

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ СПІЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Звернуто увагу на проблемне питання оподаткування внесків до статутного капіталу спільного підприємства грошовими коштами, основними фондами, товарно-матеріальними цінностями, нематеріальними активами та корпоративними правами

Постановка проблеми. Створення спільного підприємства (далі – 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. 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.

Статутний капітал СП є основним джерелом діяльності СП і показує суму власних основних і оборотних засобів, внесених учасниками. Внески учасників (власників) до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями можуть бути зроблені у формі: майна (будинків, споруд, обладнання та інших матеріальних цінностей); цінних паперів (акцій, облігацій тощо); прав на користування природними ресурсами, майном, об'єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав; грошових коштів (у тому числі іноземною валютою). На сьогодні є актуальним питання формування статутного капіталу СП у двох можливих формах: грошовій або у вигляді внесення майна (майнових прав).

Проблемним питанням є відображення в обліку нарахування податку на додану вартість та податку на прибуток на внески до статутного капіталу спільного підприємства у інвестора та підприємства – емітента.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вище визначено проблематику займалася численна кількість молодих науковців, фахівців та спеціалістів – практиків, а саме: Н. Білова [10], Л. Солошенко [11], В.В. Сопко [12], О. Уварова [13] та інші.

Актуальною на сьогодні залишається проблема податкового обліку внесків до статутного капіталу в інвестора та підприємства-емітента. З метою вирішення даної проблеми необхідно перш за все проаналізувати основні положень законодавчої бази з питання оподаткування внесків до статутного фонду СП; розглянути думки науковців згідно положень податкового законодавства стосовно нарахування та обліку ПДВ та податку на прибуток на внески до статутного капіталу СП; надати конкретні пропозиції по удосконаленню обліку внесків до статутного капіталу в частині основних засобів та перерахунку внесків іноземних інвесторів до статутного капіталу СП.

Мета дослідження. Розгляд та удосконалення обліку внесків до статутного капіталу СП та порядку перерахування внеску іноземного інвестора.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі розвитку економіки однією з найважливіших проблем є проведення системних досліджень з обліку власного капіталу. В економічній літературі наводяться різні визначення власного капіталу.

Узагальнюючи визначення за нормативно-правовими актами та різних науковців формулюють наступне визначення власного капіталу – це вкладення власників, власні джерела підприємства, що без визначеного терміну повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку.

Складові власного капіталу відображають суму, яку власники передали в розпорядження підприємства як внески, або залишки у формі нерозподіленого прибутку, або яку суму

підприємство одержало у своє розпорядження зі сторони без повернення від юридичних та фізичних осіб.

Сопко В.В. розглядаючи визначення власного капіталу наводить визначення власного капіталу професора Т.М. Білухи: "власний капітал визначається вартістю майна суб'єкта господарювання, тобто чистими активами (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом), і складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів".

Тлумачення поняття "власний капітал" у бухгалтерському обліку суттєво відрізняється від тлумачення останнього в інших економічних науках.

Для економічних наук власний капітал – це фінансові ресурси, що вкладаються в частину активів, відображені в пасиві балансу підприємства.

Зважаючи на економічний та правовий зміст власного капіталу, та для більш зрозумілого окреслення окремих його складових частин, визначення власного капіталу формулюють таким чином: власний капітал – це сума власних коштів підприємства, отримана в результаті його діяльності, або від власників (учасників) у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо, або залишена на підприємстві безоплатно.

Значний вплив на побудову власного капіталу має його структура.

На структуру власного капіталу підприємства в першу чергу впливає його місце і роль в економічній системі, тобто його належність до відповідної організаційно-правової форми, мети діяльності, форми власності, розміру та інших класифікаційних ознак.

Неоднозначність у визначенні загальної структури власного капіталу призвела до неоднозначності трактувань в економічній літературі й окремих складових частин власного капіталу.

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.

У світовій практиці у формуванні власності (капіталу) засновників підприємства розрізняють (за економіко-правовим характером) два поняття:

- вклади;
- додаткові внески засновників.

