

UDC 657.424.4

JEL classification: M 41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.156>

Зеновій-Михайло ЗАДОРЖНИЙ,

доктор економічних наук, професор,
проректор з наукової роботи,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,
zadoroznuy.zenoviy@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2857-8504

Ірина ОМЕЦІНСЬКА,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,
irinaomec@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ТОВАРИСТВ В ІНВЕТОРА

Задорожний З.-М., Омецінська І. Проблемні аспекти обліку внесків до статутного капіталу товариств в інвестора. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 2. С. 156–171. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.156>

Zadorozhnyi, Z.-M., Ometsinska, I. (2023). Problemni aspekty obliku vneskiv do statutnoho kapitalu tovarystv v investora [Problematic Aspects of Accounting for Contributions to Share Capital of Companies in Investor]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 2, 156-171. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.156>

Анотація

Вступ. Процес створення, реорганізації та ліквідації підприємств завжди є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. З цього приводу опубліковано багато наукової літератури та статей, у яких проаналізована законодавча, нормативна та інструктивна бази такого обліку. Водночас питання, які стосуються відображення в обліку процесу виникнення корпоративних прав в інвестора та порядку погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу дочірніх підприємств, є маловивченими і надто дискусійними. Через різницю в часі між цими процесами та невідображення інвестором в обліку і звітності корпоративних прав на дату їх виникнення, користувачі інформації (кредитори, інвестори, акціонери) не матимуть достовірних даних про майно підприємства, його фінансові та ресурсні

© Зеновій-Михайло Задорожний, Ірина Омецінська, 2023.

можливості, стратегію розвитку та ризику. Тому виникає необхідність у пошуку шляхів обґрунтованого відображення в обліку корпоративних прав інвестора на частку в статутному капіталі товариства згідно зі статутними документами та подальшої передачі майна за визначеними внесками.

Мета дослідження полягає в удосконаленні методики обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора, що дасть змогу сформувати обґрунтовану облікову та звітну інформацію та приймати на її основі виважені управлінські рішення, враховуючи ризики діяльності підприємства та стратегію його розвитку.

Методи. Методологічною базою дослідження є застосування системного підходу до удосконалення обліку корпоративних прав в інвестора та порядку погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Використано такі методи дослідження: порівняння, аналізу та синтезу – для визначення впливу інвестиційних процесів на мікро- та макроекономіку, ролі облікової інформації в цих процесах; порівняльного аналізу, наукового узагальнення – для аналізу пропонувані науковцями варіантів відображення в обліку заборгованості інвесторів за внесками до статутного капіталу; індукції та дедукції, абстрактно-логічний – для удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування з метою відображення в обліку права на частку в статутному капіталі товариств; причинно-наслідкового зв'язку, моделювання та формалізації – для побудови моделі обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора.

Результати. Визначено вплив інвестиційних процесів на мікро- та макроекономіку та наголошено на ролі облікової інформації під час формування інвестиційної політики суб'єктів господарювання. Проведено аналіз пропонувані науковцями варіантів відображення в обліку заборгованості інвесторів за внесками до статутного капіталу, на основі чого сформовано власні пропозиції щодо вирішення цієї проблеми. В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування запропоновано до рахунка 12 «Нематеріальні активи» відкрити субрахунок 126 «Права на частку в статутному капіталі товариств», що дасть змогу відобразити в обліку факт отримання права на частку в статутному капіталі товариства згідно з підписаними статутними документами. Для обліку виникнення та погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу дочірнього підприємства рекомендовано використовувати субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки». Акцентовано, що для обліку операцій щодо інвестицій в статутний капітал суб'єктів господарювання інвестор має здійснити нарахування податкових зобов'язань з ПДВ на основі зафіксованої в статутних документах вартості майна у вигляді запасів чи необоротних активів. Розроблено модель обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора, яка дасть змогу сформувати достовірне інформаційне забезпечення щодо інвестиційних процесів на підприємстві.

Перспективи подальших досліджень. Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення інформаційного забезпечення щодо внесків

до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора з метою обґрунтованого оцінювання їх результативності.

Ключові слова: облік, статутний капітал, інвестор, корпоративні права, заборгованість за внесками до статутного капіталу, довгострокові інвестиції.

Формули: 0; **рис.** 1; **табл.:** 3; **бібл.:** 19.

