

М.Ю. Самчик, здобувач
Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ У СПІЛЬНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

В статті досліджено особливості здійснення спільної діяльності суб'єктами господарювання за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, що дозволило визначити основні напрями формування основних засобів у спільній діяльності та об'єкти бухгалтерського обліку, які при цьому виникають. Відповідно до цього запропоновано порядок розподілу об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають в ході здійснення спільної діяльності в результаті здійснення ремонту основних засобів та базуються на використанні таких баз розподілу як: частка вкладу кожного із учасників, вартість внесеного основного засобу, трудова участь кожного із учасників спільної діяльності, вартість витрачених матеріалів на ремонт основних засобів, тощо. З метою документального забезпечення порядку розподілу спільних витрат, які виникають в ході ремонту основних засобів, розроблено форму калькуляції витрат на ремонт основних засобів. Запропоновано методичний підхід до облікового відображення операцій, пов'язаних з проведенням поточного та капітального ремонту основних засобів спільної діяльності. Розроблено внутрішній звіт зі здійснення спільної діяльності з метою формування показників фінансової звітності відповідно до вимог чинного законодавства та прийняття управлінських рішень щодо ефективності здійснення спільної діяльності суб'єктом господарювання.

Ключові слова: бухгалтерський облік, спільна діяльність, облік витрат, ремонт основних засобів.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік будь-яких об'єднань суб'єктів господарювання, в тому числі й спільної діяльності, в даний час є однією зі складних сфер бухгалтерського обліку, що по-перше визначається складним нормативно-правовим регулюванням, по-друге, є недостатньо розробленим в Україні.

Спільна діяльність, як один із видів бізнесу, досить стрімко розвивається, що пов'язано з можливістю об'єднання фінансового та майнового потенціалу декількох принципово різних за сферою

функціонування суб'єктів господарювання заради дотримання спільної соціально-економічної мети. Складність бухгалтерського обліку спільної діяльності також пов'язана зі складною організаційною структурою спільної діяльності, що потребує удосконалення як організації, так і методики бухгалтерського обліку різних господарських операцій, які виникають в ході такої діяльності, в тому числі й витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів вивчали: В.В. Бабич [1], А.М. Герасимович [2], С.Ф. Голов [3], Л.М. Кіндрацька [6], М.М. Коцупатрий [4], Я.Д. Крупка [5], С.Ф. Покропивний [7], В.В. Сопко [8], Л.К. Сук [9], Н.М. Ткаченко [10], П.Я. Хомин [11], М.Г. Чумаченко [12], В.О. Шевчук [13] та ін. Проте недостатньо є розробленими особливості відображення витрат на ремонт основних засобів в бухгалтерському обліку, що використовуються у спільній діяльності.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розробка методики бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності.

Виклад основного матеріалу. Традиційно в Україні згідно законодавства виділяють міжнародний та національний рівні регулювання, які представлені наступними нормативно-правовими актами з регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності: Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 “Спільна діяльність”, тощо.

Для удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, які використовуються в ході спільної діяльності, розглянемо коротко особливості організації такого виду господарської діяльності. Відповідно до національного законодавства спільна діяльність в Україні може бути організована у двох формах: зі створенням та без створення юридичної особи.

Незалежно від форми організації спільної діяльності, виділяють наступні види суб'єктів такої діяльності: 1) оператор спільної діяльності – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік; 2) контрольні учасники – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю [15].

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності організаційні форми ведення спільної діяльності є такими ж, як і за національними стандартами з однією лише відмінністю: замість спільної діяльності без створення юридичної особи, міжнародні стандарти виділяють таке поняття, як “спільна операція” (рис. 1).

Як видно з рис. 1, спільна діяльність за міжнародними стандартами фінансової звітності може проводитися у формі спільного підприємства, для якого характерний облік за методом участі в капіталі, а також спільної операції, для якої характерний бухгалтерський облік методом дольової участі.

Відповідно до методу участі в капіталі бухгалтерський облік у об’єкта інвестування ведеться у звичайному порядку, а у інвестора, відбувається коригування балансової вартості фінансових інвестицій на зміни власного капіталу об’єкта інвестування, в сумі, що відповідає частці інвестора. Якщо розглядати економічну сутність операцій щодо проведення ремонту основних засобів, то дані операції не призводять в момент виникнення до змін власного капіталу об’єкта інвестування, а лише в кінці звітного періоду у вигляді витрат беруть участь у формуванні фінансового результату.