Вклад – це частка засновника (учасника) у статутному (пайовому) капіталі підприємства, яка виконує такі функції:

- інвестування діяльності підприємства (першочергове джерело формування майна підприємства);
- регулювання відносин власності (розподіл майна, виробленої продукції, одержаного прибутку тощо);
- управління підприємством (адже кількість голосів кожного учасника дорівнює його частці (вкладу) або пропорційна до неї).

Додатковий внесок – це частка засновника (учасника) в інших формах власного капіталу підприємства – резервному, страховому чи іншому виді та нерозподіленому прибутку (непокритому збитку) минулих років [11, с. 46-66].

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

Поняття капіталу у вітчизняній і зарубіжній літературі трактується з двох поглядів: капітал – це сукупність майнових засобів, що слугують цілям господарства і виражені в грошовій одиниці (вітчизняний аспект) та капітал – це різниця між активами та зобов'язаннями підприємства (зарубіжний аспект).

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” власним капіталом визначається частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [6].

Структура власного капіталу СП включає наступні елементи:

- статутний капітал, який відображає зафіксовану у контрактній угоді загальну вартість активів і фінансових інвестицій, що є внеском учасників спільної діяльності до об'єкта інвестування у вигляді СП;
- додатковий вкладений капітал, який відображає зміни балансової вартості фінансових інвестицій пропорційно участі інвестора в капіталі СП;
- інший додатковий капітал, який відображає суму дооцінки необоротних активів та зміни чистої вартості реалізації оборотних активів СП;
- резервний капітал, який відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку СП відповідно до чинного законодавства на випадок непередбачених подій;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток), який відображає суму прибутку, яка реінвестується у СП, та зміни загальної величини власного капіталу СП внаслідок зміни частки капіталу інвестора, або учасника, що має суттєвий вплив;
- неоплачений капітал, який відображає суму заборгованості учасників спільної діяльності за внесками до статутного капіталу СП, а також може відображати перевищення суми зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП над сумою власного капіталу інвестора;
- вилучений капітал, який відображає зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП.

Відповідно до Плану рахунків склад власного капіталу наступний:

- 40 “Статутний капітал”;
- 41 “Пайовий капітал”;
- 42 “Додатковий капітал”;
- 43 “Резервний капітал”;
- 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”;
- 45 “Вилучений капітал”;

46 “Неоплачений капітал” [9]. Саме ці рахунки дозволили впорядкувати методику обліку капіталу СП, тому що вони відображають специфіку створення та функціонування спільного підприємства.

Відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” 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” визначає також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом, а саме це торкається неоплаченого і вилученого капіталу [7].

Розглянемо один із основних елементів власного капіталу – облік статутного капіталу СП. 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.

Після проведення установчих зборів і реєстрації статуту СП в установленому чинним законодавством порядку попередні внески переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу, створеного СП. Ця зміна взаємних прав та обов'язків відображається в обліку шляхом списання кредиторської заборгованості СП перед учасниками контрактної угоди на зменшення їхньої заборгованості як акціонерів зі сплати внесеного капіталу.

Якщо інвестор на правах контролюючого учасника вносить активи СП і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їхнім володінням, бухгалтерські проведення зі списання сум, отриманих на зменшення неоплаченого капіталу, будуть однаковими як для контролюючого, так і для інших учасників.

Розмір статутного фонду визначається установчими документами і фіксується в статуті підприємства.

Залежно від організаційно-економічної форми підприємства з іноземними інвестиціями в Україні діють певні законодавчо регламентовані обмеження щодо мінімального розміру його статутного фонду.

