

УДК 657.052

А.В. Дмитренко, к.е.н., доцент, докторантка кафедри обліку підприємницької діяльності

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ У СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА

Автором статті проаналізовано вітчизняні та зарубіжні методи обліку фінансових інвестицій, розглянуто та удосконалено методологію фінансових інвестицій у спільні підприємства, запропоновано новий метод обліку довгострокових фінансових інвестицій у спільну діяльність – пропорційно – пайової участі, на основі досліджень методик обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, наведено обґрунтовані висновки та пропозиції щодо покращення обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства.

Ключові слова: облік, фінансові інвестиції, спільна діяльність, спільне підприємство, метод, методологія, метод участі в капіталі.

Автором статьи проанализированы отечественные и зарубежные методы учета финансовых инвестиций, рассмотрены и усовершенствованы методологии финансовых инвестиций в совместные предприятия, предложен новый метод учета долгосрочных финансовых инвестиций в совместную деятельность - пропорционально - долевого участия, на основе исследований методик учета финансовых инвестиций в совместные предприятия с международными и национальным стандартам бухгалтерского учета, приведены обоснованные выводы и предложения по улучшению учета финансовых инвестиций в совместные предприятия.

Ключевые слова: учет, финансовые инвестиции, совместная деятельность, совместное предприятие, метод, методология, метод долевого

участия.

Особливістю діяльності спільних підприємств в Україні визначено діяльність підприємств – юридичних осіб, які мають залучення іноземних інвестицій. У ринковій економіці інвестиції відіграють надзвичайно важливу роль у розвитку національного виробництва. В таких умовах інвестиційна політика підприємства є досить важливою і потребує особливої уваги.

Основним **проблемними питаннями** в статті є дослідження та удосконалення обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства, оцінки фінансових інвестицій, методів обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах.

Дослідженнями визначеного питання займалася численна кількість вчених – економістів, практиків - економістів та бухгалтерів – практиків, а саме: Онищенко В. [1,2], Небильцова О.В. [3], Крупка Я. [4], Гонтаровский С. [5], Солодченко А. [6], Кушина А. [7], Винокуров Д. [8], Голов С.Ф. [9] та багато інших фахівців з даного питання.

Метою написання статті є дослідження нормативних актів, що регламентують діяльність та облік діяльності спільних підприємств та методів обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Завданнями, які стоять перед автором статті є: аналіз положень законодавчих актів, що регламентують діяльність спільних підприємств в Україні; аналіз методів обліку фінансових інвестицій в Україні та за кордоном; порівняння методики обліку фінансових інвестицій у спільне підприємство за вітчизняними та міжнародними методами обліку; удосконалення методології обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах в Україні.

Виходячи з положень законодавчої бази України можна дійти висновку, що в Україні спільні підприємства, і відповідно, спільна підприємницька діяльність здійснюється обов'язково із залученням іноземного капіталу. Така

особливість діяльності спільних підприємств потребує правильного обліку інвестицій.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільною діяльністю та розкриття її у фінансовій звітності в Україні регламентує національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі – П(С)БО 12) [10]. Поряд з вітчизняним стандартом бухгалтерського обліку не менш важлива роль в обліку діяльності спільних підприємств належить Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку 31 «Частки в спільних підприємствах» (далі – МСБО 31), який застосовується до обліку часток у спільних підприємствах і до звітності про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільного підприємства у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства [11]. Виходячи з вимог останнього, контролюючому учаснику необхідно визнавати частку участі в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, застосовуючи метод пропорційної консолідації або ж альтернативний метод (метод участі в капіталі).

МСБО 31 не рекомендує застосовувати метод участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічний характер частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах. Контролюючий учасник визначає свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи для пропорційної консолідації один з двох визначених форматів звітності. Контролюючий учасник може об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїх фінансових звітах на постатейній основі. За іншим форматом звітності контролюючий учасник може включати до своїх фінансових звітів окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходу

та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання. ПСБО 12 фінансові інвестиції у спільну діяльність із створення юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками пропонує обліковувати за методом участі в капіталі. Усім іншим учасникам спільної діяльності слід відображати фінансові інвестиції на дату балансу за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій.

Автором статті пропонується використовувати новий метод, який би враховував частково методика обліку фінансових інвестицій за методом пропорційної консолідації та вже звиклого вітчизняним підприємствам методу участі в капіталі, назвавши його методом пропорційно – пайової участі, застосування якого обґрунтовувалося в попередніх дослідженнях [12, с. 300-306].

