

УДК 657.411.8

Цюцяк Ігор Любомирович,
*старший викладач кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького*



ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОДАТКОВОГО КАПІТАЛУ У ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

У статті висвітлено економічну сутність й основні джерела формування додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу. Описано внесені зміни до Інструкції № 291 в частині обліку накопичених курсових різниць, віднесених до власного капіталу, та визнаних в іншому сукупному доході. Доведено, що такі різниці є окремим об'єктом обліку та впливають на формування фінансового результату, а тому повинні відображатися у складі доходів чи витрат звітного періоду. Сформовано пропозиції з удосконалення порядку облікового відображення різниць, отриманих від викупу та подальшого перепродажу частки засновника товариства з обмеженою відповідальністю за ціною, що відрізняється від номінальної вартості вкладу.

Ключові слова: *додатковий капітал, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал, додаткові внески, курсові різниці.*

Постановка проблеми. Власний капітал є одним із джерел забезпечення успішного функціонування підприємств будь-яких організаційно-правових форм господарювання. Саме тому, суб'єкти підприємництва мають формувати такий розмір власного капіталу, який би, з одного боку, виступав засобом досягнення оптимального рівня економічної незалежності та фінансової стійкості емітента корпоративних прав, а з іншого – гарантом забезпечення прав як власників, так і кредиторів у частині погашення заборгованості перед ними.

Важливою складовою власного капіталу та самостійним об'єктом бухгалтерського обліку є додатковий капітал, інформація про який розкривається окремим показником у фінансовій звітності. Додатковий капітал формується, з одного боку, на етапі створення товариства (у сумі визнаних емісійних різниць) та наступних внесків засновників понад величину зареєстрованого статутного капіталу, а з іншого – накопичується у результаті здійснення фінансово-господарської діяльності емітента корпоративних прав.

Наказом Міністерства фінансів України № 627 [7] змінено субрахунки рахунка 42 «Додатковий капітал». У зв'язку із цим існує необхідність в додатковому дослідженні порядку відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій, зумовлених формуванням та зміною розміру додаткового капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження сутності та порядку облікового відображення додаткового капіталу здійснили такі вітчизняні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, В. Г. Васильєва [1], С. Ф. Голов, А. В. Дмитренко [3], М. Ф. Огійчук, В. К. Орлова, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко [8] та інші.

Незважаючи на значний доробок вчених-економістів стосовно облікового відображення операцій із формування та використання коштів додаткового капіталу, досі залишаються дискусійними питання, пов'язанні із розмежуванням операцій, які викликають зміни у власному капіталі, зокрема додатково вкладеному та іншому додатковому капіталі.

Постановка завдання. Основною метою статті є висвітлення сучасного стану обліку додаткового капіталу та формування пропозицій з удосконалення процесу облікового відображення зазначеного об'єкта управління, що забезпечить розкриття у фінансовій звітності достовірної інформації про фінансовий стан емітента корпоративних прав.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для обліку та узагальнення інформації про формування і використання коштів додаткового капіталу призначений пасивний балансовий рахунок 42 «Додатковий капітал». Основні джерела формування додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу, а також характеристику субрахунків рахунка 42 «Додатковий капітал» наведено на рисунку 1.

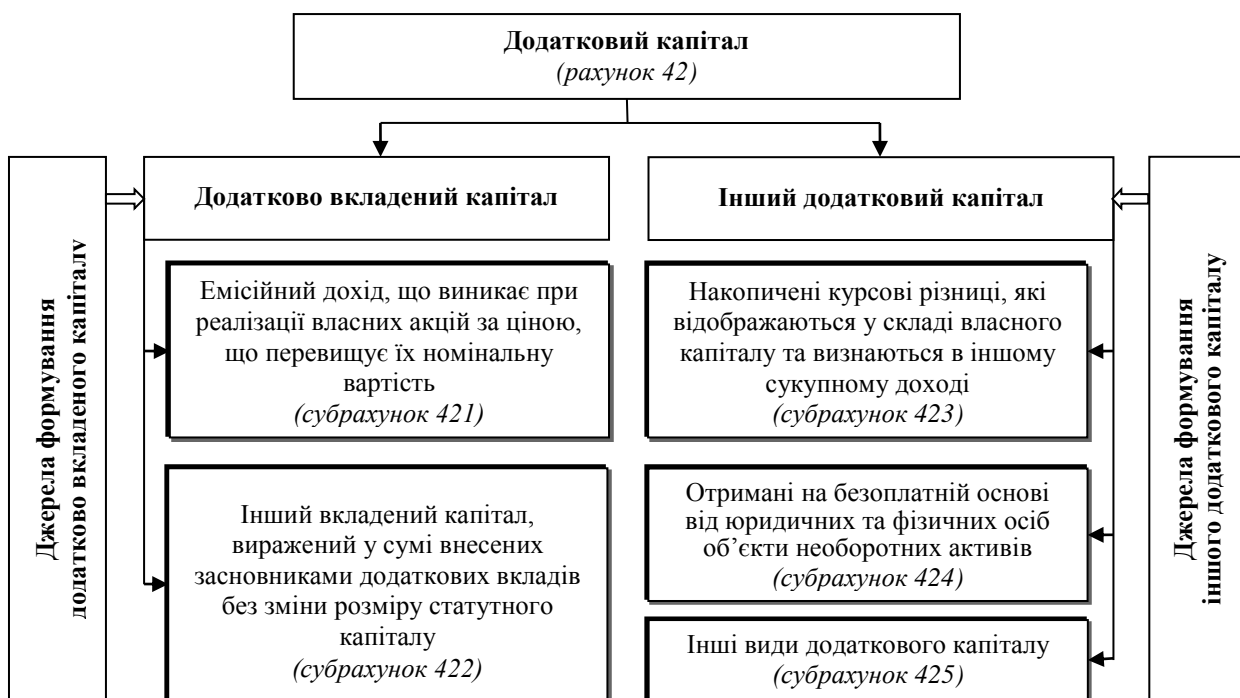


Рис. 1. Основні джерела формування додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу [8, с. 348]

У товариствах з обмеженою відповідальністю додатково вкладений капітал формується в сумі додатково внесених засновниками вкладів понад величину зареєстрованого розміру статутного капіталу, а також у результаті зміни балансової вартості фінансових інвестицій пропорційно участі інвестора у капіталі об'єкта інвестування.

Господарським законодавством України передбачено, що в установчих документах товариств з обмеженою відповідальністю засновники можуть обумовлювати можливість здійснення додаткових внесків у діяльність емітента корпоративних прав, а розмір, форми і порядок внесення додаткових вкладів є компетенцією загальних зборів учасників. При цьому, статтею 51 Закону України «Про господарські товариства» передбачено, що зміна

вартості майна, внесеного як вклад, та додаткові внески учасників не впливають на розмір їх частки у статутному капіталі, вказаної в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено установчими документами [6].

Додаткові вклади понад зареєстрований розмір статутного капіталу не впливають на виплату дивідендів засновникам та можуть передаватися ними у господарську діяльність суб'єкта підприємництва на поворотній чи безповоротній основі. Задля визначення характеру таких внесків оформляється протокол засідання зборів засновків, в якому зазначається: мета фінансування суб'єкта господарювання; форма та розмір внесків у розрізі засновників; строки, умови внесення і повернення вкладів тощо.

Важливість обумовлення термінів повернення вкладів пояснюється їх оподаткуванням, адже за податковим законодавством додаткові внески засновків є фінансовою допомогою, яка поділяється на безповоротну та поворотну. У відповідності до норм Податкового кодексу України сума безповоротної фінансової допомоги, отримана платником податку у звітному податковому періоді, включається до складу доходів при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Водночас, при отриманні поворотної фінансової допомоги від засновника, який має статус платника податку на прибуток, діє особливий порядок оподаткування такої допомоги. Так, підпунктом 135.5.5 пункту 135.5 статті 135 ПКУ передбачено, що до складу інших доходів не включається сума поворотної фінансової допомоги, отримана від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання [5].

Отримавши поворотну фінансову допомогу на термін, що перевищує 365 календарних днів, платник податку на прибуток зобов'язаний включити до складу доходу звітного періоду:

- суму поворотної фінансової допомоги – якщо засновник не є платником податку на прибуток;
- суму умовно нарахованих відсотків – якщо засновник є платником податку на прибуток.

У випадку отримання та повернення поворотної фінансової допомоги в одному звітному кварталі, суми, зумовлені наведеними операціями, не відображаються у складі доходів й витрат відповідно.

У разі виходу засновника, який надав поворотну фінансову допомогу, зі складу учасників товариства суму такої допомоги при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток слід включити до складу інших доходів за таких умов: 1) період повернення допомоги не перевищує 365 календарних днів з дня її отримання; 2) сума допомоги неповернена засновнику у момент його виходу. Разом з тим, на суму поверненої поворотної фінансової допомоги вибулому засновнику емітент корпоративних прав – платник податку на прибуток має право збільшити витрати звітного податкового періоду.

Для відображення у бухгалтерському обліку інформації про додаткові внески засновників без рішень про зміни розміру статутного капіталу Інструкцією № 291 передбачено використовувати субрахунок 422 «Інший вкладений капітал». Також на зазначеному субрахунку відображається різниця, отримана від викупу та подальшого перепродажу частки засновника товариства з обмеженою відповідальністю, за ціною, що відрізняється від номінальної вартості вкладу. При цьому, позитивна різниця збільшує залишок субрахунку 422 «Інший вкладений капітал», а негативна – зменшує розмір додаткового капіталу. У випадку недостатності сформованих джерел таку різницю

відносять на збільшення суми використаного у звітному періоді прибутку, що обліковується на субрахунку 443 »Прибуток, використаний в звітному періоді».

Різниці, отримані при викупі частки засновника, є доходами (втратами) від операцій з обліку власного капіталу, а тому повинні відображатися на рахунках 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Водночас, наведена вище методика обліку визнаних різниць від перепродажу та списання викупленого в учасника вкладу не має під собою економічного підґрунтя, оскільки господарські товариства, за винятком акціонерних, на субрахунку 422 »Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств капітал, що перевищує статутний, та інші внески без рішень про зміни розміру статутного капіталу [4]. Зазначене пояснюється тим, що за економічною сутністю операції із викупу вкладів в учасника товариства відрізняються від внесення засновниками додаткових ресурсів до статутного капіталу.

З цією метою вбачаємо за доцільне субрахунок 422 »Інший вкладений капітал» назвати «Додатково вкладений капітал та різниці від перепродажу і списання викуплених вкладів». А Інструкцію № 291 в частині субрахунка 422 доповнити текстом такого змісту: «На субрахунку 422 »Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без прийняття рішення про зміну розміру статутного капіталу, визнані різниці в результаті проведення операцій з перепродажу та списання викуплених у засновників вкладів тощо».

Далі розглянемо порядок обліку іншого додаткового капіталу, у складі якого відображаються накопичені курсові різниці та різниці, отримані в результаті перерахунку заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу в іноземній валюті, а також вартість безоплатно одержаних необоротних активів.

Змінами, внесеними до Інструкції № 291, передбачено інформацію про накопичені курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, узагальнювати на субрахунку 423 »Накопичені курсові різниці». Дана норма визначена пунктом 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», у відповідності до якого курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході [2]. При цьому, зазначену норму вважаємо необґрунтованою, адже операції, зумовлені визнанням курсових різниць щодо фінансових інвестицій, вкладених у господарську діяльність нерезидентів, жодним чином не пов'язані із формуванням та використанням коштів власного капіталу. А тому, визнані доходи чи витрати внаслідок здійснення таких операцій є окремими об'єктами обліку, що формують фінансовий результат звітного періоду.

При проведенні розрахунків із засновниками-нерезидентами важливе значення має порядок проведення перерахунку їх заборгованості за внесками до статутного капіталу. У разі отримання внеску від таких засновників в іноземній валюті здійснюється перерахування одержаних внесків у валюту України під час оцінки вкладів за курсом НБУ на дату підписання установчих документів. При цьому, можуть виникнути курсові різниці між заборгованістю іноземних інвесторів за внесками до статутного капіталу на день підписання установчих документів і курсом валюти на день фактичного надходження внеску [3, с. 96].

У бухгалтерському обліку заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу може мати різний характер:

- якщо очікується внесення до статутного капіталу основних засобів, нематеріальних активів, запасів, то заборгованість засновників належить до немонетарної статті Балансу і, отже, перерахунку не підлягає;
- якщо очікується отримання валютних коштів, то заборгованість засновників належить до монетарної статті Балансу і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків із засновником-нерезидентом [1, с. 102].

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» передбачено інформацію про суми визнаних курсових різниць, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників, виражених в іноземній валюті при формуванні статутного капіталу, відобразити у складі іншого додаткового капіталу. При цьому, Листом Міністерства фінансів України від 19.11.2013 року передбачено інформацію про такі курсові різниці узагальнювати на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» [9].

У бухгалтерському обліку заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу емітента корпоративних прав відображається за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал». Заборгованість, яка погашається засновниками в іноземній валюті, перераховується на дату Балансу та дату проведення розрахунків із засновником-нерезидентом. За умови зростання валютних курсів збільшується розмір іншого додаткового капіталу за кредитом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» в кореспонденції із дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал». І навпаки, якщо курси валют знизилися, то у системі рахунків бухгалтерського обліку дана операція відображається за дебетом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» в кореспонденції із кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал». Якщо ж визнана негативна курсова різниця в результаті перерахунку заборгованості іноземного засновника за внеском до статутного капіталу, що перевищує розмір іншого додаткового капіталу, то на таку різницю зменшується значення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Оприбуткування об'єктів основних засобів, отриманих на безоплатній основі, здійснюється за договором дарування на підставі оформленого Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1. Акт складається приймальною комісією, призначеною розпорядженням керівника підприємства, в одному примірнику на кожний окремий об'єкт основного засобу. Оформлений акт з доданою технічною документацією на об'єкт основного засобу підписується членами приймальної комісії, головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи особами, на те уповноваженими.

Відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів визначається як справедлива вартість на дату їх одержання з врахуванням витрат на придбання таких об'єктів (витрати, пов'язані зі сплатою реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з отриманням прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків, за умови, що вони не відшкодовуються підприємству; витрати зі страхування ризиків з доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж і налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання).

Листом Міністерства фінансів України від 17.11.2003 року передбачено, що вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів до складу капітальних інвестицій не включаються і на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не відображаються [11]. А тому, вартість таких активів відноситься у дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні

активи» у розрізі аналітичних рахунків в кореспонденції із кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». В свою чергу, додаткові витрати, понесені при отриманні та доведенні матеріальних й нематеріальних необоротних активів до експлуатаційних характеристик відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі відповідних субрахунків із наступним списанням капіталізованих витрат на збільшення балансової вартості отриманих довгострокових активів на безоплатній основі.

Пунктом 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що нарахування амортизації на об'єкти основних засобів відображається шляхом збільшення сум визнаних витрат за дебетом рахунків обліку витрат та суми нарахованого зносу за кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». В той же час, Листом Міністерства фінансів України щодо застосування пункту 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» визначено, що акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю, діяльність яких не спрямована на відновлення зарахованих на їх баланс житлових будинків та інших будівель, норму частини другої пункту 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» можуть застосовувати в частині збільшення доходу за рахунок зменшення лише додаткового капіталу за умови, що його утворення (збільшення) пов'язане із зарахуванням цих об'єктів на баланс товариства [10].

В своє чергу, Інструкцією № 291 передбачено, що дохід від безоплатно одержаних необоротних активів, які підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням, а дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті [4]. Таким чином, у бухгалтерському обліку одночасно із нарахуванням амортизації на такі об'єкти зменшується інший додатковий капітал (дебет субрахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи») та визнається дохід іншої звичайної діяльності (кредит субрахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»). При цьому, слід врахувати, що суми визнаного доходу та нарахованого зносу на об'єкти основних засобів, одержані на безоплатній основі можуть відрізнитися на вартість понесених додаткових витрат, пов'язаних з отриманням та доведенням безоплатно одержаних основних засобів до стану належного до використання.

Висновки. За вимогами нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності додатковий капітал є елементом як вкладеного (інвестованого), так і накопиченого власного капіталу. У відповідності до наведеного, вважаємо за доцільне операції, віднесені до додаткового капіталу, розмежувати між основними класифікаційними групами власного капіталу в залежності від сутності складових такого капіталу.

