

Особливості бухгалтерського обліку статутного капіталу спільних підприємств

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

На сьогодні специфіка обліку у спільних підприємствах (далі – СП), створених на території України проявляється, зокрема при формуванні статутного капіталу та змінах у його величині і структурі.

Статутний капітал СП є основним джерелом діяльності СП і показує суму власних основних і оборотних засобів, внесених учасниками. На сьогодні є актуальним питання формування статутного капіталу СП у двох можливих формах: грошовій або у вигляді внесення майна (майнових прав).

Постановка проблеми. Проблемним питанням є відображення в бухгалтерському обліку формування статутного капіталу СП при здійсненні внесків в національній та іноземній валютах та у вигляді майнового внеску вітчизняного та іноземного учасників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вище визначеною проблематикою займалася численна кількість молодих науковців, фахівців та спеціалістів – практиків, а саме: Т.М. Сльозко [1], О. Кушина [2], О. Уварова [3], Н. Білова [4], Г. Беднарчук [5], І.О. Лукашова та О.М. Головащенко [6].

Цілі статті. Аналіз досліджень науковців із бухгалтерського обліку статутного капіталу СП, визначення особливостей формування та обліку статутного капіталу СП, розгляд та удосконалення бухгалтерського обліку внесків до статутного капіталу СП та порядку перерахування внеску іноземного інвестора.

Виклад основного матеріалу. 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. Капітал як економічна категорія є об'єктом бухгалтерського обліку.

В економічній літературі наводяться різні визначення власного капіталу. Узагальнюючи їх сформувався таке загальне визначення: власний капітал – це вкладення власників, власні джерела підприємства, що без визначеного терміну повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку.

Складові власного капіталу відображають суму, яку власники передали в розпорядження підприємства як внески, або залишки у формі нерозподіленого прибутку, або яку суму підприємство одержало у своє розпорядження зі сторони без повернення від юридичних та фізичних осіб.

Для економічних наук власний капітал – це фінансові ресурси, що вкладаються в частину активів, відображені в пасиві балансу підприємства.

Неоднозначність у визначенні загальної структури власного капіталу призвела до неоднозначності трактувань в економічній літературі й окремих складових частин власного капіталу.

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.

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, 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 [7].

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].

Розглянемо один з основних елементів власного капіталу СП – статутний капітал.

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 ураховувати 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.

При цьому потрібно відзначити, що якщо інвестор на правах контролюючого учасника вносить активи СП і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їхнім володінням, бухгалтерські проведення зі списання сум, отриманих на зменшення неоплаченого капіталу, будуть однаковими як для контролюючого, так і для інших учасників.

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).

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 [2, 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, перерахований у гривні за офіційним курсом НБУ на дату фактичного внесення іноземної інвестиції, зазначають в інформаційному повідомленні, що його складають для державної реєстрації іноземної інвестиції.

Виконання зобов'язання зі внесення до статутного капіталу певного майна доцільно оформляти у вигляді актів приймання-передачі майна (майнових прав) за вартістю, затвердженою за загальною згодою засновників або визначеною в ході незалежної експертизи.

Складання акта приймання-передачі майна при формуванні статутного капіталу не тягне ні переходу права власності або права користування з моменту підписання такого акта, ні фактичної передачі майна, на яке підписано цей акт. Зазначені наслідки виникають тільки з моменту держреєстрації юридичної особи, до статутного капіталу якого передано таке майно [3, с. 19-22].

Якщо внесок до статутного капіталу здійснюється в іноземній валюті, то обов'язково така валюта повинна бути визнана НБУ конвертованою.

Відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» іноземні інвестиції та інвестиції українських партнерів, уключаючи внески до статутного капіталу підприємств, оцінюються в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України; перерахунок інвестиційних сум в іноземній валюті у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України, визначеним НБУ.

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 [4, с. 27-36].

Що стосується заборгованостей іноземних інвесторів за інвалютним внеском до статутного капіталу, то за ними валютно-податкові різниці не

визначаються. Тобто, ані на дату погашення заборгованості іноземного інвестора, ані на кінець звітного періоду коливання валютного курсу не вплинуть на збільшення валового доходу або валових витрат підприємства – об'єкта інвестування [2, с. 44-47].

У Листі ДПАУ від 18.06.2009 р. № 12796/7/15-0217 зазначається, що в разі отримання валюти як внеску до статутного фонду балансова вартість такої валюти визначається з урахуванням курсу НБУ, що діяв на дату зарахування інвестованих коштів на поточний банківський рахунок підприємства.

Якщо на кінець звітного періоду (кварталу, півріччя, 9 місяців, року) у підприємства на валютному рахунку чи в касі є валюта, у тому числі й отримана як внесок до статутного фонду, то перерахунку підлягає балансова вартість іноземної валюти. Тобто курс НБУ, що діє на останній день періоду, треба порівняти з курсом НБУ, який був на момент зарахування внеску на валютний рахунок (або на перше число наступного періоду – яка дата є пізнішою).

Отже, щоб з'ясувати, який курс НБУ (на яку дату) має враховуватися при обчисленні балансової вартості валюти, що є на залишку на рахунку підприємства, отриманої внаслідок проведення прямих інвестицій від іноземного інвестора, звернемося знову до вищевказаного Листа ДПАУ: «балансова вартість визначається шляхом перерахунку суми іноземної валюти в гривні за офіційним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату зарахування інвестованих коштів на поточний банківський рахунок підприємства починаючи з дати його державної реєстрації (або державної реєстрації відповідних змін до його установчих документів») [8].