Приклад. На початок звітного періоду у фінансових звітах контрольованого учасника спільної діяльності – підприємства з іноземними інвестиціями, яке займається виробництвом трикотажних виробів та інших товарів широкого вжитку, роздрібною, у тому числі, фірмовою торгівлею трикотажем та іншими товарами широкого вжитку, виробництвом трикотажних виробів та виробництвом швейних виробів враховуються:

Необоротні активи – 402 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн.

Всього активів: 537 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

Інший додатковий капітал – 14 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн.

Всього пасиви: 537 тис. грн.

Учасник спільної діяльності має частку в статутному капіталі спільного підприємства в розмірі 65 %. Протягом звітнього періоду спільне підприємство отримало прибуток в сумі 255 тис. грн., було проведено дооцінку основних засобів на суму 21 тис. грн., безоплатно одержані основні засоби на суму 13 тис. грн., виплачені дивіденди на суму 62 тис. грн. Надішли виробничі запаси для виробництва продукції, що залишилися несплаченими на кінець звітнього періоду в сумі 165 тис. грн..

В кінці звітнього періоду фінансові звіти контролюючого учасника матимуть наступний вигляд:

Необоротні активи – 402 + 8,45 (безоплатно одержані основні засоби) + 13,65 (дооцінка основних засобів) = 424,1 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 + 165,75 (прибуток) – 40,3 (дивіденди) = 136,45 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 + 107,25 (придбання виробничих запасів) = 231,25 тис. грн.

Всього активів: 791,8 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

Інший додатковий капітал – 14 + 13,65 (дооцінка активів) + 8,45 (безоплатно одержані необоротні активи) = 36,1 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 + 165,75 (прибуток) – 40,3 (дивіденди) = 171,45 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 + 107,25 = 163,25 тис. грн.

Всього пасиви: 791,8 тис. грн.

За даним прикладом коригуються довгострокові фінансові інвестиції та нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на суму отриманого прибутку та виплачених дивідендів. Всі решту статті фінансових звітів об'єднують дані за підприємством та зміни у відповідних статтях спільного підприємства

відповідно до частки учасника у цьому підприємстві. Це дасть можливість інвестору наглядно побачити суму чистого прибутку, отриманого за звітний період з одночасною зміною (збільшенням) балансової вартості фінансових інвестицій. Всі решту статей фінансової звітності відображають активи, зобов'язання та капітал контролюючого учасника, включаючи його частку у СП. В цьому випадку можна застосовувати різні формати пропорційної консолідації.

Розглянемо як складається фінансова звітність контрольного учасника із застосуванням методу участі в капіталі.

Необоротні активи – 402 = 402 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 + 165,75 (прибуток) – 40,3 (дивіденди) = 136,45 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн.

Всього активів: 662,45 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

Інший додатковий капітал – 14 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 + 165,75 (прибуток) – 40,3 (дивіденди) = 171,45 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн.

Всього пасиви: 662,45 тис. грн.

Порівняємо з методом участі в капіталі застосування методу пропорційної консолідації, спираючись на методику запропоновану Н.В. Гришко та Л.Є. Рогозян [13, с. 770-778].

Необоротні активи – 402 + 8,45 (безоплатно одержані основні засоби) + 13,65 (дооцінка основних засобів) = 424,1 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції (інвестиції в СП) 0 ;

Оборотні активи – 124 + 107,25 (придбання виробничих запасів) = 231,25 тис. грн.

Всього активів: 655,35 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

Інший додатковий капітал – $14 + 13,65$ (дооцінка активів) + $8,45$ (безоплатно одержані необоротні активи) = 36,1 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – $46 + 165,75$ (прибуток) – $40,3$ (дивіденди) = $171,45 - 136,45$ (фінансові інвестиції плюс прибуток за мінусом дивідендів) = 35 тис. грн. (нерозподілений прибуток);

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – $56 + 107,25 = 163,25$ тис. грн.

Всього пасиви: 655,35 тис. грн.

З розрахунків останній двох методів бачимо, що більша сума валюти балансу в разі застосування методу участі в капіталі і зміни відбуваються тільки у складі фінансових інвестицій і нерозподіленого прибутку. При використанні методу пропорційної консолідації спостерігаються зміни по усіх видах активів та пасивів, але в даному випадку відсутня сума фінансових інвестицій у СП.

Тому за вище наведеними розрахунками можна зробити висновок, що найбільш повну інформацію про активи, у тому числі фінансові інвестиції, пасиви та капітал можна отримати з розрахунків нового методу – пропорційно – пайової участі. Крім того за даним методом отримуємо найвищий показник валюти балансу.

З вищевикладеного можна зробити наступні **висновки та пропозиції**:

1. Аналіз основних положень МСБО 31 та П(С)БО 12 показав, що на сьогодні існує розбіжність між методами обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах. В останні роки стрімко поширюється адаптація законодавства України з бухгалтерського обліку до міжнародного бухгалтерського законодавства, тому слід максимально наблизити положення національного П(С)БО 12 до положень МСБО 31 стосовно обліку фінансових

інвестицій у спільну діяльність, оскільки МСБО 31 є прототипом для національного П(С)БО 12.

2. З метою приведення до єдиного підходу та удосконалення обліку фінансових інвестицій запропоновано новий метод обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства – метод пропорційно - пайової участі.

3. Метод пропорційно – пайової участі у П(С)БО 12, на думку автора статті, необхідно визначити як основний для застосування контрольними учасниками для обліку фінансових інвестицій та визначення своїх часток в об'єкті інвестування, оскільки він є аналогом методу пропорційної консолідації, який широко застосовується у зарубіжній практиці, а метод участі в капіталі - як альтернативний.

4. У П(С)БО 12 обмежено висвітлено застосування методу участі в капіталі для обліку інвестицій на спільних підприємствах про, що говорить відсутність прикладів стосовно застосування даного методу.

5. Недосконалість національного стандарту пояснюється відсутністю альтернативного методу обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах.

6. На відмінну від національного П(С)БО 12 МСБО 31 досить детально наводить застосування методу пропорційної консолідації у двох форматах звітності, що дозволяє проаналізувати доцільність застосування кожного формату для діяльності спільних підприємств контролюючим учасником та надає право вибору на відображення у звітності своєї частки.

7. Більш ґрунтовно в додатках національного стандарту необхідно зупинитися на практичних прикладах розкриття методів для обліку фінансових інвестицій у спільних підприємствах.

Список літератури:

1. Онищенко В. Актуальні питання застосування методу участі в капіталі згідно П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 11. – С. 15-22.

2. Онищенко В. Спільні підприємства при застосуванні методу участі в капіталі в Україні// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 12. – С. 33-37.
3. Небильцова О.В. Облік інвестицій за методом участі в капіталі// Фінанси України. - № 11. – 2006. – С. 112 – 121.
4. Крупка Я. Облік інвестицій за методом участі в капіталі// Бухгалтерський облік і аудит. - № 9. – 2001. – С.22 – 26.
5. Гонтаровский С. Метод участия в капи тале: общий порядок учёта// Бухгалтерия. - № 45/1 (460). – 2001. – С. 29 – 32.
6. Солодченко А. Некоторые особенности применения метода участия в капитале// Бухгалтерський облік і аудит. - № 9. – 2006. – С.33 – 37.
7. Кушина А. Метод участия в капитале: числове примеры// Бухгалтерський облік і аудит. - № 9. – 2006. – С.37 – 41.
8. Винокуров Д. Облік інвестицій відповідно до П(С)БО// Податки та бухгалтерський облік. - № 42 (297). – 2000. – С. 2 – 27.
9. Голов С.Ф. Облік спільної діяльності за МСБО// Бухгалтерський облік і аудит. - № 8. – 2000. – С.40 – 49.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Затв. наказом Міністерством фінансів України від 26.04.2000 року № 91, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України, 17.05.2000р. за №284/4505 // www.minfin.gov.ua.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки в спільних підприємствах»// www.minfin.gov.ua.
12. Дмитренко А.В. Удосконалення методології обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах// Коммунальное хозяйство городов. – Киев «Техніка», 2009. – випуск № 87.– С. 300-306.
13. Гришко Н.В. Вибір методу консолідації фінансових звітів у спільній діяльності / Н.В. Гришко, Л.Є. Рогозян // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2004. – Вип. 187, т.3. – С. 770-778.

The author of the article analyzes the domestic and foreign financial investments accounting methods, reviewed and improved methodology for financial investments in joint ventures, proposed a new method of accounting for long-term financial investments in joint venture - in proportion - equity, based on the research methods of accounting of financial investments in joint ventures with international and national accounting standards, are reasonable conclusions and suggestions for improving the accounting of investments in joint ventures.

Keywords: accounting, financial investments, joint activity, joint venture, method, methodology, the equity method.