією операцією.

Замовником аудиту спільної діяльності може виступати як підприємство-оператор, так і будь-хто із учасників або ж аудит передбачений договором про спільну діяльність. В останньому випадку замовником виступатимуть всі учасники спільної діяльності. В залежності від замовника встановлюються обсяги аудиту та склад об'єктів. Виходячи із вищенаведеного виділено чотири варіанти аудиту спільної діяльності: 1) суцільний аудит проводиться в кінці кожного звітного (рік) періоду перед або після розподілу фінансових результатів (в залежності від мети аудиту); 2) суцільний аудит спільної діяльності проводиться на замовлення окремого підприємства-учасника, в ході якого встановлюється достовірність показників бухгалтерської звітності спільної діяльності та окремі показники діяльності підприємства-учасника, який виступає замовником; 3) вибіркового аудиту проводиться на замовлення всіх учасників договору спільної діяльності, під час якого встановлюється достовірність, законність, повнота відображення окремих об'єктів спільної діяльності; 4) вибіркового аудиту на замовлення окремого учасника.

В залежності від характеру замовлення аудиту визначено його вихідні дані (об'єкт, мета, завдання); методика (обґрунтування методів документального або фактичного контролю, порядок оформлення результатів); інформаційне забезпечення перевірки (дані бухгалтерського обліку, нормативно-правові акти та ін.). Виходячи з цього, охарактеризовано складові аудиту, які залежать від характеру замовлення: об'єкт аудиту (при суцільному - вся спільна діяльність при вибіркового - окремі об'єкти обліку або показники бухгалтерської звітності); мета та завдання аудиту (призначення аудиту і конкретні проблеми, вирішення яких забезпечується його застосуванням); методика аудиту (склад методів документального та фактичного контролю); результативний документ (визначається відповідно до замовлення (аналітична записка, висновки, звіт)); інформаційне забезпечення (залежить від об'єктів, які підлягають аудиту).

Обґрунтовано, що аудит спільної діяльності повинен включати наступні етапи: 1) ознайомлення аудитора зі спільною діяльністю та діяльністю підприємства-оператора; 2) ознайомлення аудитора з діяльністю підприємств-учасників; 3) аудит внесків в спільну діяльність; 4) аудит операцій спільної діяльності за бізнес-

процесами: (придбання, виробництво, продажу); 5) аудит розподілу прибутку спільної діяльності; аудит операцій з припинення спільної діяльності (за умови, що аудит проводиться після припинення договору про спільну діяльність); б) формування результативного документу аудиту (аудиторський висновок, звіт, аналітична записка). На основі зазначених етапів розроблено план та програму аудиту спільної діяльності.

Запропонована програма аудиту спільної діяльності передбачає здійснення аудиту всієї спільної діяльності, що відображається в системах бухгалтерського обліку спільної діяльності, підприємства-оператора та підприємств-учасників. Запропонована форма програми аудиту орієнтована на встановлення відповідності спільної діяльності чинному законодавству та її достовірному та повному відображенню в бухгалтерському обліку та звітності.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю спільної діяльності без створення юридичної особи. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Дослідження теоретичних положень спільної діяльності без створення юридичної особи в роботі дозволило обґрунтовано переваги даного економічного інструменту в умовах зниження інвестиційної привабливості України. Аналіз діючих нормативних актів та науково-навчальної літератури на предмет сутності спільної діяльності без створення юридичної особи дозволив встановити відсутність єдиного підходу до трактування даного поняття, що спричиняє виникнення правових суперечностей з негативними економічними наслідками. Для вирішення даного проблемного питання в роботі обґрунтовано авторське тлумачення спільної діяльності, як господарської діяльності без створення юридичної особи для здійснення короткострокових або довгострокових комерційних проектів, що є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

2. Існування великого переліку диспозитивних норм, які учасники спільної діяльності без створення юридичної особи можуть встановлювати на свій розсуд, призводить до необхідності більш детального дослідження особливостей здійснення спільної діяльності у законодавчій, бухгалтерській та податковій сферах. Залежно від конкретних умов укладених договорів про спільну діяльність приймається управлінське рішення про організацію бухгалтерського обліку господарських операцій. У процесі дослідження встановлено форми спільної діяльності (шляхом створення юридичної особи та без її створення), що викликає принципові відмінності у формуванні організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку спільної діяльності.

