

УДК 657. 222

А.В. ДМИТРЕНКО, канд. екон. наук, доцент

*Полтавський національний технічний університет імені Юрія*

*Кондратюка*

## **ОБЛІК ПРИПИНЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА**

Автором статті розглянуто проблемне на сьогодні питання з обліку припинення спільної діяльності з об'єднанням вкладів. Проаналізовано нормативне регулювання даного питання, дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців. Запропоновано власну схему обліку припинення договору простого товариства, з урахуванням досліджень норм законодавчого регулювання, податкового та бухгалтерського обліків. Наведено обґрунтовані висновки та пропозиції щодо покращення обліку припинення спільної діяльності за договором простого товариства.

**Ключові слова.** Облік, спільна діяльність, просте товариство, договір, внески, об'єднання вкладів, податковий облік.

Насиченість ринку та посилення конкуренції змушують господарюючих суб'єктів об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним з способів цього досягнення є ведення спільної діяльності (далі – СД). Облік СД є складним та заплутаним, оскільки податкове законодавство та порядок ведення бухгалтерського обліку СД багато разів змінювалися і не всі питання на сьогодні чітко врегульовані. На сьогодні досить **актуальним** є питання як обліку здійснення СД, так і обліку припинення договору простого товариства в бухгалтерському і у податковому обліку.

Основним **проблемним** питанням в статті є дослідження та удосконалення обліку припинення договору простого товариства.

**Дослідженнями** визначеного проблемного питання займалася численна кількість вчених-економістів, юристів та бухгалтерів-практиків, а саме: Резнікова В.В. [2], Войтенко Т.[4], Алпатова Н. [6], Бархатов А.П. [7], Батищев В. [8].

**Метою** написання статті є удосконалення податкового та бухгалтерського обліку припинення СД за договором простого товариства.

**Завданнями**, які стоять перед автором статті є: аналіз положень законодавчих актів, що регламентують СД та її припинення в Україні; аналіз останніх досліджень науковців з питання здійснення СД та її припинення; розгляд зарубіжного досвіду з обліку СД з об'єднанням вкладів та її припинення; удосконалення обліку припинення СД з об'єднанням вкладів.

Після закінчення договору про СД така діяльність підлягає припиненню. Припинення СД пов'язане з поверненням внесків її учасниками із подальшим відображенням результатів таких операцій в обліку. У разі припинення договору простого товариства речі, передані у спільне володіння та (або) користування учасників, повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін. Учасник, який вніс у спільну власність річ, визначену індивідуальними ознаками, має право у разі припинення договору простого товариства вимагати в судовому порядку повернення йому цієї речі за умови додержання інтересів інших учасників і кредиторів [1].

Під припиненням спільної господарської діяльності В.В. Резнікова розуміє припинення зусиль учасників (суб'єктів господарювання та негосподарюючих суб'єктів – юридичних осіб), спрямованих на виконання визначених договором зобов'язань, у зв'язку із припиненням строку дії договору, досягнення спільної господарської (комерційної та/або некомерційної) мети, або у зв'язку із настанням інших обставин, за яких досягнення спільної господарської мети стало неможливим.

Розуміють безумовне припинення спільної господарської діяльності та припинення спільної господарської діяльності «під умовою». До безумовного припинення спільної господарської діяльності відносять

випадки припинення її у зв'язку із закінченням (спливом) строку дії договору, досягненням спільної господарської мети товариства, або у зв'язку із настанням інших обставин, за яких досягнення спільної господарської мети стало неможливим. До випадків припинення спільної господарської діяльності «під умово» відносять, наприклад: оголошення учасника банкрутом; відмову учасника від подальшої участі у договорі про спільну господарську діяльність або розірвання договору на вимогу одного з учасників; смерть суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи або ліквідацію юридичної особи – учасників договору про спільну господарську діяльність та ін. [2].

Особливу цікавість, з практичної точки зору, представляє можливість розірвання договору про спільну діяльність. Так, відповідно до вимог статті 188 Господарського кодексу України, розірвання господарських договорів в односторонньому порядку не допускається [3].