Для обліку внесків учасників господарського товариства застосовується пасивний рахунок 40 “Статутний капітал”. В його кредиті відображаються формування та збільшення статутного фонду, а в дебеті – зменшення. Залишок по кредиту рахунку 40 має відповідати величині статутного фонду, зафіксованого в установчих документах. Аналітичний облік до рахунку 40 “Статутний капітал” ведуть окремо на кожного учасника. Конкретний порядок обліку формування статутного фонду господарського товариства залежить від його організаційно-правової форми. За дослідженнями до останнього часу СП створювались переважно як товариства з обмеженою відповідальністю. На сьогодні превалюють акціонерні форми створення СП. Крім того, типовим стає акціонування раніше створених спільних підприємств, що регламентується спеціальними нормативними актами у випадку наявності частки держави у статутному фонді.

Після внесення всіма учасниками внесків повністю спільне підприємство може здійснювати операції, пов'язані зі змінами його статутного фонду. Ці операції мають принципове значення як для СП в цілому, так і для його учасників, особливо іноземних.

Одним із важливих елементів власного капіталу СП виступає додатковий вкладений капітал, який формується у ході господарської діяльності. Розглянемо методику обліку додаткового вкладеного капіталу. З цієї метою звернемося до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, а саме: до пункту 12, який вказує на те, що “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).

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” [8].

Розглядаючи інший додатковий капітал, доречно буде зупинитися на питанні обліку переоцінки активів, що пов'язано з внесками та продажем інвестором активів спільному підприємству і можливістю передавання інвестором значних ризиків і вигод, пов'язаних із їхнім володінням.

Діяльність СП завжди пов'язана з високим рівнем ризику, найпоширенішими з яких є ризики будівельного характеру, ризики експлуатаційні, ризики, пов'язані з реалізацією продукції СП. При цьому діяльності СП можуть загрозувати: відмова партнера від узятих на себе зобов'язань або одностороннє анулювання ним договору; конфіскація або націоналізація майна; валютна блокада з боку уряду; введення урядом законодавчих актів, які можуть унеможливити виконання контрактних угод.

Отже, 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.

Розгляд пункту 12 П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" дозволяє сформувати перелік методичних правил, яких потрібно дотримуватися при обліку додаткового капіталу СП, застосовуючи метод участі в капіталі:

– збільшення власного капіталу СП відбувається внаслідок збільшення справедливої вартості фінансової інвестиції (виняток становлять зміни, які є результатом внутрішніх операцій між інвестором, що має суттєвий вплив і СП);

– зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок зменшення справедливої вартості фінансової інвестиції (виняток становлять зміни, які є результатом внутрішніх операцій між інвестором, що має суттєвий вплив та СП);

– збільшення власного капіталу СП відбувається на суму балансової вартості фінансової інвестиції, що відповідає частці інвестора;

– зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок розподілу прибутку через дивіденди;

– зменшення власного капіталу СП відбувається через зменшення балансової вартості фінансової інвестиції на суму, що відповідає частці інвестора;

– збільшення власного капіталу СП відбувається внаслідок отримання ним чистого прибутку;

– зменшення власного капіталу СП відбувається внаслідок отримання ним збитку;

– збільшення власного капіталу СП через інші події відбувається шляхом збільшення іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу інвестора;

– зменшення власного капіталу СП через інші події відбувається шляхом зменшення іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу інвестора;

– зменшення власного капіталу СП шляхом зменшення нерозподіленого прибутку відбувається внаслідок зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП;

– зменшення власного капіталу СП шляхом збільшення непокритого збитку відбувається внаслідок перевищення суми зменшення частки капіталу інвестора в загальній величині власного капіталу СП над сумою власного капіталу інвестора.

До переходу України на національні стандарти власний капітал СП не змінюється, якщо зменшення балансової вартості фінансових інвестицій досягає нульової вартості.

П(С)БО надають свободу вибору відповідних методів обліку, у зв'язку з чим бухгалтерські записи будуть залежати від обраного підприємствами методу, що також фіксується в наказі про облікову політику.