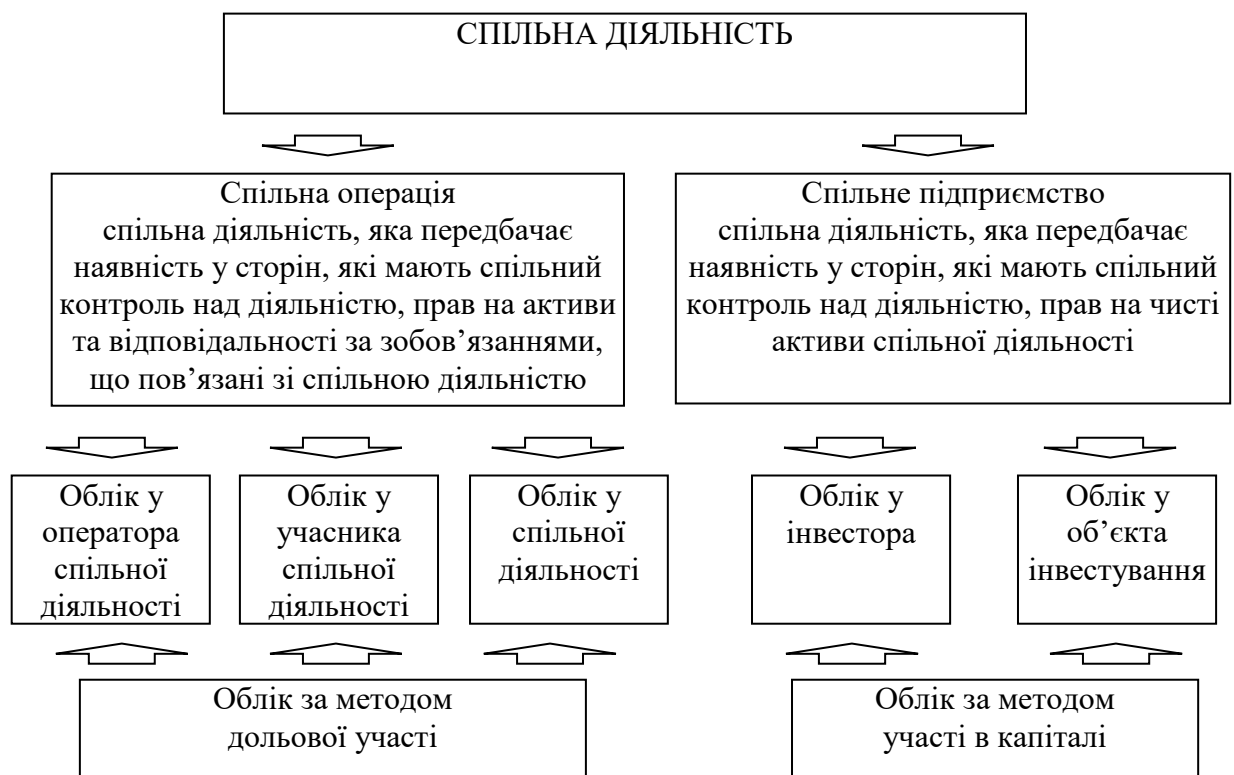


Рис. 1. Форми спільної діяльності та відповідні їм методи бухгалтерського обліку

Відповідно ж до методу дольової участі бухгалтерський облік в всіх учасників ведеться однаково, з відокремленням в бухгалтерському обліку власних активів, зобов'язань, доходів та витрат від частки, що належить іншим учасникам спільної діяльності. Особливі обов'язки законодавством покладено на оператора спільної діяльності, який зобов'язаний вести відокремлений облік власної та спільної діяльності. Враховуючи те, що за даного методу практично усі об'єкти бухгалтерського обліку підлягають специфічному для спільної діяльності підходу до ведення бухгалтерського обліку, пропонуємо зосередити дослідження на методі дольової участі.

Розглянемо, які вимоги до об'єктів бухгалтерського обліку висуваються чинним нормативним законодавством.

Відповідно до ст. 1137 Цивільного кодексу України, порядок відшкодування витрат і збитків, пов'язаних із спільною діяльністю учасників, визначається за домовленістю між ними. У разі відсутності такої домовленості кожний учасник несе витрати та збитки пропорційно вартості його вкладу у спільне майно[16]. Ст. 1138 визначає, що якщо договір простого товариства не пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, кожний учасник відповідає за спільними договірними зобов'язаннями усім своїм майном пропорційно вартості його вкладу у спільне майно. Якщо ж договір простого товариства пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, “оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності окремо від результатів власної господарської діяльності, використовуючи для цього окремі регістри бухгалтерського обліку [14].

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях спільної діяльності без створення юридичної особи відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи. Частка учасника в доходах та витратах спільної діяльності без створення юридичної особи відображається у складі інших операційних доходів та інших операційних витрат [15].

З приводу формування показників фінансової звітності, то на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності про результати власної господарської діяльності та окремого балансу і

відповідних форм окремої фінансової звітності спільної діяльності, наданої учасникам оператором спільної діяльності, учасники складають фінансову звітність з урахуванням своєї частки в спільній діяльності. Статті фінансової звітності за активами і зобов'язаннями учасника формуються шляхом збільшення показників, визначених за даними бухгалтерського обліку власної господарської діяльності, на суму, що відповідає частці учасника у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками і відображених у відповідних статтях окремого балансу та відповідних формах фінансової звітності спільної діяльності [14].

Крім того, варто відмітити, що при відображенні господарських операцій спільної діяльності в бухгалтерському обліку та відповідних формах фінансової звітності активи, задіяні в спільній діяльності, не визнаються фінансовими інвестиціями. Для правильної організації бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності, варто враховувати шляхи надходження даних активів у спільну діяльність.

Дослідивши особливості створення спільної діяльності та можливі шляхи формування майна для її проведення встановлено, що основні засоби можуть надходити наступним шляхами: шляхом одночасного придбання декількома учасниками для використання лише у спільній діяльності; шляхом внеску учасника власних основних засобів до спільної діяльності; шляхом надання учасником прав на користування основними засобами (майном). За третього способу, основні засоби використовуються як у спільній діяльності, так і у спільній діяльності учасника.

Враховуючи особливості надходження основних засобів для ведення спільної діяльності, нами виділено об'єкти бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, що використовуються у спільній діяльності (табл. 1).

Виділення об'єктів бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, що використовуються у спільній діяльності здійснено з метою визначення суб'єкта, який вестиме облік основних засобів, а також визначення специфіки відображення операцій з основними засобами у кожного з учасників, що необхідно для удосконалення організації та методики витрат на ремонт даних основних засобів.

1. Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, що використовуються у спільній діяльності, залежно від способів їх надходження

Показник	Способи надходження основних засобів до спільної діяльності					
	Придбання для використання лише в спільній діяльності		Внесок учасника (оператора) як основний засіб		Внесок як право користування майном	
	учасник (оператор)	спільна діяльність	учасник (оператор)	спільна діяльність	учасник (оператор)	спільна діяльність
Господарські операції	- списання грошових коштів у вигляді вкладу	- відображення зобов'язання закладами; - придбання основного засобу; - відображення витрат на нарахування амортизації та утримання основних засобів	- вибуття основного засобу у вигляді його реалізації; - відображення витрат майбутніх періодів у сумі, що дорівнює частці учасника; - щомісячне списання витрат майбутніх періодів на суму нарахованої амортизації спільною діяльністю	- оприбуткування основного засобу від учасника з відображенням зобов'язання закладами; - відображення витрат на нарахування амортизації та утримання основних засобів	- відображення дебіторської заборгованості за здійсненим вкладом; - відображення доходів майбутніх періодів на суму, що дорівнює власній частці та щомісячно списується на суму нарахованої амортизації спільною діяльністю в межах власної частки. Основні засоби залишаються на балансі	- оприбуткування нематеріального активу від учасника з відображенням зобов'язання закладами; - відображення витрат на нарахування амортизації. Витрати на ремонт права користування майном відображаються лише до початку їх використання
Рахунки бухгалтерського обліку операцій з основними засобами	X	10, 131, 15, 23, рахунки 9 класу	286, 131, 10, 39, 712, 943	10, 131, 15, 23, рахунки 9 класу	377, 69, 131, 10, 949, 746	12, 133, 15, 23, рахунки 9 класу

Як бачимо з даних табл. 1, за першого способу надходження у учасників облік основних засобів у учасників взагалі не вестиметься, відповідно, операції з проведення ремонту основних засобів відобразатимуться лише у спільній діяльності.

За другого способу, учасник у власному бухгалтерському обліку передачу основних засобів здійснює у вигляді їх реалізації спільній діяльності, з визнанням доходів майбутніх періодів на власну частку такого основного засобу у спільній діяльності, які щомісячно списуватимуться на суму нарахованої амортизації спільною діяльністю.

За третього способу активи залишають у власності учасника, а передаються виключно права на користування основним засобом, які у спільній діяльності відображаються як нематеріальний актив. Варто відмітити, що за такого способу учасник (оператор) спільної діяльності продовжує в загальному порядку вести бухгалтерський облік основних засобів відповідно до законодавства, а нарахована амортизація на такі основні засоби, повинна розподілятися на власну, та нараховану для потреб спільної діяльності.

Аналіз чинного нормативного законодавства з бухгалтерського обліку основних засобів у спільній діяльності показав, що відсутнє регулювання порядку відображення витрат на ремонт таких основних засобів, а визначається лише порядок нарахування амортизації. Тому пропонуємо витрати на поліпшення основних засобів відображати в аналогічному порядку відображення операцій з нарахування амортизації.

Відповідно до чинного законодавства, амортизація основних засобів та/або нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у такій діяльності, нараховується оператором спільної діяльності 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” [14].

Активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображаються оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 “Довгострокові вклади до спільної діяльності” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 “Вклади до спільної діяльності” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк

менший, ніж один рік) ... Передача учасником активів як вкладу у спільну діяльність відповідно до законодавства відображається за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 “Довгостроковий вклад у спільну діяльність” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 “Вклад у спільну діяльність” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік) [14].

Крім того, для правильної організації бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, необхідно враховувати вимоги законодавства щодо формування інформації про спільну діяльність у фінансовій звітності.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, визначає, що кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності: а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах; б) зобов’язання, які він узяв для провадження цієї діяльності; в) свою частку в будь-яких зобов’язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності; г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності [2].

Враховуючи визначені вище вимоги до формування показників фінансової звітності, визначено порядок розподілу витрат на ремонт, відповідно до об’єктів бухгалтерського обліку (рис. 2).

Як видно з даних рис. 2, практично усі об’єкти бухгалтерського обліку, які виникатимуть під час відображення господарських операцій, пов’язаних з поліпшенням основних засобів як за капітального, так і за поточного ремонту, потребують свого розподілу на власні, та ті, що утворились в ході здійснення спільної діяльності.

Наступне проблемне питання, яке потребує свого вирішення відповідно до результатів проведеного дослідження, є удосконалення порядку розподілу визначених вище об’єктів бухгалтерського обліку.

Чинним законодавством передбачено лише, що усі витрати розподіляються між учасниками та спільною діяльністю рівними частинами, якщо такий розподіл не визначений умовами договору про спільну діяльність.

Враховуючи особливості використання методу дольової участі, який застосовується в бухгалтерському обліку спільної діяльності, а також особливості проведення такої діяльності, пропонуємо підхід до механізму розподілу об’єктів бухгалтерського обліку, пов’язаних з ремонтом основних засобів, що внесені до спільної діяльності (табл. 2).