3. На основі аналізу діючого господарського, податкового та бухгалтерського законодавств встановлено особливості регулювання організації та здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. Визначено неузгодженості в тлумаченні основних операцій спільної діяльності в Цивільному кодексі України та

П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, що знижує якість інформації, яка надається. Для їх усунення розроблено бухгалтерську модель спільної діяльності, що дозволяє встановити особливості участі підприємств-учасників в спільній діяльності та визначити їх роль в організації бухгалтерського обліку. Запропоновано підхід до трактування сутності понять підприємство-оператор та підприємство-учасник. Обґрунтовано необхідність організації відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності підприємством-оператором, як системи відображення операцій спільної діяльності на окремих аналітичних рахунках, організація відокремленої системи документообігу та звітності, формування окремої облікової політики або внесення змін до діючої в частині спільної діяльності.

4. Обґрунтовано сутність об'єктів бухгалтерського обліку спільної діяльності (внески в спільну діяльність, операції зі здійснення спільної діяльності, фінансові результати спільної діяльності, прибуток спільної діяльності, збиток від спільної діяльності, операції з припинення спільної діяльності, розподіл прибутку спільної діяльності), а також запропоновано організувати їх облік за наступними бізнес-процесами: створення спільної діяльності, об'єднання внесків, придбання, виробництва, продажу, розподіл фінансових результатів, припинення спільної діяльності. Це дозволило розробити структуру та змістовне наповнення нового П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи”. Впровадження даного положення дозволить уникнути ряду методологічних проблем облікового відображення спільної діяльності у відокремленій системі бухгалтерського обліку.

5. На основі проведеного дослідження особливостей здійснення внесків у спільну діяльність та їх облікового відображення було встановлено ряд проблем організаційно-методичного характеру, що обумовлені відсутністю методичних положень щодо організації відокремленої системи бухгалтерського обліку спільної діяльності. З метою вирішення даних проблемних питань розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку внесків в спільну діяльність в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема в частині відокремленої системи бухгалтерського обліку розроблено порядок організації документообігу та сформовано реєстр внесків, визначено порядок формування положень облікової політики в частині вибору методів оцінки внесків, запропоновано зміни до Інструкції про застосування плану рахунків та на їх основі розроблено робочий план рахунків, який покладено в основу облікового відображення внесків в трьох системах обліку (відокремленої, підприємства-учасника та підприємства-оператора). Що стало основою налагодження інформаційно-комунікаційних зв'язків між учасниками договору як базису досягнення узгодженості їх інтересів.

6. Удосконалено організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій зі здійснення спільної діяльності для вирішення проблем калькулювання собівартості продукції спільної діяльності та узгодженості дій учасників при їх безпосередній участі в спільній діяльності. Зокрема, обґрунтовано операції зі здійснення спільної діяльності групувати за господарськими процесами: придбання, виробництво, продаж. Основою специфікою обліку господарських процесів спільної діяльності є спільні та загальні витрати їх розподіл та місце в собівартості продукції. В роботі визначено сутність спільних та загальних витрат, а

також обґрунтовано порядок їх ідентифікації, розподілу та облікового відображення у відокремленій системі бухгалтерського обліку. Для формування інформації про собівартість продукції спільної діяльності розроблено форму калькуляції, яка ґрунтується на визначних підходах до розподілу спільних та загальних витрат. Крім того, специфіка господарських процесів спільної діяльності обумовила особливості запропонованих положень до організації аналітичного обліку та їх відображення на рахунках в трьох системах обліку

7. Досягнення мети спільної діяльності визначається її фінансовим результатом, що вимагає формування особливих підходів до їх облікового відображення як основи належного інформаційного забезпечення учасників спільної діяльності. У зв'язку з цим в роботі проведено дослідження окреслених питань результатом чого є розробка методичних положень до бухгалтерського обліку фінансових результатів та операцій з припинення спільної діяльності. Для документального забезпечення процесу узгодження розподілу прибутку спільної діяльності між її учасниками розроблено акт розподілу, який є основою відображення даних операцій в трьох системах бухгалтерського обліку. Крім того, визначено напрями організації аналітичного обліку фінансових результатів та їх відображення в залежності від форм організації безготівкових розрахунків. Зазначений підхід до розподілу фінансових результатів був покладений в основу розробленого облікового відображення операцій з припинення спільної діяльності. Зазначенні пропозиції дозволили підвищити якість інформаційного забезпечення учасників спільної діяльності.

