

Дмитренко А.В. к.е.н, доцент,  
докторантка кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

## **ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Дмитренко Алла Василівна. **Особливості бухгалтерського обліку власного капіталу спільних підприємств.**

В статті проаналізовано нормативні акти та праці вітчизняних науковців з обліку власного капіталу спільних підприємств, запропоновано порядок перерахунку внесків до статутного капіталу.

**Ключові слова:** спільне підприємство, власний капітал, облік, вклад, статутний капітал, інвестиції, фінансові інвестиції.

Дмитренко Алла Васильевна. **Особенности бухгалтерского учета собственного капитала совместных предприятий.**

В статье проанализированы нормативные акты и труды отечественных научных работников из учета собственного капитала совместных предприятий, предложен порядок пересчета взносов к уставному капиталу.

**Ключевые слова:** совместное предприятие, собственный капитал, учет, вклад, уставный капитал, инвестиции, финансовые инвестиции.

Dmitrenko Alla Vasyi. **Features of record-keeping of property asset of joint ventures.**

In the article normative acts and labours of domestic research workers are analysed from the account of property asset of joint ventures, the order of count of payments is offered to the chartered capital.

**Keywords:** joint venture, property asset, account, deposit, chartered capital, investments, financial investments.

**Вступ.** Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, одним із найбільш суттєвих і важливих показників який визначає частину кожного партнера товариства в активах

підприємства, ступінь впливу на діяльність підприємства, ступінь впливу на розподіл прибутку або збитків, ступінь фінансування ризикованих інвестицій.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими чи практичними завданнями.** На сучасному етапі розвитку економіки однією з найважливіших проблем є проведення системних досліджень з обліку власного капіталу. На сьогодні проблемними питаннями є оцінка внеску іноземного учасника при оформленні нових засновницьких документів або внесенні змін до уже існуючих засновницьких документів; фактичному здійсненні іноземної інвестиції; державній реєстрації іноземної інвестиції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття.** Питаннями обліку спільної діяльності, у тому числі спільної діяльності без створення юридичної особи без об'єднання вкладів займалася численна кількість науковців, бухгалтерів – практиків, аудиторів, молодих вчених, юристів, до яких слід віднести Т. М. Сльозко [1], В.В. Сопко [2], Я. Волинець [3], О. Кушіна [4], О. Уварова [5], Н. Білова [6] та багато інших вчених – економістів, економістів – аналітиків.

Метою даної статті є продовження досліджень вищезазначених науковців із бухгалтерського обліку власного капіталу спільних підприємств та удосконалення методики обліку внесків до статутного капіталу спільного підприємства.

**Формування цілей статті (постановка завдання).** Завданнями, які ставляться автором статті є: аналіз нормативно-законодавчих актів з обліку власного капіталу спільних підприємств, аналіз досліджень науковців із бухгалтерського обліку власного капіталу спільних підприємств, визначення особливостей формування та обліку власного капіталу на спільних підприємствах, удосконалення методики обліку власного капіталу спільних підприємств в частині внесків до статутного капіталу спільного підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** У сучасній науковій літературі з обліку значна частина фахівців вказує на те, що капітал є найважливішим інструментом в організації обліку, оскільки метою власника капіталу є його збереження та примноження.

За дослідженнями Т.М. Сльозко, у бухгалтерському обліку для його визначення застосовуються такі терміни, як ресурси, фонди, господарські засоби. Перехід

економіки до ринкових відносин та міжнародні зв'язки радикально змінили ставлення до капіталу.

Отже, капітал як економічна категорія є об'єктом бухгалтерського обліку. Капітал також є інструментом організації обліку, та лише у тій економіці, де важливу роль у його зростанні відіграють постачальники капіталу – акціонери [1, с. 133-135].

Професори В.В. Сопко та Т.М. Білуха наводять наступне визначення власного капіталу: «власний капітал визначається вартістю майна суб'єкта господарювання, тобто чистими активами (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом), і складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів».

Зважаючи на економічний та правовий зміст власного капіталу, та для більш зрозумілого окреслення окремих його складових частин, визначення власного капіталу В.В. Сопко сформульовано наступним чином: власний капітал – це сума власних коштів підприємства, отримана в результаті його діяльності, або від власників (учасників) у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо, або залишена на підприємстві безоплатно.

Проте незалежно від того, хто і як трактує ті чи інші складові частини структури власного капіталу, його загальні розміри, що відображаються у звітності, залежать від реальної оцінки активів, об'єктивності облікових даних щодо розрахунків з кредиторами та державою, оскільки основна проблема полягає в тому, що як у міжнародній, так і у вітчизняній практиці загальна величина власного капіталу, виходячи з балансового методу, визначалася і визначається за залишковим принципом: активи мінус зобов'язання [2, с. 46-66].

