

ОСНОВНІ ЗАСОБИ В СТАТУТНОМУ КАПІТАЛІ ПІДПРИЄМСТВА: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Досліджуються проблеми бухгалтерського та податкового обліку основних засобів отриманих у вигляді внеску до статутного капіталу підприємства, вказуються проблеми та способи їх вирішення

Як відомо, основні засоби можуть надходити на підприємство шляхом їх придбання за грошові кошти, створення власними силами, як безоплатно отримані чи внесені до статутного капіталу підприємства.

Як показує практика, при відображенні операцій по оприбуткуванню основних засобів як в бухгалтерському так і податковому обліку виникають певні труднощі, що викликані невідповідністю і частими змінами законодавчої і нормативної бази. Однією з найбільш суперечливих є операції по надходженню основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу, тому зупинимося на проблемах обліку сам цих операцій.

Незважаючи на актуальність цієї проблеми, поки що відсутні методичні матеріали у яких розкривалися суттєві проблеми обліку таких основних засобів. Окремі питання обліку основних засобів, які отримані як внесок до статутного капіталу підприємства висвітлені в працях Н. Ткаченко, Є. Примакова, О. Піроженко, А. Білоусова, Ю. Циганюка, [6, 7, 8, 9] та інших вчених, але вони потребують подальшого дослідження.

З урахуванням викладеного у статті висвітлюється існуюча практика відображення в обліку основних засобів, отриманих як внесок до статутного капіталу; проводиться порівняльний аналіз бухгалтерського та податкового обліку таких основних засобів та обґрунтовуються позиції щодо його ведення.

Основною проблемою обліку основних засобів отриманих як внесок до статутного капіталу полягає у значних суперечностях між

бухгалтерським та податковим законодавством. Тому, бухгалтерський облік таких основних засобів розглянемо окремо від податкового.

У бухгалтерському обліку, методологічні засади формування інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (далі П(С)БО 7). У відповідності до п. 4 П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Отримані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первинна вартість об’єктів основних засобів, отриманих у вигляді внеску до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат зазначених у п. 13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561.

Тут виникає питання: чи дійсно вартість основних засобів погоджена засновниками (учасниками) і зафіксована в установчому договорі буде їх справедливою вартістю, яка визначається відповідно до вимог П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163. Адже в Цивільному кодексі нічого не сказано про справедливу вартість, і вартість таких об’єктів основних засобів визначається виключно учасниками (засновниками).

Витрати на доставку, установку, монтаж та інші витрати на забезпечення введення в експлуатацію таких основних засобів включаються до їх первісної вартості з відображенням в обліку капітальних інвестицій. Тобто, до вартості основних засобів які збільшують статутний капітал, витрати на доставку, монтаж та інші витрати не включаються.

Отже, основні засоби, одержані підприємством від інших юридичних та фізичних осіб у вигляді внеску до статутного капіталу відображують в бухгалтерському обліку такими проводками:

1. На суму одержаних основних засобів за вартістю, вказаною в засновницьких документах:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”

Кредит 40 “Статутний капітал”

2. На відображення в обліку оприбуткування вказаних основних засобів:

Дебет 10 “Основні засоби”

Кредит 46 “Неоплачений капітал”

3. На збільшення вартості одержаних до статутного капіталу основних засобів на суму витрат (без ПДВ) пов’язаних з транспортуванням, монтажем та ін:

Дебет 10 “Основні засоби”

Кредит 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”.

Проаналізувавши наведену кореспонденцію можна побачити, що вона не забезпечує достатньої аналітичності даних для користувачів бухгалтерської інформації.

Так званий податковий облік основних засобів отриманих як внесок до статутного капіталу підприємства, в свою чергу,

регулюється ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями (далі – ЗУ № 283/97-ВР) та Закону України “Про податок на додану вартість” №168/97-ВР від 03.04.97 р. з подальшими змінами та доповненнями (далі ЗУ №168/97-ВР).

Якщо в бухгалтерському обліку використовується поняття “основні засоби”, то в податковому обліку використовують поняття “основні фонди”. Згідно ЗУ №283/97-ВР, під терміном “основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом.

До вступу в силу Закону про внесення змін до Закону про оподаткування прибутку підприємств питання відображення в податковому обліку внесених до статутного капіталу підприємства основних засобів (фондів) залишався нерегульованим.

Зараз же, згідно пп. 8.4.11 Закону №283/97-ВР, для інвестора таке внесення вважають продажем, а для емітента корпоративних прав – придбанням. Це означає, що господарське товариство (емітент цінних паперів) може сміливо амортизувати ці об’єкти основних засобів. А, згідно пп. 5.3.2 вказаного закону, витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, ремонт та інші поліпшення основних фондів, які підлягають амортизації згідно із ст.8. цього закону, не включаються до складу валових витрат.

Дещо інший порядок оподаткування при отриманні невиробничих основних фондів у вигляді внеску до статутного фонду господарського товариства.

У відповідності пп.8.1.4 ЗУ № 283/97-ВР, під терміном “невиробничі фонди” слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. Перелік таких

невиробничих фондів подано в абзацах 7 і 8 пп. 8.1.4 ЗУ № 283/97-ВР.

