

ВИХІД УЧАСНИКА З ТОВАРИСТВА: ЮРИДИЧНИЙ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

*Розглянуто механізм виходу учасника з товариства,
виявлено проблемні моменти, що виникають на практиці*

Постановка проблеми. Добре, коли товариство, у яке учасники вклали свої сили й кошти, працює із прибутком і регулярно виплачує дивіденди. Проте буває, що ситуація складається інакше – підприємство зазнає збитків і не приносить бажаного результату. Недивно, що в такому разі хтось з учасників може захотіти вийти з товариства і забрати вкладені ним гроші або матеріальні цінності [4, с. 40].

У практиці сучасного бізнесу дуже часто можна зустріти ситуації, пов'язані із цілим комплексом питань щодо виходу учасника із господарського товариства. Зокрема, багато проблем виникає в процедурі такого виходу, оскільки в чинному законодавстві немає чіткості регулювання цього процесу, що створює проблеми облікового відображення даних операцій.

Питання виходу учасника з товариства має ряд особливостей і нюансів та нерідко призводить до виникнення корпоративних конфліктів на підприємстві, що переважно вирішуються у судовому порядку. Тому знання правових аспектів цього питання, прав учасника при його виході, порядку виплати належної йому частки та відображення даних операцій в бухгалтерському обліку має велике значення для ефективної роботи кожного кваліфікованого бухгалтера та дозволить швидко вирішувати спори, що виникають між учасниками товариства, без звернення до господарського суду.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Правове регулювання взаємовідносин між засновниками (учасниками) і господарськими товариствами здійснюється Господарським та Цивільним кодексом України, а також Законом України “Про господарські товариства”. Дане питання також часто розглядається у періодичній літературі, у таких виданнях як: “Все про бухгалтерський облік”, “Дебет Кредит”, “Бухгалтер”, “Бізнес бухгалтерія”. У своїй статтях автори роз'яснюють деякі вимоги чинного законодавства, надають рекомендації щодо вирішення питань виходу учасника з товариства та відображення таких операцій в бухгалтерському обліку. Найчастіше дане питання розкривають у своїх статтях: Б. Андрущак, М. Братовченко, Д. Гарний, Г. Корнійчук, Д. Кучерак, В. Марченко, О. Папінова, К. Пономаренко, А. Солтан, І. Чалий, В. Шеломков та ін.

У даному дослідженні ми розглянемо загальний порядок припинення участі в господарському товаристві, бухгалтерське та податкове відображення таких операцій. Але при цьому зауважимо, що в кожному конкретному випадку порядок виходу учасника з товариства регламентується, разом із законодавчими нормами, ще й статутом такого товариства.

Отже, **метою дослідження** є виявлення проблемних моментів щодо виходу учасника з товариства та обґрунтування можливих шляхів їх вирішення.

Викладення основного матеріалу. Припинення участі у господарському товаристві тягне за собою припинення права власності на частку в статутному капіталі товариства і як наслідок – втрату корпоративних прав. Учасник господарського товариства має право (ст. 10 Закону України “Про господарські товариства” [2], ст. 116 ЦКУ [5] та ст. 88 ГКУ [1]) вийти зі складу товариства в порядку, передбаченому законом і засновницькими документами цього товариства. Участь у товаристві є особистим немайновим правом і не може

окремо передаватися іншій особі (ч. 1 ст. 100 ЦКУ). Тому позбавитися цього права суб'єкт може на підставі власного волевиявлення або примусово, у порядку реалізації цивільної та господарсько-правової відповідальності.

Відповідно до ст. 148 ЦКУ учасник товариства має право вийти з його складу у будь-який момент за умови, що він письмово попередив про свій намір товариство не менш як за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом.

Повідомлення про вихід учасника оформлюється у вигляді нотаріально посвідченої заяви, що є дією спрямованою на припинення корпоративних прав та обов'язків учасника товариства. Своім правом на вихід з товариства учасник розпоряджається самостійно і воно не залежить від згоди товариства чи інших його учасників. Проте вихід з товариства призводить до зменшення статутного капіталу. Відповідно до ст. 145 ЦКУ вирішення питання про вихід з товариства та зміну розміру статутного капіталу належить виключно до компетенції загальних зборів учасників. На жаль, законодавством не передбачено, що після отримання заяви товариство зобов'язане скликати позачергові збори учасників у певний строк, що безумовно, є прогалиною у чинному законодавстві, але при цьому ніяк не порушує інтереси учасника. Таким чином, рішення про вихід з товариства приймає сам учасник, а загальні збори лише вирішують усі процедурні питання, пов'язані з його виходом.

