

УДК 657.411.8

Н.М. Ткаченко, д.е.н., проф.

Національний університет харчових технологій

І.Л. Цюцяк, ст. викл.

*Івано-Франківський університет права
імені Короля Данила Галицького*

ОЦІНКА ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВКЛАДІВ, ВНЕСЕНИХ ЗАСНОВНИКАМИ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В ОБМІН НА КОРПОРАТИВНІ ПРАВА

На основі аналізу чинних нормативно-правових актів розглянуто з економічної та фіскальної позицій існуючі методичні підходи до оцінювання активів, внесених засновниками на початковому етапі заснування бізнесу. Висвітлено особливості внесення учасниками вкладів до статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю у грошовій, матеріальній та нематеріальній формі, а також розкрито порядок оподаткування операцій, зумовлених внесенням активів в обмін на корпоративні права.

Акцентовано увагу на тому, що нефінансові активи, внесені засновниками в рахунок погашення заборгованості закладами до статутного капіталу, перебувають під впливом суб'єктивної оцінки засновників, що може спричинити, з одного боку, до формування недостовірного розміру зареєстрованого капіталу, а з іншого – до визнання у майбутньому витрат іншої звичайної діяльності в сумі проведеної оцінки об'єктів необоротних активів. З метою усунення можливості утворення зазначеної проблематики запропоновано на законодавчому рівні наділити правами з оцінки нефінансових активів, внесених засновниками до статутного капіталу виключно професійних оцінювачів з оцінки майна, а також встановити гранично допустиму частку таких активів у загальній вартості внесених учасниками вкладів.

Ключові слова: *статутний капітал, активи, нефінансові активи, оцінка, справедлива вартість, оподаткування.*

Постановка проблеми. Головним джерелом формування власних фінансових ресурсів у новостворених товариствах є вклади засновників до зареєстрованого (статутного) капіталу. Недостатнє значення останнього може спричинювати уповільнення успішності функціонування підприємства. © Н.М. Ткаченко, І.Л. Цюцяк, 2013 подарювання. Саме тому, необхідно формувати такий розмір статутного капіталу, який би, з одного боку, виступав засобом досягнення оптимального рівня

економічної незалежності та фінансової стійкості господарських товариств, а з іншого – гарантом забезпечення прав різних кредиторів.

Чинним законодавством України надано можливість засновникам здійснювати внески до статутного капіталу емітента корпоративних прав як грошовими коштами, так і майновими цінностями, тобто нефінансовими активами. Визначення вартості останніх перебуває під впливом суб'єктивної оцінки засновників, оскільки на даний час не розроблено уніфікованої процедури формування справедливої вартості активів, внесених засновниками в обмін на корпоративні права, що зумовлює утворення економічно необґрунтованого розміру статутного капіталу. Таким чином, виникає потреба у додатковому дослідженні питань, пов'язаних з оцінюванням та оподаткуванням вкладів, внесених до статутного капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розгляд проблемних питань, зумовлених дослідженням процесу формування зареєстрованого (статутного) капіталу господарських товариств та порядку оцінювання внесених вкладів в обмін на корпоративні права здійснили такі вчені: І.А. Бланк [1], Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук [2], Т.Г. Камінська [4], Г.Г. Кірейцев [5], М.С. Пушкар, В.В. Сопко, О.О. Тверезенко [11] та інші.

Проте окремі питання, пов'язані із зарахуванням на баланс об'єктів майнових та інтелектуальних цінностей, внесених засновниками до статутного капіталу, а також порядок оподаткування операцій, зумовлених таким процесом, у світлі Податкового кодексу України є недостатньо висвітленими. А тому, системне дослідження зазначених питань з правової, економічної та фіскальної позицій є актуальним як у теоретичному, так і практичному аспектах.

Метою дослідження є комплексна оцінка чинних нормативно-правових документів, що визначають сутність та порядок формування статутного капіталу, а також висвітлення методики оцінювання та оподаткування активів, внесених засновниками в обмін на корпоративні права.

Викладення основного матеріалу. Власний капітал є основним джерелом утворення господарських засобів та підґрунтям процесу створення й подальшої діяльності підприємства. На початковому етапі діяльності емітента корпоративних прав його власний капітал визначається як стартовий та відповідає вартості внесених засновниками ресурсів до статутного капіталу. Головною метою формування фінансових ресурсів для створення підприємства є залучення достатнього їх обсягу для фінансування придбання

необхідних активів, а також оптимізація їх структури з позиції забезпечення умов подальшого ефективного використання [1, С. 190].

