

Лень В. С.,

кандидат економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету

ЩОДО КАПІТАЛІЗАЦІЇ ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ НЕОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

У статті обґрунтована необхідність відображення на рахунку капітальних інвестицій придбання необоротних матеріальних та нематеріальних необоротних активів в обмін на корпоративні права, а також подані алгоритми бухгалтерських проведень за такими операціями.

Ключові слова: внески до статутного капіталу, необоротні матеріальні активи, необоротні нематеріальні активи, бухгалтерський облік.

В статье обоснована необходимость отражения на счете капитальных инвестиций приобретения необоротных материальных и нематериальных необоротных активов в обмен на корпоративные права, а также приведены алгоритмы бухгалтерских проводок по таким операциям.

Ключевые слова: взносы в уставной капитал, необоротные материальные активы, необоротные нематериальные активы, бухгалтерский учет.

Reasonable necessity of reflection on the account of capital investments of acquisition of inconvertible material and non-material inconvertible assets in an exchange on corporate laws, and also the brought algorithms over of book-keeping realizations on such operations.

Keywords: payments to the charter capital, inconvertible material assets, inconvertible non-material assets, record-keeping.

Постановка проблеми. Статутний капітал – це загальна сума власних ресурсів підприємства, вкладених засновниками в основні та оборотні засоби, що забезпечують його діяльність. Статутний капітал є обов'язковим при створенні господарського товариства і забезпечує початок його діяльності. Після створення господарського товариства воно може збільшувати чи зменшувати величину статутного капіталу в межах та порядку визначеному законами. Зважаючи на те, що статутний капітал є основним початковим джерелом фінансування виробництва, інформація про його величину і порядок формування являють собою значний інтерес як для засновників, так і користувачів зовнішньої звітності підприємства. Наявні різні підходи вчених-економістів щодо відображення формування статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку, а також недосконалість методичної бази з його обліку призводить до того, що на рахунках бухгалтерського обліку не накопичується достатньо інформації про його рух для відображення у звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні аспекти обліку, аналізу й аудиту статутного капіталу знайшли відображення у дослідженнях багатьох вітчизняних вчених-економістів, зокрема: В. В. Сопко, М. В. Кужельного, Ф. Ф. Бутинця, О. А. Шевчука, Є. В. Калюги, І. К. Губіна, О. А. Петрик, Н. М. Ткаченка, О. І. Пилипенка та низки інших. Проте питання капіталізації внесків до статутного капіталу необоротними матеріальними та нематеріальними активами вказаними вченими не розглядалося, а тому потребує наукового та нормативного обґрунтування.

Мета і завдання дослідження. Обґрунтувати порядок формування статутного капіталу господарських товариств з погляду можливості капіталізації внесків до нього необоротними матеріальними та нематеріальними активами для отримання достовірної інформації для складання фінансової та статистичної звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу. При створенні підприємства його учасники (засновники) до статутного капіталу, у визначених законом випадках, можуть вносити необоротні матеріальні та нематеріальні активи. Порядок відображення в обліку таких операцій подано у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах [1] та у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [2].

Рекомендаціями для акціонерних товариств передбачено внесок до статутного капіталу необоротних матеріальних та нематеріальних активів відображати бухгалтерським проведенням за дебетом рахунків 10 “Основні засоби”, 12 “Нематеріальні активи” та кредитом субрахунка 425 “Інший додатковий капітал”. Для інших господарських товариств пропонується кредитувати рахунок 46 “Неоплачений капітал”. Тобто, при внесенні основних засобів до статутного капіталу, згідно з зазначеними рекомендаціями, капітальні інвестиції не відображаються. Крім того, в обох рекомендаціях подані бухгалтерські проводки незалежно від того, вносяться необоротні матеріальні чи нематеріальні активи до статутного капіталу при створенні підприємства чи його

поповненні після створення. В обох рекомендаціях не зазначається і про виникнення податкового кредиту в об'єкта інвестування.

Отже, з зазначених рекомендацій впливає таке: якщо новостворене господарське товариство за рахунок внесків до статутного капіталу грошовими коштами придбає необоротні матеріальні або нематеріальні активи, то капітальні інвестиції відображати необхідно, а при внесках до статутного капіталу такими ж активами капітальні інвестиції на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються. Аналогічної позиції притримуються і чимало дослідників, зокрема М. О. Белоусов [3], Ю. О. Якимов [4], Т. А. Самойлова [5].

Відмінну позицію займає Т. О. Олейник [6], яка внески до статутного капіталу необоротними матеріальними та нематеріальними активами пропонує відображати спочатку на рахунку 15 "Капітальні інвестиції", а після реєстрації підприємства, якщо вони готові до використання, переводити на рахунки обліку необоротних матеріальних чи нематеріальних активів.