Zenovii-Mykhailo ZADOROZHNYI,

D.Sc. (Economics), Professor,
Vice-rector on scientific work,
West Ukrainian National University,
11 Lvivska str., Ternopil, Ukraine,
e-mail: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2857-8504

Iryna OMETSINSKA,

PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Accounting and Taxation Department
West Ukrainian National University,
11 Lvivska str., Ternopil, 46020, Ukraine,
e-mail: Irinaomec@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

**PROBLEMATIC ASPECTS OF ACCOUNTING FOR CONTRIBUTIONS TO
SHARE CAPITAL OF COMPANIES IN INVESTOR**

Annotation

Introduction. *The process of creating, reorganizing, and liquidating enterprises has always been and remains an important object of accounting. In this regard, a considerable amount of scientific literature and articles have been published, analyzing the legislative, regulatory, and instructive basis for such accounting. However, it should be noted that issues related to the reflection in the accounting of the process of acquiring corporate rights by investors and the repayment of indebtedness for contributions to the share capital of subsidiary companies are understudied and highly controversial. Due to the time difference between these processes and the investor's failure to reflect corporate rights in accounting and reporting as of their occurrence date, information users (creditors, investors, shareholders) will lack reliable data on the company's assets, its financial and resource capabilities, development strategy, and risks. Therefore, there is a need to find ways to properly reflect corporate rights in accounting for the investor's share in the company's share capital in accordance with the statutory documents and further transfer of assets against the specified contributions.*

The purpose of the study is to improve the methodology for accounting for contributions to the share capital of business entities in investor, which will allow for the formation of substantiated accounting and reporting information and making informed management decisions, taking into account the risks of enterprise activity and its development strategy.

Methods. *The research methodology is based on the application of a systemic approach to improving the accounting for corporate rights in the investor and the procedure for the repayment of indebtedness for contributions to the share capital. The following research methods were used: comparison, analysis, and synthesis - to determine the impact of investment processes on micro and macroeconomics, the role of accounting information in these processes; comparative analysis, scientific generalization - for analyzing the proposed variants of reflecting indebtedness of investors for contributions to the share capital in accounting; induction and deduction, abstract-logical - for improving the Chart of Accounts for accounting and the Instruction on its application to reflect the right to a share in the share capital of companies; cause-and-effect relationship, modeling, and formalization - for constructing a model for accounting for contributions to the share capital of business entities in the investor.*

Results. *The impact of investment processes on micro- and macroeconomics has been identified, emphasizing the role of accounting information in shaping the investment policies of economic entities. An analysis of the proposed variants of reflecting indebtedness of investors for contributions to the share capital has been carried out, based on which the authors have made their own proposals for solving this problem. In the Chart of Accounts for accounting for assets, capital, liabilities, and business operations of enterprises and organizations, as well as in the Instruction on its application, it is proposed to open subaccount 126 «Rights to a Share in the Share Capital of Companies» under account 12 «Intangible Assets,» which will allow for reflecting in accounting the fact of obtaining the right to a share in the share capital of the company in accordance with the signed statutory documents. For accounting for the occurrence and repayment of indebtedness for contributions to the share capital of a subsidiary company, it is recommended to use subaccount 682 «Internal Settlements.» It is emphasized that when accounting for operations related to investments in the share capital of business entities, the investor needs to calculate VAT obligations based on the fixed value of assets in the statutory documents in the form of inventories or non-current assets. A model for accounting for contributions to the share capital of business entities in the investor has been developed, which will provide reliable information support for investment processes in the enterprise.*

Prospects for further research. *Further research will focus on improving information support for contributions to the share capital of business entities in the investor to enable a substantiated assessment of their performance.*

Keywords: *accounting, share capital, investor, corporate rights, indebtedness for contributions to share capital, long-term investments.*

Formulas: 0, fig.: 1, tabl.: 3, bibl.: 19.

JEL classification: M 41.

Постановка проблеми. Процес створення, реорганізації та ліквідації підприємств завжди є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. З цього приводу опубліковано багато наукової літератури та статей, у яких проаналізована законодавча, нормативна та інструктивна бази такого обліку. До них можна віднести Податковий [1] та Господарський кодекси України, Закон України «Про товариство з обмеженою та додатковою відповідальністю [2], Закон України «Про акціонерні товариства»,