Вихід учасника з товариства супроводжується низкою обов'язків товариства перед учасником. Зокрема, перелік таких обов'язків регулює ст. 54 Закону України "Про господарські товариства", згідно якої товариство зобов'язане виплатити учаснику, що виходить:

1) вартість частини майна товариства, пропорційну його частці у статутному капіталі. Виплата проводиться протягом строку до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково у натуральній формі;

2) належну йому частку прибутку (дивіденди), одержаного товариством у поточному році до моменту його виходу.

Таким чином, з одного боку товариство має право виплатити засновнику при виході вартість майна, пропорційну його частці у статутному капіталі, тільки після затвердження фінансової звітності за наслідками року, а з іншого – строк виплати не повинен перевищувати 12 місяців з дня виходу. До того ж товариству необхідно визначити фінансовий результат діяльності товариства на дату вибуття учасника і виплатити частку прибутку, що належить йому. Щоб дотриматися вище перелічених вимог законодавства, необхідно вирішити питання про дату виходу учасника з товариства.

Дане питання є досить проблемним, оскільки в законодавстві воно чітко не прописано. Одразу виникає проблема визначення звітного періоду, за який слід проводити необхідні при виході розрахунки. Таким чином, дата виходу учасника з товариства нерозривно пов'язана з питанням виплат учаснику частини майна та частини прибутку. Вихід учасника завжди супроводжується розподілом майна. А це потребує, по-перше, визначення вартості частки майна, яка належить учаснику, а, по-друге, ухвалення рішення про суму коштів, яку слід виплатити учаснику.

Існує декілька підходів до цієї проблеми (табл. 1).

Таблиця 1. Можливі варіанти дати виходу учасника з товариства

№ з/п	Нормативний документ	Дата виходу
1	2	3
1	ст. 148 ЦКУ	Дата, що настає після закінчення трьох місяців з моменту одержання товариством заяви про вихід, якщо інший строк не встановлений статутом

Продовження табл. 1

1	2	3
2	Лист Держпідприємництва № 5114, Лист Держпідприємництва від 14.07.2004 р. № 4783	День державної реєстрації відповідних змін до установчих документів
3	Вищий господарський суд України п. 3.5 Рекомендацій президії ВГСУ від 28.12.2007 р. № 04-5/14	З моменту прийняття загальними зборами рішення про виключення учасника з товариства на підставі його заяви про вихід, а за відсутності такого рішення – день наступний за закінченням строку, встановленого законом чи статутом товариства для повідомлення про вихід із товариства
4	Рішення Судової палати з цивільних справ ВСУ від 28.02.07 р.	Дата подання заяви про вибуття відповідній посадовій особі товариства

Отже, існує чотири основних варіанти дати виходу учасника з товариства, проте жоден з них остаточно не закріплений на законодавчому рівні, що викликає певні труднощі та непорозуміння на практиці:

- 1) дата нотаріального посвідчення заяви учасника про вихід;
- 2) дата державної реєстрації відповідних змін до установчих документів;
- 3) дата прийняття загальними зборами учасників рішення про вихід учасника;
- 4) дата, що настає після закінчення трьох місяців з моменту одержання товариством заяви про вихід.

Як бачимо, у нормативних актах різних органів влади містяться різні думки щодо дати виходу учасника з товариства. Звичайно, кожна з цих дат має свої переваги та недоліки для матеріальних інтересів як учасника, так і товариства. Проте, учасник, вкладаючи свої засоби у статутний капітал товариства, справедливо розраховує на максимальний ефект від своїх інвестицій. Тому, приймаючи рішення про вихід, він планує свою дату виходу так, щоб виплати, на які він має право, були максимальними.

На нашу думку, визначення вартості майна має здійснюватись на дату виходу учасника з товариства, оскільки така позиція найбільше відповідає інтересам учасника і дозволяє йому контролювати вкладені ним інвестиції. Що ж стосується виплати частини прибутку, на яку має право учасник, то в даному випадку, в законодавстві чітко вказано, що частка прибутку, яка підлягає виплаті учасникові, що виходить, розраховується виключно на момент його виходу, проте, не визначено порядок виплати цієї суми.

Рішення про вихід учасника оформлюється у вигляді протоколу загальних зборів учасників. Зміни до установчих документів юридичної особи (у т.ч. зміна розміру статутного капіталу) підлягають обов'язковій державній реєстрації з відповідним внесенням записів до Єдиного державного реєстру.

