

---

# IV. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ

---

УДК 336.22

## ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ВНЕСКІВ УЧАСНИКІВ У СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА ТА ЇХ ПОВЕРНЕННЯ

**А. В. Дмитренко, кандидат економічних наук**

Часом об'єднання ресурсів різних суб'єктів господарювання для здійснення спільної діяльності (далі – СД) може виявитися досить ефективним стратегічним рішенням і принести суб'єкту господарювання вигоди від використання такої форми співпраці. Разом із тим здійснення цього виду діяльності має свої специфічні особливості. Насамперед до них можна віднести особливості оподаткування.

Існуюча нормативна база, що регулює оподаткування СД без створення юридичної особи, є незначною за обсягом і не відрізняється особливою прозорістю. Можливо, саме тому, що податковий облік СД, занадто вже не врегульований та заплутаний, на практиці СД, незважаючи на свої організаційні переваги, не набула значного поширення. Однак часом спільна праця може виявитися досить ефективною та мати свої позитивні аспекти.

Тому на сьогодні досить актуальним є питання оподаткування, і саме оподаткування внесків до СД через податок на додану вартість, оскільки це відправна точка в оподаткуванні СД.

Сьогодні існують проблемні питання щодо правильного відображення в обліку ПДВ на внески учасників до СД і при їх поверненні, узгодженості нормативних активів, що регу-

люють таке оподаткування.

Вищевизначеною проблематикою займався чимало молодих науковців, фахівців і спеціалістів-практиків, а саме: Н. Алпатова [1, 7], Н. Привалова [2, 8], Н. Яновська [3], Л. Плешонкова [4], Д. Костюк [5], М. Машенко [6] та багато інших фахівців.

Метою статті є удосконалення порядку обліку нарахування податку на додану вартість у разі внесених майна до спільної діяльності та під час його поверненні.

Серед завдань статті є такі: розгляд думок науковців відповідно до податкового законодавства стосовно нарахування та обліку ПДВ на внески до СД, запропонувати власну схему обліку ПДВ при внесенні часток до СД за договором простого товариства, за аналогією обліку внесків часток у СД сформувати власну схему обліку нарахування ПДВ при поверненні часток учасникам.

Зупинимося детальніше на питанні оподаткування операцій обліку внесків до СД і повернення їх учасникам у разі припинення такої діяльності.

Багато науковців зазначають, що наразі не врегульовані питання, що стосуються оподаткування внесків учасників у СД і їх повернення.

Згідно зі статтею 1133 Цивільного кодексу України внеском учасника вважається все, що він вносить у СД (спільне майно), у тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділову репутацію і ділові зв'язки. Отже, для досягнення спільної мети учасники СД можуть здійснювати внески грошовими коштами, майном, результатами робіт чи послуг тощо в обмін на частку у спільній власності [11].

У Законі України «Про податок на додану вартість» СД присвячено лише декілька рядків: «...При здійсненні загальної (спільної) діяльності передача товарів (робіт, послуг), на баланс платника податків, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається продажем таких товарів (робіт, послуг)». При такій передачі повинно нараховуватися ПДВ на вартість таких товарів (робіт, послуг), враховуючи договірну вартість, але не нижче звичайної ціни [9].

На відмінну від закону, що прямо вказує на нарахування ПДВ, у Листі № 06-10/677 зазначалося, що така операція не може вважатися продажем, адже право власності при внесенні в СД не переходить [10].

Н. Яновська у своїх дослідженнях визначає найбільш спірне питання у податковому обліку СД – відображення операцій із здійснення і повернення внесків у негрошовій формі. Науковець дотримується позиції, що передача майнового внеску до СД для цілей визначення валових доходів і витрат – це не продаж. Отже, учасники при такій передачі не відображають валовий дохід. Що стосується ПДВ щодо ТМЦ, котрі вносяться в СД, то посилається на підпункт 3.2.8 Закону про ПДВ.

Отже, якщо в часи існування окремого балансу щодо СД можна було говорити про факт передачі товарів (робіт, послуг) уповноваженим учасником, який веде окремий облік СД зі свого балансу на окремий баланс СД і на підставі цього нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ, то в умовах «нового» бухобліку факт такої передачі просто відсутній. Таким чином, науковець вважає, що уповноваженому учаснику щодо тих ТМЦ, які він вносить у СД, нараховувати ПДВ не слід.

