

УДК 657.411.8

JEL classification: M40, M41, E22

Ігор ЦЮЦЯК

старший викладач,
кафедра управління та адміністрування,
Університет Короля Данила, Україна
E-mail: ihor.tsiutsiak@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-3751-1325

Андрій ЦЮЦЯК

старший викладач,
кафедра управління та адміністрування,
Університет Короля Данила, Україна
E-mail: andriy.tsyutsyak@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-9458-1341

© Ігор Цюцяк, Андрій Цюцяк, 2022

Отримано: 08.01.2022 р.

Прорецензовано: 17.01.2022 р.

Рекомендовано до друку: 26.01.2022 р.

Опубліковано: 26.01.2022 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

Ігор Цюцяк (Україна)
Андрій Цюцяк (Україна)

ОБЛІК СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

АНОТАЦІЯ

Вступ. У статті проаналізовано норми чинного законодавства в частині прямого іноземного інвестування та оподаткування операцій, зумовлених внесенням засновницьких іноземних інвестицій. Розкрито сутність підприємств з іноземними інвестиціями та визначено прояви іноземного інвестування. Окреслено порядок внесення іноземних інвестицій до статутного капіталу підприємницьких структур. Охарактеризовано форми здійснення іноземних інвестицій. Наведено джерела формування власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями. Визначено особливості вкладів до підприємств з іноземними інвестиціями. Акцентовано увагу на тому, що засновники підприємств з іноземними інвестиціями мають змогу здійснювати внески до статутного капіталу як грошовими коштами, так і нефінансовими активами. Досліджено порядок оцінювання засновницьких інвестицій. Окреслено порядок облікового відображення формування статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями. Розкрито особливості обліково-звітнього відображення вкладів засновників до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями. Визначено, що визнанні зобов'язання засновників-нерезидентів з внесків до статутного капіталу в іноземній валюті є як монетарними, так і немонетарними статтями балансу. Наведено методiku обліку позитивних і негативних курсових різниць.

Мета. Висвітлення порядку облікового відображення статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями та висловлення пропозицій з удосконалення обліку досліджуваного об'єкта.

Метод (методологія). Загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція та дедукція), емпіричні теоретичні (формалізація, гіпотетичний) та емпіричні методичні прийоми досліджень (розрахунково-аналітичні, впровадження результатів у практичну діяльність, звітнього відображення господарської діяльності).

Результати. З метою достовірного облікового відображення інформації про курсові різниці, визнанні за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу в іноземній валюті запропоновано їх відображати на окремому аналітичному рахунку, який доцільно відкрити до субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці». Сформовано пропозиції з удосконалення порядку відображення в обліковій системі, підприємств з іноземними інвестиціями, курсових різниць, визнаних унаслідок переоцінювання зобов'язань засновників-нерезидентів з внесків до статутного капіталу.

Цюцяк І., Цюцяк А. Облік статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями. *Економічний аналіз*. 2022. Том 32. № 1. С. 95-101.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.01.095>

Ключові слова: інвестиції; вклади; курсові різниці; оцінка, засновники; статутний капітал.

UDC 657.411.8

JEL classification: M40, M41, E22

Ihor TSIUTSIK

Lecturer,
Department of management and administration,
King Danylo University, Ukraine
E-mail: ihor.tsiutsiak@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-3751-1325

Andriy TSIUTSIK

Lecturer,
Department of management and administration,
King Danylo University, Ukraine
E-mail: andriy.tsiutsiak@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-9458-1341

© Ihor Tsiutsiak, Andriy Tsiutsiak, 2022

Received: 08.01.2022

Revised: 17.01.2022

Accepted: 26.01.2022

Online publication date: 26.01.2022



This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Ihor Tsiutsiak (Ukraine)
Andriy Tsiutsiak (Ukraine)

ACCOUNTING OF REGISTERED CAPITAL IN ENTERPRISES WITH FOREIGN INVESTMENTS

ABSTRACT

Introduction. The article analyzes the norms of current legislation in the field of foreign direct investment and taxation of transactions caused by the introduction of founding foreign investment. The essence of enterprises with foreign investments is revealed and the manifestations of foreign investment are determined. The procedure for making foreign investments in the authorized capital of business structures is outlined. Forms of foreign investment are described. The sources of equity formation of enterprises with foreign investments are given. Peculiarities of deposits to enterprises with foreign investments are determined. Emphasis is placed on the fact that the founders of enterprises with foreign investment have the opportunity to make contributions to the authorized capital with both cash and non-financial assets. The procedure for evaluating founding investments has been studied. The order of accounting reflection of formation of the authorized capital of the enterprises with foreign investments is outlined. The peculiarities of accounting and reporting of the founders' contributions to the authorized capital of enterprises with foreign investment are revealed. It is determined that the recognition of liabilities of non-resident founders for contributions to the authorized capital in foreign currency are both monetary and non-monetary balance sheet items. The method of accounting for positive and negative exchange rate differences is presented.