План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій, підприємств і організацій, Інструкцію про застосування цього Плану рахунків № 291 [3], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [5], НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [6], НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [7]. Водночас питання, які стосуються відображення в обліку процесу виникнення корпоративних прав в інвестора та порядку погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу дочірніх підприємств, є маловивченими і надто дискусійними. Через різницю в часі між цими процесами та невідображенням інвестором в обліку і звітності корпоративних прав на дату їх виникнення, користувачі інформації (кредитори, інвестори, акціонери) не мають повної інформації про майно підприємства, його фінансові та ресурсні можливості, стратегію розвитку та ризики. Тому виникає необхідність у пошуку шляхів обґрунтованого відображення в обліку корпоративних прав інвестора на частку в статутному капіталі товариства згідно зі статутними документами та подальшого внесення майна за визначеними внесками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку довгострокових інвестицій, а також формування і змін статутного капіталу товариств досліджено у працях вчених, зокрема М. Баумана [8] Я. Крупки [9; 10], В. Онищенко [11], О. Примаченко [12], Й. Рашті [13], Л. Рубаненко, Т. Шемети [14], Р. Шурпенкової [15] та ін. Незважаючи на значні напрацювання науковців у частині формування статутного капіталу товариств, малодослідженими все ще є питання обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора. Посилює цю проблему відсутність обліково-нормативної бази в частині відображення в обліку виникнення корпоративних прав.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в удосконаленні методики обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора, що дасть змогу сформулювати обґрунтовану облікову та звітну інформацію та приймати на її основі виважені управлінські рішення, враховуючи ризики діяльності підприємства та стратегію його розвитку.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи стан української економіки за останні періоди, для виживання та успішного функціонування підприємств немалу роль відіграє обрана інвестиційна стратегія. Українські підприємства знаходяться в складних умовах, і кожне помилкове рішення може призвести до негативних наслідків у діяльності суб'єктів господарювання. Тому роль облікової інформації постійно посилюється, адже вона стає все більш важливим інструментом для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, у т. ч. в частині реалізації інвестиційної політики підприємства. Як правильно зазначає Я. Д. Крупка, «звітна інформація мала би спрямовуватися не лише на поточне, але й на стратегічне управління; а це вже прерогатива власників, засновників, акціонерів; тому пріоритети під час розкриття звітної інформації слід віддавати інвестиційній складовій» [10, с. 128].

Належний облік інвестиційної діяльності впливає не лише на перспективи функціонування підприємств, а й на розвиток економіки, адже залучення як українських, так і іноземних інвестицій сприяє використанню новітніх технологій, розширенню діяльності, виробництву конкурентоздатної продукції, зростанню перспектив виходу

на міжнародні ринки, відповідно інтенсифікації підприємницької діяльності, зростанню податкових надходжень до державного бюджету, активізації науково-дослідних розробок, створенню нових робочих місць. Таким чином, формування достовірної інформації щодо інвестиційних процесів на підприємстві позитивно впливає як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні держави. Я. Д. Крупка наголошує, що «звітність підприємств і корпорацій використовується також для формування інформаційної бази в системі макроекономічного управління та регулювання» [10, с. 126]. Крім того, як правильно зазначає М. Беддлі, «неправильне застосування критеріїв оцінки інвестицій на мікроекономічному рівні сприяє недостатнім інвестиціям та нестабільності інвестицій у макроекономіці» [16].

За даними платіжного балансу, оприлюдненого на сайті Національного банку, чистий приплив прямих іноземних інвестицій в Україну в 2021 р. становив 7,5 млрд дол. США, у 2022 р. – 587 млн дол. [17]. Такий спад насамперед пов'язаний з воєнними діями в Україні. Проте посилення іноземних інвестицій у майбутньому сприятиме зростанню української економіки та ефективній діяльності і конкурентоспроможності суб'єктів господарювання.

Глобалізаційні процеси активізують інвестиційну діяльність у світі, що важливо для розвитку економічних процесів (табл. 1).

Таблиця 1

Інвестиції в капітал підприємств країн ЄС за 2014–2021 р.р. (у % до ВВП)

Країни / роки	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Європейський Союз – 27 країн (з 2020 р.)	20,15	20,58	20,80	21,11	21,52	22,58	22,47	22,45
Єврозона - 19 країн (2015-2022)	19,72	20,13	20,49	20,81	21,19	22,39	22,22	22,25
Бельгія	22,81	22,96	23,28	23,28	23,62	24,28	24,20	24,19
Чехія	25,40	26,54	24,94	24,92	26,30	27,07	26,55	26,01
Данія	19,16	19,85	21,02	21,23	21,73	21,24	22,29	22,61
Німеччина	20,04	20,02	20,30	20,41	21,07	21,37	21,62	21,76
Ірландія	20,64	24,10	35,83	33,16	28,39	54,30	42,40	23,27
Греція	10,83	10,77	11,01	11,79	11,15	10,69	11,96	13,27
Іспанія	17,77	18,01	17,95	18,66	19,44	20,03	20,35	19,77
Франція	21,82	21,50	21,82	22,50	22,89	23,48	22,93	24,24
Хорватія	19,00	19,27	19,75	19,65	20,06	21,29	22,23	20,73
Італія	16,72	16,94	17,17	17,48	17,85	17,99	17,97	20,41
Латвія	22,80	21,86	19,31	20,60	22,12	23,15	23,12	22,26
Литва	18,87	19,61	19,86	20,11	20,94	21,43	21,33	21,39
Угорщина	22,01	22,17	19,49	22,15	24,73	27,00	26,52	27,40
Мальта	16,66	24,20	22,68	20,63	20,26	20,50	20,51	22,05

