

тися надходження коштів у відшкодування таких витрат та перерахування коштів, пов'язані з надзвичайними подіями. Надходження і видаток грошових коштів внаслідок надзвичайних подій слід відображувати окремими статтями у складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності залежно від того, до якого виду діяльності належить ця подія.

У примітках до звіту про рух грошових коштів наводиться доречно додаткова інформація, яка сприяє розумінню користувачами фінансового стану установи. До такої інформації відносяться: дані про невикористані запозичені кошти, які можуть бути використані для майбутньої операційної діяльності і погашення зобов'язань інвестиційного характеру із зазначенням будь-яких обмежень щодо витрачання цих коштів, а також дані про рух грошових коштів унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному географічному сегменту.

Відповідно до Положення Державного казначейства України у склад річної фінансової звітності про виконання бюджетів входить звіт про рух грошових коштів. Звіт включає дані про залишки, рух коштів на рахунках та інших коштів, який складено за касовим методом, і фактично відображає рух грошових коштів по рахунках установи без проведення відповідної деталізації.

Висновок. Структура звіту про рух грошових коштів бюджетів та метод його складання не відповідають рекомендаціям МСФЗ у державному секторі і потребують суттєвого доопрацювання. Структуру звіту про рух грошових коштів необхідно визначати з урахуванням класифікації грошових потоків, яка передбачає поділ діяльності бюджетних установ на три види: операційну, інвестиційну та фінансову.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. // Бухгалтерія.
2. Інструкція про порядок складання органами Державного казначейства України річного фінансового звіту про виконання державного бюджету за 2001 рік, затв. наказом Державного казначейства України від 28.12.2001 р. № 228.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 2 – звіт про рух грошових коштів.
4. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України, затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.
5. Порядок складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затв. наказом Державного казначейства України від 25.05.2010 р. № 164.
6. Правила організації фінансової та статистичної звітності про виконання бюджетів в органах Державного казначейства України, затв. наказом Державного казначейства України від 28.12.2001 р. № 228.

УДК 658. 152

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ОБЛІКУ СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Дзюба Ю.В.,
Світлична Ю.А.

Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля

Рассмотрено особенности отображения в учете разных составляющих собственного капитала совместных предприятий в форме акционерного общества с участием иностранных инвесторов. Исследовано направления и специфика распределения прибыли, которая является неотъемлемым элементом собственного капитала.

Ключевые слова: капитал, совместное предприятие, прибыль, резервный капитал, дополнительный капитал, уставный капитал, неоплаченный капитал, акционерное общество.

The features of the representation in accounting of various components of equity joint ventures in the form of joint-stock company with participation of foreign investors are considered. The directions and specificity of distribution of profit, which is an essential element of equity, are investigated.

Key words: capital, joint ventures, profit, capital reserves, additional capital, authorized capital, outstanding capital, joint-stock company.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки однією з найважливіших проблем є проведення системних досліджень з обліку власного капіталу.

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історію виникнення капіталу потрібно розглядати у нерозривному зв'язку з історією бухгалтерського обліку загалом. Цією проблемою займалися багато визначних науковців, серед яких французький учений Ш. Пангло, німецький учений І. Шер, представники італійської школи Н. д'Анастасіо і Дж. Чербоні, англійські вчені Е. Купер і Т. Вальтон, російський професор Я. Соколов, вітчизняні професори Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.В. Сопко та інші провідні вчені.

Мета статті. Метою даної статті є упорядкування методики обліку власного капіталу спільних підприємств і надання практичних рекомендацій щодо її удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Поняття капіталу у вітчизняній і зарубіжній літературі трактується з двох поглядів: капітал підприємства – це сукупність майна, що слугує цілям господарства і виражена в грошовій одиниці (вітчизняний аспект) і капітал – це різниця між активами та зобов'язаннями підприємства (зарубіжний аспект). Проте нові підходи до визначення власного капіталу згідно з П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” [8] змінили це трактування: власним капіталом вважається частина в активах підприємства, що залишається після вирахування всіх його зобов'язань. Із запровадженням нового Плану рахунків змінився склад власного капіталу: виникли нові синтетичні рахунки (41 „Пайовий капітал”, 42 „Додатковий капітал”, 43 „Резервний капітал”, 45 „Вилучений капітал”, 46 „Неоплачений капітал”). І саме ці нові рахунки дозволили впорядкувати методику обліку капіталу СП, тому що вони відображають специфіку створення та функціонування спільного підприємства.