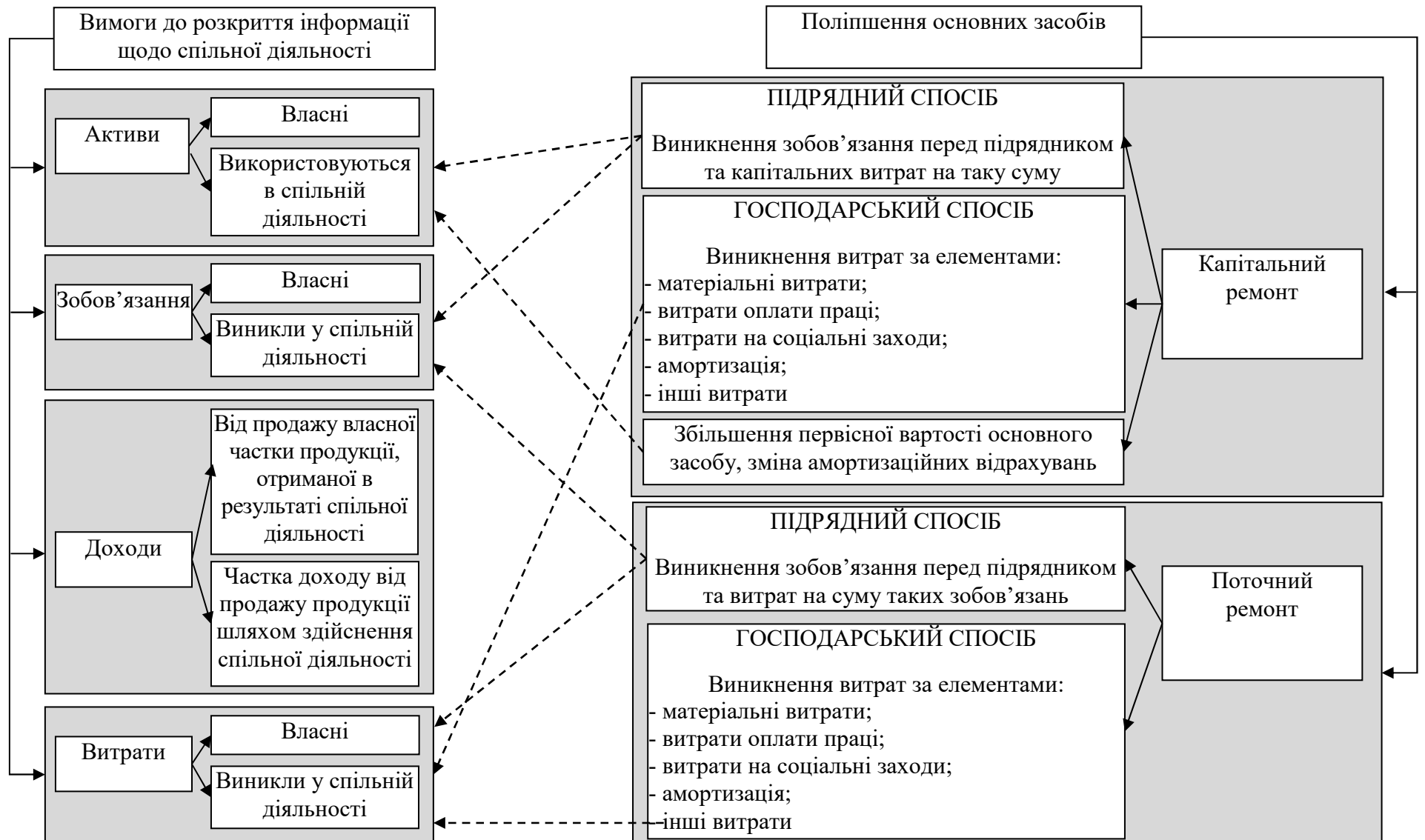


Рис. 2. Розподіл витрат на ремонт основних засобів для потреб розкриття інформації у фінансовій звітності

Як видно з даних табл. 2, будь-які витрати можна розподілити відповідно до частки вкладу суб'єкта господарювання у спільній діяльності, що передбачає, перш за все, метод дольової участі. Проте, учасники спільної діяльності можуть передбачити й інший порядок розподілу витрат, використовуючи інші бази розподілу. Так, основні засоби, окрім частки вкладу, пропонуємо розділяти відповідно до частки внесених саме основних засобів до спільної діяльності, у зв'язку з тим, що серед учасників можуть бути й такі, які вносять лише оборотні активи, тому збільшення їх витрат на частку витрат на ремонт основних засобів не завжди є економічно доцільним.

2. Запропонований підхід до розподілу об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з ремонтом основних засобів, що внесені до спільної діяльності

Об'єкт розподілу	База розподілу	Порядок розрахунку
1	2	3
<i>Механізм розподілу частки участі у спільній діяльності не визначений умовами договору про спільну діяльність</i>		
Будь-який об'єкт розподілу	Розподіл частинами між учасниками діяльності рівними усіма спільної	$k = \frac{\text{Вартість об'єкту}}{\text{кількість учасників СД}}$
<i>Механізм розподілу частки участі у спільній діяльності визначений умовами договору про спільну діяльність</i>		
Первісна вартість основних засобів	- частка вкладу кожного із учасників;	$k = \frac{\text{Вартість вкладу}}{\sum \text{вкладів учасників СД}}$
Сума нарахованого зносу (амортизації)	- вартість внесеного основного засобу	$k = \frac{\text{Вартість вкладу у вигляді ОЗ}}{\sum \text{вкладів учасників СД у вигляді ОЗ}}$
Доходи: - якщо отриманий дохід одночасно належить спільній діяльності та одному або декільком її учасникам; - дохід отримано виключно спільною діяльністю	- частка вкладу кожного із учасників;	$k = \frac{\text{Вартість вкладу}}{\sum \text{вкладів учасників СД}}$
	- не розподіляється, розподілу підлягає фінансовий результат	X

Продовження таблиці 2		
1	2	3
Фінансові результати	Частка вкладу кожного із учасників	$k = \frac{\text{Вартість вкладу}}{\sum \text{вкладів учасників СД}}$
Витрати на ремонт, в т.ч. капітальні: - якщо витрати, понесені безпосередньо одним учасником спільної діяльності; - якщо витрати понесені спільною діяльністю або спільною діяльністю разом з її учасниками: - простий розподіл:	- не підлягають розподілу, а визнаються дебіторською заборгованістю в балансі спільної діяльності	X
	Можуть використовуватися наступні бази розподілу: - трудова участь кожного із учасників спільної діяльності; - частка вкладу кожного із учасників; - вартість витрачених матеріалів	$k = \frac{\text{Фонд оплати праці та соціальне відрахування працівників учасників задіяних в ремонті}}{\text{Фонд оплати праці усіх працівників задіяних у ремонті}}$ $k = \frac{\text{Вартість вкладу}}{\sum \text{вкладів учасників СД}}$ $k = \frac{\text{Вартість витрачених матеріалів учасника СД}}{\text{Загальна вартість матеріальних пов'язаних з ремонтом Об'єкта}}$
- складний розподіл	Витрати понесені кожним учасником включаються у сумі фактично понесених ними витрат, а витрати понесені за рахунок коштів спільної діяльності, розподіляються пропорційно частки участі кожного із учасника	$\sum \text{витрат} = \text{Витрати, понесені учасником СД} + \text{витрати, понесені СД} \times k;$ $k = \frac{\text{Вартість вкладу}}{\sum \text{вкладів учасників СД}}$

У випадку понесення витрат на ремонт основних засобів спільною діяльністю або спільною діяльністю разом з її учасниками, пропонуємо використовувати простий та складний розрахунок для розподілу таких витрат. За простого розподілу дані витрати можна розподіляти відповідно до: трудової участі кожного із учасників спільної діяльності; частки вкладу кожного із учасників; вартості витрачених матеріалів. Вважаємо, що найбільш економічно доцільним буде використовувати за господарського способу проведення ремонту розподіл за трудовою участю або за вартістю витрачених матеріалів, а у випадку проведення ремонту підрядним способом – за часткою вкладу.

За складним розрахунком витрати, понесені кожним учасником включаються у сумі фактично понесених ними витрат, а витрати, понесені за рахунок коштів спільної діяльності, розподіляються пропорційно частки вкладу кожного із учасників.

Варто відмітити, що розподіл будь-яких витрат, понесених в ході спільної діяльності є однією з найскладніших процедур, що має бути не лише звичайним математичним розрахунком, а бути максимально наближеним за своєю економічною сутністю. У зв'язку з цим нами запропоновано зразок Калькуляції витрат на ремонт основних засобів в ході здійснення спільної діяльності, на прикладі розподілу капітальних витрат на ремонт покрівлі даху будівлі цеху виробництва (табл. 3).

Як бачимо, запропонований формат калькуляції відображає формування витрат, понесених одночасно двома учасниками спільної діяльності, які сукупно понесли як матеріальні, так і трудові витрати на ремонт основного засобу. У зв'язку з тим, що ремонт здійснювався господарським способом, а також в даному ремонті чітко розмежовуються трудові витрати, здійснені окремо кожним учасником спільної діяльності, пропонуємо витрати на ремонт розподіляти відповідно до частки трудової участі кожного із учасників. Вважаємо, що в таких калькуляціях обов'язковим є передбачення розрахунку розподілу витрат, у зв'язку з чим даний документ виступатиме в якості первинного документа та використовуватиметься під час списання доходів майбутніх періодів кожним із учасників на власну частку у витратах на ремонт основного засобу.

Вагоме значення для відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів, а також й інших об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають в ході здійснення спільної діяльності, має аналітичний облік. Враховуючи вище викладене з приводу специфічних об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають в результаті здійснення спільної діяльності, включаючи понесення капітальних та поточних витрат на ремонт основних засобів, та залежать від шляхів надходження основних засобів до спільної діяльності, а також враховуючи особливості розподілу витрат на ремонт між суб'єктами спільної діяльності, пропонуємо методичний підхід до облікового відображення операцій, пов'язаних з проведенням поточного та капітального ремонту основних засобів спільної діяльності. Методичний підхід до відображення операцій з витрат на ремонт наведемо відокремлено для: основних засобів, придбаних для використання лише у спільній діяльності (табл. 4), основних засобів, внесених учасником до спільної діяльності (табл. 5) та основних засобів, внесених учасником як право користування майном (табл. 6).

**3. Запропонована калькуляція витрат на ремонт основного засобу
в ході здійснення спільної діяльності
від «20» червня 2016р.**

Об'єкт основного засобу	<u>Будівля цеху виробництва</u>		Інвентарний номер	<u>103052068</u>
Власник	<u>№ СД 254876 від 14.05.2012 р.</u>		Дата введення в експлуатацію	<u>15.06.2012 р.</u>
Учасники (частка, %)	<u>ПрАТ «Електро+»</u>	<u>60%</u>	Дата складання	<u>20.06.2016 р.</u>
	<u>ТЗОВ «Альма»</u>	<u>40 %</u>		

Період проведення ремонту 21.05.2015 р. – 20.06.2015 р.

Спосіб проведення ремонту господарський

Підрядник (за підрядного способу) ПП «Елітбуд-1»

Вартість проведених робіт 112818,00 грн.

№ з/п	Вид проведених робіт	Одиниці виміру	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн.
I. Матеріальні витрати					
1	Гідроізоляція	рул.	2	7800,00	15600,00
2	Металочерепиця	м ²	200	150,00	30000,00
3	Утеплювач	рул.	3	1850,00	5550,00
4	Комплектуючі на покрівлю	шт.	850	21,00	17850,00
5	Інші витрати	грн			1500,00
Разом матеріальних витрат					70500,00
II. Трудові витрати					
6	Розвантажувально-навантажувальні роботи, в т.ч.:	м ³	66,3	360,00	23868,00
	<u>ПрАТ «Електро+»</u>	м ³	66,3	360,00	23868,00
7	Роботи з монтажу покрівлі, в т.ч.:	м ²	200	88,00	17600,00
	<u>ТЗОВ «Альма»</u>	м ²	200	88,00	17600,00
Разом трудових витрат					41468,00
Транспортні витрати					850,00
Разом витрат					112818,00