продовження таблиці 1

Нідерланди	17,59	22,11	20,00	20,14	20,43	21,25	21,71	21,58
Австрія	22,66	22,70	23,10	23,63	24,10	24,91	25,01	26,48
Польща	20,13	20,42	18,47	17,57	18,74	18,92	18,31	17,04
Португалія	15,03	15,52	15,49	16,78	17,52	18,11	19,21	20,30
Словенія	19,11	18,65	17,38	18,32	19,33	19,57	18,86	20,34
Словаччина	20,48	23,68	21,03	21,10	20,90	21,49	19,49	19,19

Джерело: розроблено авторами на основі [18].

Таким чином, суб'єкти господарювання прагнуть залучити інвесторів для своєї діяльності, що дасть змогу розширити фінансові можливості, збільшити обсяги діяльності, використовувати сучасні виробничі технології, посилити конкурентоспроможність продукції на українських та міжнародних ринках. Р. К. Шурпенкова вказує, що «власний капітал виконує функції довгострокового фінансування, забезпечення кредитоспроможності підприємства, джерела фінансування ризику, забезпечення самостійності й влади організаторів бізнесу» [15, с. 127]. Обсяг статутного капіталу не визначає прямо виробничі потужності підприємства, але здійснює важливий вплив на масштаби його діяльності.

Погоджуємось з Й. Рашті, що «багато інвестицій в акціонерний капітал не потребують повного придбання об'єктів інвестування та їх консолідації. Залежно від обставин компанії можуть обліковувати інвестиції в акціонерний капітал за методом консолідації, за методом участі в капіталі або за методом справедливої вартості» [13].

Залежно від обсягу внесків участь у формуванні статутного капіталу може дати право інвестору на управління об'єктом інвестування, формування дивідендної політики, визначення кадрової політики та стратегії розвитку. Загалом переважною ціллю інвестицій є формування добробуту інвестора. Як зазначає Д. Е. Пономпарьов, «капітал, що накопичується, повинен задовольнити потреби його власників, як у поточному, так і у перспективному періоді, тобто сформувані рівень майбутнього їх добробуту» [19, с. 54].

У процесі інвестування з метою отримання частки в статутному капіталі інших суб'єктів господарювання важливим є питання методики відображення в обліку факту отримання права на частку в статутному капіталі товариства згідно із підписаними статутними документами та подальшого погашення заборгованості за такими внесками. Такі питання вже неодноразово розглядалися на засіданні Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, але консенсусу з цього приводу серед її членів так і не було досягнуто. Член цієї ради Л. В. Рубаненко, коментуючи ситуацію з проблем обліку заборгованості засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу, запропонувала два варіанти їх вирішення. Обидва передбачають внесення змін до НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [5], НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [6] і Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 [3] (табл. 2, табл. 3).

Порівняльна таблиця. Пропозиції ВГО «Спілка податкових консультантів України» щодо вирішення питань обліку інвестором інвестицій до статутного капіталу ТОВ до дати фактичного внесення коштів (варіант відображення на позабалансових рахунках)

Нормативний документ	Чинна редакція	Запропонована редакція
НП(С)БО 13		
п .48	відсутній	Інвестор розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання
НП(С)БО 12		
п. 27	відсутній	Інвестор спільного, дочірнього та асоційованого підприємства розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання
Інструкція про застосування Плану рахунків № 291		
Клас 0. Позабалансові рахунки Рахунок 03 «Контрактні зобов'язання»	На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведеться облік за деривативами (форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами) та інш розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні	На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведеться облік за деривативами (форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами), зобов'язаннями інвестора щодо внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання та інших контрактів, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні

Джерело: розроблено Л. В. Рубаненко.