В загальному схему виходу учасника з товариства можна представити у наступному вигляді (рис. 1).

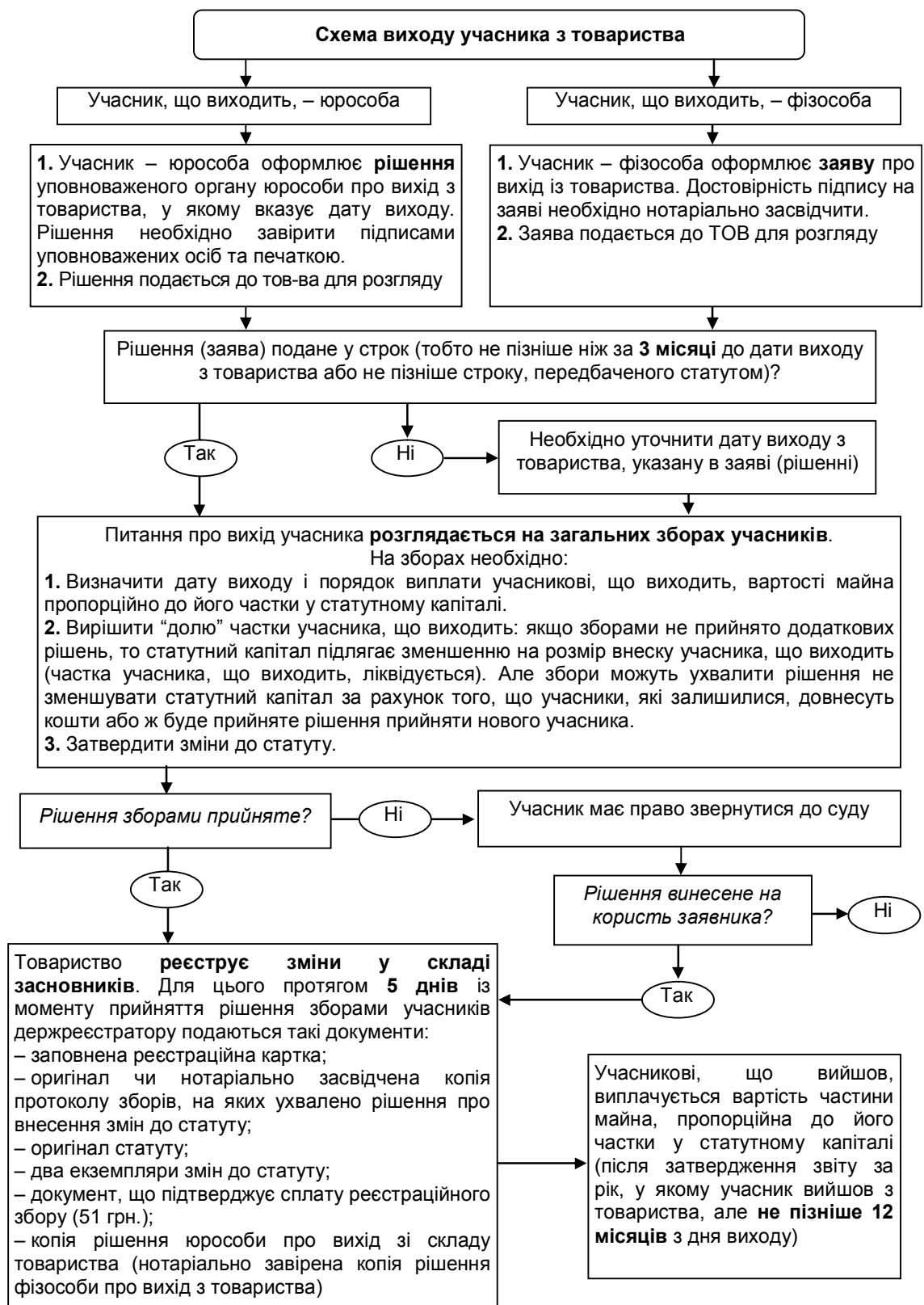


Рис. 1. Порядок виходу учасника з товариства [3]

На жаль, чинне законодавство чітко не визначає ні дату виходу учасника, ні порядок визначення розміру належної йому виплати. Водночас цим питанням присвячені листи Мінфіну, Мін'юсту та документи інших відомств, на які можна орієнтуватися у випадку виникнення такої ситуації.