III. Розподіл витрат

База розподілу: трудова участь кожного із учасників

№ з/п	Учасник СД	Вартість виконаних робіт, грн	Коефіцієнт	Витрати, грн
1	<u>ПрАТ «Електро+»</u>	23868,00	58%	65434,44
2	<u>ТЗОВ «Альма»</u>	17600,00	42%	47383,56
Разом		41468,00	100%	112818,00

Розрахунок здійснив _____

Розподіл витрат погоджено: _____

Директор ПрАТ «Електро+» _____

Директор ТЗОВ «Альма» _____

**4. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, придбаних
для використання лише у спільній діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Баланс учасника		Баланс спільної діяльності	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6
КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ					
<i>Господарський спосіб</i>					
1.	Списано вартість комп'ютера на капітальний ремонт	X	X	152.4.9.у.2.2.1.1	109.х
2.	Списано материнську плату на ремонт основного засобу	X	X	152.4.9.у.2.2.1.2	202.х
3.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали модернізацію комп'ютера	X	X	152.4.9.у.2.2.1.3	661
4.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	X	X	152.4.9.у.2.2.1.4	651
5.	Оприбутковано модернізований комп'ютер	X	X	109.у	152.4.9.у.2.2.1.g
ПОТОЧНИЙ РЕМОНТ					
<i>Підрядний спосіб</i>					
1.	Списано вікна на ремонт будівлі адміністрації	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	91.1.2.2.1.k.1.2
2.	Акцептовано рахунок постачальника за встановлення вікон	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	685.1
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	X	X	641	685.1
4.	Відображено витрати будівельних матеріалів, витрачених при встановленні вікон	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	205.х
5.	Включено витрати на ремонт до складу фінансових результатів	X	X	791	91.1.2.2.1.k.1
6.	Визначено фінансовий результат, в т.ч.: - учасника СД1; -учасника СД п	962.х	183.х	442	791

5. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, внесених учасником до спільної діяльності

№ з\п	Зміст господарської операції	Баланс учасника		Баланс спільної діяльності	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6
КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ					
<i>Господарський спосіб</i>					
1.	Списано вартість комп'ютера на капітальний ремонт	X	X	152.4.9.у.2.2.1.1	109.x
2.	Списано материнську плату на ремонт основного засобу	X	X	152.4.9.у.2.2.1.2	202.x
3.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали модернізацію комп'ютера	X	X	152.4.9.у.2.2.1.3	661
4.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	X	X	152.4.9.у.2.2.1.4	651
5.	Оприбутковано модернізований комп'ютер	X	X	109.y	152.4.9.у.2.2.1.g
6.	Включено до складу фінансових результатів вартість проведеного ремонту	791	39	X	X
ПОТОЧНИЙ РЕМОНТ					
<i>Підрядний спосіб</i>					
1.	Списано вікна на ремонт будівлі адміністрації	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	91.1.2.2.1.k.1.2
2.	Акцептовано рахунок постачальника за встановлення вікон	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	685.1
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	X	X	641	685.1
4.	Відображено витрати будівельних матеріалів, витрачених при встановленні вікон	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1.2	205.x
5.	Включено витрати на ремонт до складу фінансових результатів	X	X	791	91.1.2.2.1.k.1
6.	Визначено фінансовий результат, в т.ч.: - учасника СД1; -учасника СД п	962.x	183.x	442	791

6. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, внесених учасником як право користування майном

№ з\п	Зміст господарської операції	Баланс учасника		Баланс спільної діяльності	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6
КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ					
<i>Господарський спосіб</i>					
1.	Списано вартість комп'ютера на капітальний ремонт	152.4.9.у.2.2.1.1	109.х	X	X
2.	Списано материнську плату на ремонт основного засобу	152.4.9.у.2.2.1.2	202.х	X	X
3.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали модернізацію комп'ютера	152.4.9.у.2.2.1.3	661	X	X
4.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	152.4.9.у.2.2.1.4	651	X	X
5.	Оприбутковано модернізований комп'ютер	109.у	152.4.9.у.2.2.1.g	X	X
6.	Відображено збільшення вартості внесених учасником прав	183	746	12	551
7.	Включено до складу фінансових результатів вартість відображеного ремонту, що припадає на інших учасників	746	791	X	X
8.	Збільшено доходи майбутніх періодів, що припадають на власну частку	746	69	X	X
ПОТОЧНИЙ РЕМОНТ					
<i>Підрядний спосіб</i>					
1.	Списано вікна на ремонт будівлі адміністрації: - власні витрати; - спільна діяльність	92.1.2.2.2.1.k.1 377.х	91.1.2.2.1.k.1 91.1.2.2.1.k.1	X	X
2.	Акцептовано рахунок постачальника за встановлення вікон: - власні витрати; - спільна діяльність	92.1.2.2.2.1.k.1 377.х	685.1 685.1	X	X

Продовження табл. 6

1	2	3	4	5	6
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685.1	X	X
4.	Відображено витрати будівельних матеріалів, витрачених при встановленні вікон: - власні витрати; - спільна діяльність	92.1.2.2.2.1.k.1 377.x	205.x 205.x	X	X
5.	Включено витрати на ремонт до складу витрат спільної діяльності	X	X	92.1.2.2.2.1.k.1	685.x
6.	Відшкодовано витрати в частині, що припадає на спільну діяльність	311	377.x	685.x	311

Запропонована методика облікового відображення витрат на ремонт основних засобів, що використовуються в спільній діяльності, враховує вимоги чинного законодавства щодо ведення відокремленого бухгалтерського обліку, порядок формування господарських операцій в залежності від шляхів надходження основних засобів до спільної діяльності, а також запропоновані в дисертації підходи до розподілу витрат між учасниками та спільною діяльністю.