Таблиця 3

Порівняльна таблиця. Пропозиції ВГО «СПКУ» щодо вирішення питань обліку інвестором інвестицій в статутний капітал ТОВ до дати фактичного внесення коштів (варіант відображення на рахунках обліку)

Нормативний документ	Чинна редакція	Запропонована редакція
П(С)БО 13		
п. 48	відсутній	Інвестор розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань по внесках до статутних капіталів суб'єктів господарювання
П(С)БО 12		
п.27	відсутній	Інвестор спільного, дочірнього та асоційованого підприємства розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань по внесках до статутних капіталів суб'єктів господарювання
Інструкція про застосування Плану рахунків № 291		
Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»	Субрахунок відсутній	Доповнити рахунок 68 субрахунком 686 На субрахунку 686 «Розрахунки за невнесеними сумами інвестицій» ведеться облік операцій по внесенню інвестицій до їх фактичного внесення. За дебетом субрахунку 686 відображаються операції по сумах заявлених та невнесених інвестицій в кореспонденції з кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», за кредитом - суми фактично внесених інвестицій в кореспонденції з рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Джерело: розроблено Л. В. Рубаненко.

Згідно з з табл. 2, Л. В. Рубаненко запропонувала доповнити НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» п. 27 такого змісту «Інвестор спільного, дочірнього та асоційованого підприємства розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання», а НП(С)БО 13 – п. 48 «Інвестор розкриває суму, строки та умови своїх зобов'язань за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання». Пояснення до рахунка 03 «Контрактні зобов'язання» вона запропонувала доповнити словами, що на ньому ведеться облік за зобов'язаннями інвестора щодо внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання. У разі виникнення таких зобов'язань аудиторка пропонує їх суму відобразити за кредитом рахунка 03 «Контрактні зобов'язання», а в разі їх погашення – за його дебетом.

Другий варіант вирішення названої проблеми, запропонований Л. В. Рубаненко (табл. 3), полягає теж у внесенні вищезазначених доповнень до НП(С)БО 12 і НП(С)БО 13 у вигляді окремих пунктів, тобто відповідно п. 27 і п. 48, а також до Інструкції № 291, але вже в частині доповнень до рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Зокрема, запропоновано доповнити рахунок 68 субрахунком 686 «Розрахунки за невнесеними сумами інвестицій». За дебетом цього субрахунка, на думку авторки, відображаються операції щодо сум заявлених та невнесених інвестицій в кореспонденції з кредитом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а за кредитом – суми фактично внесених інвестицій в кореспонденції з рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Позитивно загалом оцінюючи спроби аудиторки вирішити проблему обліку невнесених інвестицій в інвестора, зокрема щодо необхідності доповнень до НП(С) БО 12 «Фінансові інвестиції» і НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти», все ж таки важко погодитися з її пропозиціями щодо змін до Інструкції № 291 як у першому, так і в другому варіантах.

Якщо розглядати перший варіант із внесенням доповнення до пояснення до рахунка 03 «Контрактні зобов'язання», то в самому поясненні зазначено, що на рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» «ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерських контрактах)..., розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому» [3]. Зобов'язання за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання важко віднести до деривативів, і навіть якщо ці зобов'язання виокремити серед об'єктів за цим рахунком, то вони не подібні за економічним змістом, а отже, їх не можна узагальнювати на ньому.

Більш обґрунтованою є друга пропозиція Л. В. Рубаненко щодо відкриття субрахунка 686 «Розрахунки за невнесеними сумами інвестицій». Водночас важко погодитись з нею, що за дебетом рахунка 686 відображаються операції за сумами заявлених і невнесених інвестицій у кореспонденції з кредитом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а за кредитом – суми фактично внесених інвестицій у кореспонденції з дебетом рахунка 14 «Довгострокові інвестиції». Якщо використовувати на практиці цю пропозицію, то після погашення заборгованості за внесками до статутних капіталів суб'єктів господарювання виникне питання: яким рахунком закривати кредитове сальдо субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»?

Напевно, цю проблему можна вирішити дещо по-іншому. Методику такого обліку відображено на рис. 1.

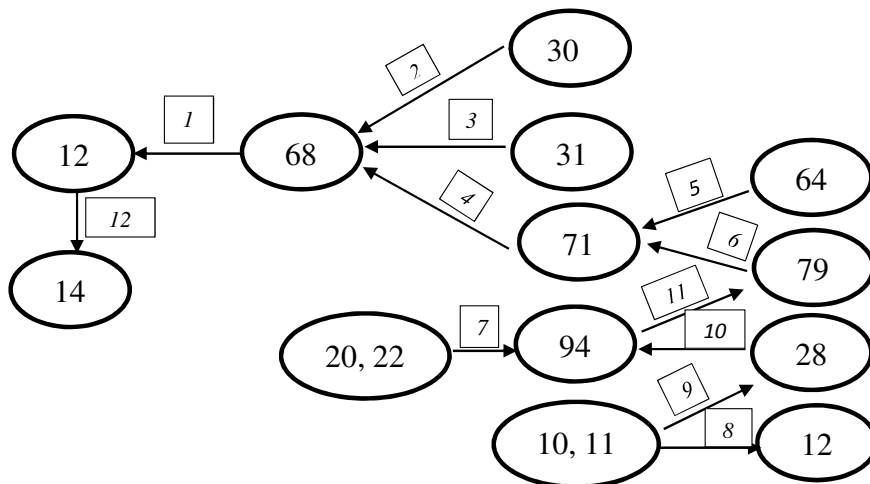


Рис. 1. Модель обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора

Джерело: розроблено авторами.

На рис. 1 направлена стрілка означає дебет рахунка, а номери операцій мають такий зміст:

1 – отримання права на частку в статутному капіталі товариства у вартісному вираженні згідно із підписаними статутними документами;

2 – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу готівкою;

3 – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу із рахунків банків;

4 – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу суб'єктів господарювання майном;

5 – відображення податкового зобов'язання з ПДВ в частині вартості переданих до статутного капіталу необоротних активів та запасів;

6 – віднесення вартості переданих необоротних і оборотних активів за мінусом ПДВ до статутних капіталів дочірніх підприємств на збільшення фінансових результатів від операційної діяльності;

7 – списання собівартості запасів, що передані як внески до статутних капіталів суб'єктів господарювання;

8 – списання зносу необоротних активів, що передані як внески до статутних капіталів суб'єктів господарювання;

9 – переведення вартості необоротних активів у розряд товарів у процесі передачі їх до статутних капіталів інших підприємств;

10 – списання собівартості товарів, переданих до статутних капіталів інших підприємств;

11 – віднесення собівартості оборотних активів, переданих до статутних капіталів суб'єктів господарювання на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності інвесторів;

12 – переведення права на частку в статутному капіталі дочірніх підприємств у розряд фінансових інвестицій після погашення заборгованості за внесками до статутних капіталів.

Із наведеного рис. 1 видно, що запропонована методика вимагає внесення змін у План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію № 291 щодо відкриття додаткового субрахунка 126 «Права на частку в статутному капіталі товариств». В опонентів цієї ідеї можуть виникнути заперечення, що під час підписання статутних документів і угоди в інвестора ще не з'являється в обліку об'єкт, який можна віднести до активу. Але це не так, адже за визначенням, актив – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Це право є одним із видів нематеріальних активів і воно принесе економічні вигоди. Поряд із активом в інвестора виникає зобов'язання щодо погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу дочірнього підприємства. Для обліку такого зобов'язання повністю підходить субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки». Так, зокрема в Інструкції № 291, зазначено, що на субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами. Оскільки погашення заборгованості – це один із видів поточних зобов'язань, то зрозумілий той факт, що субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки» є субрахунком, який можна використати для обліку таких об'єктів.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» «учасники товариства, які не повністю зробили внески, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частки вкладу кожного із учасників» [2].

Особливості реалізації прав учасників (засновників) товариства з обмеженою відповідальністю прописуються у договорі про реалізацію таких прав. Відповідно до ст. 7 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» за договором про реалізацію прав учасників (засновників) товариства з обмеженою відповідальністю його сторони зобов'язуються реалізовувати у спосіб, передбачений таким договором, права, що надаються учасникам (засновникам) товариства з обмеженою відповідальністю, та / або утримуватися від реалізації зазначених прав [2]. Цим договором також можуть передбачатися способи забезпечення виконання зобов'язання, що випливають з цього договору, і заходи цивільно-правової відповідальності за невиконання або неналежне виконання таких зобов'язань. Із вищенаведеного випливає, що цей закон надає корпоративні права учасникам (засновникам) товариства з обмеженою відповідальністю ще до моменту погашення ними заборгованості за внесками до статутного капіталу. Відтак, їх можна відображати в інвестора на запропонованому субрахунку 126 «Права на частку в статутному капіталі товариств».