Звернемося до постанови Пленуму ВСУ від 24.10.08 р. № 13, у п. 30 якої зазначено, що порядок і спосіб обчислення вартості майна товариства і частини прибутку, яку учасник має право отримати при виході, визначається установчими документами. А якщо такі моменти в них не застережені, то розмір виплати повинен відповідати вартості чистих активів товариства, яка визначається в порядку, установленому законодавством, пропорційно до частки учасника у статутному капіталі, на підставі балансу, складеного на дату виходу. У разі коли учасник не повністю вніс (не повністю оплатив) свій внесок до статутного капіталу товариства, при виході йому виплачується дійсна вартість частки пропорційно до внесеної (оплаченої) частини внеску.

Аналогічні рекомендації щодо розрахунку частки учасника, який виходить, наведено і в листі Мінфіну від 16.06.07 р. № 31-34000-10-16/12455. Вартість майна, від якої слід відштовхуватися при розрахунку частки, – це чисті активи, тобто активи підприємства за мінусом його зобов'язань. Іншу думку з цього приводу виразив Мін'юст у своєму листі від 28.07.04 р. № Х-11-19, який пропонує варіант визначення вартості належного учаснику майна за допомогою незалежного оцінювача.

З позиції фінансової звітності сума чистих активів відповідає рядку 380 (усього за розділом “Власний капітал”) форми № 1 “Баланс”. Отже, на момент виходу учасника підприємство повинне скласти звіт за формою № 1 “Баланс”, а також за формою № 2 “Звіт про фінансові результати” [4, с. 41].

Покажемо, як можна розрахувати частку учасника, який виходить, на практиці. Звернемо увагу ще на такий важливий законодавчий аспект: частку учасника може бути виплачено лише в тій її частині, в якій її вже сплачено (ч. 4 ст. 53 Закону України “Про госптовариства”).

Приклад було розглянуто у статті Папінової О. у журналі “Баланс” [4, с. 41].

Приклад. Розмір статутного капіталу ТОВ дорівнює 400 000 грн. (дані про інші статті Балансу наведено в табл. 2). Частка учасника, який виходить, становить 25 % (100 000 грн.). Розрахуємо її грошовий еквівалент на прикладі двох ситуацій

Ситуація 1. Учасники повністю оплатили свої частки, тобто статутний капітал повністю сформовано. У цьому випадку частка учасника, який виходить, відповідатиме показнику рядка 380 Балансу, помноженому на 25 %.

Ситуація 2. Учасники не повністю оплатили свої частки, при цьому сума неоплаченого капіталу дорівнює 50 000 грн., з яких 30 000 грн. припадає на учасника, який виходить (тобто із загальної суми внеску такого учасника 100 000 грн. ним оплачено тільки 70 000 грн.). У цьому випадку буде справедливим перерахувати частки всіх учасників у статутному капіталі у прив'язці до дійсних (оплачених) часток, а не до тих, які існують номінально у статутних документах. Згідно з умовами прикладу перерахована частка учасника, який виходить, становитиме 20 % [70 000 грн.: (400 000 грн. – 50 000 грн.) x 100 %], відповідно частка інших учасників – 80 %.

Таблиця 2. Витяг з балансу ТОВ, (грн.)

Статті Балансу (форма № 1)	Код рядка Балансу	Рахунки згідно із Планом рахунків	Ситуація 1	Ситуація 2
Статутний капітал	300	40		
Інший додатковий капітал	330	42	80 000	
Резервний капітал	340	43	25 000	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	44	(200 000)	
Неоплачений капітал	360	46	–	(50 000)
Усього за розділом I	380	X	305 000	255 000

Відповідно до наведених даних частка, що належить учаснику, який виходить, буде розрахована наступним чином:

1) ситуація 1: $305\,000 \times 25\% = 76\,250$ грн.

2) ситуація 2: $255\,000 \times 20\% = 51\,000$ грн.

Таким чином, формула для розрахунку належної учаснику, що виходить з ТОВ частки майна в товаристві має наступний вигляд:

$$\text{Сума до виплати} = p. 380 \text{ ф. № 1} + p. 360 \text{ ф. № 1} \times \% \text{ у СК}$$

Вважаємо, що ця формула є легкою у розрахунку, проте необ'єктивно відображає дійсну вартість майна, що належить учаснику. Пропонуємо для розрахунку виплат учаснику при його виході з товариства використовувати вартість його внеску у грошовому вираженні на момент створення підприємства, суми внесків та вилучень зроблених учасником протягом строку його перебування у складі товариства, скориговану на індекс інфляції. Формула для розрахунку буде мати наступний вигляд:

1) у випадку якщо статутний капітал не змінювався:

$$\text{Сума до виплати} = (((S \times I_i) \times I_{i+1}) \times I_{i+2}) \times \dots \times I_n$$

2) у випадку, якщо учасник вносив або вилучав частину коштів зі статутного капіталу:

$$\text{Сума до виплати} = (((S \times I_i) \times I_{i+1}) \times I_{i+2}) \pm N \times I_{i+3} \times \dots \times I_n, \text{ де}$$

S – сума внеску учасника, задекларована в статуті при створенні підприємства;

I_i – індекс інфляції i -го року (наступний після створення підприємства);

I_n – індекс інфляції на момент виходу з товариства;

N – сума внесків або вилучень за період перебування учасника у складі товариства.

Таким чином, запропонована формула дозволить повернути учаснику його внесок до статутного капіталу, врахувавши реальну зміну його вартості під впливом інфляційних процесів за весь період перебування учасника в складі товариства. У формулі не враховані такі складові власного капіталу, як резервний капітал, нерозподілений прибуток, додатковий капітал, що потрібні при розрахунку вартості чистих активів, оскільки дані показники не завжди реально відображають майно підприємства. Величина чистих активів, що припадає на частку учасника, який виходить з товариства, повинна поповнюватися при розрахунку з ним реальними активами, які, в свою чергу, повинні мати відповідні джерела формування. З нашої точки зору, використання показника чистих активів при розрахунку виплат учаснику не є правомірним, оскільки, особа, що виходить з товариства, претендує не на джерело чистих активів, а на реальне майно підприємства.

Окрім правових аспектів виходу учасника з товариства дуже багато проблемних питань виникає щодо правильного оформлення документів про вихід, а також відображення в бухгалтерському та податковому обліку таких операцій.

Відображення вказаних операцій у бухгалтерському та податковому обліку в товариства та вибулого учасника показано у табл. 3.

Таблиця 3. Відображення в обліку операцій з виходу учасника з ТзОВ

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
1. Виплата у розмірі більшому за номінал частки						
Облік у ТОВ						
1	Відображено заборгованість перед вибулим учасником	452	672	100	–	–
2	Зменшено статутний капітал	40	452	70	–	–

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
3	Списано на зменшення додаткового капіталу* перевищення виплати над номіналом	422	452	30	–	–
4	Погашено частину заборгованості перед учасником коштами	672	311, 301	28	–	–
5	Передано товари учаснику	672	702	12	10	–
6	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	2	–	–
7	Списано собівартість товарів	902	28	9	–	–
8	Переведено основні засоби до складу необоротних активів, призначених для продажу	286	10	30	–	–
9	Списано суму накопиченого зносу	131	10	15	–	–
10	Передано основні засоби учаснику	672	712	60	–	–
11	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	10	–	–
12	Списано залишкову вартість переданих об'єктів	943	286	30	–	–
Облік у вибулого учасника						
1	Нараховано належну до одержання суму: – у межах внеску – перевищення над вартістю внеску	377 377	14 733	70 30	–	–
2	Отримано кошти	311 301	377	28	–	–
3	Одержано товари	28	377	10	–	10
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377	2	–	–
5	Оприбутковано основні засоби	15	377	50	–	–
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377	10	–	–
2. Виплата у розмірі меншому за номінал частки						
Облік у ТОВ						
1	Відображено заборгованість перед вибулим учасником	452	672	50	–	–
2	Зменшено статутний капітал	40	452	50	–	–
3	Списано на збільшення додаткового капіталу перевищення номіналу над сумою виплати	40	422	20	–	–
4	Виплачено кошти	672	311	50	–	–
Облік у вибулого учасника						
1	Нараховано належну до одержання суму: – у межах внеску – перевищення вартості внеску над сумою повернення	377 952	14 14	50 20	–	–
2	Отримано кошти	311	377	50	–	–

* Якщо його недостатньо, перевищення показують шляхом зменшення нерозподіленого прибутку або зменшення непокритого збитку (рахунок 44).

Як бачимо у податковому обліку при виплаті учаснику частки у зв'язку з його виходом з товариства ані валові доходи, ані витрати не виникають і така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ, за винятком операцій, коли виплата відбувається у натуральній формі, що розглядається як поставка товарів. Отже, при передачі майна в натуральній формі товариство зобов'язане включити його вартість до складу валових доходів і нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, а учасник, в свою чергу, має право на податковий кредит і включення таких сум до складу валових витрат.