В умовах недосконалості чинного українського законодавства операції щодо змін власного капіталу СП мають принципове значення як для СП у цілому, так і для його учасників, особливо іноземних. У першу чергу це торкається питань зміни структури статутного капіталу СП, які можуть призводити до втрати статусу підприємства з іноземною інвестицією або до отримання такого статусу, тобто коли частка іноземного інвестора змінюється у межах 10 %. Також у процесі збільшення статутного капіталу СП внаслідок господарської діяльності може відбутися втрата інвестором суттєвого впливу і первісно зафіксованого рівня контролю.

Поняття капіталу у вітчизняній і зарубіжній літературі трактується з двох поглядів: капітал – це сукупність майнових засобів, що слугують цілям господарства і виражені в грошовій одиниці (вітчизняний аспект) та капітал – це різниця між активами та зобов'язаннями підприємства (зарубіжний аспект). Проте нові підходи до визначення

власного капіталу за П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» змінили це трактування, а саме: власним капіталом потрібно вважати частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [7]. Відповідно до Плану рахунків склад власного капіталу наступний: 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал» [9]. І саме ці рахунки дозволили впорядкувати методика обліку капіталу СП, тому що вони відображають специфіку створення та функціонування СП.

Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» власний капітал будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності може включати такі основні елементи, як статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Крім цих основних елементів власного капіталу [10], П(С)БО 2 «Баланс» визначає також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом, а саме це торкається неоплаченого і вилученого капіталу.

Т.М. Сльозко зазначає, що поняття власного капіталу в обліку значно вужче, ніж економічне трактування цієї категорії і не передає усієї сутності поняття «капітал» та його складових, що створюються на підприємствах різних форм власності. Це пов'язано з тим, що бухгалтерському обліку притаманні риси конкретності, точності та достовірності. Він будується лише на реальних даних, отриманих із первинних бухгалтерських документів [1, с. 133-135].

Вивчення літературних джерел і нормативної бази дозволяє сформулювати наступну структуру власного капіталу СП, до якої повинні включатися такі елементи:

- статутний капітал, який відображає зафіксовану у контрактній угоді загальну вартість активів і фінансових інвестицій, що є внеском учасників спільної діяльності до об'єкта інвестування у вигляді СП;
- додатковий вкладений капітал, який відображає зміни балансової вартості фінансових інвестицій пропорційно участі інвестора в капіталі СП;
- інший додатковий капітал, який відображає суму дооцінки необоротних активів та зміни чистої вартості реалізації оборотних активів СП;
- резервний капітал, який відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку СП відповідно до чинного законодавства на випадок непередбачених подій;

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток), який відображає суму прибутку, яка реінвестується у СП, та зміни загальної величини власного капіталу СП внаслідок зміни частки капіталу інвестора, або учасника, що має суттєвий вплив;
- неоплачений капітал, який відображає суму заборгованості учасників СД за внесками до статутного капіталу СП, а також може відображати перевищення суми зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП над сумою власного капіталу інвестора;
- вилучений капітал, який відображає зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП.

Крім різновидностей власного капіталу на формування активів впливає наявність джерел забезпечення майбутніх витрат і платежів (цільових надходжень, забезпечення майбутніх витрат і платежів, страхових резервів). На думку Я. Волинець, по своїй функції джерела забезпечення майбутніх витрат і платежів тотожні функціям власного капіталу [3, с. 9].

Розглянемо основні етапи обліку елементів власного капіталу СП, починаючи з його формування і закінчуючи використанням прибутку.

Облік статутного капіталу СП повинен починатися після укладення контрактної угоди про СД і проведення установчих зборів і реєстрації статуту. Таким чином, методика обліку формування капіталу СП починатиметься з відображення у облікових регістрах суми зареєстрованого статутного капіталу СП.

Для подальшого обліку слід урахувувати той факт, що після проведення установчих зборів і реєстрації статуту СП в установленому чинним законодавством порядку попередні внески переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу, створеного СП. Ця зміна взаємних прав та обов'язків відображається в обліку шляхом списання кредиторської заборгованості СП перед учасниками контрактної угоди на зменшення їхньої заборгованості як акціонерів зі сплати внесеного капіталу.

Другим елементом структури власного капіталу СП виступає додатковий вкладений капітал, який формується у ході господарської діяльності. Розглянемо методику обліку додаткового вкладеного капіталу. Для цього звернемося до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»[8], а саме: до пункту 12, який вказує на те, що «балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного

капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що призвело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування).

Розглядаючи інший додатковий капітал, слід зупинитися на питанні обліку переоцінки активів, що пов'язано з внесками та продажем інвестором активів спільному підприємству і можливістю передавання інвестором значних ризиків і вигод, пов'язаних із їхнім володінням.