Згідно з рис. 1 під час передачі до статутного капіталу суб'єктів господарювання майна у вигляді запасів чи необоротних активів в інвесторів виникають податкові зобов'язання з ПДВ згідно з вимогами п.п. 14.1, 188 Податкового кодексу України [1].

Підприємство – отримувач майна – отримує право на податковий кредит на підставі зареєстрованої податкової накладної за умови, що на момент здійснення внеску воно зареєстроване як платник ПДВ. Основою для нарахування податкових

зобов'язань з ПДВ відповідно до вимог п. 188.1 Податкового кодексу України є погоджена засновниками й зафіксована в статутних документах вартість майна, але:

- для раніше придбаних товарів – не менш як ціна придбання;
- для власно вироблених товарів – не менше як звичайна ціна;
- для необоротних активів – не менш як балансова (залишкова) вартість таких активів за даними бухгалтерського обліку на початок місяця їх внеску до статутного капіталу [1].

Внесок нематеріальними активами до статутного капіталу підлягає обкладанню ПДВ за загальними правилами, за винятком, коли такими активами є програмна продукція, про що зазначено в п. 261 підрозділу 2, розділу XX Податкового кодексу України [1].

Інформація з рис. 1 свідчить, що є суттєві відмінності в обліку внесків до статутного капіталу товариств виробничими запасами і необоротними активами. Останні під час внесення до статутних капіталів суб'єктів господарювання змінюють свій статус і переходять у розряд товарів, тобто оборотних засобів відповідно до вимог НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Висновки. Належний облік інвестиційної діяльності впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень у частині реалізації інвестиційної політики суб'єкта господарювання, а отже, на інтенсифікацію підприємницької діяльності та зростання економіки. Аналіз запропонованих науковцями варіантів відображення в обліку заборгованості інвесторів за внесками до статутного капіталу дозволив сформулювати власні пропозиції щодо вирішення вказаної проблеми. З цією метою в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій доцільно передбачити субрахунок 126 «Права на частку в статутному капіталі товариств», який дасть змогу відобразити в обліку факт отримання права на частку в статутному капіталі товариства згідно із підписаними статутними документами. Для обліку виникнення та погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу дочірнього підприємства слід використовувати субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки». У процесі обліку операцій щодо інвестицій в статутний капітал суб'єктів господарювання інвестор має здійснити нарахування податкових зобов'язань з ПДВ на основі зафіксованої в статутних документах вартості майна у вигляді запасів чи необоротних активів. Розроблена модель обліку внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора, дасть можливість сформулювати достовірне інформаційне забезпечення щодо інвестиційних процесів на підприємстві.

Перспективи подальших досліджень. Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення інформаційного забезпечення щодо внесків до статутних капіталів суб'єктів господарювання в інвестора з метою обґрунтованого оцінювання їхньої результативності.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

-
2. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 року № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text>
 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
 5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» : наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>
 6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>
 7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>
 8. Bauman M. P. The Impact and Valuation of Off-Balance-Sheet Activities Concealed by Equity Method Accounting. *Accounting Horizons*. 2003. 17 (4). P. 303-314. URL: <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.303>
 9. Крупка Я. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 1. С. 76–83.
 10. Крупка Я. Про інвестиційну складову корпоративної фінансової звітності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. № 4. С. 123–131.
 11. Онищенко В. Статутний капітал підприємства. *Головбух*. 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7256-statutniy-kaptal-pdprimstva>
 12. Примаченко О. Л. Науково-практичний аспект організації обліку формування статутного капіталу господарських товариств. *Молодий вчений*. 2015. № 1 (16). С. 45–49.
 13. Rashty J. Equity Method Accounting. *The CPA Journal*. 2023. 04 URL: <https://www.cpajournal.com/2023/04/12/equity-method-accounting/>
 14. Шемета Т. Частка в статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю: поняття, правова природа. *Господарське право і процес*. 2019 № 1. С. 55–60.
 15. Шурпенкова Р.К. Аналіз статутного капіталу як основного джерела фінансування підприємств. *Регіональна економіка*. 2011. № 4. С. 125–131.
 16. Baddeley M. Capital investment, business behaviour, and the macroeconomy. *The Economic and Labour Relations Review*. 2023. 34. P. 1-16. DOI: 10.1017/elr.2022.11

17. Інформаційно-аналітичні матеріали щодо інвестиційного клімату в Україні / Міністерство економіки України. URL: <https://www.me.gov.ua>
18. Investment share of GDP by institutional sectors. Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_08_11/default/table
19. Пономарьов Д. Е. Капітал підприємства: сутність та аналіз формування і використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 5. С. 53–58.

