

657.222

• •

,

-

-

©

• •, 2011

Researched issue a statutory capital in joint stock companies in Ukraine. The author studied the problems of methods of display accounting operations with the formation, alteration and use of authorized capital in the domestic joint stock companies. Provided recommendations for improving accounting share capital of th joint stock company.

Keywords: a statutory capital, stock companies, accounting statutory capital

Постановка проблеми у загальному вигляді. Розвиток корпоративних відносин в Україні викликає необхідність подальшого дослідження теорії та практики управління акціонерними товариствами. Важливим напрямком в цьому є удосконалення методики бухгалтерського обліку в товариствах акціонерної форми господарювання, зокрема обліку статутного капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку формування та змін статутного капіталу досліджуються у працях провідних іноземних та вітчизняних вчених-економістів. Серед іноземних учених, які здійснили внесок в удосконалення обліку статутного капіталу на різних історичних етапах, слід назвати таких: Ж. Андре, Н. Де Анастасіо, В.Е. Ануфрієв, Л. Батардон, Ф. Беста, П. Герстнер, Ж.Б. Дюмарше, Н.А. Литньова, Ф. Ляйтнер, М.Ю. Медведев, Л. Пачолі, В. Рігер, Ж. Ришар. Із вітчизняних науковців, які присвятили свої праці даній проблематиці, можна зазначити таких дослідників, як: М.Д. Алексеєнко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.М. Мосійчук, В.М. Пархоменко, Н.Д. Прокопенко, Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Ф.Є. Поклонський, С.В. Питель, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко та інші. Але, не зважаючи на такий інтерес до методик обліку статутного капіталу, залишається не мало питань, які потребують більш детального вивчення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відсутність єдиних організаційних та методичних підходів до бухгалтерського обліку власного капіталу в системі управління акціонерним товариством поглиблюють такі дослідження та обумовлюють необхідність подальшого розгляду й удосконалення формування та обліку складових власного капіталу на підприємствах, особливо за сучасних умов функціонування підприємництва.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження методичних засад обліку змін статутного капіталу акціонерних товариств. Для досягнення зазначеної мети необхідно розв'язати наступні завдання: розкрити сутність існуючих проблем обліку статутного капіталу акціонерних товариств; розглянути можливі шляхи удосконалення обліку змін статутного капіталу акціонерних товариств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Капітал – це одна з найбільш проблемних категорій, дослідження якої економісти здійснюють на основі існуючих господарських відносин, чим і пояснюється різноманітність поглядів на сутність капіталу. Незважаючи на виключну увагу дослідників до цієї ключової економічної категорії, наукова думка ще досі не змогла дати універсальне визначення капіталу, яке б відповідало не тільки теорії, але й практиці.

У бухгалтерському законодавстві також немає чіткого і єдиного визначення капіталу, тільки у П(С)БО 1 “Вимоги до фінансової звітності” [8] надається визначення власного капіталу як частини в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. З позиції бухгалтерського обліку капітал – економічні відносини даної господарської одиниці з засновником (засновниками) з приводу виділених у її власність із його особистих засобів. Величина цих відносин визначається вартістю переданого майна, склад якого повинен бути відображений за якістю та кількістю.

Акціонерним товариством (АТ) є господарське товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства [7].

Згідно із Законом України “Про акціонерні товариства”, що був прийнятий у вересні 2008 року та набув чинності у квітні 2009 року, акціонерні товариства, що існували у формі відкритих або закритих акціонерних товариств (ВАТ чи ЗАТ), повинні були стати публічними або приватними АТ до 30 квітня 2011 року. Проте понад 50 % українських акціонерних товариств через різні причини не привели свою діяльність у відповідність до вимог цього Закону [9]. Новим законодавчим актом “Про внесення змін до Закону України “Про акціонерні товариства” щодо вдосконалення механізму діяльності акціонерних товариств” від 3 лютого 2011 р. [7] змінено порядок формування резервного капіталу акціонерних товариств різних типів, уточнено порядок виплати дивіде-

ндів, розширено виключну компетенцію загальних зборів товариства, уточнено положення стосовно підготовки та проведення загальних зборів, виділу та припинення акціонерного товариства.