Відповідно до Закону України "Про режим іноземного інвестування" іноземні інвестиції та інвестиції українських партнерів, уключаючи внески до статутного фонду підприємств оцінюються за домовленістю з іноземним учасником в іноземній валюті та у 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 в грошовій одиниці України за офіційним курсом НБУ на дату підписання установчого договору. За відсутності цін міжнародних ринків вартість майна, що вноситься до статутного фонду, визначають за домовленістю між учасниками [3].

Іноземні інвестиції до статутного фонду підприємства можуть здійснюватись у вигляді: 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 (доход); будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на частку (пай) у статутному фонді юридичної особи, створеної згідно з чинним законодавством України або законодавством інших країн), виражених у конвертованій валюті; грошових вимог та права на вимогу виконання договірних зобов'язань; будь-яких прав інтелектуальної власності, 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.

Є дві можливі процедури оцінки внесків засновників до статутного фонду товариства:

– за погодженням засновників;

– у порядку незалежної експертної оцінки.

Якщо до статутного фонду вноситься індивідуально визначене майно, у засновницькому договорі необхідно зазначити його відмітні ознаки. Крім того, при внесенні до статутного фонду речей визначених як родовими, так і індивідуальними ознаками, доцільно зазначити, які документи підтверджують права засновника на це майно. Перелік майна, що вносить засновники із зазначенням правостановлюючих документів фіксується у протоколі установчих зборів, на яких приймаються рішення про створення товариства.

Досліджуючи нормативно-правову базу з обліку бачимо, що Господарський кодекс України прямо вказує на можливість формування статутного фонду внесками в іноземній валюті. Іноземні інвестиції можуть здійснюватися, зокрема, у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою національним банком України [1].

Якщо у формуванні статутного фонду товариства беруть участь іноземні інвестори, слід обов'язково здійснити державну реєстрацію іноземних інвестицій, зроблених зокрема, у формі внеску до статутного фонду.

Державному реєстратору подають документ, що підтверджує внесення засновником (засновниками) внеску (внесків) до статутного фонду юридичної особи в розмірі, установленому законом. Такими документами можуть бути:

– для грошового внеску – довідка з банку про відкриття поточного рахунка для формування статутного фонду та про перерахування на цей рахунок внеску засновника;

– для майнового внеску – акт приймання-передачі майна, підписаний засновником, з одного боку, та особою, уповноваженою установчими зборами на здійснення дій зі створення юридичної особи, з іншого.

Матеріальні цінності, що вносяться учасниками до статутного фонду, оцінюють за первинними документами, які підтверджують ціну їхнього придбання (рахунками, товарно-транспортними накладними тощо).

При цьому складання акта приймання-передачі майна при формуванні статутного фонду не тягне ні переходу права власності або права користування з моменту підписання такого акта, ні фактичної передачі майна, на яке підписано цей акт [13, с. 19-22].

Отже, за загальним правилом, внеском до статутного фонду, можуть бути грошові кошти, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку (ч. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України, ч. 1 ст. 86 Господарського кодексу України). Для формування їх статутних фондів не можуть використовуватися бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу (ч. 3 ст. 86 Господарського кодексу України) [1, 2].

Відповідно до підпункту 1.28.2 Закону про податок на прибуток, операція із внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на емітовані нею корпоративні права вважається прямою інвестицією [4].

Таку операцію в обліку розбивають на дві складові:

- унесення (отримання) внесків до статутного капіталу;
- отримання (передача) корпоративних прав в обмін на внески.

Якщо внесок до статутного фонду здійснюється майном, то така операція прирівнюється до продажу (в інвестора) та придбання (в емітента) і відповідно тягне за собою спутні такій операції податкові наслідки податку на прибуток та ПДВ [4, 5].

Щодо операції з корпоративними правами податкові правила наступні.

Внесок до статутного фонду у грошовій формі – це найоптимальніший, з точки зору оподаткування, варіант взаємовідносин між інвестором та емітентом. Податкові наслідки виникають тільки в інвестора. В емітента ж сума коштів (і готівкових, і безготівкових) не включається до валового доходу. При цьому емісія корпоративних прав не є об'єктом обкладення ПДВ.

