

# ФІНАНСИ ТА СТАТИСТИКА

УДК 657.424:332.1

Андрухів Н.Б., аспірант  
Львівський інститут банківської справи УБС НБУ

## ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК ОСОБЛИВИЙ ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЗОН

*Розглянуто особливості обліку інвестицій у спеціальних економічних зонах.  
Запропоновано відповідну методику обліку інвестицій за рахунок податкових пільг*

**Постановка проблеми.** Розвиток економіки України потребує значних інвестицій як на загальнодержавному чи регіональному рівнях, так і на рівні окремих підприємств. Дослідження загальноекономічних, фінансових, нормативних, організаційних чинників, що мають безпосередній вплив на розвиток інвестиційного процесу в Україні, зумовлюють до пошуку нових інвестиційних джерел. Привабливими у цьому напрямку є дослідження інвестицій у спеціальних економічних зонах (СЕЗ), оскільки історична мета їх організації передбачає створення спеціально-сприятливого режиму інвестування.

Актуальність дослідження визначається необхідністю створення системного підходу до методологічного забезпечення обліку інвестицій, оскільки в період запровадження спеціального режиму інвестування та інвестиційної активності суб'єктів господарювання, за умов функціонування пільгового законодавства має місце неохоплена системою бухгалтерського обліку економічна інформація, що призводить до викривлення кінцевого фінансового результату, неоприлюднення суттєвої облікової інформації у відповідних формах фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Актуальність проблеми інвестиційного розвитку підтверджується фундаментальними роботами і дослідженнями в цій сфері вітчизняних і зарубіжних провідних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, І.О. Бланка, Я.Д. Крупки, Є.В. Мниха, Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевської, С.Л. Берези [1], В.В. Сопка,

І.Є. Прибегі, О.Г. Задніпровського, Б.А. Засадного, Т.П. Остапчук, Я.В. Шелест, Л.І. Лук'яненко, О.В. Небільцова, Р.С. Коршикова [6], Р.В. Бойко, С.В. Рилєєва, С.В. Сагової, Е.А. Науменко, М.П. Войнаренка, С.З. Мошенського, Н.А. Пономарьова [2] та інші. Значний внесок цих вчених у дослідження інвестиційних процесів і методики їх відображення в обліку потребує сьогодні змін, оскільки під впливом світової економічної кризи інвестиційна політика України повинна удосконалюватись. Національна система обліку та звітності, переходячи на міжнародні стандарти обліку та звітності, враховуючи необхідність змін у інвестиційній політиці України, покликана охопити нові об'єкти обліку.

**Мета дослідження** полягає у визначенні особливого об'єкту обліку в умовах функціонування СЕЗ – інвестиційних пільг та відповідної методики їх обліку.

Викладення основного матеріалу. Одним із способів залучення інвестицій є створення спеціальних (вільних) економічних зон(СЕЗ). СЕЗ у ХХ столітті – це одна із самих помітних інституціональних інновацій в економіці.

Беручи до уваги специфіку наукового дослідження у СЕЗ, слід виокреслити, як особливий вид інвестицій – пільги, що надаються суб'єктам підприємництва під зареєстровані інвестиційні проекти. Саме такі пільги мають стати особливим видом інвестиційних ресурсів, а відповідно об'єктом обліку (рис. 1).

