

В. Г. Васильєва, кандидат економічних наук,
доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОТРИМАННЯ ІНВЕСТИЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

У цій статті викладено теоретичні і методичні питання організації обліку формування та зміни статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями.

At this article theoretical aspects and methodical questions of forming and changing of authorized capital account organization on the enterprises with foreign investments are shown.

Ключові слова. Інвестиції, облік, іноземна валюта, статутний капітал, підприємство з іноземними інвестиціями.

Вступ. Іноземними інвестиціями визнаються цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України для отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Без здійснення зовнішньоекономічних операцій побудова ринкової системи господарювання неможлива. Держава стоїть на шляху сприяння зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання. Просування вітчизняних товарів на міжнародному ринку дає можливість розширити ринки збуту для українського товаровиробника.

Мета зовнішньоекономічних відносин – утвердження українських виробників за кордоном, сприяння підвищенню якості виробленої продукції. Основне джерело інформації про зовнішньоекономічні операції суб'єкта підприємницької діяльності – це дані бухгалтерського обліку [1]. Інформаційне забезпечення необхідне для підвищення обґрунтованості управлінських рішень. Проте неузгодженість між даними бухгалтерського й податкового обліку зовнішньоекономічних операцій спричинює виникнення проблем в одержанні ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

Проблеми обліку зовнішньоекономічних операцій досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф. Бугинець, С. Голов, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, В. Лінник, Є. Мних, В. Сопко та ін.

Огляд літератури показав, що вчені досліджують ті чи інші теоретико-методологічні й практичні питання бухгалтерського обліку, але такому аспекту, як особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті та статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями, присвячено недостатньо праць. Тому дана тема досить актуальна.

Постановка завдання. Мета статті – розглянути теоретичні й методичні питання побудови обліку та звітності формування статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями; розкрити особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті.

Результати дослідження. У бухгалтерському обліку існують такі особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті:

- облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;
- статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим у засновницькому договорі;
- розмір статутного капіталу оцінюється в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку у зв'язку зі зміною курсу іноземних валют;

© В. Г. Васильєва, 2009

– датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів вважається дата підписання засновницького договору.

Іноземні інвестиції до статутного капіталу підприємства можуть здійснюватись у вигляді (ст. 2 Закону України “Про режим іноземного інвестування”) [2]:

- іноземної валюти, що визнається конвертованою НБУ;
- грошової одиниці України – при реінвестиціях в об’єкт первинного інвестування згідно з чинним законодавством України за умови сплати податку на прибуток;
- будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов’язаних із ним майнових прав;
- акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на частку (пай) у статутному фонді юридичної особи, створеної на основі чинного законодавства України або законодавства інших країн), виражених у конвертованій валюті;
- грошових вимог та права на вимогу виконання договірних зобов’язань, гарантованих першокласними банками, вартість яких виражена у конвертованій валюті та підтверджена законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;
- будь-яких прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями, а також експертною оцінкою в Україні, включаючи легалізовані на її території авторські права, права на винаходи, дослідні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо;
- прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами та використання природних ресурсів, наданих відповідно до законодавства або договорів, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;
- інших цінностей згідно з чинним законодавством України.

Особливу увагу слід приділити перерахунку заборгованості засновників-нерезидентів за внесками до статутного капіталу у зв’язку зі зміною валютного курсу. У бухгалтерському обліку заборгованість засновників може мати різний характер:

- якщо очікується внесення до статутного капіталу основних засобів, нематеріальних активів, запасів, заборгованість засновників належить до немонетарної і, отже, перерахунку не підлягає [3];
- якщо очікується отримання на рахунок підприємства валютних коштів, заборгованість належить до монетарної і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків засновником-нерезидентом [3].

Оскільки внесок у статутний капітал пов’язаний з інвестиційною діяльністю, курсова різниця внаслідок перерахунку відображається у складі доходів (Д 462 К 744) та витрат (Д 974 К 462) від неопераційної курсової різниці [3].

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

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 2 “Баланс” зазначено, що статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Підприємствам з іноземними інвестиціями заборонено використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти і такі, що отримані в кредит і під заставу, а страховим компаніям – кошти страхових резервів.

Оцінка внесків до статутного капіталу здійснюється у грошовій одиниці України за спільним рішенням учасників відповідно до умов, передбачених установчими документами.

Внесок українського учасника до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями оцінюється за домовленістю з іноземним учасником в іноземній валюті та грошовій одиниці України за цінами міжнародних ринків або ринку України.

Внесок іноземного учасника оцінюється в такому ж порядку з перерахуванням сум інвестицій в іноземній валюті та грошовій одиниці України за офіційним курсом НБУ на дату підписання установчого договору [3].