Варто відмітити, що система бухгалтерського обліку повинна бути організована таким чином, щоб забезпечити розкриття необхідної облікової інформації для зацікавлених користувачів. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» учасники спільної діяльності без створення юридичної особи фінансовій звітності повинні розкривати таку інформацію про спільну діяльність: розмір частки у спільній діяльності; строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи; інформація про оператора спільної діяльності; загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи; сума всіх зобов'язань спільної діяльності без створення юридичної особи (із зазначенням суми, яка припадає на частку учасника); загальна сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, які були включені до інших операційних доходів та інших операційних витрат; оператор спільної діяльності без створення юридичної особи розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації [15].

Задля забезпечення дотримання вимог законодавства щодо розкриття інформації стосовно спільної діяльності, а також з метою аналізу ефективності спільної діяльності та прийняття на цій основі управлінських рішень, запропоновано форму внутрішнього звіту зі здійснення спільної діяльності (табл. 7), який враховує розподіл характерних для спільної діяльності об'єктів бухгалтерського обліку.

Даний звіт пропонуємо складати учасникам спільної діяльності не рідше одного разу на квартал. Така періодичність складання звіту дозволить на підставі нього розкривати додаткову інформацію у примітках до річної фінансової звітності та пояснювальній записці до неї щодо здійснюваної спільної діяльності.

7. Запропонована форма внутрішнього звіту зі здійснення спільної діяльності на “31” грудня 2015 р.

Стаття	Код рядка	2016 р.	20__ р.	20__ р.
1	2	3	4	5
Розділ 1. Стан активів, зобов'язань та капіталу спільної діяльності				
Короткострокові активи	100	14302,0		
Розрахунки за спільною діяльністю, в т.ч.:	101	1500,0		
-за договором СД 1;		150,0		
-за договором СД п;		315,0		
Витрати майбутніх періодів, в т.ч.:	102	2350,0		
-за договором СД 1;		1815,0		
-за договором СД п;		535,0		
Виробничі запаси, в т.ч.:	103	5648,0		
- спільно контролювані за договором СД 1;		818,0		
- спільно контролювані за договором СД п;		830,0		
Готова продукція, в т.ч.:	104	2645,0		
- спільно контролювана за договором СД 1;		1515,0		
- спільно контролювана за договором СД п;		1130,0		
Незавершене виробництво, в т.ч.:	105	153,0		
- спільно контролюване за договором СД 1;		153,0		
- спільно контролюване за договором СД п;		0,0		
Інші оборотні активи, в т.ч.:	106	2006,0		
- спільно контролювані за договором СД 1;		0,0		
- спільно контролювані за договором СД п;		186,0		
Довгострокові активи	110	444685,8		
Розрахунки за спільною діяльністю, в т.ч.:	111	111211,0		
-за договором СД 1;		15480,0		
-за договором СД п;		110033,0		
Основні засоби, в т.ч.:	112	254689,0		
- спільно контролювані за договором СД 1;		45894,0		
- спільно контролювані за договором СД п;		48751,0		
Нематеріальні активи, в т.ч.	113	864,0		
- спільно контролювані за договором СД 1;		0,0		
- спільно контролювані за договором СД п;		864,0		
Знос (амортизація) необоротних активів, в т.ч.:	114	76406,8		
- спільно контрольованих за договором СД 1;		13768,0		
- спільно контрольованих за договором СД п;		14884,5		
Інші необоротні активи:	115	1515,0		
- спільно контролювані за договором СД 1;		234,0		
- спільно контролювані за договором СД п;		148,0		
Короткострокові зобов'язання	120	4047,8		
Розрахунки за спільною діяльністю, в т.ч.:	121	3547,8		
-за договором СД 1;		1875,0		
-за договором СД п;		3345,6		
Інші короткострокові зобов'язання, в т.ч.:	122	500,0		
-за договором СД 1;		500,0		
-за договором СД п;		0,0		

1	2	3	4	5
Довгострокові зобов'язання	130	355891,1		
Розрахунки за спільною діяльністю, в т.ч.:	131	356478,1		
-за договором СД 1;		97866,2		
-за договором СД п;		258611,9		
Інші довгострокові зобов'язання, в т.ч.:	132	587,0		
-за договором СД 1;		457,0		
-за договором СД п;		130,0		
Власний капітал (р. 110+ р. 120- р. 130- р.140), в т. ч:	140	99048,9		
- прибуток (збиток)		532457,6		
Розділ 2. Фінансові результати спільної діяльності за 4квартал 2016 р.				
Доходи	200	4642287,0		
Дохід від реалізації продукції, в т.ч.:	201	4587456,0		
- спільно контролюваної за договором СД 1;		23648,0		
- спільно контролюваної за договором СД п;		586168,0		
Інші доходи, в т.ч.:	202	54831,0		
-за договором СД 1;		257,0		
-за договором СД п;		65486,4		
Витрати	210	174758,6		
Собівартість реалізації продукції, в т.ч.:	211	114823,5		
- спільно контролюваної за договором СД 1;		5912,5		
- спільно контролюваної за договором СД п;		146541,5		
Інші витрати, в т.ч.:	212	59935,1		
-за договором СД 1;		8792,0		
-за договором СД п;		33324,1		
Чистий фінансовий результат, в т.ч.:	220	4467528,4		
- прибуток;		4467528,4		
- збиток;		-		
Інший сукупний дохід, в т.ч.:	230	14,0		
-за договором СД 1;		14,0		
-за договором СД п;		0,0		
Загальний фінансовий результат (р. 220+ р. 230)	240	4467542,4		

Представлений формат звіту складається в тисячах гривень, містить згруповані статті, які відповідно до законодавства необхідно розподіляти між учасниками спільної діяльності та в балансі безпосередньо спільної діяльності.