Створення СП у формі відкритого акціонерного товариства (далі – ВАТ) передбачає випуск певної кількості акцій однакової номінальної вартості, які можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки і купівлі-продажу на біржах. На етапі реєстрації ВАТ і формування його статутного капіталу чинним законодавством регламентуються відповідні бухгалтерські проведення (табл. 1).

Для початку спільної діяльності 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 спільної діяльності. 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. Отже, джерелами фінансування СП виступають грошові внески до статутного капіталу, амортизаційні відрахування, резервний та інші фонди СП, а також кредити, залучені для формування основного капіталу та оборотних коштів.

Є.А. Паршина [12], Т.Н. Бабченко [1] підкреслюють, що основний і оборотний капітал складають статутний капітал СП у вартісному виразі. Як внески до статутного капіталу можуть виступати грошові кошти, будівлі, споруди, технологічне устаткування та інші матеріальні цінності, права користування землею, водою та ін.

Проте, з погляду облікової концепції, таке тлумачення слід вважати неточним. Адже основний і оборотний капітал складають не лише статутний капітал СП у вартісному виразі, вони насамперед виступають ресурсним забезпеченням створення і функціонування СП (активами), а статутний капітал є лише одним із джерел формування власного капіталу СП.

Тобто концептуальною основою відображення економіко-методичних засад створення та функціонування СП на території України і, відповідно, побудови обліку капіталу і зобов'язань СП слід вважати саме фундаментальну облікову модель, яку при цьому необхідно модифікувати щодо форми організації спільної діяльності. Враховуючи специфіку економічного механізму функціонування СП та з метою виокремлення об'єктів обліку пасивів СП, пропонується фундаментальну облікову модель (активи = капітал + зобов'язання) модифікувати так (формула 1):

$$\begin{array}{l} \text{Активи} \\ \text{СП} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Власні} \\ \text{внески} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Запозичені} \\ \text{кошти} \\ \text{учасників СП} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Зобов'язання} \\ \text{учасників СП} \end{array} \quad (1)$$

Таблиця 1

Облік статутного капіталу СП, створеного у формі ВАТ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено розмір статутного капіталу перед початком підписки, після проведення якої він може коригуватися аналогічною або зворотною проводкою	46 „Неоплачений капітал”	40 „Статутний капітал”/Ап
Оплачено 10 % вартості акцій, на які проведено підписку з розрахунку номінальної вартості акцій	301 „Каса в національній валюті” 311 „Поточні рахунки в національній валюті”	46 „Неоплачений капітал”
Відображено різницю між продажною і номінальною вартістю первинно розміщених акцій (емісійний дохід)	301 „Каса в національній валюті” 311 „Поточні рахунки в національній валюті”	421 „Емісійний дохід”
Проведено обмін тимчасових свідоцтв на сертифікати акцій	40 „Статутний капітал”/Ап	40 „Статутний капітал”
Відображено справедливу вартість отриманих матеріальних цінностей у частині номінальної вартості акцій	10 „Основні засоби” 11 „Інші необоротні матеріальні активи” 12 „Нематеріальні активи” 20 „Виробничі запаси” 22 „МШП” 26 „Готова продукція” 28 „Товари”	46 „Неоплачений капітал”
Відображено додатну різницю між справедливою вартістю майна і номінальною вартістю акцій	10 „Основні засоби” 11 „Інші необоротні матеріальні активи” 12 „Нематеріальні активи” 20 „Виробничі запаси” 22 „МШП” 26 „Готова продукція” 28 „Товари”	421 „Емісійний дохід”

У межах такої розширеної облікової моделі можна спостерігати подвійний економічний вплив кожної операції, пов’язаної як з обліком внесків учасників у вигляді фінансових інвестицій за методом участі в капіталі (активів), так і з обліком змін у власному капіталі СП та по сумах зобов’язань і контролюючих учасників, і об’єкта інвестування (пасивах).