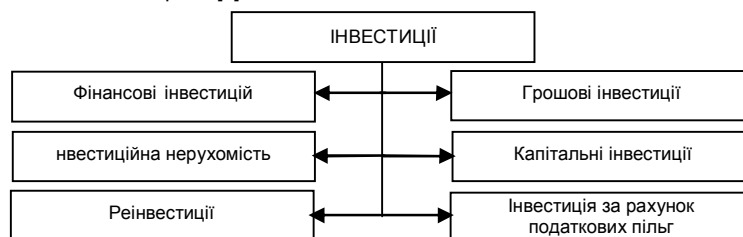


Рис. 1. Класифікація інвестицій у СЕЗ

У період трансформації економіки України на перше місце постають питання вдосконалення фінансового обліку з огляду на збільшення інформації про стан підприємства та потребу в ній її користувачів. Такі дані необхідні для системи управління з метою відстеження нових та традиційних об'єктів обліку. Так, при виникненні нових об'єктів обліку постає проблема їх відображення, напрацювання методів спостереження, вимірювання, систематизації та узагальнення інформації про їх стан та рух. Усе це суттєво розширює межі та завдання фінансового обліку. Відомо також, що існує неузгодженість методики фінансового обліку та правил оподаткування, податкових розрахунків. Це можна прослідкувати у фіскальному підході розрахунку доходів та витрат, що є об'єктами формування податку до оподаткування, а також відсутності регламентованої методики їх обчислення у фінансовому обліку.

Бухгалтерський облік на підприємствах, що діють на територіях СЕЗ, здійснюється відповідно до законодавства України. У період з 1999-го року до першого кварталу 2005 року основним законодавчим актом, яким користувались підприємства був Закон України "Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон" [4]. Оскільки основною метою держави було зацікавлення у розвитку СЕЗ, то цей нормативний інструмент визначав всі особливості діяльності підприємств, а також пільги, які надавались підприємствам в період їх інвестиційної діяльності. Слід відмітити, що такі пільги не знаходять

свого відображення у фінансовому обліку. Як недолік – неохоплена обліковою системою економічна категорія, яку відносимо до групи інвестиційних ресурсів.

Становлення ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовили необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Створенню інформаційної бази для забезпечення переходу до системи, орієнтованої на ринкові умови господарювання, підвищенню ефективності облікової інформації, необхідної для потреб управління і контролю на всіх рівнях сприяло прийняття Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"[3], який закріпив перехід підприємств і організацій на систему бухгалтерського обліку і звітності, основу на національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам міжнародних стандартів.

Перехід на методи ведення обліку відповідно до вимог національних Положень (стандартів) викликав відповідні зміни в організації обліку інвестицій. Ці зміни торкнулися не лише їх класифікації, а й інших питань, пов'язаних із необхідністю застосування рекомендованих законодавством принципів обліку й адекватного порядку їх визнання, які вимагали обґрунтування рішень і практичного застосування.

У бухгалтерському обліку фінансові інвестиції, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування (нормативи затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №892/4185), обліковуються на активних рахунках першого ("Необоротні активи") та третього ("Кошти, розрахунки та інші активи") класів [5]:

- синтетичний рахунок першого порядку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції";
- синтетичний рахунок першого порядку 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначений для узагальнення інформації про наявність

та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облигації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

На рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявних коштів та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів [1;6].

Основними критеріями віднесення на той чи інший рахунок є термін і мета утримання, можливість вільного продажу, пов'язаність емітента чи інвестора (рис. 2.) [2,с.70].

Таким чином, ці рахунки обліку інвестицій є носіями результативної інформації про інвестиції, що знаходять своє відображення в балансі. Система цих рахунків, як бачимо, не охоплює таких інвестиційних ресурсів, як податкові пільги.