Залежно від обсягу участі іноземного інвестора є такі види підприємств з іноземними інвестиціями:

- підприємства без особливого статусу – іноземна інвестиція становить менше 10 % статутного капіталу;
 - підприємство з іноземними інвестиціями – іноземна інвестиція становить більше 10 % статутного капіталу;
 - іноземне підприємство – статутний капітал повністю розподілено між іноземцями.
- Основні етапи внесення іноземної інвестиції до статутного капіталу підприємства такі:
- оформлення засновницьких документів;
 - фактичне здійснення іноземної інвестиції;
 - державна реєстрація іноземної інвестиції.

Визначення розміру статутного капіталу згідно із засновницькою угодою відображається в обліку за Д 462 К 40. Внесення часток засновників:

- грошовими коштами в іноземній валюті – Д 312 К 462;
- основними засобами – Д 152 К 462, Д 10 К 152.

Таким чином, за дебетом субрахунка 462 відображається заборгованість іноземних засновників підприємства за внесками до статутного капіталу, за кредитом – погашення цієї заборгованості. Аналітичний облік ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) підприємства.

За відсутності цін міжнародних ринків вартість майна, що вноситься до статутного капіталу, визначають за домовленістю самі учасники угоди.

Це передбачено і нормами національних стандартів.

Так п. 10 П(С)БО 7 “Основні засоби” зазначено: первинною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками їх справедлива вартість на момент прийняття на баланс. Згідно з п. 5 П(С)БО 12 собівартість фінансових інвестицій, здійснених шляхом обміну на цінні папери власної емісії, визнається за справедливою вартістю переданих цінних паперів [4]. Аналогічні вимоги є в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та П(С)БО 9 “Запаси”. Якщо засновник – нерезидент України, при оцінці майна, що вноситься до статутного капіталу, необхідно керуватися Законом України “Про режим іноземного інвестування” від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР.

Оцінка майна і майнових прав – це процес визначення їх вартості на дату оцінки.

Внески учасників до статутного капіталу відображаються в обліку і балансі в міру фактичного надходження (його моментом є: для майна і нематеріальних активів – дата складання акта приймання-передачі, для грошових коштів – надходження на рахунок підприємства за випискою банку).

Іноземні інвестиції, включаючи внески до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, оцінюються в іноземній конвертованій валюті та валюті України. При цьому інвестиції українських партнерів оцінюються у валюті України та іноземній конвертованій валюті.

Для підприємств з іноземними інвестиціями, крім передбачених П(С)БО основних форм фінансової звітності (форма 1 “Баланс”, форма 2 “Звіт про фінансові результати”, форма 3 “Звіт про рух грошових коштів”, форма 4 “Звіт про власний капітал”), в обов’язковому порядку щоквартально складається форма № 10-ЗЕЗ “Звіт про іноземні інвестиції в Україну”.

Складання цього звіту регулюється Інструкцією про складання підприємствами і організаціями статистичної звітності за формою № 10-ЗЕЗ “Звіт про іноземні інвестиції в

Україну”. Ця інструкція визначає основні положення з питань складання підприємствами, організаціями та установами статистичної звітності про іноземні інвестиції в Україну.

Звіт за формою № 10-ЗЕЗ підписується керівником підприємства, організації, установи та головним бухгалтером, що відповідають за своєчасне подання цих звітів.

Цей звіт складають підприємства (в тому числі спільні), організації та установи України, незалежно від відомчої підпорядкованості та форм власності (резиденти), які перед звітним та у звітному періоді одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів відповідно до Закону України “Про режим іноземного інвестування” від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР та постанови Кабінету Міністрів України [2].

Звіт складається окремо: за кожен квартал, щодо кожної країни та за видами валют з двома десятковими знаками, відповідно до здійснення інвестицій.

До річного бухгалтерського звіту додається пояснювальна записка. У ній наводяться основні фактори, що вплинули на господарські та фінансові результати роботи спільного підприємства, висвітлюється його фінансовий і майновий стан, зазначаються подальші перспективи діяльності. До пояснювальної записки доцільно включити дані про динаміку найважливіших економічних і фінансових показників роботи підприємства з іноземними інвестиціями за ряд років, оголосити майбутні капіталовкладення, здійснювані екологічні заходи та іншу інформацію. Конкретний зміст пояснювальної записки визначається радою (правлінням) підприємства з іноземними інвестиціями з урахуванням потреби користувачів річного бухгалтерського звіту та необхідності найбільш повної реалізації контрольних прав учасників цього підприємства. У поясненнях до звіту наводиться курс, за яким під час складання річного бухгалтерського балансу перераховано активи і пасиви в іноземній валюті у грошову одиницю України, а також розкриваються причини змін вступного балансу на початок року.