Goal. Elucidation of the order of accounting reflection of the authorized capital at the enterprises with foreign investments and expression of offers on improvement of the account of the researched object.

Method (methodology). General scientific methods (analysis, synthesis, induction and deduction), empirical theoretical (formalization, hypothetical) and empirical methodological methods of research (computational and analytical, implementation of results in practice, reporting of economic activity).

Results. In order to accurately account for information on exchange differences, recognition of the founders' obligations on contributions to the authorized capital in foreign currency, it is proposed to reflect them in a separate analytical account, which should be opened in sub-account 423 "Accumulated exchange differences". Proposals have been made to improve the order of reflection in the accounting system of enterprises with foreign investment, exchange rate differences recognized as a result of revaluation of liabilities of non-resident founders on contributions to the registered capital.

Tsiutsiak, I., & Tsiutsiak, A. (2022). Accounting of registered capital in enterprises with foreign investments. *Economic analysis*, 32 (1), 95-101.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.01.095>

Keywords: investments; deposits; exchange rate differences; evaluation, founders; registered capital.

Вступ

В умовах інтеграції України у світові бізнес-процеси та розвитку міжнародного співробітництва створюються спільні підприємства. Зазначенні підприємницькі структури, з одного боку, є активними учасниками залучення прямих іноземних інвестицій, а з іншого боку – сприяють здійсненню міжнародних операцій із зарубіжними контрагентами, підвищенню ефективності торговельно-виробничих відносин, використанню новітніх технологій, що спричинює удосконалення виробничого процесу, а відтак виготовлення якісної й конкурентоздатної продукції.

При формуванні статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями виникають зобов'язання засновників-нерезидентів, зумовлені внесенням іноземних засновницьких інвестицій в обмін на корпоративні права. Такі зобов'язання, за певних умов, підлягають переоцінюванню, що обумовлює необхідність дослідження сутності й порядку обліку як позитивних, так і негативних курсових різниць з метою розроблення пропозицій з удосконалення облікового відображення зазначених різниць з метою реального відображення проведених міжнародних операцій.

Вагомий внесок у дослідження сутності та висвітлення питань, зумовлених обліковим відображенням операцій з формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм власності здійснили такі вітчизняні вчені як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко та інші.

Разом з тим, питання, зумовлені обліковим відображенням внесення засновницьких іноземних інвестицій та визначення курсових різниць залишаються дискусійними, а тому вимагають додаткових досліджень.

Мета статті

Основною метою статті є висвітлення сучасного стану обліку статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями та формування пропозицій з удосконалення облікового відображення зазначеного об'єкта

управління, що надасть можливість розкривати у фінансовій звітності достовірну інформацію про фінансовий стан підприємницьких структур.

Виклад основного матеріалу дослідження

Законом України «Про режим іноземного інвестування» визначено, що підприємством з іноземними інвестиціями є «...підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків» [2]. Варто врахувати, що підприємницька структура набудатиме статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дати зарахування засновницької-іноземної інвестиції на баланс підприємства-резидента.

Важливим джерелом формування власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями є вклади засновників, внесенні в обмін на корпоративні права. Такі вклади, з одного боку, надають право засновникам приймати участь в розподілі частини майбутнього прибутку, а з іншого – є джерелом утворення господарських засобів (активів) та виступають фактором підвищення фінансової стійкості й економічної незалежності підприємницьких структур. Статутний капітал відображає сукупність вкладів, внесених засновниками при створенні підприємств з іноземними інвестиціями та є ваговою передумовою забезпечення його наступної діяльності.