8. Для забезпечення ефективності здійснення спільної діяльності та дієвості прийнятих управлінських рішень обґрунтовано необхідність організації системи спільного контролю. Встановлено, що спільний контроль – це комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур контролю, які використовуються учасниками спільної діяльності та керівництвом підприємства-оператора з метою забезпечення дотримання політики керівництва та ефективного ведення спільної діяльності. Запропонований підхід до організації спільного контролю відповідає специфіці спільної діяльності та передбачає ідентифікацію факторів організації (суб'єкт, об'єкт), вибір методів та забезпечень контролю, а також налагодження зворотного зв'язку. Розроблено методичний підхід до здійснення спільного контролю, який передбачає обрання методів, інформаційне забезпечення їх використання та механізм використання на основі робочих документів в розрізі визначених бізнес-процесів. Обґрунтовано, що особливим методом спільного контролю є зустрічна перевірка. Для ефективності застосування даного методу в роботі розроблені: форма відомості зустрічної перевірки внесків учасників в спільну діяльність, форма відомості зустрічної перевірки розподілу прибутку спільної діяльності.

9. З метою забезпечення незалежної оцінки організації та здійснення спільної діяльності та її облікового відображення обґрунтовано необхідність проведення ініціативного аудиту. Визначено залежність організації та методики аудиту від варіанту замовлення, які об'єднано в чотири групи (суцільний аудит передбачений договором; суцільний аудит спільної діяльності на замовлення окремого підприємства-учасника;

вибірковий аудит на замовлення всіх учасників; вибірковий аудит на замовлення окремого учасника) в межах, яких визначено об'єкт, мету, методику, результативний документ, інформаційне забезпечення. Обґрунтовано склад та особливості підходів до методики аудиту спільної діяльності в розрізі етапів його здійснення. Розроблено план, програму аудиторської перевірки та робочі документи в розрізі методів документального контролю. Це дозволяє підвищити якість аудиторських послуг, що спрямовані на узгодження інтересів учасників спільної діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Стаття у виданні України, яке включено до міжнародних наукометричних баз:

1. Куришко Л.А. Бухгалтерський облік розподілу фінансових результатів спільної діяльності / Л.А. Куришко // Вісник ЖДТУ. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 2 (68). – С. 54-60 (0,75 друк. арк.) (включено до РІНЦ (Росія)).

Стаття у науковому періодичному виданні інших держав:

2. Куришко Л.А. Совместная деятельность: учетное отражение в международных и украинских стандартах / Л.А. Куришко, Д.А. Грицишен // Бухгалтерский учет и анализ. – Минск. – 2014. – № 3. – С. 18-23 (заг. обсяг 0,8 друк. арк., індивід. автора 0,4 друк. арк.: охарактеризовано особливості регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності відповідно до національних стандартів).

Статті у наукових фахових виданнях:

3. Куришко Л.А. Проблемні питання облікового відображення та визнання в обліку внесків при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Вісник ЖДТУ. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 4 (62). – С. 131-133 (0,7 друк. арк.).

4. Куришко Л.А. Особливості та значення договору про спільну діяльність в організації та здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 2(23). – С. 156-162 (0,81 друк. арк.).

5. Куришко Л.А. Аудит спільної діяльності: організаційно-методичні положення [Електронний ресурс] / Л.А. Куришко // Ефективна економіка. – Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2014. – № 5. – Режим доступу до статті: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3371> (0,68 друк. арк.).

6. Куришко Л.А. Удосконалення організаційно-методичного забезпечення спільного контролю спільної діяльності / Л.А. Куришко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 1 (28). – С. 154-172 (0,75 друк. арк.).

7. Куришко Л.А. Бухгалтерський облік господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 2 (29). – С. 3-23 (0,85 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

8. Куришко Л.А. Невідповідність положень нормативно-правового регулювання – регрес розвитку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого: збірник тез

наукової конференції, присвяченій пам'яті Заслуженого професора Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир, 15 червня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 76-78 (0,18 друк. арк.).