Т. Войтенко на момент припинення СД пропонує складання оборотної відомості по рахунках бухгалтерського обліку уповноваженим учасником. Оскільки уповноважений учасник складає та подає Баланс (форма № 1) у цілому по підприємству як юридична особа, то показники з оборотної відомості переносяться до відповідних рядків Балансу також розгорнуто, тобто сальдо по субрахунках основної діяльності та СД не згортається [4].

Грошові кошти або інші майнові внески учасників договору, а також майно, створене або придбане в результаті їх СД, є їх загальною власністю.

Учасники договору про СД не вправі розпоряджатися своєю часткою у спільному майні без згоди інших учасників договору.

Покриття витрат і збитків, що виникли в результаті такої діяльності, визначають договором про СД. Якщо ж договором такий порядок не передбачений, витрати і збитки покриваються за рахунок загального майна

учасників договору, а недостатні суми розподіляють між учасниками договору пропорційно до їх внесків у спільне майно.

Порядок відображення в податковому обліку повернення майна законодавчо не врегульований. Лише пп. 4.2.12 Закону про прибуток встановлено, що кошти або майно, які повертають власнику після закінчення договору про СД (але не вище номінальної вартості внеску), не включають до складу валового доходу учасника СД. Причому: якщо сума коштів або вартість майна, що повертається, менше номінальної вартості внесених учасником СД коштів або майна, то суму збитків відносять до складу валових витрат суб'єкта підприємницької діяльності – учасника СД у податковому періоді одержання такої компенсації, але не раніше періоду повної ліквідації СД [5].

Н. Алпатова вважає, що повернення майна учасникам СД (з точки зору податкового обліку) необхідно розглядати так само, як і внески в СД. А саме: повертання коштів у податковому обліку не відображають, а повернення ТМЦ показують в обліку СД як операцію продажу, а в обліку учасників – як придбання, тому що змінюється форма власності і фактично закриваються розрахунки між учасниками і СД [6].

За дослідженнями російських науковців, при призупиненні СД майно, що залишилося і грошові кошти розподіляються між учасниками у відповідності до договору про СД. Учасники, отримавши свої цінності, в першу чергу, закривають рахунки «Довгострокові фінансові вкладення» (якщо він був відкритий) або «Поточні фінансові вкладення», субрахунок «Договір простого товариства».

Такий порядок бухгалтерського обліку при припиненні СД застосовує підприємство – учасник СД.

Поряд з цим підприємство – довірена особа по закінченню договору про СД майно, що залишилося і грошові кошти також розподіляє відповідно умовам договору між учасниками. По закінченню або

припиненню договору простого товариства, учасник, що веде спільні справи, складає ліквідаційний баланс на дату закінчення (припинення) договору [7].

Особливістю також є те, що учасник, що веде спільні справи, складає і представляє учасникам договору простого товариства, необхідну їм для формування звітності, податкової та іншої документації в порядку і термін, вказаних в договорі.

Дослідження науковців з питання обліку повернення внесків із СД показують, що числення кількості науковців пропонує при припиненні діяльності закривати позабалансовий субрахунок 685 та дебіторську заборгованість по субрахунку 377 із нарахуванням ПДВ на майно, що повертається. Про довгострокові зобов'язання, які обліковуються на рахунку 55 на позабалансовому обліку згадує тільки Т. Войтенко.

Облік внесків до СД як фінансові інвестиції, пропонував В. Батищев. При припиненні СД в своїх дослідженнях він же пропонує і закриття рахунків обліку фінансових інвестицій [8].

З урахуванням власних досліджень та пропозицій стосовно припинення СД і запропонованих субрахунків для обліку внесків у СД та ведення позабалансового обліку запропонуємо власну схему обліку припинення СД (таблиця) [9,10].