Оскільки відповідно до Закону про ПДВ об'єктом оподаткування є операції тільки із внесення ТМЦ у СД іншими учасниками, котрі не ведуть окремого обліку СД, то логічно припустити, що повернення ТМЦ після закінчення договору про СД не відноситься до оподатковуваних операцій (через відсутність факту продажу).

Фахівець рекомендує учасникам СД, які уникають будь-яких конфліктів з перевіряючими органами щодо оформлення майнових внесків у СД:

1) у міру можливості здійснювати внесок грошовими коштами. А потім, у разі необхідності, придбавати потрібні товари у відповідного учасника СД на підставі договору купівлі-продажу. При цьому в податковому обліку СД з'являються «законні» податковий кредит щодо СД і валові витрати;

2) якщо для учасника внесення грошовими коштами є проблематичним і при цьому існує економічна доцільність в об'єднанні ТМЦ учасників, то можна скористатися відсутністю в законодавстві граничного терміну погашення заборгованості щодо внесків у СД [3, с. 24].

Решта вищеперелічених науковців вважають, що нарахування ПДВ при обліку внесків часток до СД є обов'язковим, оскільки відбувається перерозподіл права власності між усіма учасниками у СД і відповідно змінюється форма власності у таких внесків.

Н. Алпатова стверджує, що повернення майна учасникам СД (з погляду 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 та фактично закриваються розрахунки між учасниками і СД [7, с. 9–10].

Запропонуємо власну схему обліку внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи з урахуванням попередніх досліджень з питання обліку СД, використовуючи для обліку рахунки:

- 183 «Інша дебіторська заборгованість»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

- 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
  - 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
  - 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
  - 353 «Інші поточні фінансові інвестиції»
- із такими позначенням: СД – спільна діяльність і ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників та через розширення субрахунків позначеннями «1» – учасник перший; «2» – учасник другий і т. д. (табл. 1, 2).

Таблиця 1

## Облік внесків у спільну діяльність

Зміст господарської операції	Підприємство № 1		Забалансовий облік спільної діяльності		Підприємство № 2	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Передано Підприємством № 1 основні засоби як внесок у спільну діяльність	353 або 142 377 або 183	10 353 або 142	10	685,1 або 55,1	–	–
2. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	377 або 183	641	–	–	–	–
3. Відображено вартість основних засобів пропорційно до внесків (спільна часткова власність)	10	377 або 183	–	–	10	377 або 183
4. Відображено податковий кредит з ПДВ у спільну діяльність	–	–	641	685,1 або 55,1	–	–
5. Відображено податковий кредит з ПДВ відповідно до часток	641*	377 або 183	–	–	641	377 або 183
6. Передано Підприємством № 2 виробничі запаси як внесок у спільну діяльність	–	–	20	685,2 або 55,2	353 або 142; 377 або 183	20; 353 або 142
7. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	–	–	–	–	377 або 183	641
8. Відображено вартість виробничих запасів пропорційно до внесків (спільна часткова власність)	20	377 або 183	–	–	20	377 або 183
9. Відображено податковий кредит з ПДВ у спільну діяльність	–	–	641	685,2 або 55,2	–	–
10. Відображено податковий кредит з ПДВ відповідно до часток	641	377 або 183	–	–	641	377 або 183

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

Таблиця 2

## 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	–	–
2. Повернено учасником № 2	–	–	–	–	377	10,12

Продовж. табл. 2

Зміст господарської операції	Підприємство № 1		Забалансовий облік спільної діяльності		Підприємство № 2	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
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	20	20 353 або 142	353 або 142 377 або 183
6. Відображено податковий кредит із ПДВ	641	377	685,1 або 55,1 685,2 або 55,2	641	641	377

Субрахунки 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» та 353 «Інші поточні фінансові інвестиції» пропонується застосовувати тоді, коли статутна діяльність учасників кардинально відрізняється від спільної діяльності за договором про спільну діяльність, а також тоді коли до спільної діяльності передаються ті основні засоби та виробничі запаси, які незадіяні в основній діяльності та не використовуються у виробничому процесі підприємствами-учасниками та фізичними особами-учасниками. Наприклад, якщо учасники здійснюють діяльність за промисловим напрямком, а спільна діяльність за будівельним.