Засновникам підприємств з іноземними інвестиціями надано можливість здійснювати внески до статутного капіталу як нефінансовими активами, так і грошовими коштами. Нефінансові активи, внесені учасниками дослідних суб'єктів господарювання у вигляді засновницьких інвестицій, зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості з урахуванням додаткових витрат, понесених на отримання таких активів. У відповідності до вимог НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедливу вартість визначено як «...суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [5]. Отримавши, від засновників-нерезидентів, нефінансові активи як внесок в

рахунок погашення зобов'язань за вкладом до статутного капіталу, необхідно здійснити об'єктивну оцінку отриманих господарських засобів. На законодавчому рівні визначено, що така оцінка може здійснюватися: або самостійно за погодженням усіх учасників суб'єкта господарювання, або шляхом залучення професійних оцінювачів. Платникам податку на прибуток необхідно враховувати той факт, що первісна вартість об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу, має відповідати справедливій вартості, погодженій між засновниками, однак не перевищувати звичайну ціну, тобто нижню границю оцінки вартості внесених нефінансових активів.

Законом України «Про режим іноземного інвестування» передбачено право на одержання, підприємствами з іноземними інвестиціями, податкових пільг за умови внесення засновницьких інвестицій до статутного капіталу та при державній реєстрації таких інвестицій. Так, у відповідності до норм Митного кодексу України «...товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита» [4]. Ввізне мито нараховується й сплачується на загальних підставах за умови відчуження зазначених активів у період, що не перевищує обумовлений Митним кодексом термін. Митне оформлення активів, ввезених на митну територію України у вигляді внесків іноземних інвесторів до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями, здійснюється в першочерговому порядку.

Операції, зумовлені ввезенням основних засобів на митну територію України з метою подальшого внесення їх до статутного капіталу юридичних осіб-резидентів є об'єктом оподаткування податком на додану вартість за основною ставкою. Отже, при ввезенні основних засобів в Україну особи, що здійснили такі операції, зобов'язані сплатити податкові зобов'язання з податку на додану

вартість. Разом з тим, у відповідності до вимог Податкового кодексу України «...до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду)» [6] за умови належного оформлення митних декларацій.

Відображення, в системі рахунків бухгалтерського обліку, операцій зумовлених формуванням статутного капіталу розпочинається із дати включення підприємств з іноземними інвестиціями до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України. Для обліку й узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємств призначений субрахунок 401 «Статутний капітал». За кредитом даного субрахунку відображається збільшення розміру статутного капіталу, а за дебетом – зменшення (вилучення) статутного капіталу. Залишок субрахунку 401 «Статутний капітал» має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах підприємств з іноземними інвестиціями. Зміни розміру статутного капіталу здійснюються після внесення відповідних змін до установчих документів суб'єктів господарювання, що є підставою для відображення інформації на субрахунку 401 «Статутний капітал».

При формуванні статутного капіталу, відображеного у зареєстрованих установчих документах підприємств з іноземними інвестиціями, необхідно відобразити заборгованість учасників товариства за внесками до статутного капіталу. Для обліку й узагальнення інформації про таку заборгованість призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал». За інформацією про розмір статутного капіталу, відображеного у зареєстрованих установчих документах, в бухгалтерському обліку необхідно відобразити:

1) за кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» – формування статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями;

2) за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» – утворення зобов'язань засновників (як резидентів, так і нерезидентів) з внесків до статутного капіталу.

Перелік активів, що вносяться засновниками-нерезидентами у вигляді засновницьких інвестицій, має бути зафіксований у протоколі установчих зборів. Відповідно до Господарського кодексу України оцінка іноземних інвестицій, включаючи внески до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями «...здійснюється в іноземній конвертованій валюті та у гривнях, за згодою сторін, на основі цін міжнародних ринків або ринку України. При цьому перерахунок сум в іноземній валюті у гривні провадиться за курсом, встановленим Національним банком України» [1].

Частки засновників у статутному капіталі підприємств з іноземними інвестиціями, виражені в іноземній валюті, відображаються в обліково-звітній системі суб'єктів господарювання в національній валюті за курсом НБУ на дату підписання установчих документів та в подальшому не підлягають перерахунку у зв'язку зі зміною валютного курсу. Водночас, визнанні зобов'язання засновників-нерезидентів з внесків до статутного капіталу в іноземній валюті є:

1) монетарною статтею балансу – за умови погашення засновниками-нерезидентами заборгованості грошовими вкладками. Така заборгованість підлягає перерахунку як на дату здійснення господарської операції, так і на дату балансу;