Висновки. Отже, нами проведено дослідження особливостей здійснення спільної діяльності суб'єктами господарювання за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Визначено основні напрями формування основних засобів у спільній діяльності та об'єкти бухгалтерського обліку, які при цьому виникають.

Відповідно до особливостей здійснення спільної діяльності запропоновано порядок розподілу об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають в ході здійснення спільної діяльності в результаті здійснення ремонту основних засобів, а також запропоновано облікову модель відображення витрат на ремонт основних засобів з урахуванням наведених пропозицій. Запропоновано форму калькуляції витрат на ремонт основних засобів та розроблено внутрішній звіт зі здійснення спільної діяльності з метою формування показників фінансової звітності та прийняття управлінських рішень щодо ефективності здійснення спільної діяльності суб'єктом господарювання.

Бібліографічний список: 1. Бабич В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти / В. Бабич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 10-13. 2. Герасимович А.М. Облік і аудит у банках [Електронний ресурс] / А.М. Герасимович, Л.М. Кіндрацька, Т.В. Кривов'яз та ін. – Режим доступу: <http://ageofbook.com/study-materials/accounting-auditing/2974-oblk-audit-u-bankah-gerasimovich-a-m.html>. 3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. Навчальний посібник. – 2007. – 522 с. 4. Коцупатрий М.М. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах / М.М. Коцупатрий, В.Г. Лінник, П.Т. Саблук, В.Б. Моссаковський, Л.К. Сук та ін. – К.: Урожай, 1998. – 416 с. 5. Крупка Я.Д. Аналіз капіталізації витрат на ремонт і модернізацію основних засобів / Я.Д. Крупка // Наукові записки: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – Вип. 9. – С. 68-70. 6. Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку: зб. матеріалів Всеукр. студент. наук.-практ. конф., 9 груд. 2014 р., Київ / ред.: М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.М. Кіндрацька; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". – Київ: КНЕУ, 2014. – 387 с. 7. Покропивный С.Ф. Эффективность инновационных процессов в машиностроении [Текст]: научное издание / С.Ф. Покропивный, А.В. Савченко, А.А. Сладков. – Киев: Техника, 1988. – 136 с. 8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко; Київ. нац. екон. ун-т. – 3-тє вид., переробл. і доп. – К., 2000. – 578 с. 9. Сук Л.К. Бухгалтерський облік – II: навч. посібник для дистанц. навчання / Л.К. Сук, П.Л. Сук; Відкритий міжнар. ун-т розв. людини "Україна". – К.: Ун-т "Україна", 2005. – 702 с. 10. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність / Н.М. Ткаченко. – 6-тє видання. – Киев, 2013. – 982 с. 11. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового,

управлінського й податкового обліку: монографія / П.Я. Хомин; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т.: Екон. думка, 2004. – 288 с. 12. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7. 13. Шевчук В.О. Особливості обліку основних засобів на малих підприємствах / В.О. Шевчук, Л.В. Джулій // Вісник Хмельницького національного університету. – 2008. – № 6. – Т. 1. – С. 29-32. 14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 року № 1873, затверджені Наказом Міністерства фінансів України, зі змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2609-1873.html>. 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” від 26.04.2000 № 91 зі змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00><http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>. 16. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/paran3882#n3882n3882>.

М.Ю. Самчик Бухгалтерский учет расходов на ремонт основных средств, используемых в совместной деятельности. В статье исследованы особенности осуществления совместной деятельности субъектами хозяйствования по международным и национальным стандартам бухгалтерского учета, что позволило определить основные направления формирования основных средств в общей деятельности и объекты бухгалтерского учета, при этом возникают. В соответствии с этим предложен порядок распределения объектов бухгалтерского учета, возникающие в ходе осуществления совместной деятельности в результате осуществления ремонта основных средств и базируются на использование таких баз распределения как: доля вклада каждого из участников, стоимость внесенного основного средства, трудовое участие каждого из участников совместной деятельности, стоимость израсходованных материалов на ремонт основных средств и тому подобное. С целью документального обеспечения порядка распределения общих расходов, возникающих в ходе ремонта основных средств, разработана форма калькуляции расходов на ремонт основных средств. Предложен методический подход к учетной отражения операций, связанных с проведением текущего и капитального ремонта основных средств совместной деятельности. Разработан внутренний отчет по осуществлению совместной деятельности с целью формирования

показателей финансовой отчетности в соответствии с требованиями действующего законодательства и принятия управленческих решений по эффективности осуществления совместной деятельности предприятием.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, совместная деятельность, учет затрат, ремонт основных средств.

Samchyk M.Yu. Accounting expenses on repair of fixed assets used in joint activities. In the article the peculiarities of the joint activities of business entities under international and national accounting standards that allowed to identify the main directions of the formation of fixed assets in joint activities and accounting facilities that thus arise. According to the proposed order of distribution facilities accounting arising in the implementation of joint activities as a result of repair of fixed assets and are based on the use of such databases as distribution share of the contribution of each of the participants, introduced the cost of the asset, labor participation of each participant joint activities, the cost of wasted materials for repair of fixed assets, and so on. In order to provide documentary the allocation of common costs that arise during the repair of fixed assets costing form developed for the repair of fixed assets. The methodical approach to your display operations related to the current and capital repairs of fixed assets work together. Developed internal report on the implementation of joint activities in order to develop indicators of financial statements in accordance with current legislation and decision-making on the efficiency of joint activities of the entity.

Keywords: accounting, joint activities, cost accounting, repair of fixed assets.