Витрати на придбання неvirобничих фондів не підлягають амортизації. Тому з метою оподаткування внесення таких основних фондів у статутний фонд іншої юридичної особи вважається їх продажем, і у валові доходи платника податку при продажу неvirобничих фондів включаються доходи отримані (нараховані) від продажу, а у валові витрати – сума витрат, пов'язаних з придбанням (виготовленням) таких неvirобничих фондів (без врахування зносу) і їх поліпшення.

Для нарахування податку на додану вартість (далі – ПДВ) необхідно, перш за все, визначити, чи являється операція по передачі основних фондів до статутного капіталу господарського товариства об'єктом оподаткування ПДВ.

Законом України “Про податок на додану вартість” операції з передачі основних фондів як внеску в статутний фонд юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані нею корпоративні права, у тому числі при ввезенні основних фондів на митну територію України (крім підакцизних товарів) віднесені до операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Зазначимо, що в Законі України № 168/97-ВР під цілісним майновим комплексом слід розуміти активи, сукупність яких забезпечує ведення окремої підприємницької діяльності на постійній і регулярній основі і термін використання яких перевищує дванадцять календарних місяців.

Отже, якщо за допомогою основних фондів, що передані до статутного капіталу господарського товариства відбувається формування цілісного майнового комплексу і засновник або учасник отримує компенсацію у вигляді корпоративних прав, то операція по передачі основних фондів до статутного капіталу господарського товариства не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Якщо внеском до статутного фонду являються будь-які інші матеріальні чи нематеріальні активи, крім основних фондів,

то така операція оподатковується ПДВ на загальних підставах.

Слід зазначити, що при ввезенні на територію України підакцизних основних фондів з метою їх внесення у статутний фонд юридичної особи (для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на корпоративні права), ці підакцизні основні фонди підлягатимуть оподаткуванню ПДВ на загальних підставах за ставкою 20 відсотків. Перелік підакцизних товарів передбачений відповідними законами, якими затверджені ставки акцизного збору на ці товари.

При передачі основних фондів в статутний фонд юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на корпоративні права податкові зобов'язання не нараховуються. Отже у підприємства яке отримало основні засоби як внесок до статутного капіталу не виникає право на податковий кредит.

Якщо передача основних фондів як внеску до статутного фонду в порядку виключення не підпадає під норму дії пп.3.2.8 Закону № 168/97-ВР (наприклад підакцизні основні фонди), а оподатковується податком на загальних підставах, то в цьому випадку право на податковий кредит у новоствореного товариства виникає при виконанні умови, передбаченої пп.7.4.1 Закону № 168/97-ВР, а саме: податковий кредит звітного періоду складається з сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Викладений у статті матеріал свідчить про існування проблем у бухгалтерському та податковому обліку основних засобів отриманих як внесок до статутного капіталу підприємства.

Зокрема до них належать проблеми оцінки вкладу до статутного капіталу у вигляді основних засобів та протиріччя щодо нарахування амортизації по неvirобничих

основних засобах. Крім того, бухгалтерський облік придбання основних засобів не забезпечує достатньої аналітичності даних для прийняття управлінських рішень.

Для вирішення питання справедливої вартості основних засобів можливі два варіанти: або відмовитися від використання терміну “справедлива вартість” у бухгалтерському обліку, або ж внести зміни до Цивільного кодексу, де вказати, що внески у вигляді основних засобів оцінюються за справедливою вартістю визначеною П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”. На нашу думку, більш прийнятний є другий варіант, оскільки це дасть змогу більш точно оцінити основні засоби, що, в свою чергу, підвищить достовірність фінансової звітності.

Існування розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком амортизації полягає у невідповідності класифікації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку, адже у бухгалтерському обліку взагалі не виділяють невиробничих основних засобів. Тому, необхідно запровадити єдину класифікацію основних засобів для бухгалтерського та податкового обліку.

З метою підвищення аналітичності обліку, на нашу думку, доцільно було б на рахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” відкривати аналітичні рахунки третього порядку за каналами надходження основних засобів, зокрема субрахунок під назвою “Основні засоби отримані у вигляді внеску до статутного фонду”.

І ще одне зауваження – щоб отримати звільнення від оподаткування ПДВ інвестицій у статутний фонд, перш ніж робити ці інвестиції, слід провести державну реєстрацію змін у статутних документах, бо інакше податкові органи зрозуміють інвестицію як безповоротну фінансову допомогу або безоплатно надані товари, що призведе не лише оподаткування ПДВ, а ще й до оподаткування операції податком на прибуток.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” №283/97-ВР зі змінами та доповненнями.

2. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 року №167/97-ВР зі змінами та доповненнями.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 18 травня 2000 р. № 288/4509

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 вересня 2003 року №561.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 7 липня 1999 року № 163.

6. *Ткаченко Н.М.* Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. – К.; А.С.К., 2001. – 348 с.

7. *Примакова О., Піроженко О.* Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2003 – 144 с. Російською мовою

8. *Білоусов А.* “Бухгалтерский и налоговый учет поступления ОС в качестве взносов в уставной фонд” // *Всё о бухгалтерском учёте* №50(838) от 29 мая 2003г. с. 8-9.

9. *Цыганюк Ю.* “Взносы в уставной фонд основными фондами и нематериальными активами” // *Бухгалтерская неделя* №27/03, стр. 1 [07.07.2003].

БОНДАР Олександр Володимирович –
Аспірант Київського національного
університету ім. Т.Г. Шевченка