Істотною зміною у корпоративному законодавстві є те, що з 1 січня 2012 р. акціонерні товариства будуть позбавлені переважного права на придбання акцій.

Шваб О.В. [12] відмічає, що в науковій літературі переважне право викупу акцій власної емісії акціонерами компанії трактується по-різному. Так, вважається, що таке право захищає інтереси учасників товариства як спільності, що діє як одне ціле, зберігається їх склад і можливість впливати на політику компанії. З іншого боку, на думку інших науковців [5], яку вважаємо більш обґрунтованою, переважне право викупу суперечить економічній природі акціонерного товариства і носить нормативний характер, тому вищезазначені зміни у законодавстві мають позитивний характер.

Розглянемо методичні аспекти обліку статутного капіталу як важливої складової власного капіталу акціонерних товариств в Україні.

Як було зазначено раніше, власний капітал згідно з П(С)БО 1 “Вимоги до фінансової звітності” [8] – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань. До власного капіталу акціонерного товариства відносяться: статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Для обліку власного капіталу передбачені відповідні рахунки: 40 “Статутний капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал” [6].

Значним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри і фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (акцій за номінальною вартістю) акціонерів.

Облік статутного капіталу в акціонерних товариствах тісно пов’язаний з обліком акцій власної емісії, тому для обліку статутного капіталу використовують три основні рахунки: рахунок 40 “Статутний капітал”, рахунок 46 “Неоплачений капітал” та рахунок 45 “Вилучений капітал” [4, с.391]. По кредиту рахунку 40 відображається збільшення статутного капіталу, по дебету – його зменшення. Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати обліку внесків і акцій за первинною (номінальною) вартістю, визначеною в установчих документах. Збільшення розміру статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку після внесення змін про це до державного реєстру.

Для формування статутного капіталу АТ можуть залучатися власні заощадження акціонерів у вигляді грошових коштів, цінних паперів, власне майно, передане АТ; приватизаційні папери (засвідчують право власності на безоплатне одержання в процесі приватизації частки майна державного підприємства), які обмінюються на акції та інші цінні папери і надають право власності на частку майна, рівну номіналу приватизаційного паперу.

Відкриття тимчасового банківського рахунку для акумуляції засобів, які надійшли на формування статутного капіталу, здійснюється банківською установою на підставі нотаріально завіреної копії установчого договору та заяви, підписаної одним із засновників, повноваження якого підтверджуються рішенням засновницьких зборів. Після реєстрації акціонерного товариства на суму проведеної підписки на акції за їх номінальною вартістю в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунку 46 “Неоплачений капітал” і кредиту рахунку 40 “Статутний капітал”. Якщо фактична ціна реалізації акцій перевищує їх номінальну вартість, то сума різниці зараховується до емісійного доходу і відображається записом по дебету рахунку 46 “Неоплачений капітал” і кредиту рахунку 42 “Додатковий капітал”, субрахунок 421 “Емісійний дохід”. Сальдо рахунку 46 “Неоплачений капітал” має відповідати сумі заборгованості акціонерів, яка підлягає погашенню у визначений статутном строк з урахуванням того, що до дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, публічного акціонерного товариства повинні внести не менше ніж 30 % від номінальної вартості акцій, а інвестори у випадках, коли всі акції акціонерного товариства розподіляються між засновниками, вони повинні внести до дня скликання установчих зборів не менше 50 % номінальної вартості акцій на спеціальний рахунок, відкритий засновниками в банку для формування статутного капіталу відповідно до вимог пп. 2.2.13 Інструкції про відкриття рахунків (відповідно до ст. 30 і 31 Закону України „Про господарські товариства”).