Отримавши від засновників нефінансові активи в обмін на корпоративні права, виникає необхідність визначення вартості таких ресурсів. Як справедливо зазначає Г.Г. Кірейцев, центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції [5, С. 7]. Нормами П(С)БО передбачено, що активи, внесені засновниками до статутного капіталу у негрошовій формі, зараховуються на баланс господарських товариств за справедливою вартістю. Поняття «справедливої вартості» (Fair Value) вперше прописано у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку на початку 90-х років з правилами розкриття інформації про фінансові інструменти за їх справедливою вартістю. Впровадження у вітчизняні стандарти «справедливої вартості» пов'язане із потребою відображення у фінансовій звітності, наближеної до реальної вартості активів підприємства [4, С. 7].

За нової редакції П(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 [7]. Наведений підхід до визначення справедливої вартості якнайкраще відповідає наявності активного ринку. Методика облікового відображення господарських засобів за справедливою вартістю дозволяє достовірно оцінити товарно-матеріальні цінності за інформацією активного ринку. Разом з тим, така можливість втрачається за відсутності активного ринку та неможливістю з об'єктивних причин обґрунтовано розрахувати вартість отриманих цінностей. Оцінка активів за «справедливою вартістю», хоча й викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для розвитку фінансових ринків. В Україні ринки таких активів є недосконалими для задіяння їх інформаційного потенціалу в бухгалтерському обліку [2, С. 102].

При внесенні засновниками нефінансових активів у рахунок погашення своєї заборгованості за внесками до статутного капіталу необхідно здійснити такі процедури: оцінити вклад в оплату часток засновників та визначити первісну вартість внесених матеріальних і нематеріальних активів; документально оформити операції, зумовлені внесенням засновниками ресурсів до статутного капіталу товариства; відобразити у системі рахунків бухгалтерського обліку операції із внесення нефінансових активів до статутного капіталу; оцінити вплив вкладених активів на податкові розрахунки суб'єкта господарювання з

бюджетом, зокрема, за податком на додану вартість та податком на прибуток; розкрити інформацію стосовно величини та зміни розміру статутного капіталу у фінансових звітах.

Задля об'єктивної оцінки внесеного майна до статутного капіталу, засновникам ТзОВ надано право:

1) або залучити спеціалізовану організацію чи професійних оцінювачів;

2) або самостійно здійснювати оцінку активів, які підлягають внесенню до статутного капіталу. Таким чином, майнові цінності внесені до капіталу підприємства перебувають під впливом суб'єктивної оцінки засновників, яка може призводити до завищення значення внесених майнових цінностей у порівнянні з їх ринковою вартістю та до утворення недостовірно (завищеного) розміру статутного капіталу. Відображені внески засновників за завищеною оцінкою, з одного боку, штучно збільшують вартість активів товариства, а з іншого – призводять до збільшення розміру статутного капіталу і, як наслідок, до зростання частки учасників.

Наслідки окресленої вище проблеми у майбутньому неминуче призведуть до виникнення витрат інвестиційної діяльності у сумі проведеної уцінки об'єктів довгострокових матеріальних та нематеріальних активів. Зазначене пояснюється тим, що відповідно до пункту 16 П(С)БО 7 «Основні засоби», підприємство має переоцінювати об'єкт основного засобу, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу [8]. Водночас, подальші зміни вартості майна, внесеного як вклад, не впливають на розмір їх частки у статутному капіталі, вказаній в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено установчими документами [3]. На наш погляд, при недостовірній оцінці активів, внесених засновниками в обмін на корпоративні права, що зумовлює суттєве збільшення величини статутного капіталу, установчі документи товариства повинні бути визнані такими, що підлягають перереєстрації.

Вважаємо цілком справедливим те, що на законодавчому рівні засновникам надано право на власний розсуд використовувати за цільовим призначенням внесені активи до статутного капіталу. При цьому, задля ефективного управління власним капіталом на загальних зборах учасників товариства, засновники повинні колегіально передбачати можливі шляхи використання переданих активів у власність юридичної особи.

Розглянемо методика оцінювання внесених нефінансових активів до статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю та порядок оподаткування, пов'язаних з таким процесом, операцій.