Отже, з вищезгаданого можна дійти висновку, що принаймні нарахування ПДВ на внески майна «уповноваженого учасника» у СД є недоречним, але в частині спільної часткової власності, яка в результаті належатиме в СД «уповноваженому учаснику». Переконані, що більш правильним буде ведення обліку нарахування ПДВ за представленою схемою у статті вище з метою уникнення плутанини при нарахуванні ПДВ за умови, що «уповноваженому учаснику» такий податок не нараховуватиметься при внесенні майна до простого товариства. Представлені схеми обліку оподаткування внесків при внесенні їх до простого товариства та поверненні із СД учасникам покращать ведення обліку на під-

приємствах, що мають договори спільної діяльності.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Алпатова Н. Партнерська сумісність, але відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 67. – С. 8–13.
2. Привалова Н. Спільну діяльність припинено: облік повернення майна / Н. Привалова // Баланс. – 2005. – № 29. – С. 15–17.
3. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – № 29. – С. 19–24.
4. Плешонкова Л. Нове в обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Л. Плешонкова // Баланс. – 2003. – № 16. – С. 51–57.
5. Костюк Д. Спільна діяльність: входить і виходить / Д. Костюк // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95. – С. 14–18.
6. Машенко М. Л. Актуальні питання здійснення спільної діяльності / М. Л. Машенко // Аудитор України. – 2006. – № 19. – С. 16–24.
7. Алпатова Н. Партнерська сумісність, але відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 71. – С. 9–10.
8. Привалова Н. Спільна діяльність: облік і звітність / Н. Привалова // Баланс. – 2005. – № 29.

- С. 5–14.
9. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР / Верховна Рада України. – Офіційне видання. – К. : Парламентське вид-во, 1992.
10. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 28.11.2000 р. № 06-10/677 / Верховна Рада України. – Офіційне видання. – К. : Парламентське вид-во, 2000.
11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. – К. : Парламентське вид-во, 2006.

УДК 657.372

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС – ДЖЕРЕЛО РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ У СИСТЕМІ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ

В. А. Кулик

Протягом свого існування підприємство, як і будь-яка матеріальна система, проходить усі етапи життєвого циклу (виникнення, становлення, розвиток, зрілість, спад, крах (ліквідація)). На кожному із зазначених етапів діяльності підприємства менеджери та контрагенти потребують релевантної інформації про фінансовий стан підприємства. Не є виключенням і два останні етапи життєвого циклу підприємства, проходження яких вимагає від менеджерів прийняття рішень щодо продовження чи припинення діяльності підприємства.

Різним аспектам банкрутства та санації підприємств присвячено праці багатьох вітчизняних учених, зокрема В. О. Василенка [1], М. О. Данилюка [9], С. М. Іванюти [2], І. Н. Карпуня [3], О. М. Скібіцького [6], Г. В. Тельнової [10], О. О. Терещенка [7, 8] та ін. Особливості проведення діагностики кризових явищ на підприємстві висвітлено у працях Ф. Ф. Бутинця [5], Є. В. Мниха [4], В. О. Подольської [11] та ін. Проте питання облікового забезпечення процесу банкрутства та (або) оздоровлення підприємства у працях вітчизняних учених недостатньо висвітленим.

Метою статті є встановлення основних напрямів використання бухгалтерського балансу в системі антикризового менеджменту та до-

ведення можливості прийняття на його основі виважених економічних рішень.

Для вирішення цих проблем були поставлені такі завдання: визначити способи використання бухгалтерського балансу в процесі управління підприємством і напрями його використання в системі антикризового менеджменту; обґрунтувати принципи бухгалтерського обліку, покладені в основу побудови ліквідаційного балансу, та визначити їх вплив на інформацію, відображену в ньому.

Обґрунтування економічних рішень, що приймаються на основі бухгалтерського балансу здійснюється протягом усіх етапів функціонування підприємства, починаючи з моменту створення та закінчуючи його ліквідацією. Співвідношення видів управління підприємством з блоками аналізу бухгалтерського балансу та його видами ілюструє рис. 1.

Оскільки основними завданнями антикризового менеджменту є попередження кризових явищ на підприємстві та пошук альтернативних варіантів виходу з кризи, роль і значимість повної, достовірної та оперативної інформації для прийняття рішень постійно зростає. Напрями використання бухгалтерського балансу та його види, що використовуються при здійсненні антикризових заходів узагальнено на рис. 2.