9. Куришко Л.А. Умови договору про спільну діяльність, наслідки їх нерозуміння та невиконання / Л.А. Куришко // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI Міжнародної наукової конференції, (м. Житомир, 18-20 жовтня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 177-179 (0,2 друк. арк.).

10. Куришко Л.А. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: матеріали III Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, (м. Макіївка, 21-22 лютого 2014 р.) / Ред. кол. Веретенников В.І. та ін. – Макіївка: МЕРІ, 2014. – С. 94-96 (0,14 друк. арк.).

11. Куришко Л.А. Застосування плану рахунків для обліку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Актуальні проблеми світової і національної економіки в умовах глобалізації: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Одеса, 21-22 лютого 2012 р.) / ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”. У 2-х частинах. – О.: ЦЕДР, 2014. – Ч. I. – С. 9-10 (0,18 друк. арк.).

12. Куришко Л.А. Елементи спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд: збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Донецьк, 13-14 червня 2014 р.) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 2-х частинах. – Донецьк: ГО “СІЕУ”, 2014. – Ч. II. – С. 100-103 (0,14 друк. арк.).

13. Куришко Л.А. Бухгалтерський облік виробничих витрат спільної діяльності без створення юридичної особи / Л.А. Куришко // Ефективне управління економікою: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Черкаси, 13-14 червня 2014 р.) / М-во освіти і науки України, Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси: Видавничий дім “Гельветика”, 2014. – С. 228-232 (0,15 друк. арк.).

14. Куришко Л.А. Документальне забезпечення операцій з розподілу прибутку спільної діяльності / Л.А. Куришко // Актуальні питання фінансово-економічного розвитку держави та регіонів: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених, (м. Київ, 20-21 червня 2014 р.). У 2-х частинах. – К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2014. – Ч. II. – С. 90-92 (0,12 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Куришко Л.А. Бухгалтерський облік і контроль спільної діяльності без створення юридичної особи. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної

діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2014.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи. У роботі визначено сутність спільної діяльності, визначено її переваги в умовах зниження інвестиційної привабливості економіки та обґрунтовано значення договору в регулюванні її організації та здійснення. Систематизовано підходи до виділення форм здійснення спільної діяльності виходячи з аналізу зарубіжного та вітчизняного досвіду. Розроблено бухгалтерську модель, яка покладена в основу запропонованого проекту П(С)БО “Спільна діяльність без створення юридичної особи”. Розроблено організаційно-методичний підхід до обліку внесків в спільну діяльність, який полягає в удосконаленні його елементів методу. Удосконалено методику обліку операцій зі здійснення спільної діяльності в розрізі господарських процесів, розподілу прибутку та операцій з її припинення. Визначено особливості аудиту спільної діяльності та розроблено комплексний підхід до методики спільного контролю.

Ключові слова: бухгалтерський облік, спільний контроль, аудит, спільна діяльність, внески, фінансовий результат.

АННОТАЦІЯ

Курышко Л.А. Бухгалтерский учет и контроль совместной деятельности без создания юридического лица. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2014.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета, совместного контроля и аудита совместной деятельности без создания юридического лица.

Объектом исследования является совместная деятельность без создания юридического лица, операции по осуществлению которой подлежат отражению в системе бухгалтерского учета и контроля.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических основ бухгалтерского учета и контроля совместной деятельности без создания юридического лица.

Обосновано сущность совместной деятельности без создания юридического лица (хозяйственная деятельность без создания юридического лица для осуществления краткосрочных или долгосрочных коммерческих проектов, являющихся объектом совместного контроля двух или более сторон в соответствии с письменным соглашением между ними). Определены ее преимущества в условиях рыночной экономики и особенности исходя из условий договора. Идентифицированы специфические условия договора влияющие на учетное отражение совместной деятельности.

Для обоснования особенностей организации и методики бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица систематизированы подходы к выбору форм ведения совместной деятельности. Обоснована сущность

форм ведения совместной деятельности и влияние каждой из них на организационно-методические положения бухгалтерского учета, совместного контроля и аудита.

Усовершенствовано нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета совместной деятельности без создания юридического лица путем разработки бухгалтерской модели такой деятельности, положенной в основу предложенного П(С)БУ «Совместная деятельность без создания юридического лица». В частности обоснована система регулирования отдельных объектов совместной деятельности в разрезе идентифицированных бизнес-процессов совместной деятельности, предложены собственные подходы к пониманию сущности особых объектов совместной деятельности, что легло в основу структуры нового П(С)БУ и его общих положений.