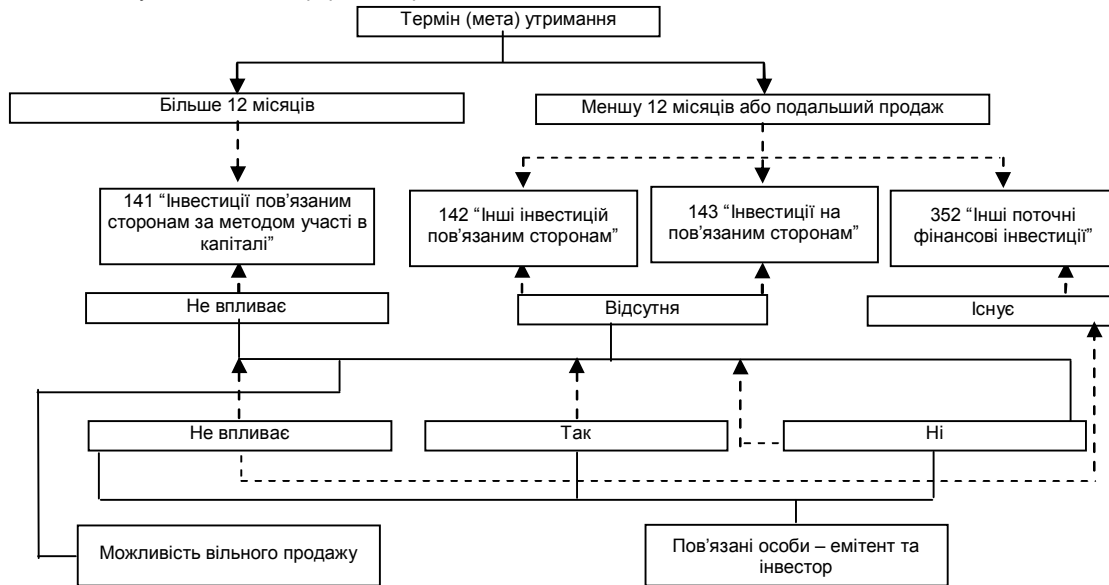


Рис. 2. Відображення фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку

Як показали дослідження, на сьогодні методика обліку таких пільг не обумовлена жодними методично-інструктивними документами. В силу цього, на практиці це не знаходить свого відображення у бухгалтерському обліку, а відповідно і у фінансовій звітності. Лише у податковій декларації з податку на прибуток та декларації з податку на додану вартість можна прослідкувати відповідні суми інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку.

На нашу думку це серйозне методичне упущення, що призводить до викривлення результативної інформації, що оприлюднюється. У зв'язку з цим пропонуємо ввести окремі рахунки для обліку пільг за умов функціонування бізнесу інвестицій у СЕЗ. На нашу думку, такі пільги можна класифікувати як окрему групу(вид) інвестицій. Таким чином, пропонуємо ввести рахунок 32 "Інвестиції за рахунок податкових пільг". Структура даного рахунку обумовлена видами пільг, тому пропонуємо наступні субрахунки (таблиця 1).

Таблиця 1. Склад та характеристика рахунку 32 "Інвестиції за рахунок податкових пільг"

№	Назва субрахунків
32	Інвестиції за рахунок податкових пільг
321	Інвестиції за рахунок пільги по податку на прибуток
322	Інвестиції за рахунок пільги по податку на додану вартість
323	Інвестиції а за рахунок інших пільг

Такий методичний прийом, насамперед, забезпечує оприлюднення важливої фінансової облікової інформації, яка для зовнішнього інвестора відіграє важливу роль.

Суттєвий вплив така інформація, на нашу думку, має на методику оцінки, а також розрахунок ефективності інвестиційних проектів.

Важливо зауважити, що запровадження в облік "нового активу" спонукає до наступних методичних змін. Так, доцільним є введення у План рахунків рахунку 77 "Дохід від інвестицій за рахунок податкових пільг". Відповідно, структура рахунку буде наступною (таблиця 2):

Таблиця 2. Склад та характеристика рахунку 77 "Дохід від інвестицій за рахунок податкових пільг"

№	Назва субрахунків
77	Дохід від інвестиції за рахунок податкових пільг
771	Дохід від інвестиції за рахунок пільги по податку на прибуток
772	Дохід від інвестиції за рахунок пільги по податку на додану вартість
773	Дохід від інвестиції за рахунок інших пільг

Інформація з цього рахунку, передусім, знайде своє відображення у "Звіті про фінансові результати" (ф.2, П(С)БО 3). Безумовно, що як для інвестора, так і для користувача дана інформація матиме суттєве значення.

Введення таких нових об'єктів обліку, як інвестиції за рахунок податкових пільг, а також доходи за рахунок

податкових пільг потребує використання відповідної методики бухгалтерських проведення. Пропонуємо наступний порядок (схему типових кореспонденцій) на предмет проведення в обліку відповідних інвестицій, доходів та фінансового результату (таблиця 3).