Таблиця

Облік припинення спільної діяльності за договором простого товариства

Зміст господарської операції	Підприємство № 1		Забалансовий облік спільної діяльності		Підприємство № 2	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Повернено учаснику № 1 основні засоби, нематеріальні активи	10,12	353 або 142				
	353 або 142	377 або 183	685.1 або 55.1	10,12	-	-

Продовження таблиці

2. Повернено учасником № 2	-	-	-	-	377	10,12
3. Відображено суму амортизації	13 377 або 183	377 або 183 13	13	685.1	377 або 183	13
4. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377*	685.1 або 55.1	641	641	377
5. Повернуто виробничі запаси учасникам	20 353 або 142	353 або 142 377 або 183	685.1 або 55.1 685.2 або 55.2	20	20 353 або 142	353 або 142 377 або 183
6. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377	685.1 або 55.1 685.2 або 55.2	641	641	377
7. Повернуто грошові кошти	30,31 353 або 142	353 або 142 377 або 183	685.1 або 55.1 685.2 або 55.2	30,31	30,31 353 або 142	353 або 142 377 або 183
8. Перераховано кошти учасникам СД як доход, одержаний від СД	30,31	377 або 183	685.1 або 55.1 685.2 або 55.2	30,31	30,31	377 або 183

\* - ПДВ не нараховується коли внесок здійснює «уповноважений учасник»

З вищерозглянутого можна зробити наступні **висновки**. Досить проблемним питанням є повернення майна, яке використане у СД, наприклад, виробничих запасів з яких вироблена продукція і на момент припинення СД залишки виробничих запасів відсутні. Виходом з такої ситуації буде повернення грошовими коштами відповідно до вартісної оцінки внеску. Тут може виникнути спірне питання стосовно зміни

вартості виробничих запасів за період здійснення СД. В цьому випадку на перший план може вийти погоджена вартість між учасниками або ж сума внеску на момент початку дії договору про СД (на момент внеску).

Важливим моментом в даному випадку є те, що пропонується аналогічна схема обліку ПДВ при припиненні СД, як і при внесенні вкладів до СД «уповноваженим учасником», тобто, в тому випадку якщо це учасник, який здійснює ведення спільних справ і вносить до СД своє майно, то нарахування ПДВ не слід здійснювати, оскільки не відбувається переходу права власності на це майно. Така схема стосується тільки частини такого майна, яке потім буде у спільній частковій власності «уповноваженого учасника». Що стосується інших учасників СД, то їм слід все таки відображати суму ПДВ на такий вклад, тому що вони отримують у спільну часткову власність чуже майно.

На завершення слід зазначити, що для розрізненого обліку припинення обліку СД необхідно застосовувати запропоноване вище позначення через розширення субрахунків позначеннями «1» - учасник перший; «2» - учасник другий і т. д та із наступним позначенням: СД – спільна діяльність та ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників.

#### Література:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
2. Резнікова В.В. Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: Навч. посібник / В. В. Резнікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 280с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
4. Войтенко Т. Спільна діяльність у бухгалтерських проводках / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. - № 95 (757). – С. 28-43.
5. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/ВР зі змінами та доповненнями.

6. Алпатова Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 71 (738). – С.9-10.

7. Бархатов А.П. Бухгалтерский учёт совместной предпринимательской и внешнеэкономической деятельности / А.П. Бархатов. – М.: Издательский Дом «Дашков и К», 1999. – 258 с.

8. Батищев В. Бухгалтерский учёт совместной деятельности без создания юридического лица / В. Батищев // Бухгалтерия. – 2000. - № 20 (383). – С. 34-40.

9. Дмитренко А.В. Облік внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи / А.В. Дмитренко // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка.– 2008.– № 4 (19).– С. 139 - 143.

10. Дмитренко А.В. Облік фінансових інвестицій у спільну діяльність / А.В. Дмитренко // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки».- 2008. - № 4 (31). – С. 233-237.

#### Аннотация

Автором статьи рассмотрен проблемный на сегодня вопрос из учета прекращения совместной деятельности с объединением вкладов. Проанализирована нормативная регуляция данного вопроса, исследования отечественных и зарубежных научных работников. Предложена собственная схема учета прекращения договора простого общества, с учетом исследований норм законодательной регуляции, налогового и бухгалтерского учета. Приведены обоснованные выводы и предложения относительно улучшения учета прекращения совместной деятельности по договору простого общества.

#### Annotation

The author of the article is consider a problem for today question from the account of stopping of joint activity with the association of holdings. The normative adjusting of this question, researches of domestic and foreign research workers is analysed. The own chart of account of stopping of agreement of simple society is offered, taking into account researches of norms of the legislative adjusting, fiscal and book-keeping accounting. The grounded conclusions are resulted and suggestion in relation to the improvement of account of stopping of joint activity by agreement of simple society.