Як зазначають науковці А.Д. Голубович [5], Г.І. Мікерін [7], до найважливіших економічних питань, що розглядаються партнерами при формуванні статутного капіталу СП, можна віднести:

- вартісну оцінку внесків до статутного капіталу в умовах певних розбіжностей у системах ціноутворення;
- можливості розширення внеску до статутного капіталу і його джерела;
- співвідношення статутного капіталу і кредитів, отриманих СП для фінансування початкових етапів його діяльності.

Реалізація зазначених вище питань є важливою, і тому СП повинні застосовувати системи таких механізмів управління формуванням власного капіталу, як: механізм управління формуванням прибутку, механізм управління максимізацією прибутку; механізм розподілу чистого прибутку; механізм управління амортизаційними відрахуваннями; механізм управління залученням зовнішніх джерел власних фінансових ресурсів..

Відповідно до П(С)БО 2 „Баланс” [9] 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” [9] визначає також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом, а саме це стосується неоплаченого і вилученого капіталу.

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 спільну діяльність 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.

Додатковий вкладений капітал формується у ході господарської діяльності. Відповідно до п. 12 П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції” [11] „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, доцільно зупинитися на питанні обліку переоцінки активів, що пов’язано з внесками та продажем інвестором активів СП.

Важливим етапом методики обліку капіталу СП виступає облік формування та використання резервного капіталу. Адже, розподіляючи прибуток, СП необхідно дотримуватися чинного законодавства, яким визначено, що ВАТ 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.

Прибуток СП розподіляється згідно з чинним законодавством і статутом підприємства. Він спрямовується як на сплату податків, так і на виплату відсотків за довгостроковим кредитом, доходів засновникам, власникам цінних паперів, формування резервів, дивідендів за акціями.

Отже, при обліку використання прибутку СП буде проявлятися така специфіка:

– прибуток розподіляється між вітчизняними та іноземними учасниками або пропорційно їхнім внескам до статутного капіталу. У разі припинення інвестиційної діяльності іноземний партнер має право на повернення своїх внесків не пізніше шести місяців від дня припинення цієї діяльності;

– іноземним інвесторам законодавчо гарантується компенсація і відшкодування збитків, включаючи втрачену вигоду і моральну шкоду, завдану їм внаслідок дій, бездіяльності або неналежного виконання державними органами чи їхніми посадовими особами передбачених законодавством обов’язків щодо підприємства з іноземними інвестиціями. Компенсація, що виплачується іноземному інвестору, повинна бути швидкою, адекватною і ефективною. Суму компенсації потрібно виплачувати у валюті, в якій були здійснені інвестиції, чи в будь-якій іншій, прийнятній для іноземного інвестора;

– після фактичної виплати доходу нерезиденту з нього стягується додатковий 15-процентний податок на репатріацію, що певною мірою стимулює реінвестування [1, с. 112].

У цілому передбачаються різні варіанти використання прибутку зарубіжного учасника.

Узагальнюючи сказане вище, потрібно наголосити на необхідності уточнення та упорядкування існуючого методологічного забезпечення обліку капіталу СП, і з цією метою пропонується створити зрозумілі для бухгалтерів облікові шаблони, що дозволить їм забезпечувати, згідно з Концептуальною основою Міжнародних стандартів фінансової звітності, якісні характеристики консолідованих звітів, такі як: зрозумілість, доречність, достовірність і зіставність.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бабченко Т.Н. Учет внешнеэкономической деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 201 с.
2. Бухгалтерський облік і прийняття рішень: Навч. посібник. / За ред. П.С. Смоленюка. – Хмельницький: НВП „Евріка” ТОВ, 2001. – 380 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спец. „Облік і аудит” / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 756 с.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
5. Голубович А.Д., Кулагин М.В. Валютные операции в коммерческих банках. – М.: АО „Менатеп–Информ”, 1994. – 250 с.
6. Ключников С.В., Мездриков Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение совместной деятельности / Под ред. В.И. Бариленко. – Саратов: СГСЭУ, 2003. – 154 с.
7. Мікерін Г.И. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. – СПб.: Литера-Плюс, 1994. – 272 с.
8. Наказ Міністерства фінансів України „Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87 // Електронна база даних „Законодавство”.
9. Наказ Міністерства фінансів України „Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс” від 31.03.1999 р. № 87 // Електронна база даних „Законодавство”.
10. Наказ Міністерства фінансів України „Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 „Звіт про власний капітал” від 31.03.1999 р. № 87 // Електронна база даних „Законодавство”.