Таблиця 3. Схема типових кореспонденцій по рахунках 32 "Інвестиції за рахунок податкових пільг" та 77 "Дохід від інвестицій за рахунок податкових пільг"

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано (нараховано) податкову пільгу по податку на прибуток	321	771
2	Отримано (нараховано) податкову пільгу по податку на додану вартість	322	772
3	Отримано (нараховано) податкову пільгу по інших платежах	323	773
4	Скеровано (реінвестовано) податкову пільгу від податку на прибуток на збільшення вартості інвестиційного проекту	14	321
5	Скеровано (реінвестовано) податкову пільгу від податку на додану вартість на збільшення вартості інвестиційного проекту	14	322
6	Скеровано (реінвестовано) податкову пільгу від інших платежів на збільшення вартості інвестиційного проекту	14	323

Слід зазначити, що наведена схема проведення дає можливість відтворити "приховані" інвестиції, що виникають за умов функціонування бізнесу у СЕЗ та

можливість прослідкувати ефект впливу на фінансовий результат. Послідовність облікового процесу таких інвестицій наведено на рисунку 3.

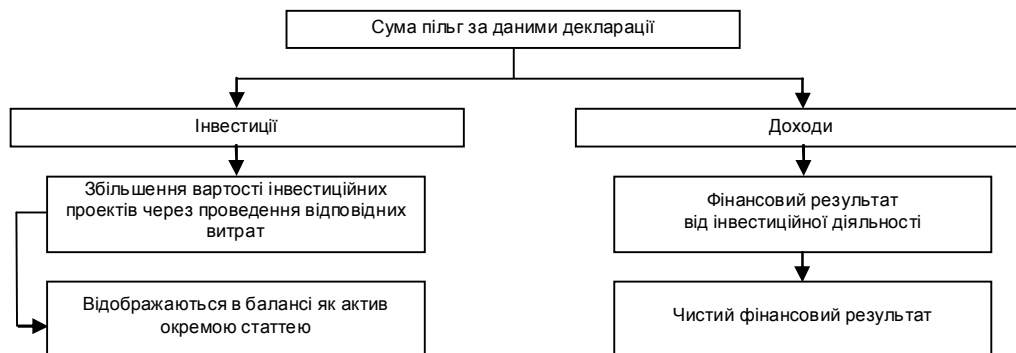


Рис. 3. Схема обліку інвестицій за рахунок податкових пільг

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, в обліку інвестицій за умов функціонування СЕЗ виокремлено особливий вид (групу) інвестицій, які стають достовірним об'єктом бухгалтерського об'єкту. Як наслідок – безпосередній вплив на фінансовий результат. Як показали дослідження, на сьогодні методика обліку таких пільг не обумовлена жодними методично-інструктивними документами. В силу цього, на практиці це не знаходить свого відображення у бухгалтерському обліку, а відповідно і у фінансовій звітності. Так, класифікувавши пільги як окрему групу(вид) інвестицій, пропонуємо ввести окремий рахунок для обліку пільг в умовах функціонування бізнесу інвестицій у СЕЗ – рахунок 32 "Інвестиції за рахунок податкових пільг". Отже, неохоплення обліком "нового активу" спонукає до методичних змін, тому вважаємо доцільним є введення у План рахунків рахунку 77 "Дохід від інвестицій за рахунок податкових пільг".

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Т.А.* Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів: [навч. посіб. для студ. вищих навч. закл., що навч. за освітньо-проф. програмою підгот. бакалавра з екон. зі спец. 7.050201 "Менеджмент організацій" та 7.050107 "Економіка підприємств"] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза / Житомирський інженерно-технологічний ін-т – Житомир: ПП "Рута", 2000. – 670с. 2. *Войнарченко М.П.* Корпоративні

цінні папери: обліково-фінансовий аспект: [монографія] / М.П. Войнарченко, С.З. Мошенський, Н.А. Пономарьова. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с. 3. *Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"* N 996-XIV від 16 липня 1999 року зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 4. *Закон України "Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон"* // – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 5. *Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.* Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 // – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 6. *Лук'яненко Л.І., Небильцова О.В., Коршикова Р.С.* Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. / Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцова, Р.С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 172 с.

АНДРУХІВ Наталія Богданівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи (м. Київ) Національного банку України

Наукові інтереси:  
– дослідження облік інвестицій;  
– спеціальні економічні зони