Одне з важливих питань обліку формування статутного капіталу – дотримання засновниками термінів внесення коштів чи майна, оскільки за несвоєчасне внесення законодавством передбачені фінансові санкції в розмірі 10% у розрахунок за рік. Фактичну дату

внесення коштів у погашення заборгованості учасників за внесками в статутний капітал визначають за виписками банку, касовою книгою чи актом приймання-передачі.

Формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій рівною номінальною вартістю. Статутний капітал товариства збільшується шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості у порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку (відповідно до п. 1 ст. 15 Закон України “Про акціонерні товариства” [7]). Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків акцій. При цьому суб’єкт господарювання не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу. Обов’язковою умовою збільшення статутного капіталу акціонерним товариством є відповідність розміру статутного капіталу після його збільшення мінімальному розміру статутного капіталу акціонерного товариства – 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на дату реєстрації змін до статуту товариства.

Відповідно до чинного Закону України “Про акціонерні товариства” [7, ст. 15] не допускається збільшення статутного капіталу акціонерного товариства у разі наявності викуплених товариством акцій і покриття збитків підприємства. Порядок і шляхи зменшення розміру статутного капіталу АТ регламентуються ст. 16 Закону України “Про акціонерні товариства”. Так, встановлено, що статутний капітал акціонерного товариства зменшується в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства. При цьому зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче встановленого законом розміру призводить до ліквідації товариства.

Після прийняття рішення про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства виконавчий орган протягом 30 днів має письмово повідомити кожного кредитора, вимоги якого до акціонерного товариства не забезпечені заставою, гарантією чи порукою, про таке рішення.

Зміни розміру статутного капіталу акціонерного товариства відображаються в бухгалтерському обліку після внесення таких змін до державного реєстру.

Підставою для відображення в обліку емітента корпоративних прав збільшення розміру статутного капіталу є оригінал статуту у новій редакції, з відповідними змінами після держреєстрації, у якому вказаний розмір капіталу, з урахуванням його збільшення. Операції з погашення акціонерами заборгованості за внесками до статутного капіталу відображаються в обліку на підставі документів, що підтверджують передачу учасниками свого внеску до статутного капіталу.

При збільшенні кількості акцій існуючої номінальної вартості, статутний капітал збільшується за рахунок: внесків засновників і учасників товариства; дивідендів (реінвестування); індексації основних засобів.

Для обліку внесків акціонерів, які надходять в оплату додаткових акцій у період між моментом їх розміщення та реєстрацією збільшення статутного капіталу, в діючій практиці обліку використовується рахунок 46, на якому згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [6] відображається лише заборгованість за внесками до статутного капіталу, а не його збільшення. Тому облікове відображення оплати додаткових акцій до моменту реєстрації необхідних змін і внесення їх до статуту АТ запропоновано здійснювати з використанням субрахунку 672 “Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії до збільшення статутного капіталу”, відкритому до рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” (розрахунки за іншими виплатами – на рахунку 673 „Розрахунки за іншими виплатами”).

Облік дивідендів, нарахованих власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших джерел, передбачених установчими документами, здійснюють на субрахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”. За кредитом субрахунку 671 відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів. Ми пропонуємо такий варіант розвитку аналітичного обліку за рахунком 67 “Розрахунки з учасниками” (табл. 1).

Акціонерне товариство в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, має право анулювати викуплені ним акції та зменшити статутний капітал або підвищити номінальну вартість решти акцій, не змінюючи при цьому розмір статутного капіталу.

Обліковують викуплені акції за ціною їх придбання на рахунку 45 “Вилучений капітал” субрахунок 451 “Вилучені акції”, де за дебетом відображається фактична собівартість викуплених акцій, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій. Різниця, що виникає під час викупу акцій визнаються емісійним доходом (викуп акцій за ціною, нижчою за номінальну) або емісійними витратами (викуп акцій за ціною, вищою за номінальну) і обліковуються на субрахунок 421 “Емісійний дохід”. Якщо емісійного доходу недостатньо для покриття перевищення ціни викупу над ціною продажу (емісійні витрати перевищують емісійні доходи), необхідно використовувати прибуток звітного періоду, а саме рахунок 443 “Прибуток, використаний в звітному періоді”.