При цьому, додатковий капітал слід трактувати як «інший вкладений капітал» та «інший накопичений капітал». До першого відносяться вклади засновників понад розмір зареєстрованого статутного капіталу та операції, пов'язані із змінами розміру вкладеного власного капіталу у результаті формування й зменшення значення статутного капіталу (емісійний дохід, додаткові вклади засновників, різниці за операціями з перепродажу та списання викуплених вкладів), а до другого – вартість отриманих необоротних активів на безоплатній основі, суми одержаної безповоротної фінансової допомоги, визнані курсові різниці при погашенні засновниками заборгованості за внесками до статутного капіталу в іноземній валюті.

Вважаємо, що отримані різниці з викупу часток засновників, які виходять зі складу учасників товариства з обмеженою відповідальністю, мають відображатися на субрахунку 422, а тому такий субрахунок доцільно перейменувати на «Додатково вкладений капітал та різниці від перепродажу і списання викуплених вкладів». З метою забезпечення

достовірного розкриття облікової інформації про такі різниці в Робочому плані рахунків бухгалтерського обліку товариствам з обмеженою відповідальністю слід передбачити відкриття до субрахунку 422 наступних аналітичних рахунків: 4221 «Додаткові внески засновників понад зареєстрований статутний капітал» та 4222 «Різниці за операціями з перепродажу та списання викуплених вкладів».

Список використаних джерел

1. Васильєва В.Г. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті та напрями його вдосконалення / В. Васильєва // Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка». – 2009. – № 1 (41). – С.101-105.
2. Вплив змін валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 зі змінами і доповненнями – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
3. Дмитренко А. В. Бухгалтерський та податковий облік внесків до статутного капіталу спільного підприємства / А. Дмитренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету: наук. журнал. Економічні науки. – 2010. – Вип. № 3 (53). – 2010. – С.93-96.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0970-09>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
6. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=1576-12>
7. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 [Електронний ресурс]. – <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
8. Фінансовий облік 2: [навчальний посібник] / Н. М. Ткаченко, О. В. Борович, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк; за заг. ред. Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2014. – 456 с.
9. Щодо відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу: Лист Міністерства фінансів України від 19.11.2013 р. № 31-08410-07-16/33606 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13107.html.
10. Щодо застосування пункту 30 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Лист Міністерства фінансів України від 27.10.2005 р. № 31-34000-20-27/22884 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2121.0>.
11. Щодо зміни до типової форми фінансової звітності: Лист Міністерства фінансів України від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=37839&cat_id=34931.

Цюцяк І. Л. Особенности учета дополнительного капитала в обществах с ограниченной ответственностью

В статье освещены экономическая сущность и основные источники формирования дополнительно вкладываемого и прочего дополнительного капитала. Описаны внесенные изменения в Инструкцию № 291 в части учета накопленных курсовых разниц, отнесенных к собственному капиталу и признанных в прочем совокупном доходе. Доказано, что такие разницы являются отдельным объектом учета и влияют на формирование финансового результата, а следовательно должны отражаться в составе доходов или расходов отчетного периода. Сформулированы предложения по совершенствованию порядка учетного отражения разниц, полученных от выкупа и последующей перепродажи доли учредителя общества с ограниченной ответственностью по цене, отличающейся от цены выкупленного вклада.

Ключевые слова: дополнительный капитал, дополнительно вложенный капитал, прочий дополнительный капитал, дополнительные взносы, курсовые разницы.

Tsyutsyak I. L. Features account of additional capital in limited liability companies

The article highlights the economic substance and the main source of further invested, and other additional capital. Describes the changes in the Instruction number 291 in terms of accounting accumulated exchange differences classified as equity and recognized in other comprehensive income. It is proved that such differences are a separate entity accounting and affect the financial result, and therefore should be reported as income or expenses of the reporting period. Formulate proposals for improving the order of accounting reflect differences derived from repurchase and resale to the founders' shares limited liability company at a price different from the price of repurchased contribution.

Key words: additional capital Additional paid in capital, other additional capital, additional fees, exchange rate differences.

