

УДК 657.411

Т.Г. Камінська, к.е.н., Національний університет біоресурсів і природокористування України

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

У статті розглянуті питання, які стосуються ведення бухгалтерського обліку власного капіталу. Виявлені деякі протиріччя, які існують сьогодні в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. Розроблені рекомендації з удосконалення обліку власного капіталу, сформованого за рахунок коштів цільового фінансування.

Ключові слова: власний капітал, цільове фінансування, облік.

Постановка проблеми. Центральною категорією кожного підприємства, яке веде виробничу чи комерційну діяльність, є капітал, зокрема, власний. Відсутність чіткого і єдиного визначення власного капіталу викликає проблеми при веденні бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Це призводить до перекручення облікової інформації і як висновок неправильно прийнятих управлінських та інвестиційних рішень, які приймаються на основі звітності. Є також певні протиріччя в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. Особливо це стосується обліку власного капіталу, сформованого за рахунок коштів цільового фінансування. Неоднозначність визначення загальної структури власного капіталу призвела до неоднозначності трактувань в економічній літературі й окремих його складових частин, а також до різнобою у тлумаченні методик бухгалтерського обліку власного капіталу. Із цих позицій вирішення цієї проблеми є досить актуальною.

Метою статті є розробити рекомендації з удосконалення обліку власного капіталу, сформованого за рахунок коштів цільового фінансування.

Аналіз останніх досліджень. В економічній літературі наводяться різні визначення власного капіталу. С.Ф. Голов зауважує, що власний капітал корпорацій формується акціями, тобто коштами інвесторів [8]. В.В. Сопко вважає, що основною функцією статутного капіталу є інвестування діяльності підприємства [6]. На думку Сука Л.К., «власний капітал є основою для здійснення діяльності підприємства ... формується він за рахунок внесків власників та накопичення сум доходу від діяльності підприємства» [7, с. 508]. МСФЗ визначають власний капітал як частку активів підприємства, що залишилися після вирахування всіх його зобов'язань, і поділяють його на дві частини: авансований капітал (contributed capital) і реінвестований (нерозподілений) прибуток (retained earnings). Ф.Ф. Бутинець та ін. стверджують: «Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на пра-

вах власності і використовуються ним для формування його активів. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і представляють собою чисті активи підприємства» [1, с. 40]. Так само вважають Н.В. Чебанова і Ю.А. Василенко [9, с. 537]. І ми дотримуємось цієї думки.

Проте незалежно від того, хто і як трактує ті чи інші складові частини структури власного капіталу, його загальні розміри, що відображаються у звітності, залежать від реальної оцінки активів, об'єктивності облікових даних щодо розрахунків з кредиторами та державою, оскільки основна проблема полягає в тому, що як у міжнародній, так і у вітчизняній практиці загальна величина власного капіталу, виходячи з балансового методу, визначалася і визначається за залишковим принципом: активи мінус зобов'язання.

Виклад основного матеріалу. Для того, щоб мати достовірну інформацію про власний капітал підприємницького характеру, необхідно відокремити у бухгалтерському обліку дані про наявність та рух коштів, одержаних для здійснення заходів цільового призначення, субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески від фізичних та юридичних осіб. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив. Цільове фінансування в обліку відображається за виконання наступних умов: існує достатня впевненість у тому, що умови надання допомоги будуть виконанні; існує достатня впевненість в одержанні допомоги. Упевненість у виконанні умов залежить від намірів і можливості керівництва підприємства використовувати допомогу й визначається шляхом аналізу відповідних договорів, публічних рішень, техніко-економічних обґрунтувань, проектно-кошторисної документації. Упевненість в одержанні допомоги виникає при одержанні достовірної інформації про надходження коштів, передачі активів або погашення кредиторської заборгованості, а також затверджених бюджетних розписів, повідомлень про асигнування і т.і. Порядок відображення цільового фінансування в бухгалтерському обліку встановлений П(С)БО 15 «Дохід»: 1) цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане й підприємство виконає умови щодо такого фінансування; 2) отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування, тобто під час одержання таких коштів у підприємства не виникає доходу, якщо під це фінансування не було витрат; 3) цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, НМА та ін.) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів [2].

