

В СОК контроль також відіграє важливу роль в управлінні господарською діяльністю і виконує основні функції – профілактичну, інформаційну та мобілізуючу.

Визначено, що найбільш ефективним видом контролю для кооперативу є поточний контроль, так як він здійснюється за окремими господарськими операціями повсякденно, що дозволяє суб'єктам контролю своєчасно виявляти допущені прорахунки і вживати заходів щодо їх усунення.

У СОК суб'єктами внутрішньогосподарського контролю виступають: збори пайовиків, члени, рада (голова), правління, голова правління, головний бухгалтер.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник. – К. : Вища школа, 1994.
2. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М. : Финансы и статистика, 1979. – 160 с.
3. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. – М. : Статистика, 1976. – 360 с.
4. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. – М. : Финансы, 1970. – 312 с.
5. Сук Л.К., Сук П.Л. Контроль і ревизія : навч. посіб. для дисертаційного навчання. – К. : Університет «Україна», 2006. – 275 с.
6. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою : дис. ... на здобуття наук. ступеня д.е.н. – К., 1999. – 528 с.
7. Андреев В.Д. Практический аудит : справочное пособие. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
8. Виговська Н.Т. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
9. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління : монографія. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М. : ЮНИТИ, 1996.
11. Полторадня В.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. – К. : Издательство Киевского университета, 1967. – 267 с.
12. А.Н. Азрилиян Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://read.newlibrary.ru/read/red_azriliiana_a_n_/page0/bolshoi_buhgalterskii_slovar.html.
13. Бухгалтерский учет : учебник / Под ред. П.С. Безруких. – М. : Бухгалтерский учет, 2002.
14. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета : учебник. – М. : Финансы и статистика, 1988.
15. Теория бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
16. Ленин В.И. Как организовать соревнование [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.politpros.com/library/13/264/>.
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
18. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навчальний посібник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
19. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навчальний посібник. – 2008. – 346 с.
20. Закон України «Про кооперацію» [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1087-15>.
21. КМУ « Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року» [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-%D1%80>.

УДК 657.1

Юрченко Т.В.
студентка

Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

У статті досліджено теорію, методологію та практику організації обліку формування статутного капіталу на підприємствах в іноземній валюті. Запропоновано рекомендації щодо обліку курсових різниць за зобов'язанням засновників з внесків до статутного капіталу підприємства в іноземній валюті.

Ключові слова: іноземна валюта, статутний капітал, курсові різниці, доходи, витрати.

Юрченко Т.В. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ВЗНОСОВ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

В статье исследованы теория, методология и практика организации учета формирования уставного капитала на предприятиях в иностранной валюте. Предложены рекомендации по учету курсовых разниц по обязательствам учредителей с взносов в уставный капитал предприятия в иностранной валюте.

Ключевые слова: иностранная валюта, уставный капитал, курсовые разницы, доходы, расходы.

Yurchenko T.V. THE ORGANIZATIONALLY-METHODICAL BASES OF ACCOUNTING FOR CONTRIBUTIONS TO CHARTER CAPITAL IN FOREIGN CURRENCY

The article is devoted to theory, methodology and practice of accounting organization of formation of the charter capital on enterprises in foreign currency. The recommendations for the accounting of exchange rate differences on the founders' liability of contributions to the charter capital of the enterprise in foreign currency.

Keywords: foreign currency, charter capital, exchange rate differences, revenues, expenses.

Постановка проблеми. Основним джерелом формування власних коштів підприємства є статутний капітал – сукупність коштів, вкладених у підприємство його власниками (засновниками). Тобто ста-

тутний капітал виступає невід'ємною складовою частиною як статуту, так і балансу будь-якого підприємства. Відповідно до ст. 86 Господарського кодексу України, іноземні засновники мають право

здійснювати внески до статутного капіталу іноземного підприємства чи підприємства з іноземними інвестиціями у вигляді іноземної валюти. З обліком цих операцій виникає чимало питань, тому що вони пов'язані з «валютною» специфікою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку внесків до статутного капіталу в іноземній валюті досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф. Бутинець, С. Голов, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, В. Лінник, Є. Мних, В. Сопко та ін.

Огляд різноманітних джерел щодо обліку статутного капіталу показав, що вчені досліджують ті чи інші теоретико-методологічні й практичні питання бухгалтерського обліку, але такому аспекту, як особливості обліку внесків до статутного капіталу в іноземній валюті присвячено недостатньо праць, що підтверджує актуальність теми.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в розгляді теоретичних й методичних питань та практики побудови обліку формування статутного капіталу в іноземній валюті на іноземних підприємствах чи підприємствах з іноземними інвестиціями.