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian]
2. Zakon Ukrainy "Pro tovarystva z obmezhenoiu ta dodatkovoiu vidpovidalnistiu" vid 06.02.2018 № 2275-VIII [Law of Ukraine "On Limited and Additional Liability Companies" dated February 6, 2018 No. 2275-VIII.]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> [in Ukrainian]
3. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsiiu pidprijemstv i orhanizatsii: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 [Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 1999 No. 291]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian]
4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 [National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General requirements for financial reporting": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
5. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 12 "Finansovi investytsii": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 26.04.2000 № 91 [National Regulation (Standard) of Accounting 12 "Financial investments": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 26, 2000 No. 91]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> [in Ukrainian].
6. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 13 "Finansovi instrumenty": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.2001 № 559 [National Regulation (Standard) of Accounting 13 "Financial instruments": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 2001 No. 559]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> [in Ukrainian].
7. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 19 "Obiednannia pidprijemstv": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.07.1999 № 163 [National Regulation (Standard) of Accounting 19 "Unification of enterprises": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated July 7, 1999 No. 163.]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> [in Ukrainian].
8. Bauman, M. P. (2003). The Impact and Valuation of Off-Balance-Sheet Activities Concealed by Equity Method Accounting. *Accounting Horizons*, 17 (4), 303-314. Retrieved from <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.303> [in English].

-
9. Krupka, Ya. (2015) Metody otsinky maina ta investytsii v obliku y zvitnosti. [Estimation Methods of Property and Investments in an Accounting and Financial Statements]. *Ekonomichnyi chasopys Skhidnoevropeiskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky – Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*, 1, 76-83 [in Ukrainian].
 10. Krupka, Ya. (2018) Pro investytsiinu skladovu korporativnoi finansovoi zvitnosti [About the Investment Component of Corporate Financial Reporting]. *Ekonomichnyi chasopys Skhidnoevropeiskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky – Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*, 4, 123-131 [in Ukrainian].
 11. Onyshchenko, V. (2021) Statutnyi kapital pidpriemstva [The authorized capital of the enterprise]. *Holovbukh – Chief Accountant*. Retrieved from <https://www.golovbukh.ua/article/7256-statutnyi-kaptal-pdprimstva> [in Ukrainian].
 12. Prymachenko, O. L. (2015) Naukovo-praktychnyi aspekt orhanizatsii obliku formuvannia statutnoho kapitalu hospodarskykh tovarystv. [Scientific and Practical Aspects of Organization of Accounting for Establishment of Economic Partnerships' Authorized Capital]. *Molodyi vchenyi – Young Scientist*, 1 (16), 45-49 [in Ukrainian].
 13. Rashty, J. (2003). Equity Method Accounting. *The CPA Journal*, 04 Retrieved from <https://www.cpajournal.com/2023/04/12/equity-method-accounting/> [in English].
 14. Shemeta, T. (2019) Chastka v statutnomu kapitali tovarystva z obmezhenoiu vidpovidalnistiu: poniattia, pravova pryroda [Share in the authorized capital of a limited liability company: concept, legal nature]. *Hospodarske pravo i protses – Commercial law and process*, 1, 55-60 [in Ukrainian].
 15. Shurpenkova, R. K. (2011) Analiz statutnoho kapitalu yak osnovnoho dzhherela finansuvannia pidpriemstv [Analysis of the Chartered Capital as a Basic Source of Enterprise Funding]. *Rehionalna ekonomika – Regional economy*, 4, 125-131 [in Ukrainian].
 16. Baddeley, M. (2023). Capital investment, business behaviour, and the macroeconomy. *The Economic and Labour Relations Review*, 34, 1-16. DOI: 10.1017/elr.2022.11 [in English].
 17. Informatsiino-analitychni materialy shchodo investytsiinoho klimatu v Ukraini / Ministerstvo ekonomiky Ukrainy [Informational and analytical materials on the investment climate in Ukraine / Ministry of Economy of Ukraine]. Retrieved from <https://www.me.gov.ua> [in Ukrainian].
 18. Investment share of GDP by institutional sectors. Eurostat. Retrieved from: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_08_11/default/table [in English].
 19. Ponomarov, D. E. (2016) Kapital pidpriemstva: sutnist ta analiz formuvannia i vykorystannia [The capital of the enterprise: the essence and analysis of formation and the use]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investment: practice and experience*, 5, 53-58 [in Ukrainian].

Статтю отримано 21 квітня 2023 р.

Article received April 21, 2023.