Якщо внесок до статутного фонду здійснюється в іноземній валюті, то в цьому випадку важливо, щоб таку валюту було визнано НБУ конвертованою.

На думку Н. Білової, тут логічно орієнтуватися на курс НБУ на дату укладення засновницького договору [10, с. 27-36].

Операція із внесення основних фондів та нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи прирівнюється до їх продажу.

У погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу зараховується вартість основного засобу. Проте усі витрати, пов'язані з транспортуванням, доведенням і монтажем основного засобу, якщо вони мають місце, відносяться до первісної вартості об'єкта обліку, але не впливають на суму заборгованості, якщо це не передбачено установчими документами. При внесенні цих об'єктів нерезидентом, процедура аналогічна: сума сплаченого мита і митних зборів відноситься до первісної вартості і збільшує її, але вона не враховується у погашення заборгованості засновника. Якщо ж внесок вноситься нерезидентом, вартість об'єкта буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Така операція в інвестора обкладається ПДВ на загальних підставах за ставкою 20 % [5].

Вартість основних фондів, що надходять платнику податку – емітенту у вигляді прямих інвестицій, не включається до складу його валового доходу. Підприємство-емітент має право на податковий кредит щодо них за наявності податкової накладної та в разі використання їх у подальшому в своїй господарській діяльності. [10, с. 27-36].

Тут слід наголосити на важливість правильного нарахування податкового кредиту з ПДВ у підприємства-емітента виникає за умови, що таке новостворене підприємство на момент отримання внеску зареєстроване платником ПДВ. При отриманні внеску раніше такого моменту підприємство втрачає право на податковий кредит з ПДВ.

Аналогічної думки щодо оподаткування податком на прибуток та ПДВ нематеріальних активів у інвестора та емітента притримується Л. Солошенко [10, с. 36-45].

На думку Сопко В.В., на відміну від основних засобів, при зарахуванні яких не виникало податкового кредиту з ПДВ, при отриманні нематеріальних активів у емітента виникає податковий кредит оскільки на відміну від основних засобів внески іншими видами майна (у тому числі нематеріальними активами) вважаються придбанням, а для інвестора вважаються продажем з відповідним нарахуванням податкового зобов'язання.

Для емітента внесок до статутного капіталу нематеріальних активів повинен визначатися без ПДВ, який відноситься до податкового кредиту з ПДВ.

При одержанні внеску від нерезидента, вартість об'єкту буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Крім того, здійснюється нарахування 20 % ПДВ з контрактної вартості нематеріального активу, і ця сума ПДВ потім відноситься до податкового кредиту.

Аналогічно нематеріальним активам внески у формі товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) вважаються придбанням. Тому в бухгалтерському обліку операції зі внесення товарно-матеріальних цінностей до статутного капіталу відображаються аналогічно операціям з нематеріальними активами за тією відмінністю, що надходження товарно-матеріально цінностей відображається на рахунках обліку запасів [12, с. 95-98].

У цілях оподаткування передача ТМЦ до статутного фонду іншого підприємства для інвестора відповідає визначенню продажу товару, а тому зумовлює необхідність відображення щодо такої передачі валового доходу та податкових зобов'язань з ПДВ. Валовий дохід та база обкладення ПДВ щодо переданих ТМЦ зазначаються виходячи з їх договірної вартості, але не нижче за звичайні ціни.

Внесення ТМЦ до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою, є прямою інвестицією.

Це означає, що така операція цілком підпадає під дію пункту 5.1 Закону про податок на прибуток, який визначає валові витрати виробництва та обігу як суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Якщо ТМЦ надходять емітенту корпоративних прав не безоплатно, а в обмін на власні корпоративні права, тобто за компенсацією, з переходом права власності на них, є всі підстави для включення вартості таких ТМЦ до складу валових витрат на підставі підпункту 5.2.1 Закону про податок на прибуток з подальшим перерахунком згідно з пунктом 5.9. Емітент корпоративних прав має право на податковий кредит з ПДВ відповідно до підпункту 7.4.1 Закону про ПДВ, якщо, звичайно, такі цінності використовуватимуться в господарській діяльності платника податків.