Згідно з п. 14.1.202 Податкового кодексу України продаж (реалізація) товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [7]. Отже, операція з передачі інвестором необоротних матеріальних чи нематеріальних активів до статутного капіталу іншого підприємства в обмін на корпоративні права є операцією з продажу таких активів і придбання корпоративних прав, тобто відбувається бартерна операція. Відповідно, об'єкт інвестування купує необоротні матеріальні або нематеріальні необоротні активи в обмін на акції (частки) власної емісії, а отже, здійснює капітальні інвестиції.

Згідно з П(с)БО 7 "Основні засоби" капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством [8]. Об'єкт інвестування купує необоротні матеріальні активи, сплачуючи за них власними корпоративними правами (джерело сплати – власний капітал), а отже, здійснює капітальні інвестиції.

Розглянемо отримання основних засобів в обмін на корпоративні права з іншого погляду. Обмін відбувається на підставі договору. Об'єкти необоротних матеріальних чи нематеріальних активів отримуються від інвестора за типовою накладною або за актом приймання-передачі. Вважати такий прийнятий об'єкт готовим до використання за призначенням у багатьох випадках не можна. Так, якщо передається будівля, то для використання за призначенням вона часто потребує ремонту, а також держреєстрації на неї прав власності, у більшості випадків вона не готова до використання за призначенням, а отже, й не має права на включення до основних засобів. Ще більш наглядною є передача автотранспортних засобів, адже для того, щоб їх можна було експлуатувати, як мінімум, треба їх належним чином зареєструвати. Документом, що підтверджує готовність об'єкта до використання за призначенням, є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1) [9], який є документом про введення його в експлуатацію. Отже, приймання і введення в експлуатацію не збігаються в часі, а тому й виникає потреба прийняти основні засоби попередньо обліковувати за субрахунком 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів". Про необхідність капіталізації витрат з придбання (створення) основних засобів до їх введення в експлуатацію (у тому числі отриманих в обмін на акції власної емісії) зазначають також Е. С. Хендриксен та М. Ф. Ван Бреда [10].

Окрема ситуація виникає при реорганізації (поділі) підприємства. У цьому випадку частина активів підприємства, яке реорганізується, а також пов'язаних з ними зобов'язань передаються новоствореному підприємству. До розподілу витрати на придбання (створення) необоротних матеріальних та нематеріальних активів вже були капіталізовані, а тому повторна капіталізація є недоречною.

У низці випадків при сплаті внесків до статутного капіталу майном у об'єкта інвестування може виникати податковий кредит з податку на додану вартість. Зокрема, статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства [11]. Таке товариство може до сплати статутного капіталу необоротними матеріальними чи нематеріальними активами зареєструватись платником податку на додану вартість, а тому при внесенні їх до статутного капіталу іншим підприємством може відображати податковий кредит. Інша ситуація в акціонерних товариствах. Так, для створення акціонерного товариства засновники повинні провести закрите (приватне) розміщення його акцій, установчі збори та здійснити державну реєстрацію акціонерного товариства [12]. Отже, при заснуванні товариства спочатку акції розміщуються серед засновників, сплачуються, проводяться збори засновників і вже після цього здійснюється реєстрація товариства. У цьому випадку при отриманні в рахунок сплати за акції необоротних матеріальних чи нематеріальних активів, внаслідок відсутності реєстрації товариства та реєстрації його платником податку на додану вартість, відображати податковий кредит немає підстав. Інша справа, коли прийнято рішення про збільшення статутного капіталу. У цьому випадку акціонерне товариство вже може бути платником ПДВ і відображати податковий кредит за сплатою за акції майном.

Право об'єкта інвестування на податковий кредит підтверджується також п. 1 статті 198 Податкового кодексу України. Проте (згідно з п. 196.1.1 Податкового кодексу України), якщо акції передаються емітентом в обмін на товарно-матеріальні цінності або послуги, останній повинен нарахувати податкове зобов'язання. Проте виникає питання, на який рахунок зараховувати нараховану суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість. При вирішенні цього питання потрібно враховувати, що згідно зі статтею 11 Закону України "Про акціонерні товариства" акції не можуть бути розміщені за ціною нижчою номіналу. Отже, на практиці вони розміщуються за номінальною вартістю або вищою за неї. Якщо акції розміщуються за вартістю, вищою за номінальну, в емітента виникає емісійний дохід.

Приклад 1. Емітент платник ПДВ в обмін на корпоративні права номінальною вартістю 24 тис. грн, які реалізуються за ціною 28,8 тис. грн отримує основні засоби, справедлива вартість яких з ПДВ становить 28,8 тис. грн з ПДВ. У цьому випадку в емітента сума податкового зобов'язання погашається сумою податкового кредиту, а нарахування його можна відобразити бухгалтерською проводкою за дебетом субрахунка 421 "Емісійний дохід" та кредитом субрахунка 641 "Розрахунки за податками". Така кореспонденція рахунків також передбачена Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [13].