Разработан организационно-методический подход к бухгалтерскому отражению взносов в совместную деятельность без создания юридического лица путем усовершенствования отдельных элементов метода бухгалтерского учета. В части документирования обоснованы особенности организации обособленного документооборота, предложена форма реестра взносов в совместную деятельность. Оценка усовершенствована путем обоснования механизма выбора методов оценки в зависимости от видов активов. Предложенные изменения к Инструкции о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, собственного капитала и обязательств в части учета расчетов с участниками, а также представлен собственный вариант формирования рабочего плана счетов для ведения обособленной системы бухгалтерского учета. На основании этого предложена методика отражения взносов в трех системах учета: предприятия-оператора, предприятия-участника и обособленной системе учета совместной деятельности. Предложенная методика является многоаспектной поскольку учитывает отражения расчетов участниками при разных формах организации безналичных расчетов (использование отдельного текущего счета или использование основного текущего счета предприятия-оператора).

Усовершенствовано методикау отражения операций по осуществлению совместной деятельности в разрезе хозяйственных процессов (приобретение, производство, реализация). В частности разработаны: механизм распределения общих расходов, подход к идентификации общих расходов, порядок калькулирования себестоимости готовой продукции совместной деятельности (предложено форму калькуляции), рабочий план счетов в части аналитического учета прямых и косвенных производственных расходов; порядок отражения на счетах всех хозяйственных процессов в обособленной системе учета, в системах учета предприятия-оператора и предприятий-участников при разных формах организации безналичных расчетов.

Обоснованы организационно-методические положения бухгалтерского учета операций по распределению финансовых результатов. Разработан акт распределения прибыли совместной деятельности, что позволило усовершенствовать процесс-документирования; обоснованы особенности выбора методов распределения прибыли при разных вариантах участия предприятий-участников в совместной деятельности; предложен собственный подход к организации аналитического учета

и порядок отражения на счетах финансовых результатов совместной деятельности и операций по ее прекращению.

Усовершенствовано организационно-методический подход к совместному контролю в части обоснования механизма его организации и осуществления по временному критерию (предыдущий, текущий, последующий) в разрезе соответствующих уровней (индивидуальный, микроуровень, макроуровень), порядка применения методов документального и фактического контроля в разрезе бизнес-процессов, разработки пакета рабочих документов при применении метода встречной проверки, что позволяет осуществлять комплексную проверку совместной деятельности.

Предложен порядок организации и осуществления аудита совместной деятельности без создания юридического лица, объем которого зависит от сложившихся вариантов заказа в рамках которых обоснованно составляющие аудита, что положено в основу разработанных плана и программы аудита совместной деятельности и пакета рабочих документов. Это позволяет идентифицировать доказательства для подтверждения мнения аудитора об отчетности совместной деятельности и ее соответствия условиям договора .

Ключевые слова: бухгалтерский учет, совместный контроль, аудит, совместная деятельность, взносы, финансовый результат.

ABSTRACT

Kuryshko L.A. Accounting and control for joint activities without forming a legal entity. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). - Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2014.

The thesis is devoted to the grounding of theoretical concepts and developing of practical recommendations to improve accounting and control for joint activities without forming a legal entity. In the thesis the essence of joint activities has been determined, its benefits in terms of reducing of the investment attractiveness, as well as the role of the contract in the adjustment of its organization and implementation has been grounded. The accounting model of joint activities without forming a legal entity, which is the basis for the proposed project of provision (standard) “Joint activities without forming a legal entity”, has been worked out. The organizational and methodical approach to accounting reflection of contributions in joint activities has been worked out, which is improving the elements of methods. The order of accounting reflection of transactions within joint activities in the context of business processes has been improved. The own approach to the method of accounting for profit distribution of joint activities and transactions of its termination has been grounded. The comprehensive approach to joint control techniques, including the procedure for application of the methods of control, information providing, working papers, has been worked out.

Key words: accounting, joint control, auditing, joint activities, contributions, financial result.

Підписано до друку 03.10.2014 р. Формат 60×90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 100. Зам. № 565.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора
у Житомирському державному технологічному університеті

вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи ЖТ
№ 08 від 26.03.2004 р.