1. *Порядок оцінювання та оподаткування основних засобів, внесених до статутного капіталу.* П(С)БО 7 «Основні засоби»: передбачено формувати первісну вартість об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу, у сумі, погодженої між засновниками товариства справедливої вартості з урахуванням додаткових витрат на доставку таких об'єктів. Зазначимо, що додаткові витрати, зумовлені операціями отримання та доведення об'єктів основних засобів до стану їх використання, не зменшують заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу, адже за такими витратами виникають зобов'язання, що підлягають погашенню у майбутньому.

Незважаючи на те, що для цілей податкових розрахунків первісною вартістю об'єктів основних засобів, внесених засновниками у вигляді вкладів до статутного капіталу, визначено погоджену між засновниками вартість таких активів; пунктом 146.8 Податкового кодексу України передбачено, що справедлива вартість не повинна перевищувати звичайну ціну. Таким чином, на законодавчому рівні розмежовано поняття звичайної та ринкової (справедливої) ціни активів.

Підпунктом 14.1.71 Податкового кодексу України зазначено, що звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено. Водночас, ринкова ціна відповідно до підпункту 14.1.219 Кодексу, трактується як ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівняних економічних (комерційних) умовах [6]. Характеристика методів визначення звичайної ціни, за Податковим кодексом України, наведена на рисунку 1.

Здебільшого у господарській діяльності платників податків звичайна ціна відповідає договірній (ринковій) ціні. Саме тому, 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 активів.

Порядок відображення інформації у фінансовому обліку та податкових розрахунках з приводу оцінки внесених засновниками об'єктів основних засобів у обмін на корпоративні права зображено на рисунку 2. Дані рисунка засвідчують, що за податковим законодавством, господарську операцію із внесення засновниками активів до статутного капіталу господарських товариств визначено як пряму інвестицію. Підпунктом 136.1.3 Податкового кодексу України зазначено, що для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток не враховуються суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи [6].



Рис. 1. Методи визначення звичайної ціни та характеристика їх застосування

Т
матері

прибуток розглядаються як прямі інвестиції, а тому, внесені активи в обмін на корпоративні права, не підлягають включенню до доходів звітного (податкового) періоду. Водночас, Податковий кодекс України, а, зокрема, вимоги підpunkту 146.17.2 ототожнюють операцію із внесення основних засобів до статутного капіталу з придбанням зазначених об'єктів. Пунктом 144.1 ПКУ платникам податків надано можливість матеріальні необоротні активи, за умови їх використання у

КОВИХ
ку на

власній господарській діяльності суб'єкта господарювання, амортизувати із наступним включенням сум нарахованої амортизації до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Операції стосовно надходження необоротних активів, зокрема при внесенні таких об'єктів до статутного капіталу, надають право юридичній особі на віднесення до складу податкового кредиту відповідних сум ПДВ. Окрім того, до податкового кредиту підлягає включенню сума нарахованого ПДВ у частині визнаних витрат, зумовлених операціями з доставки та доведення об'єктів основних засобів до стану їх використання.

Варто наголосити, що новостворені товариства позбавляються можливості включення до складу податкового кредиту сум, визнаних за операціями з отримання від засновників об'єктів основних засобів, внесених в обмін на корпоративні права, оскільки такі суб'єкти господарювання в установленому порядку не зареєстровані платниками податку на додану вартість.

Наступні внески до статутного капіталу, після здобуття товариством статусу платника податку на додану вартість, підлягають включенню до бази оподаткування такого податку за наявності таких умов: 1) внесені активи використовуватимуться в оподатковуваних операціях платника податку; 2) на внесені активи є належним чином оформлена податкова накладна. Суб'єкт господарювання, не зареєстрований платником податку на додану вартість, отримавши основний засіб, зобов'язаний суму ПДВ, врахованої у ціні такого об'єкта, включити до первісної вартості внесених активів.

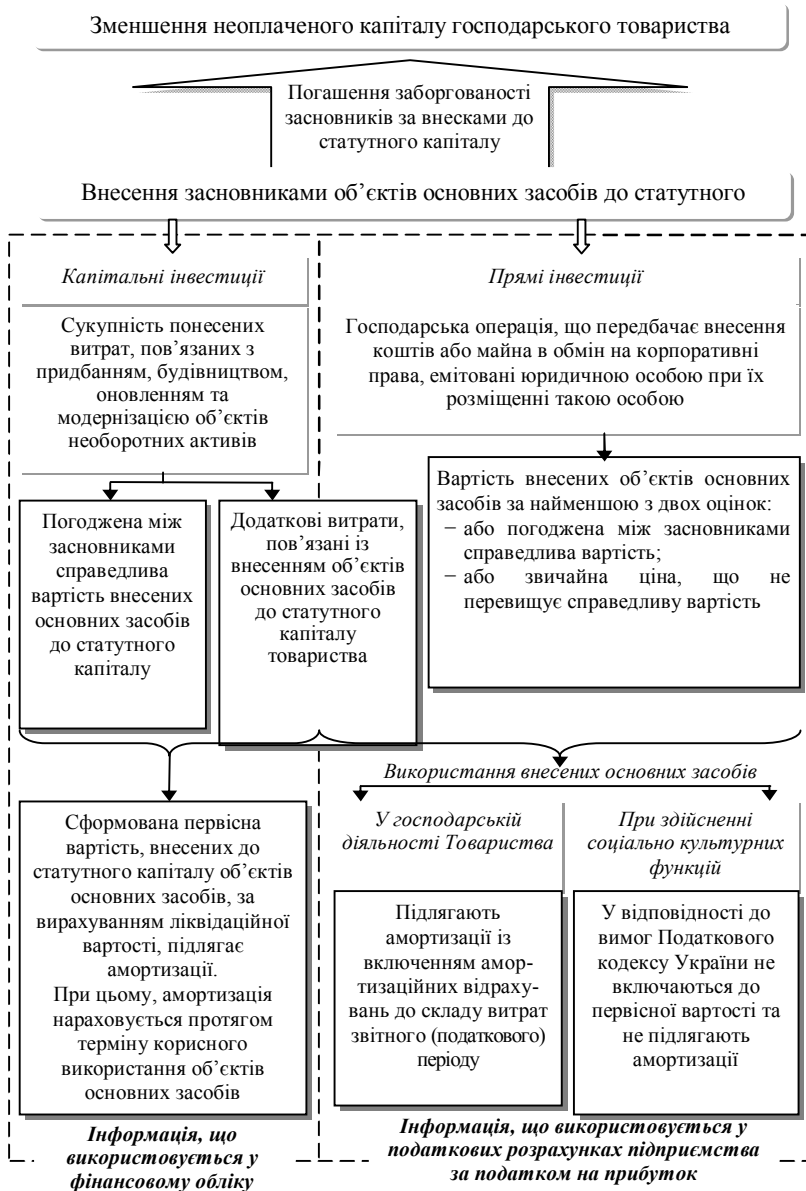


Рис. 2. Порядок оцінки об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу, за національними стандартами бухгалтерського обліку та ПКУ

Вклади засновників до статутного капіталу господарського товариства можуть здійснювати й засновники-фізичні особи, які за податковим законодавством не є платниками ПДВ, а тому при отриманні від таких осіб матеріальних внесків у товариства-отримувача не виникає право на податковий кредит.

2. *Порядок оцінювання та оподаткування нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу.* Як зазначалося раніше, господарським законодавством надано можливість засновникам здійснювати внески до капіталу товариства об'єктами нематеріальних активів. О.Тверезенко під перевагами формування статутного капіталу такими активами вбачає: 1) можливість сформувати значний за розмірами статутний капітал без залучення грошових коштів і забезпечити доступ до кредитів та інвестицій; 2) право суб'єктам інтелектуальної власності ставати засновниками юридичної особи без залучення грошових коштів [11, С. 51]. Однак необхідно врахувати, що операції щодо внесення нематеріальних активів до капіталу, пов'язані зі складністю оцінювання таких об'єктів, адже на вимогу П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», засновники повинні знайти консенсус у визначенні справедливої вартості активів, який має враховувати інтереси усіх учасників господарського товариства. Права на майно та результати інтелектуальної власності як об'єкти обліку нерідко потрапляють у групу господарських засобів, за якими складно визначити справедливую вартість. Міжнародна практика передбачає використання кількох методів оцінювання об'єктів нематеріальних активів, серед яких: витратний, прибутковий, ринковий, метод порівняльного продажу, метод дисконтування майбутніх грошових потоків тощо. З метою достовірного відображення внесених нематеріальних активів до статутного капіталу вважаємо за доцільне оцінювати зазначені активи шляхом порівняльного аналізу отриманих результатів за кількома методами.

На нашу думку, існуюче на законодавчому рівні обмеження у частині формування статутного капіталу за рахунок нематеріальних активів – для емітентів корпоративних прав, які надають фінансові послуги, є цілком обґрунтованим. Щодо інших суб'єктів господарювання, видається доцільним у юридичній площині, якщо не заборонити, то принаймні встановити обмеження щодо видів та обсягів нематеріальних активів, які можуть бути об'єктами вкладу до статутного капіталу товариства.

3. *Порядок оцінювання та оподаткування виробничих запасів, внесених до статутного капіталу.* Зазначена операція відображається

ідентично до раніше розглянутих, а тому суб'єкт господарювання, отримавши запаси у вигляді внеску до статутного капіталу, не враховує їх вартості у складі доходів звітного (податкового) періоду при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Подальші операції з такими активами (реалізація готової продукції, товарів), за умови їх використання у діяльності господарських товариств, зумовлює збільшення собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Останню, відповідно до підпункту 228 пункту 1 статті 14 Податкового кодексу України, визначено як витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або з придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [6]. Тобто, при визначенні собівартості реалізованих запасів (готової продукції, товарів) необхідно враховувати норми П(С)БО 9 «Запаси», за якими первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу товариства, є погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість таких запасів з урахуванням додаткових витрат [10].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Результатом проведеного дослідження є аналіз та теоретичне узагальнення нормативно-правових актів, які визначають методику оцінювання нефінансових активів, внесених засновниками в обмін на корпоративні права, а також висвітлення порядку оподаткування операцій з отримання вкладів до статутного капіталу господарських товариств. Наведене надало можливість сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. Вартісне вираження активів, внесених у господарську діяльність суб'єктів господарювання, досягається шляхом проведення оцінки отриманих ресурсів. За національними стандартами бухгалтерського обліку, придбані активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка є основою для встановлення ліквідаційної, амортизованої, переоціненої та залишкової вартості. Оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю призводить до зниження реальної вартості господарських засобів, а тому виправдним є визначення вартості активів, внесених до статутного капіталу, за справедливою вартістю, яка орієнтована на одержання повної, достовірної та обґрунтованої інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у грошовому вираженні.

2. На законодавчому рівні, засновникам надано право самостійно визначати вартість нефінансових активів, внесених до статутного

капіталу господарського товариства. Зазначене може призводити до навмисного завищення вартості активів з метою збільшення частки учасників та розміру статутного капіталу. Недостовірне визначення вартості господарських засобів може призводити до викривлення показників фінансової звітності та прийняття користувачами хибних рішень.

3. Відмінність між правилами оцінювання основних засобів за національними стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством полягає у тому, що за вимогами останнього справедлива вартість довгострокових матеріальних активів, внесених до статутного капіталу, не повинна перевищувати звичайну ціну. Іншими словами, Податковим кодексом України встановлено нижню границю оцінки внесених активів в обмін на корпоративні права.

4. Вважаємо за доцільне на законодавчому рівні встановити гранично допустиму частку нефінансових активів у загальній вартості внесених учасниками вкладів до статутного капіталу товариства, що забезпечить більш достовірну оцінку сформованих власних ресурсів шляхом мінімізації випадків маніпуляцій операціями, зумовлених передачею засновниками засобів в обмін на корпоративні права.

Список використаної літератури:

1. *Бланк И.А.* Управление финансовыми ресурсами / *И.А. Бланк.* – М. : «Омега-Л», ООО «Эльга», 2011. – 768 с.
2. *Жук В.М.* Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності / *В.М. Жук* // Всеукраїнський науково-виробничий журнал / Інноваційна економіка. – 3'2010. – № 17. – С. 100–105.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-ХІІ зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
4. *Камінська Т.Г.* Концептуальні підходи до вартісного виміру капіталу в бухгалтерському обліку/ *Т.Г. Камінська* // Науково-практичний журнал: Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 11. – С. 6–13.
5. *Кірейцев Г.Г.* Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / *Г.Г. Кірейцев* // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3–10.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. *Тверезенко О.О.* Майнові права інтелектуальної власності як внесок до статутного капіталу господарського товариства / *О.О. Тверезенко* // Науково-практичний журнал / Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2009. – № 6. – С. 50–59.

ТКАЧЕНКО Надія Макарівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій.

Наукові інтереси:

- методологічні проблеми фінансового обліку.

ЦЮЦЯК Ігор Любомирович – старший викладач кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького.

Наукові інтереси:

- проблеми обліково-звітного відображення власного капіталу.

Тел.: (моб.) (050)213–14–09.

E-mail: amadic2009@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 30.08.2013