2) немонетарною статтею балансу – за умови погашення іноземними засновниками зобов'язань з внесків до статутного капіталу шляхом внесення нефінансових активів в обмін на корпоративні права. Така заборгованість не підлягає перерахунку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] для обліку курсових різниць, визнаних під час переоцінювання зобов'язань засновників-нерезидентів з внесків до статутного капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал». Листом Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку від 19.11.2013 року № 31-08410-07-16/33606 визначено, «...що курсові різниці за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу обліковуються на субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»

[7]. При цьому, в системі рахунків бухгалтерського обліку:

1) позитивна курсова різниця відноситься на збільшення залишку іншого додаткового капіталу, а тому відображається за кредитом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» у кореспонденції із дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал»;

2) негативна курсова різниця зменшує розмір іншого додаткового капіталу, а тому відноситься у дебет субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» у кореспонденції із кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал». У випадку недостатності сформованих джерел для покриття негативної курсової різниці (якщо відсутнє кредитове сальдо за субрахунком 425 «Інший додатковий капітал») – таку курсову різницю слід віднести:

2.1) у дебет субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» – на зменшення суми нерозподіленого прибутку;

2.2) у дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки» – на збільшення суми непокритого збитку.

Вбачаємо за доцільне інформацію про курсові різниці, визнанні за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу в іноземній валюті, відобразити на окремому аналітичному рахунку, який доцільно відкрити до субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці». Водночас, з метою забезпечення достовірного розкриття інформації про такі курсові різниці в Робочому плані рахунків підприємств з іноземними інвестиціями слід передбачити відкриття до субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» наступних аналітичних рахунків: 4231 «Курсові різниці, визнанні за розрахунками із господарською одиницею за межами України» та 4232 «Курсові різниці, визнанні за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу».

Звідси, Інструкцію № 291 в частині субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» пропонуємо доповнити текстом такого змісту: «На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, визнанні внаслідок перерахунку зобов'язань засновників-нерезидентів з внесків до статутного капіталу та переоцінки дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України».

Висновки та перспективи подальших розвідок

За результатом проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки і пропозиції.

1. Проаналізувавши положення нормативно-правових актів, які визначають методичку оцінювання нефінансових активів, внесених засновниками-нерезидентами в рахунок погашення зобов'язань з внесків до статутного капіталу в іноземній валюті встановлено, що внесенні активи зараховуються на баланс підприємств за справедливою вартістю з урахуванням додаткових витрат, понесених на отримання

таких активів. Облік активів за справедливою вартістю дозволяє достовірно оцінити нефінансові активи за інформацією активного ринку, адже оцінка ресурсів за справедливою вартістю орієнтована на одержання повної, достовірної та обґрунтованої інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у грошовому вираженні.

2. Вважаємо, що визнанні різниці внаслідок перерахунку зобов'язань засновників-нерезидентів в іноземній валюті мають відображатися на аналітичному рахунку 4232 «Курсові різниці, визнанні за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України: Закон України від 19.12.2021 р. № 436-IV зі змінами і доповненнями: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
2. Закон України «Про режим іноземного інвестування»: Закон України від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 р. зі змінами і доповненнями: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
4. Митний кодекс України: Закон України № 4495-VI зі змінами і доповненнями: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 зі змінами і доповненнями: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
7. Щодо відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу: Лист департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку від 19.11.2013 року № 31-08410-07-16/33606: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3606201-13#Text>.

REFERENCES

1. Ghospodarskyj kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 19.12.2021 r. # 436-IV zi zminamy i dopovnennjamy: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
2. Zakon Ukrainy «Pro rezhym inozemnogho investuvannja»: Zakon Ukrainy vid 19.03.1996 r. # 93/96-VR: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
3. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhhaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.99 r. # 291 r. zi zminamy i dopovnennjamy: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

www.econa.org.ua

4. Митний кодекс України: Закон України # 4495-VI зі змінami i dopovnennjami:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 # 2755-VI зі змінami i dopovnennjami:
<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
6. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhhaltersjkogho obliku 19 «Ob'jednannja pidprijemstv»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy від 07.07.1999 r. # 163 зі змінami i dopovnennjami:
<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>.
7. Shhodo vidobrazhennja v bukhhaltersjkomu obliku kursovykh riznycj za zobov'jazannjami zasnovnykiv z vneskiv do statutnogho kapitalu: Lyst departamentu podatkovoji, mytnoji polityky ta metodologhiji bukhhaltersjkogho obliku від 19.11.2013 roku # 31-08410-07-16/33606:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3606201-13#Text>.