Статті річного бухгалтерського балансу мають обґрунтовуватись результатами ретельно проведеної перед складанням звіту інвентаризації активів і пасивів. До подання річного звіту виявлені розходження слід урегулювати записами на рахунках і в реєстрах бухгалтерського обліку, а також провести звіряння оборотів і залишків з аналітичним обліком оборотів і залишків на синтетичних рахунках під кінець року.

Форми бухгалтерської звітності заповнюються в тис. грн. з одним десятковим знаком і підписуються на всі адреси керівником та головним бухгалтером підприємства.

Підприємства з іноземними інвестиціями самостійно складають річні бухгалтерські звіти, передбачаючи надання інформації про майновий і фінансовий стан та підсумки діяльності підприємства широкому колу користувачів.

Підприємства, які мають дочірні підрозділи, складають і подають, крім власного бухгалтерського звіту, також консолідований, що включає звіти дочірніх відгалужень. Хоча дочірні підприємства – юридичні особи, право на визначення стратегічної політики в питаннях поточної, інвестиційної, фінансової діяльності залишається за материнським підприємством.

Бухгалтерський звіт складається всіма підприємствами в обсязі форм квартального звіту, подається він суб'єктами господарювання (крім підприємств з іноземними інвестиціями) за встановленими адресами щокварталу, а підприємствами з іноземними інвестиціями – щороку.

Підприємство з іноземними інвестиціями подає річну бухгалтерську звітність до 15 березня наступного за звітним року:

- державній податковій інспекції;
- органам державної статистики;
- учасникам підприємства, якщо це передбачено установчими документами.

Перевірка фінансово-комерційної діяльності підприємств з іноземними інвестиціями (в тому числі звітності) здійснюється державною податковою адміністрацією та офіційно зареєстрованими аудиторськими організаціями України.

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

По-перше, зміни структури статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями можуть призвести до втрати статусу підприємства з іноземною інвестицією (коли частка іноземного учасника стане меншою за 10 %) або до отримання такого статусу (коли частка іноземного учасника перевищить рівень 10 %). По-друге, у процесі збільшення статутного фонду такого підприємства без участі іноземного учасника він може втратити первісно зафіксований рівень впливу.

Для обліку внесків учасників господарського товариства застосовується пасивний рахунок 40 “Статутний капітал”. З кредиту його відображаються формування та збільшення статутного капіталу, а з дебету – зменшення. Залишок із кредиту рахунка 40 має відповідати величині статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах. Аналітичний облік до рахунка 40 “Статутний капітал” ведуть за видом капіталу окремо на кожного учасника.

Необхідно зазначити, що статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями відображається в обліку і звітності в сумах, визначених установчими документами, перерахованої іноземної валюти в чинну на території України грошову одиницю за курсом НБУ на дату первісної оцінки внесків засновників до статутного капіталу. З подальшою зміною курсу валюти статутний капітал такого підприємства не змінюється.

У разі припинення інвестиційної діяльності іноземний інвестор має право на повернення своїх внесків не пізніше шести місяців від дня припинення цієї діяльності, якщо інше не встановлено законодавством або міжнародними договорами України.

Іноземним інвесторам законодавчо гарантується компенсація та відшкодування збитків, включаючи втрачену вигоду і моральну шкоду, що завдані їм унаслідок бездіяльності або неналежного виконання державними органами та посадовими особами передбачених законодавством обов’язків щодо підприємства з іноземними інвестиціями. Усі завдані витрати й збитки мають відшкодуватися на підставі поточних ринкових цін або обґрунтованої оцінки, підтверджених аудитором чи аудиторською фірмою. Компенсація, що виплачується іноземному інвестору, має бути швидкою, адекватною й ефективною. Вона визначається на час фактичного виконання рішення про відшкодування збитків. Суму компенсації слід виплачувати у валюті, в якій здійснено інвестиції, чи в будь-якій іншій, прийнятній для іноземного інвестора і передбаченій законодавством України.

Інвестування має вирішальний вплив на життєдіяльність підприємства. Так, помилкові інвестиційні рішення (недооцінка необхідності виділення коштів на розширення, реконструкцію, придбання сучасного устаткування, вибір невдалих проектів, затягування строків будівництва тощо) можуть призвести до витіснення з ринку, загрозувати існуванню підприємства та ін.

Література

1. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ, зі змінами і доповненнями [Текст].
2. Закон України “Про режим іноземного інвестування” від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР, зі змінами і доповненнями [Текст].
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” [Текст] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 93.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” [Текст] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.