

К.е.н. Олійник Т.О., Глушко О.

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕДУРИ ОБЛІКУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ – ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ АКЦІОНЕРНОГО ТИПУ

Розглянуто особливості процедури обліку статутного капіталу підприємств – господарських товариств акціонерного типу та запропоновано напрямки його вдосконалення

Ключові слова

Власний капітал, статутний капітал, внески до статутного капіталу, процедура обліку внесків до статутного капіталу, реінвестування дивідендів

Вступ

Перехід України до ринкових відносин передбачає докорінну перебудову бухгалтерського обліку статутного капіталу для потреб управління. Процес супроводжується залученням значних **фінансових** ресурсів, що пов'язано з використанням різноманітних видів капіталу (власності) - власного, позиченого, суспільного, та вимагає подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку їх формування і руху.

Трансформація економіки України супроводжується інфляційними процесами, зростанням **фінансових** ризиків, загостренням конкурентної боротьби, що спонукає підприємців шукати ефективні джерела **фінансування** та мінімізувати ризик його розміщення і використання. Економічним пріоритетом підприємницької діяльності стало підвищення ринкової вартості підприємства за рахунок не тільки власного але й залученого капіталу (власності, пасивів). А це означає, що вартість та ефективність використання капіталу (власності, пасивів) дедалі більше набувають пріоритетного значення серед показників **фінансового** стану підприємства. Статутний капітал (власність, пасиви) як джерело **фінансування** ресурсів діяльності (активів), стає однією зі стратегічних цілей управління та важливим об'єктом бухгалтерського обліку.

Ефективне управління статутним капіталом (власністю, пасивами) неможливе без подальшого вдосконалення методології і організації бухгалтерського обліку, дані якого є не тільки інформаційним матеріалом про стан та зміни стану об'єктів управління, але й базою економічного контролю, аналізу та аудиту.

Стан наукових досліджень. Актуальність проблем методології і організації бухгалтерського обліку статутного капіталу тривалий час викликає зацікавленість багатьох науковців. Так, певні проблеми обліку статутного капіталу знайшли відображення в працях вітчизняних вчених таких, як Ф. Бутинця, В. Сопко, М. Пушкар, та ін., а також зарубіжних – А. Вольського, Л. Менделі, М. Мерігані, О. Пригожина та ін. Проте до нині ряд принципових питань, зокрема обліку статутного капіталу в акціонерних товариствах (з урахуванням особливостей його формування) залишаються чи не найбільш дискусійними в економічній літературі. Це пояснюється тим, що до теперішнього часу Україна перебуває в пошуку ефективних механізмів управління статутним капіталом підприємств, в той час як у більшості розвинених країн такі механізми вже відпрацьовані. Тому вивчення зазначених питань для України є особливо актуальним і важливим.

Мета статті. Привернути увагу науковців, провідних бухгалтерів-практиків до необхідності вдосконалення процесу обліку статутного капіталу підприємств – господарських товариств акціонерного типу

Результати

З переходом до ринкових відносин найпопулярнішою в Україні формою організації підприємств були і залишаються акціонерні товариства.

Економіко-правову характеристику акціонерного товариства як об'єкта організаційно-правової форми господарювання визначено в п. 3.2.1. Державного класифікатора України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» ДК 002:2004. Відповідно до цього класифікатора акціонерне товариство це таке товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе

відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства.

Класифікатор передбачає три види товариств акціонерної форми господарювання, а саме:

- відкрите акціонерне товариство;
- закрите акціонерне товариство;
- державне акціонерне товариство.

Вказані ознаки є першими, що впливають на побудову бухгалтерського обліку власного капіталу відповідного акціонерного товариства.

За формою власності акціонерні товариства є:

- приватними,
- державними,
- комунальними.

Державну корпоративну власність та комунальну корпоративну власність визначають щодо майна суб'єктів, у статному капіталі яких частка державної чи комунальної власності перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, що забезпечує відповідним органам державного управління (місцевого самоврядування) право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

За характером приватні акціонерні товариства поділяються на закриті та відкриті. Наведені ознаки відіграють основну роль у побудові обліку власного капіталу акціонерного товариства, особливо на побудову обліку формування та руху статутного капіталу.

Починаючи з 01.01.2004 року порядок створення і функціонування АТ регламентується одночасно кількома нормативними документами, а саме: Законом України «Про господарські товариства», Цивільним кодексом України та Господарським кодексом України. Їх порівняння дозволило визначити основні критерії, яким має обов'язково відповідати статутний капітал АТ, а саме: бути поділеним на частки між учасниками (фізичними і/або юридичними особами); бути поділеним на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості; бути сформованим з грошових коштів (у

національній або іноземній валюті), майна (у матеріальній або нематеріальній формі), цінних паперів (окрім векселів); бути не меншим від встановленого законодавством розміру; перевищувати вартість чистих активів товариства.

Відповідно до ст. 155 ЦКУ «статутний капітал акціонерного товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Він не може бути меншим розміру, встановленого законодавством». У ЦКУ мінімальний розмір статутного капіталу не визначений. В інших нормативних актах використовується мінімальний розмір статутного фонду. Це дає підстави для визначення розміру статутного капіталу використовувати ст. 24 [2], відповідно до якої загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути меншим від суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства».

У процесі функціонування АТ має право збільшувати або зменшувати свій статутний капітал.

Збільшення капіталу здійснюється за рішенням учасників і погоджується протоколом. Основними причинами збільшення статутного капіталу є підвищення кредитоспроможності (необхідна умова отримання кредитів і залучення акцій), мобілізація фінансових ресурсів, акумуляція фінансового капіталу, рішення ринкової ціни акцій (цей чинник не властивий вітчизняному ринку цінних паперів), збільшення бази для нарахування дивідендів (найбільш вагома причина для акціонерів).

У світовій практиці розрізняють кілька способів збільшення статутного капіталу, а саме:

- збільшення кількості акцій за існуючою номінальною вартістю;
- за рахунок додаткових внесків акціонерів (дозволяє здійснити перерозподіл корпоративних прав);
- за рахунок реінвестиції дивідендів (зміни пропорцій між учасниками

не відбувається);

- за рахунок індексації основних фондів (зміни пропорцій між учасниками не відбувається).

- збільшення номінальної вартості акцій:

- за рахунок індексації основних фондів;

- за рахунок реінвестиції дивідендів;

- обмін облігацій на акції (не передбачений в Україні).

Кожний метод збільшення має відповідне оформлення і правове регулювання. Основною умовою збільшення статутного капіталу є наявність повністю сплачених раніше випущених акцій за вартістю не нижче номінальної.

Внески учасників здійснюються, як правило, у різноманітній формі: можуть мати грошову або негрошову, матеріальну або нематеріальну форму, виражені в іноземній або вітчизняній валюті. Тож, виникає нагальна потреба розглянути особливості відображення в обліку операцій, пов'язаних з формуванням статутного капіталу цього типу підприємств.

Згідно з викладеним вище статутний капітал АТ - це сума грошових вкладів, що їх власник надає в повне господарське відання (володіння, користування, розпорядження) підприємству, яке він створює, або вартість відповідного майна. Вкладами можуть бути гроші, будинки, споруди та інші матеріальні і нематеріальні цінності, які оцінюються в національній валюті.

Для узагальнення у бухгалтерському обліку інформації про стан і рух статутного капіталу АТ традиційно використовується рахунок 40 «Статутний капітал».

Перший запис у бухгалтерському обліку АТ на синтетичному рівні нічим не відрізняється від записів у товариствах неакціонерного типу, тобто на підставі установчих документів на суму зареєстрованого в державному реєстрі статутного капіталу буде зроблено запис:

Дебет рахунка	46 «Неоплачений капітал»
Кредит рахунка	40 «Статутний капітал»

Облік надходження внесків відображується на рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Залежно від виду АТ - закрите чи відкрите - до рахунка 46 «Неоплачений капітал» відкриваються різні субрахунки.

Загальне відображення в обліку операцій з формування статутного капіталу акціонерного товариства мають декілька варіантів - за практикою у ВАТ, рекомендовані ДКЦПФРУ та за МСФЗ, як наведено табл.1.

Таблиця 1

Загальне відображення в обліку операцій по формуванню статутного капіталу акціонерного товариства

Зміст операції	Практика у ВАТ		Рекомендації ДКЦПФРУ		За МСФЗ	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
1. Відображення зареєстрованого статутного капіталу	46	40	46	40	Заборгованість за підпискою	Звичайні акції за підпискою
2. Фактичне надходження активів від засновників:						
грошові кошти	30 (31)	46	30(31)	425	Гроші	Звичайні акції: прості; привілейовані і капітал, внесений понад номінал
основні засоби	10	46	10	425	Каса	
нематеріальні активи	12	46	12	425	Земля	
цінні папери	14 (35)	46	14 (35)	425	Витрати	
виробничі запаси	20	46	20	425		
3. Відображення переглядання вартості внесків номінальної вартості корпоративних прав (емісійний дохід) відповідно	30 (31) 10 (12) 14 (35) 20	421 421 421 421	46	421	Заборгованість за підпискою	Звичайні акції і капітал, внесений понад номінал
4. Списання сум, отриманих за підпискою на зменшення неоплаченого капіталу	-	-	425	46	Звичайні акції за підпискою	Звичайні акції
5. Погашення заборгованості акціонерів за підпискою	31 і т.д.	46	31	46	Каса	Заборгованість за підпискою

При внесенні внесків до статутного капіталу акціонерного товариства мають місце окремі особливості. Зупинимося на них.

Особливість обліку внесків основними засобами. Відповідно до п. 1.28.2 ст.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, є прямою інвестицією.

У погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу зараховується вартість основного засобу. Проте усі витрати, пов'язані з транспортуванням, доведенням і монтажем основного засобу, якщо вони мають місце, відносяться до первісної вартості об'єкта обліку, але не впливають на суму заборгованості, якщо це не передбачено установчими документами. При внесенні цих об'єктів нерезидентом, процедура аналогічна: сума сплаченого мита і митних зборів відноситься до первісної вартості і збільшує її, але вона не враховується у погашення заборгованості засновника.

Оскільки справедлива вартість об'єкта може перевищувати номінальну вартість акцій, доцільно вартість об'єкта поділити на дві суми, а саме:

- на вартість акцій за номіналом;
- і різницю між справедливою вартістю об'єкта і номіналом акцій.

У бухгалтерському обліку за операціями процесу створення об'єктів основних засобів усі суми, що включаються до первісної вартості об'єкта, накопичуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Готовий до використання об'єкт, за первісною вартістю зараховується до складу основних засобів.

Внесок вітчизняного засновника основними засобами буде відображено на рахунках бухгалтерського обліку, як наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Відображення в обліку внесків вітчизняного засновника до статутного капіталу АТ (основними засобами)

№	Зміст	Дебет	Кредит
---	-------	-------	--------

1	Зареєстровано акціонерне товариство зі Статутним капіталом за номінальною вартістю акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Відображено емісійний дохід (перевищення справедливої вартості об'єкта основних засобів над номінальною вартістю акцій)	46 «Неоплачений капітал»	421 «Емісійний дохід»
3	Внесено засновником до Статутного капіталу акціонерного товариства основними засобами, у тому числі:		
	за вартістю, що відповідає номінальній вартості акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
	за вартістю, що перевищує номінальну вартість акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
3.1	вартість послуг доведення без ПДВ	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.2	сума ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Якщо ж внесок вноситься нерезидентом, вартість об'єкта буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Відображення внесення іноземним засновником внеску до статутного капіталу основними засобами наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Відображення в обліку внесків іноземними засновника до статутного капіталу АТ (основними засобами)

№	Зміст	Дебет	Кредит
1	Зареєстровано акціонерне товариство зі Статутним капіталом за номінальною вартістю акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Відображено емісійний дохід (перевищення справедливої вартості об'єкта основних засобів над номінальною вартістю акцій)	46 «Неоплачений капітал»	421 «Емісійний дохід»
3	Оплата мита та митних зборів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31 «Рахунки в банках»
4	Внесено засновником до Статутного капіталу акціонерного товариства основними засобами, у тому числі:		

4.1	за вартістю, що відповідає номінальній вартості акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
4.2	за вартістю, що перевищує номінальну вартість акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
5	Збільшення вартості об'єкта основних засобів на вартість мита та митних зборів	15 «Капітальні інвестиції»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
6	Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

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

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

Внесення засновником акціонерного товариства внеску у вигляді нематеріальних активів унаочнює табл. 4.

Таблиця 4

Відображення в обліку внесків вітчизняного засновника до статутного капіталу АТ (нематеріальними активами)

№	Зміст	Дебет	Кредит
1	Зареєстровано акціонерне товариство зі Статутним капіталом за номінальною вартістю акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Внесено засновником до Статутного капіталу акціонерного товариства нематеріальні активи, у тому числі:		
	- за вартістю, що відповідає номінальній вартості акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
	- за вартістю, що перевищує номінальну вартість акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
	- на суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	46 «Неоплачений капітал»

	Отримано від постачальника послуги доведення		
2.1	- вартість послуг доведення без ПДВ	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.2	- сума ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Зарахування об'єкта до складу нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»

При одержанні внеску від нерезидента, вартість об'єкту буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Крім того, здійснюється нарахування 20 % ПДВ з контрактної вартості нематеріального активу, і ця сума ПДВ потім відноситься до податкового кредиту. Відображення внесення іноземним засновником внеску до статутного капіталу нематеріальними активами наведено в табл. 5.

Таблиця 5

Відображення в обліку внесків іноземного засновника до статутного капіталу АТ (нематеріальними активами)

№	Зміст	Дебет	Кредит
1	Зареєстровано акціонерне товариство зі Статутним капіталом за номінальною вартістю акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Оплата мита та митних зборів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31 «Рахунки в банках»
3	Внесено засновником до Статутного капіталу акціонерного товариства нематеріальні активи, у тому числі:		
	за вартістю, що відповідає номінальній вартості акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
	за вартістю, що перевищує номінальну вартість акцій	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
4	Відображено зобов'язання з ПДВ	644 «Податковий кредит»	641 «Розрахунки за податками»
	Відображення мита, митних зборів та ПДВ		
4.1	- збільшення вартості об'єкта на суму мита та митних зборів	15 «Капітальні інвестиції»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
4.2	- сума ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
5	Зарахування об'єкта до складу	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»

	нематеріальних активів	активи»	тиці»
6	Відображено суму ПДВ до відшкодування з бюджету	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»

Особливість обліку внесків товарно-матеріальними цінностями. Аналогічно нематеріальним активам внески у формі товарно-матеріальних цінностей вважаються придбанням. Тому в бухгалтерському обліку операції зі внесення товарно-матеріальних цінностей до статутного капіталу відображується аналогічно операціям з нематеріальними активами за тією відмінністю, що надходження товарно-матеріальних цінностей відображується на рахунках обліку запасів.

Тобто при отриманні внеску замість рахунка 15 «Капітальні інвестиції» використовують рахунки обліку відповідного запасу. Крім того, відсутній запис «Зарахування об'єкта до складу...».

Облік додаткових внесків акціонерів. У даному випадку мається на увазі збільшення кількості акцій.

Збільшення кількості акцій може відбуватися за допомогою:

- безпосередньо додаткових внесків;
- реінвестиції дивідендів.

Незалежно від обраного варіанта публікується повідомлення про збільшення статутного капіталу, вносяться до нього зміни та реєструються.

Безпосередній випуск додаткових акцій у бухгалтерському обліку відображується аналогічно первісному випуску. Зазвичай внески при додатковій емісії акцій вносяться грошовими коштами. У разі здійснення внесків у іншій майновій формі учасники можуть їх оцінити не за справедливою вартістю, а за ринковою вартістю акцій першої емісії.

Реінвестування дивідендів. На практиці використовують два способи збільшення статутного капіталу, додатковий випуск акцій тієї самої номінальної вартості або випуск акцій тієї ж кількості, але нової номінальної вартості.

Цей процес пов'язаний з кількома етапами.

Випуск акцій тієї самої номінальної вартості відбувається таким чином:

- нарахування дивідендів;
- реєстрація додаткового випуску;
- списання нарахованих дивідендів на погашення заборгованості акціонерів.

Випуск акцій тієї ж кількості, але нової номінальної вартості супроводжується такими етапами:

- нарахування дивідендів;
- реєстрація додаткового випуску;
- списання нарахованих дивідендів на погашення заборгованості акціонерів;
- вилучення акцій зі старою номінальною вартістю з обігу;
- реєстрація випуску акцій з новою номінальною вартістю. Як бачимо, другий спосіб відрізняється від першого наявністю додаткових етапів з вилучення акцій старої номінальної вартості і випуском акцій нової номінальної вартості.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку перші три етапи відображуються однаково (табл. 6).

Таблиця 6

Відображення в обліку операцій збільшення статутного капіталу шляхом реінвестування дивідендів

№	Зміст	Дебет	Кредит
1	Нараховані дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
2	Реєстрація додаткового випуску акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
3	Списання нарахованих дивідендів на погашення заборгованості акціонерів	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»

Випуск акцій тієї ж кількості, але нової номінальної вартості окрім наведених вище записів супроводжується додатковими записами у бухгалтерському обліку, як наведено в табл. 7.

Таблиця 7

Відображення в обліку операцій збільшення статутного капіталу шляхом
реінвестування дивідендів

№	Зміст	Дебет	Кредит
1	Нараховані дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
2	Реєстрація додаткового випуску акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
3	Списання нарахованих дивідендів на погашення заборгованості акціонерів	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»

Висновки

Результати проведених досліджень свідчать, що до теперішнього часу облік статутного капіталу в акціонерних товариствах не є досконалим, зокрема існуюча методика обліку не дає змоги відокремити мінімальний розмір статутного капіталу та прострочену заборгованість учасників. Тож, вважаємо за необхідне розробити та доповнити в частині елементів облікової політики статутного капіталу робочий план рахунків з аналітичними розрізами до рахунку 46 «Неоплачений капітал» додати два субрахунки 461 «Неоплачений непрострочений статутний капітал» і 462 «Неоплачений прострочений статутний капітал» та до рахунку 40 «Статутний капітал» - 401 «Мінімальний статутний капітал», 402 «Понад мінімальний статутний капітал». Це надасть можливість підвищити контроль за своєчасністю погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу, дотримання вимог щодо мінімального розміру початкового капіталу та уникнення вимушеної ліквідації підприємства.

Література

1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
2. Законом України «Про господарські товариства»
3. Цивільним кодексом України
4. Господарським кодексом України.
5. Державного класифікатора України «Класифікація організаційно-

правових форм господарювання» ДК 002:2004.