Під час організації обліку цільового фінансування доцільно враховувати вимоги податкового законодавства. Раніше асигнування з бюджету у вигляді субсидій, надані підприємствам у податковому обліку, являли собою дохід від

позареалізаційних операцій. А для відбиття в податковій декларації прирівнювало їх до безповоротної фінансової допомоги. Це не вірно, адже за економічною суттю субсидії не вписуються у визначення з пп. 1.22.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» [3; 4]. Відповідно до нової редакції пп. 4.1.6 цього Закону, до складу доходів з інших джерел входять суми дотацій з фондів загальнообов'язкового державного страхування або бюджетів, отримані платниками податків. Таке формулювання відкидає всі сумніви щодо оподаткування на прибуток цільового фінансування у вигляді вище перерахованих дотацій. Отже, до валового доходу належать всі дотації, визнані такими відповідно до бюджетного законодавства, а капітальні трансферти, спрямовані на реалізацію програм соціально-економічного розвитку держави, (з погляду ДПАУ) не мають ознак валового доходу.

Оподаткувавши одержані кошти, держава виводить з обороту підприємства частину таких сум, що не відповідають основній меті їхнього використання та яких гостро потребує підприємство.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання в майбутньому певних заходів визначаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу, що в обліку відображається записом: дебет рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Питання сплати ПДВ із коштів цільового фінансування на сьогодні залишається дискусійним. Відповідно до пп. 3.2.7 Закону про ПДВ [5] не є об'єктом оподаткування операції з «виплати в грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів Пенсійного фонду України або фондів загальнообов'язкового соціального страхування. Отже, інші кошти, крім зазначених вище, є об'єктом обкладання ПДВ. Але згідно п. 1.4 Закону про ПДВ об'єктом обкладання ПДВ є операції з постачання товарів і послуг, імпорту й деякі інші, спеціально передбачені законом. Одержання трансферних платежів з бюджету на цільовій основі не відповідає жодному з визначень цих операцій. Одержувачі бюджетних коштів можуть одержувати їх винятково на рахунки, спеціально відкриті із цією метою в органах Держказначействі. За таких умов цільове фінансування з бюджету не є об'єктом обкладання ПДВ.

Висновки. Якщо підприємство отримує кошти на підставі плану використання бюджетних коштів чи кошторису і витрачає їх з бюджетного рахунку в органі Держказначейства, то одержання коштів не є об'єктом обкладання ПДВ. Якщо ж підприємство отримує кошти на підставі договору, то ПДВ сплачується. Одночасно визнаний дохід від отриманого цільового фінансування та витрати господарської діяльності заносяться в податкову базу і нараховують податок на прибуток.

Цільове фінансування необхідно розглядати не як результат господарської діяльності, а як зовнішню стосовно підприємства подію. Воно сприяє діяльності, але не визначає її. Тому не потрібно відносити суму цільового фінансування капітальних інвестицій на збільшення доходу майбутніх періодів і визначати їх доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування, не помічаючи при цьому порушення принципів обліку та оподаткування прибутку. Вкладені кошти стануть доходами лише тоді, коли буде реалізована продукція, яка вироблена за допомогою активів, одержаних за рахунок цих коштів. У зв'язку із цим суму одержаних коштів цільового фінансування слід відносити до збільшення іншого додаткового капіталу.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець [та ін.] – 3-є вид. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 (зі змін. й допов.)].
3. Про внесення змін до Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Текст]: Закон України: [від 24.12.2004 р. № 349-IV, зі змін. і допов.].
4. Про оподаткування прибутку підприємств [Текст]: Закон України (у ред. від 22.05.97 р. №283/97-ВР): [від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР, зі змін. і допов.].
5. Про податок на додану вартість [Текст]: Закон України: [від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР зі змін. і допов.].
6. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік капіталу (пасивів) в управлінні підприємством [Текст] / В.В.Сопко // Вчені записки. – 2006. – Вип. 8.
7. Сук, Л.К., Сук, П.Л. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.
8. Фінансовий облік [Текст]: підручник / С.Ф.Голов [та ін.]. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
9. Чебанова, Н.В., Василенко, Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: посібник. – К.: Академія, 2002. – 672 с.

Annotation. *In the article there are the considered questions which are up to the conduct of accounting of property asset. The exposed some contradictions which exist today in a accounting and tax legislation. The developed recommendations from the improvement of consideration of the property asset formed due to facilities of financing having a special purpose.*

Key words: *property asset, financing having a special purpose, accounting.*