Г. Беднарчук проаналізувавши основні положення з податкового обліку внесків до статутного фонду робить висновок що, якщо на кінець періоду на залишках валютних рахунків не буде коштів, то в такому перерахунків на момент вибуття валюти, як і на кінець періоду проводити не потрібно. Аналогічно в момент отримання на поточний рахунок внеску іноземного

інвестора за «статутною» заборгованістю перерахунок проводити не треба [5, с. 13-13].

Це означає, що заборгованість інвестора в іноземній валюті ні на дату сплати внеску, ні на кінець звітного періоду у зв'язку зі зміною валютного курсу не перераховується і відповідно курсові різниці щодо неї не відображаються.

Розмір статутного капіталу визначається установчими документами і фіксується в статуті підприємства. Залежно від організаційно-економічної форми підприємства з іноземними інвестиціями в Україні діють певні законодавчо регламентовані обмеження щодо мінімального розміру його статутного капіталу.

Для обліку внесків учасників господарського товариства застосовується пасивний рахунок 40 «Статутний капітал». Аналітичний облік до рахунку 40 «Статутний капітал» ведуть окремо за кожним учасником. Конкретний порядок обліку формування статутного капіталу господарського товариства залежить від його організаційно-правової форми. До останнього часу СП створювались переважно як товариства з обмеженою відповідальністю. На сьогодні переважають акціонерні форми створення СП. Крім того, типовим стає акціонування раніше створених СП, що регламентується спеціальними нормативними актами у випадку наявності частки держави у статутному капіталі.

За правилами бухгалтерського обліку під час відображення операцій зі статутним капіталом відбувається його формування записом за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» і кредитом рахунку 40 «Статутний капітал» визначають заборгованість засновників у сумі, що виражена у гривнях і встановлена установчими документами. Щоб заборгованість в іноземній валюті виразити в гривнях, її слід перерахувати із застосуванням валютного курсу (встановленого НБУ курсу валюти звітності до іноземної валюти).

Поряд з цим такі науковці як І.О. Лукашова та О.М. Головащенко пропонують до застосування у робочому Плані рахунків підприємства з

іноземними інвестиціями наступні субрахунки: субрахунки другого порядку для рахунку 46 «Неоплачений капітал», введення субрахунку 462 «Неоплачений капітал засновників в іноземній валюті» дозволить без перешкод розділити облік в іноземній валюті і в гривнях з можливістю розрахунку курсових різниць на залишки субрахунку 462; субрахунки 3-го порядку для субрахунку 671 «Розрахунки по нарахованих дивідендах»; 6711 – «Розрахунки із засновниками-резидентами України в національній валюті України» і 6712 - «Розрахунки із засновниками-нерезидентами України в іноземній валюті» для нарахування дивідендів [6, С. 151-152].

На думку О. Кушіної оскільки підприємство розпочинає існувати на дату його реєстрації, то й заборгованість засновників в іноземній валюті потрібно перераховувати на дату реєстрації. Але якщо курс на дату реєстрації не збігається з курсом на дату підписання установчих документів. То для вирішення цієї проблеми разом з визнанням статутного капіталу на дату реєстрації, після перерахунку заборгованості в інвалюті за внесками, логічно одразу ж визнати доходи або витрати, що виникли внаслідок зміни курсу. Або перерахувати заборгованість засновників на дату підписання установчих документів із цієї дати до реєстрації підприємства вести віртуальний баланс, визначаючи доходи й витрати у звичайному порядку [2, с. 44-47].

Після внесення всіма учасниками внесків повністю СП може здійснювати операції, пов'язані зі змінами його статутного капіталу. Ці операції мають принципове значення як для СП в цілому, так і для його учасників, особливо іноземних.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Найменш проблемним на сьогодні є внесок до статутного капіталу грошовими коштами як в національній валюті, так і іноземною валютою. Перерахунок такого внеску в грошову одиницю України слід робити як під час реєстрації підприємства, так і під час підписання установчих документів та фактичного внеску таких грошових коштів.

Заборгованість до статутного капіталу у вигляді майнового внеску слід також перераховувати на момент реєстрації СП та підписання засновницьких документів, із коригуванням частки кожного засновника. Запропонована методика бухгалтерського обліку внесків до статутного капіталу СП забезпечить більш точне та реальне відображення частки засновників (учасників) у статутному капіталі СП.

Література:

1. Сльозко Т.М. Капітал: об'єкт обліку чи інструмент його організації? / Т.М. Сльозко // Фінанси України. – 2007. - № 11. – С. 128-137.
2. Кушина О. Інвалютний внесок до статутного капіталу / О. Кушина // Бухгалтерія. – 2009. - № 8 (839). – С. 44-47.
3. Уварова О. Формування статутного фонду: юридичний аспект / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101. – С. 14-22.
4. Білова Н. Внесок до статутного фонду: оподаткування різних варіантів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101 (1181). – С. 27-36.
5. Беднарчук Г. Балансова вартість інвестицій в інвалюті / Г. Беднарчук // Дебет – Кредит. – 2009. - № 33-34. – С. 12-13.
6. Лукашова І.О. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник для студентів денного і заочного відділень спеціальностей «Облік і аудит» та «Міжнародна економіка» / І.О. Лукашова, О.М. Головащенко. – Львів: Магнолія 2006, 2009. – 288 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (зі змінами та доповненнями) // www.rada.gov.ua.
8. Лист ДПА України від 18.06.2009 р. № 12796/7/15-0217 // www.rada.gov.ua.