Якщо корпоративні права повертають учаснику – фізичній особі, то такі операції в податковому обліку є операціями з інвестиційними активами та підлягають оподаткуванню відповідно до п. 9.6. Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”. Повернення коштів або майна, раніше внесених до

статутного капіталу емітента корпоративних прав в результаті виходу зі складу учасників товариства, прирівнюється до продажу інвестиційного активу. Таким чином, сума перевищення виплати частини майна учаснику у зв'язку з його виходом над сумою його вкладу до статутного капіталу товариства включається до складу його загального оподаткованого доходу. Суму інвестиційного прибутку він зобов'язаний задекларувати за наслідками року, в якому одержав компенсації.

Загальні збори учасників при затвердженні протоколу про вихід одного або декількох учасників з товариства можуть прийняти рішення про збільшення статутного капіталу, розподіливши частку учасника, що вибув між іншими учасниками товариства, збільшуючи тим самим їх частки. У податковому обліку такі операції не відображаються, а у бухгалтерському обліку необхідно зробити наступні записи (табл. 4).

Таблиця 4. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із виходом учасника зі складу ТОВ і збільшенням статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено суму зменшення статутного капіталу у зв'язку з виходом засновника і заборгованості засновнику: – у сумі його вкладу – у сумі перевищення	40	672	80000,00
		443	672	12000,00
2	Виплачено засновнику суму заборгованості коштами	672	311	92000,00
3	Відображено суму поповнення статутного капіталу	46	40	80000,00
4	Поповнено статутний капітал засновниками	311	46	80000,00
5	Відображено суму збільшення статутного капіталу	46	40	50000,00
6	Одержано автомобіль від засновника як внесок до статутного капіталу	105	46	50000,00

Отже, при виході учасника, товариство не обов'язково повинне зменшувати свій статутний капітал, як альтернативний варіант – можна розподілити частку вибулого учасника між іншими засновниками і збільшити статутний капітал на цю суму.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, вивчивши особливості процедури виходу учасника з товариства та відображення даних операцій в бухгалтерському обліку можна виділити основні моменти, на які слід звернути увагу у таких випадках:

– учасник господарського товариства має право вийти зі складу товариства в порядку, передбаченому законом і засновницькими документами товариства;

– припинення участі у господарському товаристві тягне за собою припинення права власності на частку в статутному капіталі товариства і як наслідок – втрату корпоративних прав;

– учасник зобов'язаний повідомити про свій вихід у вигляді нотаріально посвідченої заяви не менш як за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутному;

– учасник, що виходить зі складу товариства має право на частину майна товариства, пропорційну його частці у статутному капіталі, а також частину прибутку, одержаного товариством у поточному році до моменту його виходу;

– частку учасникові може бути виплачено лише в тій частині, в якій її внесено;

– фізична особа, що виходить з товариства, розраховує і сплачує ПДФО самостійно.

У бухгалтерського обліку операції з виходу учасника з товариства відображаються залежно від того, чи змінюється розмір статутного капіталу в результаті вибуття одного учасника та вступу іншого, а також від статусу учасника (юридична чи фізична особа) та порядку розрахунків товариства з учасником.

Разом з тим, багато нюансів виникає щодо відображення операцій з повернення негрошових вкладів, і перш за все, необоротних активів, що амортизуються. При цьому, необхідно також відрізнити майно, внесене як вклад до статутного капіталу та право користування і володіння цим майном. З врахуванням наявних особливостей обліку активів, внесених раніше до статутного капіталу, і повинні визначатися підходи щодо відображення в обліку операцій, пов'язаних з поверненням цих активів засновнику.

Більшість описаних проблем вимагають ретельного опису процедури виходу учасника з товариства, а оскільки законодавчо дані питання не врегульовані, корпоративні спори, що виникають на цій основі вирішуються в судовому порядку. Для запобігання виникнення таких корпоративних спорів, питання щодо виходу учасника з товариства та виплати йому належної частини майна та прибутку слід врегулювати в статуті товариства, що дозволить значно полегшити процедуру виходу. Це, у свою чергу, забезпечить більшу точність облікових даних та оперативність вирішення судових спорів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Закон України “Про господарські товариства” від 19.09.1991 р. № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>.
3. *Кантерман О.* Вихід учасника з ТОВ / О. Кантерман // *Баланс.* – 2009. – № 7. – С. 36.
4. *Папінова О.* Вихід учасника із збиткового товариства / О. Папінова // *Баланс.* – 2010. – № 8. – С. 40-43.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.