Важливим етапом методики обліку капіталу СП виступає облік формування та використання резервного капіталу. Адже, розподіляючи прибуток, СП необхідно дотримуватися чинного законодавства, яким визначено, що відкриті акціонерні товариства повинні створювати резервний капітал у розмірі, передбаченому його установчими документами, але не менше 25 % від розміру статутного капіталу. При цьому розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу повинен визначатися контрактною угодою, але не менше ніж 5 % прибутку після сплати податку на прибуток.

Згідно пункту 12 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» сформульовано перелік методичних правил, яких потрібно дотримуватися при обліку додаткового капіталу СП, застосовуючи метод участі в капіталі:

- збільшення власного капіталу СП відбувається внаслідок збільшення справедливої вартості фінансової інвестиції (виняток становлять зміни, які є результатом внутрішніх операцій між інвестором, що має суттєвий вплив і СП);

- зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок зменшення справедливої вартості фінансової інвестиції (виняток становлять зміни, які є результатом внутрішніх операцій між інвестором, що має суттєвий вплив та СП);

- збільшення власного капіталу СП відбувається на суму балансової вартості фінансової інвестиції, що відповідає частці інвестора;

- зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок розподілу прибутку через дивіденди;

- зменшення власного капіталу СП відбувається через зменшення балансової вартості фінансової інвестиції на суму, що відповідає частці інвестора;

- збільшення власного капіталу СП відбувається внаслідок отримання ним чистого прибутку;

- зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок отримання ним збитку;

– збільшення власного капіталу СП через інші події відбувається шляхом збільшення іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу інвестора;

– зменшення власного капіталу СП через інші події відбувається шляхом зменшення іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу інвестора;

– зменшення власного капіталу СП шляхом зменшення нерозподіленого прибутку відбувається внаслідок зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП;

– зменшення власного капіталу СП шляхом збільшення непокритого збитку відбувається внаслідок перевищення суми зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП над сумою власного капіталу інвестора.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку надають свободу вибору відповідних методів обліку, у зв'язку з чим бухгалтерські записи будуть залежати від обраного підприємствами методу, що також фіксується в Наказі про облікову політику.

Створення СП у формі відкритого акціонерного товариства передбачає випуск певної кількості акцій однакової номінальної вартості, які можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки і купівлі-продажу на біржах. На етапі реєстрації відкритого акціонерного товариства і формування його статутного капіталу чинним законодавством регламентуються відповідні бухгалтерські проведення.

Для початку СД з утворенням юридичної особи СП потребує власних джерел його фінансування. У момент створення СП таку функцію виконує його початковий капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих учасниками СД. Проте під час здійснення спільної діяльності СП вступає у відносини зі своїми контрагентами, утворюючи при цьому поточні зобов'язання, а також у разі необхідності, використовуючи довгострокові залучені кошти.

Статутний капітал СП є основним джерелом діяльності СП і показує суму власних основних і оборотних засобів, внесених учасниками. Внески учасників (власників) до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями можуть бути зроблені у формі: майна (будинків, споруд, обладнання та інших матеріальних цінностей); цінних паперів (акцій, облігацій тощо); прав на користування природними ресурсами, майном, об'єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав; грошових коштів (у тому числі іноземною валютою).

Внесок українського учасника до статутного капіталу СП оцінюється за домовленістю з іноземним учасником в іноземній валюті та у грошовій одиниці України за цінами міжнародних ринків або ринку України. Внесок іноземного учасника оцінюється в такому ж порядку з перерахуванням сум інвестицій в іноземній валюті в грошовій одиниці України за офіційним курсом НБУ на дату підписання установчого договору. За відсутності цін міжнародних ринків вартість майна, що вноситься до статутного капіталу, визначають за домовленістю між учасниками.

Матеріальні цінності, що вносяться учасниками до статутного капіталу, оцінюють за первинними документами, які підтверджують ціну їхнього придбання (рахунками, товарно-транспортними накладними тощо).

Відповідно до частини 2 статті 115 ЦКУ грошова оцінка внеску учасника госптовариства здійснюється за загальною згодою учасників товариства, а у випадках, установлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці. Згідно з частиною 2 статті 86 Господарського кодексу України, якщо мінімальний розмір статутного фонду законодавчими актами встановлено в еквіваленті до іноземної валюти, внески до нього повинні оцінюватися у гривнях [11, 12].

Отже, є дві можливі процедури оцінки внесків засновників до статутного капіталу товариства:

- за погодженням засновників;
- у порядку незалежної експертної оцінки.

Господарський кодекс України прямо допускає можливість формування статутного капіталу внесками в іноземній валюті. Іноземні інвестиції можуть здійснюватися, зокрема, у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою національним банком України.

Основними етапами внесення іноземної інвестиції до статутного капіталу підприємства є:

- оформлення нових засновницьких документів або внесення змін до уже існуючих засновницьких документів;
- фактичне здійснення іноземної інвестиції;
- державна реєстрація іноземної інвестиції.

Перерахунок сум в іноземній валюті у гривні провадиться за курсом, встановленим НБУ.

В разі створення підприємства може бути як мінімум три дати, на яку здійснюється такий перерахунок. Це дата підписання установчих документів, дата

реєстрації підприємства у держреєстратора (внесення підприємства до ЄДРПОУ) та дата фактичного внесення (отримання) інвалютного внеску.

Якщо брати до уваги дату підписання установчих документів, то в таких документах, на думку О. Кушіної, за згодою сторін краще зазначити суму внеску в іноземній валюті з одночасним її перерахунком у гривні за курсом, встановленим НБУ, на дату підписання цих установчих документів або суму внеску тільки в гривнях [4, с. 44-47].

Що стосується дати реєстрації підприємства, в цьому випадку для встановлення розміру статутного капіталу (у гривнях) і частки кожного учасника (як у гривневому еквіваленті, так і в процентному співвідношенні) потрібно керуватися установчими документами. Щоб уникнути суперечностей між учасниками і для виконання деяких норм законодавства, на думку фахівця, до установчих документів слід внести зміни, де будуть перераховані внески (і частки учасників) вже на дату реєстрації.

Інвалютний внесок доводиться перераховувати у гривні на дату фактичного його отримання, хоча б тому, що обсяг інвестиції в іноземній валюті, перерахованій у гривні за офіційним курсом НБУ на дату фактичного внесення іноземної інвестиції, зазначають в інформаційному повідомленні, що його складають для державної реєстрації іноземної інвестиції [5, с. 19-22].

На думку Н. Білової, тут логічно орієнтуватися на курс НБУ на дату укладення засновницького договору. Важливим моментом визначає балансову вартість такої валюти. На думку фахівця, балансова вартість іноземної валюти, що не впливає на валові доходи, слід розраховувати виходячи з курсу НБУ на дату отримання такої валюти [6, с. 27-36].

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** З вищерозглянутого можна зробити висновок, що дійсно найменш проблемним є внесок до статутного капіталу грошовими коштами, у тому числі іноземною валютою. Оскільки грошові кошти відносяться до монетарних статей, то слід робити перерахунок такого внеску в грошову одиницю України як під час реєстрації підприємства, так і під час підписання установчих документів та фактичного внеску таких грошових коштів. Такий порядок хоч і буде змінювати величину внеску до статутного капіталу, але поряд з цим буде відображати реальну величину внеску. Що стосується заборгованості по внесках до статутного капіталу в грошовій формі, то її слід перераховувати на дату балансу як монетарної статті.

Заборгованість до статутного капіталу у вигляді основними засобами, нематеріальними активами та ТМЦ, на нашу думку, слід також перераховувати на

момент реєстрації СП та підписання засновницьких документів, із коригуванням частки кожного засновника, якщо такі дати не співпадають, а також на момент внесення цих активів до статутного капіталу СП. Єдина різниця між внесками в грошовому вигляді та у вигляді немонетарних активів у не перерахуванні останніх на дату балансу. Така методика обліку внесків до статутного капіталу спільного підприємства повинна більш точно та реально відобразити частки засновників (учасників) у статутному капіталі та внесені суми та активи для подальшої діяльності спільного підприємства.

#### Література:

1. Сльозко Т.М. Капітал: об'єкт обліку чи інструмент його організації? / Т.М. Сльозко // Фінанси України. – 2007. - № 11. – С. 128-137.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: Цент навчальної літератури, 2006. – 312 с.
3. Волинець Я. Учёт собственного капитала / Я. Волинець. – Х.: Консульт, 2004. – 106 с.
4. Кушина О. Інвалютний внесок до статутного капіталу / О. кушина // Бухгалтерія. – 2009. - № 8 (839). – С. 44-47.
5. Уварова О. Формування статутного фонду: юридичний аспект / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101. – С. 14-22.
6. Білова Н. Внесок до статутного фонду: оподаткування різних варіантів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101 (1181). – С. 27-36.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (зі змінами та доповненнями) // [www. Minfin.gov.ua](http://www.Minfin.gov.ua).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (зі змінами та доповненнями) // [www. Minfin.gov.ua](http://www. Minfin.gov.ua).
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11 99 р. № 291 // [www. Minfin.gov.ua](http://www. Minfin.gov.ua).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (зі змінами та доповненнями) // [www. Minfin.gov.ua](http://www. Minfin.gov.ua).
11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