Передача інвестором цінних паперів до статутного фонду юридичної особи розглядається як продаж таких цінних паперів з отриманням в обмін корпоративних прав. В Законі про податок на прибуток немає згадки про необхідність застосування звичайних цін в операціях з цінними паперами. Внесення корпоративних прав до статутного фонду в обмін на інші корпоративні права не є об'єктом обкладення ПДВ [5, 10, с. 27-33].

Отже, з вищезгаданого бачимо, що джерелами фінансування СП виступають грошові внески до статутного капіталу, основний та оборотний капітал, а також кредити, залучені для формування основного капіталу та оборотних коштів. Деяко незрозумілою, в супереч законодавству, є думка деяких науковців стосовно не нарахування податку на додану вартість у підприємства – емітента на внесок основними засобами до статутного капіталу.

За дослідженнями матеріалів на спільних підприємствах Полтавської області можна зробити висновок, що зазвичай внески здійснюються грошовими коштами в безготівковій формі. І уже в процесі здійснення діяльності придбаваються спільним підприємством основні засоби, товарно-матеріальні цінності тощо, що значно полегшує ведення бухгалтерського та податкового обліку на початку діяльності СП.

В разі здійснення внеску іноземним інвестором перерахування інвестиційних сум з іноземної валюти у валюту України здійснюється під час оцінки вкладів за курсом НБУ на дату підписання установчих документів. Причому внесок іноземного інвестора вказується у конвертованій валюті і прирівнюється до певної кількості гривень за курсом НБУ, діючим на дату укладання установчого договору.

При цьому можуть виникнути курсові різниці між заборгованістю іноземних інвесторів за внесками до статутного капіталу на день підписання установчих документів і курсом валюти на день фактичного надходження внеску. Щоб позбутися даної проблеми єдиним виходом, на нашу думку, є оцінка вкладу за курсом НБУ на день підписання засновницького договору, який є одночасно договором про спільну діяльність для спільного підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Найменш проблемним внеском до статутного капіталу СП з точки зору податкового обліку є внесок грошовими коштами (готівкою чи в безготівковій формі) та внесення корпоративних прав до статутного капіталу в обмін на інші корпоративні права.

2. Більше клопоту отримують бухгалтера інвестора та підприємства-емітента коли внески здійснюються товарно-матеріальними цінностями, основними засобами та нематеріальними активами. Разом з цим помітні розбіжності в думках науковців, що виникають з питання обліку податком на додану вартість внеску основними засобами.

3. Правильність ведення податкового обліку залежить від моменту державної реєстрації юридичної особи, до статутного капіталу якого передано таке майно, моменту реєстрації новоствореного СП як платника ПДВ та використання в подальшій господарській діяльності внесених товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів.

4. Перерахування внеску іноземного інвестора, на нашу думку, слід здійснювати на дату укладання установчого договору, з метою уникнення курсових різниць між заборгованістю іноземних інвесторів за внесками до статутного капіталу на день підписання установчих документів і курсом валюти на день фактичного надходження внеску.

Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями).
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями).
3. Закону України "Про режим іноземного інвестування" від 19 березня 1996 р (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87 (зі змінами та доповненнями).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87 (зі змінами та доповненнями).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. за № 91 (зі змінами та доповненнями).
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).
10. Білова Н. Внесок до статутного фонду: оподаткування різних варіантів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 101 (1181). – С. 27-36.
11. Солошенко Л. "Нематеріальний" внесок до статутного фонду (вносимо НМА та майнові права) / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 101 (1181). – С. 36-45.
12. Солко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник / В.В. Солко. – К.: Цент навчальної літератури, 2006. – 312 с.
13. Уварова О. Формування статутного фонду: юридичний аспект / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 101. – С. 14-22.

ДМИТРЕНКО Алла Василівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана