

В. М. Масін

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін

Л. О. Масіна

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

**ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО
ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ
ПО МЕТОДУ УЧАСТІ В КАПІТАЛІ**

Узагальнення теоретичних і практичних підходів до розуміння основних понять дозволяє трактувати інвестиції як вкладення грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької діяльності з метою одержання прибутку або досягнення інших вигод. Таке визначення у порівнянні з тими, що даються у вітчизняному законодавстві, встановлює ціль і мету інвестування, охоплює усі його форми, розширює сферу інтересів інвестора. Трактування фінансових інвестицій відрізняється від прийнятого у національних стандартах обліку тим, що в ньому чітко визначені об'єкти інвестування — інші підприємства, фірми, компанії. Отже, капітальні інвестиції — це вкладення ресурсів у розвиток власної матеріальної бази підприємства, фінансові — в інші суб'єкти господарювання з метою одержання у майбутньому прибутку чи інших вигод [1, с. 11].

Розвиток всесвітнього ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів обліку і звітності, тобто впровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності. В міжнародних стандартах регламентуються основні моменти того напрямку обліку, який використовується при розробці національних стандартів.

Згідно з національними стандартами метод участі в капіталі підприємства України використовують для обліку фінансових інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства [2, п. 11]. Інвестор повинен застосовувати метод участі в капіталі і у тому випадку, коли він не контролює об'єкт інвестування, а лише суттєво впливає на нього.

За національними та міжнародними стандартами наявність суттєвого впливу на об'єкт інвестування дозволяє брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської і комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу можуть бути: володіння не менше 20 % акцій (статутного капіталу) підприємства; представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; участь у прийнятті рішень; взаємобмін управлінським персоналом; забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією. У міжнародній практиці окремо розглядають фактор наявності суттєвих операцій між суб'єктами господарювання і його об'єктами інвестування [3, п. 6].

Метод участі в капіталі не застосовують до інвестицій, якщо: (1) фінансові інвестиції придбані і утримуються для продажу протягом 12 місяців з дати придбання; (2) асоційовані, дочірні або спільні підприємства ведуть свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати грошові кошти інвестору/учаснику протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Підприємствам, які ведуть облік та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, не потрібно застосовувати метод участі в капіталі до фінансової звітності, якщо: суб'єкт господарювання є дочірнім підприємством іншого підприємства і його інші власники не проти відмови від застосування метода участі; боргові інструменти або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках); суб'єкт господарювання не подавав і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок; кінцеве або будь-яке проміжне материнське підпри-

ємство суб'єкта господарювання складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ [3, п. 17].

Згідно з методом участі в капіталі, інвестор на дату балансу збільшує / зменшує балансову вартість інвестиції на суму змін у власному капіталі об'єкта інвестування пропорційно своїй долі [2, п. 3, п. 12].

З точки зору впливу на фінансовий результат підприємства збільшення/зменшення балансової вартості фінансових інвестицій за рахунок долі інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період приводить до виникнення бухгалтерських доходів або втрат від участі в капіталі. В бухгалтерському обліку доходи від участі в капіталі відображають проводкою дебет рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» — кредит рахунка 72 «Доход від участі в капіталі». Втрати від участі в капіталі відображають бухгалтерською проводкою дебет рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» — кредит рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі». Доходи та втрати фіксують в рядку 2200 або 2255 звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (форма № 2). Разом з тим балансову вартість фінансових інвестицій, які обліковують за методом участі в капіталі, зменшують на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування [2, п. 12].

Підприємства, які не коригують фінансовий результат, з метою податкового обліку на суму бухгалтерських доходів і втрат, які обліковуються по методу участі в капіталі, збільшують або зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Для підприємств, які обраховують податкові різниці, фінансовий результат до оподаткування зменшують на суму нарахованих доходів від участі в капіталі: інших платників податку на прибуток; платників єдиного податку четвертої групи [4, п. 140.4.1]. В податковій декларації по податку на прибуток підприємств дане корегування відображають в рядок 3.2.2 додатку РІ. Крім того, такі платники повинні збільшувати бухгалтерський фінансовий результат на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні і спільні підприємства, розрахованих по методу участі в капіталі [4, п. 140.5.3]. Для відображення такої різниці в податковій декларації призначено рядок 3.1.5 додатку РІ.

Таким чином, можна виділити важливі моменти, пов'язані із застосуванням методу участі в капіталі підприємствами, які здійснюють податкові коригування: нараховані дивіденди не приймають участь в розрахунках бухгалтерського фінансового результату [2, п. 12]; необхідність збільшувати фінансовий результат на суму визнаних в бухгалтерському обліку втрат від інвестицій не залежить від того, на якій системі оподаткування знаходиться об'єкт інвестування [4, п. 140.5.3]; бухгалтерський фінансовий результат не зменшують на суму нарахованих доходів від участі в капіталі юридичних осіб-нерезидентів і юридичних осіб — платників єдиного податку третьої групи [4, п. 140.4.1].

Література

1. Крупка Я. Д. Облік інвестицій [Текст] : монографія / Я. Д. Крупка. — Тернопіль : Економічна думка, 2001. — 302 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 (в редакції від 27.06.2013). — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>. — Назва з екрана.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» (в редакції на 01.01.2013) [Електронний ресурс] : Міністерство фінансів України. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/0sid1287.html>. — Назва з екрана.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (станом на 01.08.2016). — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. — Назва з екрана.