Виклад основного матеріалу дослідження. Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які являють собою внески засновників до капіталу підприємства.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. за № 291 (далі – Інструкція) призначено балансовий рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», субрахунок 401 «Статутний капітал».

Відповідно до листа Міністерства фінансів України «Щодо бухгалтерського обліку курсових різниць за інвалютними внесками засновників до статутного капіталу» від 05.12.2013 р. № 31-08310-06-10/29025 (далі – Лист), внесок засновника до статутного капіталу підприємства в іноземній валюті оцінюється та фіксується у статутних документах в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України і не підлягає переоцінці в подальшому у зв'язку зі зміною курсу іноземних валют.

Щодо зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу підприємства, які мають бути здійснені в іноземній валюті, тобто стосовно суми іноземної валютної заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу, що обліковується за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал», то в листі зазначено, що в бухгалтерському обліку курсові різниці за зобов'язанням засновників з внесків до статутного капіталу підприємства, які мають бути здійснені в іноземній валюті, підлягають перерахунку з використанням валютного курсу на дату балансу та на дату погашення. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Курсова різниця від перерахунку вираженої в іноземній валюті заборгованості засновника за вкладом до статутного капіталу – це різниця між сумою такої заборгованості за курсом НБУ, що діяв на дату надходження іноземної валюти або на дату балансу, та гривневою оцінкою відповідного вкладу, зафіксованою в установчих документах. Таким чином, за заборгованістю засновників в іноземній валюті потрібно визначати курсові різниці. Ця позиція обу-

мовлена тим, що Мінфін вважає таку заборгованість монетарною статтею.

Проте у порядку відображення суми «інвалютної» заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу, яка обліковується за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал», думки фахівців розійшлися щодо визначення монетарності або немонетарності даної статті балансу, а також обліку різниць, які виникають від перерахунку даної заборгованості на дату балансу та на дату погашення.

Підприємства застосовують один з двох варіантів обліку різниць, пов'язаних з заборгованістю в іноземній валюті:

- відображення різниць, які виникають при перерахунку на дату балансу/дату погашення в складі інших доходів/витрат (рахунки 74 «Інші доходи» і 97 «Інші витрати» відповідно);

- відображення різниць тільки в складі додатково капіталу (на рахунок 42 «Додатковий капітал»).

Наприклад, частина фахівців вважають рахунок «Неоплачений капітал» немонетарною статтею балансу, яка не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною курсів валют. Аргументами в даному випадку виступають норми П(С)БО 21, згідно з яким, монетарні статті – це статті балансу про грошові кошти, а також такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Тому оскільки стаття балансу «Неоплачений капітал» відноситься безпосередньо до рахунків обліку власного капіталу, то вона не може вважатися монетарною. Тому різниці, які виникають при погашенні інвестором свого внеску в статутний капітал, необхідно враховувати на рахунках інших доходів/витрат.

Другий варіант обліку курсових різниць по внесках засновників – це їх облік на рахунок 42 «Додатковий капітал», який призначений для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу [2].

Слід зазначити, що, відповідно до Листа, курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, не можуть бути визнані доходом. Оскільки, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Тому суми таких курсових різниць відображаються у складі додаткового капіталу, про що зазначено також і в п. 8 П(С)БО 21.

Ми погоджуємося з такою думкою фахівців, оскільки, дійсно, курсові різниці, які виникають і які пов'язані з іноземною валютною заборгованістю засновників, не можна вважати доходами або витратами підприємства, оскільки вони дійсно не призводять до збільшення (зменшення) економічних вигод за звітний період.

Таким чином, приходимо до висновку, що другий варіант обліку курсових різниць за внесками засновників, а саме їх облік за рахунком 42 «Додатковий капітал» є правильним.

Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України бухгалтерського обліку» для обліку курсових різниць, які, відповідно до НП(С)БО, відо-

бражаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, передбачено субрахунок 423 «Накопичені курсові різниці». Але оскільки курсові різниці не можуть бути визнані доходом, то курсові різниці за зобов'язаннями засновників за внесками до статутного капіталу відображаються на субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» [7].

Таким чином, бухгалтерський облік курсових різниць при перерахунку зобов'язань учасників при формуванні статутного капіталу ми вже розглянули та визначили, що такі різниці не можуть бути визнані доходом або витратами підприємства. Однак у податковому обліку є деякі спірні і невирішені питання.

Згідно з вимогами пп. 153.1.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), платники податку на прибуток визначають курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме П(С) БО 21. У податковому обліку така курсова різниця підлягає включенню до складу доходів або витрат. При цьому позитивне значення курсових різниць враховується у складі доходів платника податку, а від'ємне значення курсових різниць – у складі витрат платника податку.