Таблиця 1

Запропонований аналітичний облік до рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”*

<i>Діючий План рахунків</i>	<i>Запропоновані зміни в обліку</i>
67 „Розрахунки з учасниками”:	67 „Розрахунки з учасниками”:
671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”;	671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”; аналітичні розрізи: - за нарахованими дивідендами резидентам; - за нарахованими дивідендами нерезидентам; - за привілейованими акціями; - за простими акціями; - за іменними акціями; - за акціями на пред’явника
672 „Розрахунки за іншими виплатами”	672 „Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії”
	673 „Розрахунки за внесками до незареєстрованого статутного капіталу”
	674 „Розрахунки за іншими виплатами”

*Розроблено автором

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, підбиваючи підсумки дослідження методичних засад ведення обліку зміни структури статутного капіталу в акціонерних товариствах, можна відзначити:

1. Відсутність єдиних організаційних та методичних підходів до бухгалтерського обліку власного капіталу в системі управління акціонерним товариствам обумовлюють необхідність подальшого розгляду і удосконалення формування та обліку складових власного капіталу на підприємствах. Представлені пропозиції щодо бухгалтерського відображення таких операцій, за рахунок зростання інформативності та аналітичних можливостей облікових записів, сприяють підвищенню ефективності управління фінансовою діяльністю підприємства та аналізу результатів від здійснення операцій з капіталом.

2. Діючі підходи до організації бухгалтерського обліку власного капіталу не враховують проблемні питання в обліку розрахунків з учасниками. Вважаємо доцільним поглибити аналітичний облік за рахунком 67 “Розрахунки з учасниками” за рахунок виділення таких рахунків та субрахунків, як 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”; 6711 “Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам”; 6712 “Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам”; 6711 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями”; 6712 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями”; 67111 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за іменними привілейованими акціями”; 67112 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями на пред’явника”; 67121 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими іменними акціями”; 67122 “Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями на пред’явника”; 672 „Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії”; 673 „Розрахунки за внесками до незареєстрованого статутного капіталу”; 674 „Розрахунки за іншими виплатами”.

Література:

1. Акімова Н.С. Облікові аспекти змін статутного капіталу акціонерного товариства / Н.С. Акімова, О.О. Безпалова // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 18-20.
2. Белоусов М.О. Збільшення статутного капіталу: правові та облікові наслідки / М.О. Белоусов // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4(54). – С. 17-21.

3. <http://libfor.com/mdex.php?newsid=309>
4. “ ” . / . . . - 7- . . .
- : “ ”, 2006. - 832 .
5. . . . / . . . / -
12.00.03 - ., 2005. - 30 . [. - :
<http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1209805>
6. , , / : . . . , . . . ,
. . . . , H.A. , . - : .
2007.- 100 .
7. “ ”
”: 03.02.2011 2994-VI
[. - : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2994-17>.
8. () 1 “ ”,
87 31.03.1999 . [. - :
www.rada.gov.ua.
9. :
[. -
: [http://ssmsc.gov.ua/pess/evaitVrefomiuvannva sistemi koqxralivnogo upravlinnya ukrvinini stralmich ni zavdannva ta praktichiii kroki](http://ssmsc.gov.ua/pess/evaitVrefomiuvannva_sistemi_koqxralivnogo_upravlinnya_ukrvinini_stralmich_ni_zavdannva_ta_praktichiii_kroki)
10. . . . : -
/ . . . , . . . // . . . : . . .
2011.- 1(55). - . 141-144,
11. : / . . . // -
: , []:
/ . . . , . . . ; . . . “ “ - ”.- К:
- , 2011. - . 3. - 192 . ~ . 176-181.
12. . . . [. - : http://www.economy-confer.com.ua/full_article/908/.

25.10.2011