Приклад 2. Емітент платник ПДВ в обмін на корпоративні права номінальною вартістю 24 тис. грн отримав основні засоби, справедлива вартість яких з урахуванням ПДВ становить 24 тис. грн. У цьому випадку інвестором повністю сплачено вартість акцій поставкою основних засобів. Якщо на субрахунку 421 "Емісійний дохід" є кредитовий залишок, то у його межах зобов'язання з ПДВ нараховується бухгалтерською проводкою за дебетом субрахунка 421 "Емісійний дохід" та кредитом субрахунка 641 "Розрахунки за податками". Проте у разі відсутності залишку за субрахунком емісійного доходу, постає питання про рахунок, у кореспонденції з яким потрібно відобразити зобов'язання з ПДВ. Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, сума перевищення збитку від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу над залишком емісійного доходу відображається за дебетом субрахунка 442 "Непокриті збитки". Отже, для цього прикладу нарахування зобов'язання з ПДВ буде відображено бухгалтерським проведенням Д-т 442–К-т 641.

Враховуючи викладене, оприбуткування основних засобів у рахунок сплати за акції (частки) пропонується відображати проводками, які подані в таблиці.

Таблиця

Бухгалтерські проводки при внесках до статутного капіталу основними засобами в об'єкта інвестування, зареєстрованого платником ПДВ (акції номінально)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Акціонерне товариство			
Отримано автомобіль в обмін на корпоративні права та відображено капітальні інвестиції в сумі без ПДВ (податку на додану вартість)	152	425	24 000
Відображено податковий кредит	641	425	4800
Зареєстровано величину статутного капіталу	46	40	
Передано в оплату за автомобіль акції (частки) власної емісії	425	46	28 800
Оприбутковано автомобіль	105	152	24 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ згідно з п. 1 статті 198 Податкового кодексу України	421	641	4800
Товариство з обмеженою відповідальністю			
Зареєстровано величину статутного капіталу	46	40	
Отримано автомобіль та відображено капітальні інвестиції у сумі без ПДВ (податку на додану вартість)	152	46	24 000
Відображено податковий кредит	641	46	4800
Оприбутковано автомобіль	105	152	24 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ згідно з п. 1 статті 198 Податкового кодексу України	421	641	4800

Інформація про капітальні інвестиції за рік та на кінець року наводиться у розділі 3 "Приміток до річної фінансової звітності" [14], а також у статистичних звітах: Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів (2-інвестиції – річна) та Капітальні інвестиції (2-інвестиції – квартальна) [15]. Невідображення в бухгал-

терському обліку капітальних інвестицій при внесенні необоротних матеріальних та нематеріальних активів учасниками (засновниками) до статутного капіталу може призвести до помилок при складанні також цих звітів.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна дійти таких висновків й узагальнень:

1. При внесенні необоротних матеріальних та нематеріальних активів до статутного капіталу в об'єкта інвестування необхідно відображати капітальні інвестиції, крім випадку реорганізації (поділу) підприємства;

2. У новоствореного підприємства при отриманні в рахунок сплати акцій (внесків) податковий кредит не виникає, тому що внески здійснюються до реєстрації його платником ПДВ;

3. При отриманні необоротних матеріальних та нематеріальних активів в обмін на власні акції (частки) у емітента виникають додаткові інші операційні витрати в сумі податкового зобов'язання.

4. При збільшення статутного капіталу, коли підприємство вже є платником ПДВ, в емітента при отриманні необоротних матеріальних чи нематеріальних активів в обмін на емітовані акції (частки) податковий кредит виникає.

Література:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, схвалені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 10.06.2003 № 256 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo-law.kiev.ua/category/2003/page/1636>.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=50263&cat_id=50097.

3. Белоусов М. О. Збільшення статутного капіталу: правові та облікові наслідки // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 17–21.

4. Якимов Ю. О. Методологічна база обліку статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями. // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 3. – С. 158–164.

5. Самойлова Т. А. Окремі аспекти формування та обліку статутного капіталу підприємств різних форм власності // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. – № 4. – С. 132–136.

6. Олейник Т. О. Особливості процедури обліку статутного капіталу підприємств – господарських товариств акціонерного типу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekr/2009_31/Zmist/23PDF.pdf.

7. Податковий кодекс України, від 02.10 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

9. Наказ Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352 “Про затвердження типових форм первинного обліку” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/pakazi/61770.html>.

10. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета : пер с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

11. Закон України “Про господарські товариства” від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1576-12>.

12. Закон України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.

13. 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 року № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>.

14. Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. “Про Примітки до річної фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

15. Наказ Державної служби статистики “Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики капітальних інвестицій, інвестиційних проектів і будівництва” від 20.05.2011 № 120 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0120832-11>.