Однак позиція ДПС з цього питання неоднозначна.

В Єдиній базі податкових знань за 29.08.2013 р. (підкатегорія 110.13) відповідь на запитання щодо перерахунку в податковому обліку не внесеної до статутного капіталу іноземної валюти звучить так: «...не внесена до статутного фонду іноземна валюта як монетарна стаття балансу (грошові кошти, які будуть отримані у фіксованій сумі грошей) підлягає перерахунку. При цьому позитивне або від'ємне значення курсових різниць розраховується між офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання такої заборгованості, та офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти на дату звітного балансу або на дату погашення такої заборгованості, залежно від події, що сталася раніше».

Однак в Узагальнюючій податковій консультації щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти, затвердженої наказом ДПСУ від 05.07.2012 р. № 574, визначено, що з внесків в іноземній валюті курсові різниці не перераховуються.

Розглянемо особливості бухгалтерського та податкового обліку внесків до статутного капіталу в іноземній валюті на прикладі (табл. 1).

Зареєстровано статутний капітал приватного підприємства в розмірі \$1000, що за курсом НБУ на дату реєстрації Статуту (21.03.2014 р.) – 10,9915 грн. за \$1 – становить 10991,50 грн. 28.03.2014 р. засновник переказав іноземну валюту на поточний рахунок підприємства в сумі \$1000,00.

Курс НБУ становив:

- на 21.03.2014 р. – 10,9915 грн. за \$1;

- на 28.03.2014 р. – 10,9921 грн. за \$1.

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити наступні висновки.

Конкретний порядок обліку формування та зміни статутного капіталу підприємства залежить від виду підприємства. В умовах недосконалості чинного українського законодавства операції щодо формування та руху статутного капіталу часто мають принципове значення як для підприємства в цілому, так і для його учасників.

Необхідно зазначити, що статутний капітал іноземного підприємства чи підприємства з іноземними інвестиціями в іноземній валюті відображається в обліку і звітності у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу НБУ на дату первісної оцінки внесків засновників до статутного капіталу. З подальшою зміною курсу валюти статутний капітал такого підприємства не змінюється.

Оскільки заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу в іноземній валюті, що обліковується на рахунка 46 «Неоплачений капітал», є монетарною, її слід перераховувати на кожну дату балансу та на дату здійснення розрахунків із визначенням курсової різниці.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку внесків до статутного капіталу приватного підприємства в іноземній валюті

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік, грн.	
		Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1.	Відображено суму зареєстрованого статутного капіталу й одночасно відображена сума заборгованості засновника в іноземній валюті за курсом НБУ на дату реєстрації Статуту (21.03.2014 р.) – 10,9915 грн./\$ (\$1000 x 10,9915 грн./\$ = 10991,5 грн.)	462 «Розрахунки із засновниками (учасниками) підприємств за внесками до статутного капіталу»	403 «Інший зареєстрований капітал»	1000\$ / 10991,50 грн.	—	—
2.	В рахунок погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу приватного підприємства внесено засновником протягом календарного року з дня реєстрації приватного підприємства грошові кошти на поточний рахунок в іноземній валюті (\$1000 x 10,9921 грн./\$ = 10992,1 грн.)	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	462 «Розрахунки із засновниками (учасниками) підприємств за внесками до статутного капіталу»	1000\$ / 10992,1 грн.	—	—
3.	Відображено курсові різниці на дату погашення заборгованості засновником за внесками до статутного капіталу (28.03.2014 р.) (\$1000 x (10,9921 - 10,9915) = грн.)	462 «Розрахунки із засновниками (учасниками) підприємств за внесками до статутного капіталу»	425 «Інший додатковий капітал»	6 грн.	—	—

Джерело: розроблено автором за даними [2; 8]

Курсові різниці, які виникають і які пов'язані з іноземною валютною заборгованістю засновників, не можна вважати доходами або витратами підприємства, оскільки вони не призводять до збільшення (зменшення) економічних вигод за звітний період, а тому їх слід відображати в складі додаткового капіталу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами та доповненнями.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. за № 291, зі змінами.
3. Лист Міністерства фінансів України «Щодо бухгалтерського обліку курсових різниць за інвалютними внесками засновників до статутного капіталу» від 05.12.2013 р. № 31-08310-06-10/29025.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України бухгалтерського обліку».
7. Лист Міністерства фінансів України від 19.11.2013 р. № 31-08410-07-16/33606 «Щодо відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу».
8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями.
9. Наказ Державної податкової служби України від 05.07.12 № 574 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти».