

## ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.41

Олександра ПАТРЯК

### ОБЛІК КОРПОРАТИВНИХ ПРАВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

*Відсутність єдиної методики бухгалтерського обліку емітованих корпоративних прав призводить до зниження якості облікової інформації, що використовується користувачами для ухвалення економічних рішень, зокрема інвестиційних. У зв'язку з цим зростає потреба в удосконаленні існуючих підходів до бухгалтерського обліку операцій з корпоративними правами власної емісії.*

*Метою дослідження є розвиток теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку корпоративних прав для забезпечення підвищення якості обліково-інформаційного забезпечення системи ухвалення управлінських рішень емітентами корпоративних паперів у межах управління системою фінансування діяльності.*

*У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. За допомогою встановлення причинно-наслідкового зв'язку, а також застосування методу моделювання сформовано комплексний порядок облікового відображення операцій з корпоративними правами за стадіями їхнього життєвого циклу.*

*За результатами проведеного дослідження обґрунтовано порядок відображення таких операцій за стадіями життєвого циклу корпоративних прав. Запропоновані методики враховують цивільно-правовий статус суб'єктів корпоративних відносин, а також вимоги до оподаткування відповідних господарських операцій. Застосування таких розробок сприятиме підвищенню якості обліково-інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень щодо стану та перспектив фінансування діяльності підприємства.*

*Представлені у статті розробки є комплексним методичним забезпеченням обліку корпоративних прав, що досягається шляхом врахування етапів життєвого циклу корпоративних прав. Використання такого підходу дасть змогу підвищити достовірність облікових даних щодо операцій з корпоративними правами, стану виконання зобов'язань за такими операціями. Крім того, це сприятиме створенню інформаційної бази виконання вимог податкового законодавства щодо оподаткування доходів інвестора від корпоративних прав.*

*Прикладне значення отриманих результатів полягає у підвищенні якості обліково-інформаційного забезпечення процесу ухвалення управлінських рішень щодо використання корпоративних прав як інструменту фінансування діяльності.*

**Ключові слова:** корпоративні права, статутний капітал, вилучений капітал, дивіденди, бухгалтерський облік.

**JEL:** M 410

---

© Олександра Патряк, 2015.

**Постановка проблеми.** Забезпечення інформаційного підґрунтя для здійснення аналітичних розрахунків та прогнозування подальшого розвитку підприємства, пов'язаного із залученням і оптимізацією джерел фінансування діяльності, здійснюється на підставі інформації щодо емісії та обігу корпоративних прав, що формується у системі бухгалтерського обліку. Оскільки дані, потрапляючи в систему бухгалтерського обліку, систематизуються та перетворюються у масив облікової інформації, важливим інструментом підвищення достовірності інформації про операції підприємства корпоративними правами є удосконалення порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні вказаних вище господарських операцій. Проте відсутність єдиної науково обґрунтованої методики облікового відображення емітованих корпоративних прав призводить до втрати зіставлення фінансової звітності, що може вводити в оману інвесторів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні питання бухгалтерського обліку, зокрема проблеми удосконалення методики бухгалтерського обліку корпоративних прав та проблеми облікової підтримки управлінських рішень, у своїх дослідженнях вивчають З.-М. В. Задорожний [1], М. С. Пушкар [2], М. Р. Лучко [3], Н. Б. Кащена [4], В. Г. Козак [5], А. О. Фатенок-Ткачук [6]. Питання нарахування та обліку штрафних санкцій за порушення виконання договірних зобов'язань, у тому числі порушень порядку погашення зобов'язань перед учасниками досліджують К. В. Романчук [7], К. В. Шиманська [7].

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розвиток теоретичних та практичних положень щодо удосконалення бухгалтерського обліку корпоративних прав для забезпечення підвищення якості обліково-інформаційного забезпечення системи ухвалення управлінських рішень емітентами корпоративних паперів у межах управління системою фінансування діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інтеграція економіки України у європейську та світову, покращення інвестиційного клімату у державі вимагають наявності якісної і достовірної інформації про фінансовий стан та господарську діяльність її підприємств [1, с. 163]. У зв'язку з цим набуває актуальності розгляд методичних положень бухгалтерського обліку корпоративних прав у емітента, оскільки їх науково обґрунтоване удосконалення сприяє формуванню якісної та достовірної інформації, адекватної потребам ухвалення управлінських рішень.

Так, щодо значення облікової інформації для забезпечення інформаційних потреб системи управління М. С. Пушкар зазначає: "Система обліку має цінність не сама по собі, а як ланка забезпечення зворотного зв'язку в контурі циклу управління. Лише фактична інформація, що формується у системі обліку, має цінність для управління, коли вона порівнюється з певним еталоном, знаходяться відхилення і на її основі приймаються відповідні управлінські рішення" [2, с. 179].

На інформаційному значенні системи бухгалтерського обліку у забезпеченні функціонування системи управління наголошує М. Р. Лучко, який, досліджуючи предмет бухгалтерського обліку з метою встановлення його місця та ролі в системі управління господарським ризиком, називає бухгалтерський облік "інформаційною базою, яка використовується для управління бізнесом" та відводить йому роль функції управління [3, с. 103].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [8], емітовані корпоративні права обліковуються у складі власного капіталу за кредитом рахунка 40 "Зареєстрований капітал", де відображається "стан і рух статутного й іншого

зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства <...>, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу” [8]. Реформування цей рахунок зазнав у 2013-2014 рр. і полягало воно у запровадженні поняття “зареєстрований капітал”, під яким об’єднали статутний та пайовий капітал, хоча у Господарському та Цивільному кодексах вживається термін “статутний (складений)” капітал. Ця термінологічна неузгодженість не спричиняє проблем у системи облікового відображення операцій із власним капіталом, а самі зміни назв та змістовного наповнення рахунка 40 вважаємо більш прийнятними для ведення бухгалтерського обліку. Н. Б. Кащена [4] запропонувала введення додаткових рахунків другого рівня до рахунка 40 та 46, на яких відображалась би інформація про види зареєстрованих і несплачених акцій. Такий варіант обліку акцій власної емісії забезпечує оперативне одержання інформації про величину реально сплаченого капіталу та суму невиконаних у повному обсязі зобов’язань учасників.

Останні зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку (розмежування статутного капіталу та внесків до незареєстрованого статутного капіталу) дають змогу врахувати момент переходу права власності на об’єкти активів, а також змінити тривалість у часі процесів реєстрації змін статутного капіталу. Крім того, корисним за емісії корпоративних прав, є поділ рахунка 46 на аналітичні рахунки за кожною юридичною та фізичною особою (інвесторами), що забезпечить дієвий моніторинг стану погашення зобов’язань учасників за внесками до статутного капіталу. Пропонований порядок облікового відображення наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Господарські операції емітента щодо емісії корпоративних прав**

| № з/п                          | Господарська операція  | Кореспонденція рахунків |                    | Сума, грн.   |
|--------------------------------|--|-------------------------|--------------------|--------------|
|                                |  | Д-т                     | К-т                |              |
| 1.                             | Оголошення емісії корпоративних прав   | 46                      | 404                | 1 722 500,00 |
| 2.                             | Отримання активів в обмін на корпоративні права                                      |                         |                    |              |
| 2.1.                           | - у грошовій формі   | 31                      | 46                 | 522 500,00   |
| 2.2.                           | - у негрошовій формі   | 15, 20, 22, 28          | 46                 | 1 000 000,00 |
| 3.                             | Визнано податковий кредит з ПДВ  | 641                     | 46                 | 200 000,00   |
| 4.                             | Реєстрація капіталу в органах виконавчої влади                                       | 404                     | 401                | 1 722 500,00 |
| У разі відмови від реєстрації: |  |                         |                    |              |
| 5.                             | Повернуто отримані активи у зв’язку з відмовою у реєстрації змін статутного капіталу | 404                     | 15, 20, 22, 28, 31 | 1 522 500,00 |
| 6.                             | Сторновано податковий кредит з ПДВ   | 641                     | 404                | 200 000,00   |

*Примітка.* Сформовано автором на основі умовних даних.

Як видно з табл. 1, в обліку виникає заборгованість за внесками учасників в обмін на корпоративні права – її можна побачити за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал”, а оплачені внески зменшать рахунок 46 (за кредитом) з одночасним збільшенням рахунків активів залежно від виду внеску. Таким чином, облік вказаної заборгованості слід вести за окремими юридичними та фізичними особами, що дасть змогу враховувати їх статус платників ПДВ під час передачі їм корпоративних прав в обмін на внесені ними активи (крім грошових коштів) у зв’язку з тим, що ст. 185 Розділу V Податкового кодексу України [9] така операція є об’єктом оподаткування ПДВ. Вивчення

змісту Інструкції до Плану рахунків дозволило виявити недоліки в описі субрахунка 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу”. Зокрема, в цьому документі вказано: “Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401” [8]. Проте в наведеній далі потенційній кореспонденції рахунка 40 за дебетом і за кредитом з іншими рахунками можливості кореспондування субрахунків рахунка 40 між собою не передбачено. Тому вважаємо за необхідне уточнення тексту Інструкції про застосування Плану рахунків відповідними кореспонденціями.

В. Г. Козак вважає що, облік витрат на емісію акцій потрібно вести на рахунках “Загальновиробничі витрати” або “Витрати обігу” [5]. На перший погляд, це витрати фінансового характеру і відповідно до цього повинні відображатися на рахунку 952 “Інші фінансові витрати”, проте багато фахівців вважають помилковим застосування до акцій словосполучення “позиковий капітал”, яке є недоречним, оскільки цей вид фінансування відноситься до власних джерел, а не позикових. Тому, враховуючи вимоги п. 18 та п. 17 П(С)БО 16 “Витрати” [10], зауважимо, що до фінансових витрат відносяться витрати на залучення позикового капіталу, а витрати, пов’язані з реєстрацією корпоративних прав, можна класифікувати як загальні корпоративні витрати та віднести до адміністративних витрат.

Однією із особливостей використання корпоративних прав як інструменту фінансування діяльності є виникнення додаткових зобов’язань емітента за корпоративними правами, що виникає у зв’язку зі збільшення вартості частки володіння, зокрема за рахунок частки інвестора у чистому прибутку.

В. Г. Козак запропонував “до рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” відкрити субрахунок 673 “Розрахунки з учасниками по депонованих дивідендах”, які після визначеного терміну зберігання будуть зараховуватися до додаткового капіталу з наступним використанням на відтворення” [5].

Для реалізації вимог Закону України “Про акціонерні товариства” О. І. Пилипенко запропонував методику обліку створення та використання фонду нарахування дивідендів акціонерам за рахунок нерозподіленого прибутку” з реальним зарезервуванням грошових коштів на спеціальному поточному рахунку [11].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, нарахування і виплата дивідендів за корпоративними правами відображаються на субрахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”, зокрема на ньому “обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел” [8]. Учасниками (акціонерами) товариства можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, а в окремих випадках держава та територіальні громади (це врегульовано ч. 1 ст. 114 Цивільного кодексу України [12], ст. 3 Закону України “Про господарські товариства” [13], ч. 1 ст. 4 Закону України “Про акціонерні товариства” [14], ч. 1 ст. 63 Господарського кодексу України [15]), причому з різними цивільно-правовими статусами та на різних системах оподаткування. Тому на практиці виникає потреба забезпечення правильного нарахування та оподаткування дивідендів як виду доходів таких осіб.

Зауважимо, що оцінка господарських операцій з нарахування дивідендів здійснюється відповідно до протокольних рішень учасників (акціонерів), у яких зафіксовано суми пропорційної часткам виплати, яка визначається на основі показника бухгалтерського прибутку, тобто показника графи 3 р. 2350 форми № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Іншим проблемним питанням практики діяльності підприємств-емітентів, тим більше в умовах фінансової нестабільності, є неможливість своєчасного погашення кредиторської заборгованості у сумі нарахованих дивідендів.

К. В. Романчук та К. В. Шиманська у своєму дослідженні із цієї проблематики зазначають “негативну динаміку збільшення кількості випадків притягнення до господарсько-правової відповідальності у зв’язку з неналежним виконанням умов договорів <...>” та низький рівень захисту прав власності [8]. Зауважимо, що порушення платіжної дисципліни зумовлює додаткові зобов’язання емітента, зокрема пов’язані з порушенням норм Цивільного кодексу України щодо розрахунків з учасниками за дивідендами.

Базуючись на визначенні грошового зобов’язання, можемо зробити висновок, що дивіденди до них відносяться також, оскільки відповідно до ч. 1 ст. 30 Закону України “Про акціонерні товариства” [14], акціонерні товариства в Україні мають право виплачувати дивіденди виключно в грошовій формі. Тому у випадку прострочення їх виплати у встановлені строки застосовуються норми п. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України. Відповідно до них підприємство має сплатити “суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також три проценти річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом” [12]. Таким чином, строки, визначені у задокументованому протокольному рішенні щодо виплати дивідендів, є підставою для того, щоб вважати оголошеним грошове зобов’язання з їх виплати. За відсутності своєчасних грошових виплат у емітента виникають зобов’язання згідно зі ст. 625 Цивільного кодексу України [12].

Такі зобов’язання відносяться до витрат періоду, проте вважаємо за недоцільне відносити їх до інших операційних витрат (за чинною методикою – у дебет субрахунка 948 “Штрафи, пені, неустойки”), оскільки фактично такі витрати у сумі штрафних санкцій пов’язані з фінансовою діяльністю підприємства (виходячи з визначення фінансової діяльності у абз. 36 п. 3 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [17] та практики віднесення дивідендів до її складу для цілей складання Звіту про рух грошових коштів). Натомість, більш обґрунтованим буде віднесення їх до рахунка 95 “Фінансові витрати” (у дебет субрахунка 952 “Інші фінансові витрати”).

З урахуванням вимог чинного Податкового кодексу України [9] у табл. 2 обґрунтовано методичний підхід до обліку дивідендів за емітованими корпоративними правами, що включає порядок бухгалтерського обліку: 1) нарахування та виплати дивідендів виходячи з цивільно-правового статусу акціонера (учасника), обраної ним системи оподаткування; 2) нарахування штрафних санкцій за прострочення виконання грошового зобов’язання емітента за нарахованими дивідендами.

Таблиця 2

**Господарські операції емітента щодо нарахування зобов’язань**

| № з/п | Господарська операція   | Кореспонденція рахунків |     | Сума, грн. |
|-------|---|-------------------------|-----|------------|
|       |   | Д-т                     | К-т |            |
| 1     | 2   | 3                       | 4   | 5          |
| 1.    | Нараховано дивіденди акціонерам (учасникам):                            |                         |     |            |
| 1.1   | – юридичним особам-резидентам   | 443, 43                 | 671 | 100 000,00 |
| 1.1.1 | Нараховано авансовий внесок з податку на прибуток за виплати дивідендів | 641 <sub>ПнП/юо</sub>   | 311 | 18 000,00  |
| 1.2   | – юридичним особам-нерезидентам   | 443, 43                 | 671 | 100 000,00 |

## Продовження таблиці 2

| 1     | 2   | 3                     | 4                     | 5          |
|-------|---|-----------------------|-----------------------|------------|
| 1.2.1 | Нараховано авансовий внесок з податку на прибуток за виплати дивідендів                                       | 641 <sub>ПНП/фо</sub> | 311                   | 18 000,00  |
| 1.3   | – фізичним особам-резидентам  |                       |                       |            |
| 1.3.1 | Нараховано дивіденди  | 443, 43               | 671                   | 100 000,00 |
| 1.3.2 | Утримано ПДФО   | 671                   | 641 <sub>(ПДФО)</sub> | 5 000,00   |
| 1.3.3 | Утримано військовий збір  | 671                   | 641 <sub>(ВЗ)</sub>   | 1 500,00   |
| 1.4   | – фізичним особам-нерезидентам  |                       |                       |            |
| 1.4.1 | Нараховано дивіденди  | 443, 43               | 671                   | 100 000,00 |
| 1.4.2 | Утримано ПДФО   | 671                   | 641 <sub>(ПДФО)</sub> | 5 000,00   |
| 1.4.3 | Утримано військовий збір  | 671                   | 641 <sub>(ВЗ)</sub>   | 1 500,00   |
| 1.5   | Нараховано штрафні санкції за порушення строків виплати дивідендів:   |                       |                       |            |
| 1.5.1 | – пеню (умовно прострочення складає 60 днів, облікова ставка НБУ 22%)   | 952                   | 672                   | 4 057,64   |
| 1.5.2 | – індекс інфляції за весь час прострочення (індекс інфляції за вересень становить 102,3%, за жовтень – 98,7%) | 952                   | 672                   | 907,04     |
| 1.5.3 | – 3% річних від простроченої суми*  | 952                   | 672                   | 461,10     |
| 1.6   | Погашено заборгованість перед учасниками за дивідендами   | 671                   | 311                   | 93 500,00  |
| 1.7   | Погашено заборгованість перед учасниками за штрафними санкціями   | 672                   | 311                   | 5425,78    |

*Примітки.* Напівжирним шрифтом виділено пропозиції автора.

Сформовано автором на основі умовних даних.

Запропонований підхід дасть змогу врахувати цивільно-правовий статус учасників (акціонерів), забезпечить правильність оподаткування їх доходів у вигляді дивідендів, що забезпечить емітенту виконання законодавчо встановленого обов'язку розкриття інформації про кінцевих вигодоодержувачів за емітованими корпоративними правами.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку не дає вказівок щодо інформаційної місткості субрахунків рахунка 45 "Вилучений капітал", зокрема встановлення величини вилученого капіталу, проте на практиці фактично виплачену суму коштів у разі виходу учасника відображають за кредитом цього рахунка (без врахування номінальної вартості відповідних часток або акцій). Вважаємо такий підхід необґрунтованим, оскільки величина вилученого капіталу має свідчити про номінальну вартість частки для забезпечення достовірного встановлення відсоткової участі учасника у капіталі. Тому для удосконалення методики обліку операцій з викупу корпоративних прав пропонуємо порядок їх відображення (табл. 3).

Таблиця 3

## Господарські операції емітента щодо викупу корпоративних прав

| № з/п | Господарська операція  | Кореспонденція рахунків |     | Сума, грн. |
|-------|--|-------------------------|-----|------------|
|       |  | Д-т                     | К-т |            |
| 1     | 2  | 3                       | 4   | 5          |
| 1.    | Оформлено викуп корпоративних прав (часток, акцій) у учасника  |                         |     |            |
| 1.1.  | Якщо вартість викупу корпоративних прав перевищує їх номінальну вартість                               |                         |     |            |
| 1.1.1 | – в межах номінальної вартості акцій (часток) у капіталі (викуплено 1000 акцій з номіналом 15,00 грн.) | 451, 452                | 672 | 15 000,00  |

Продовження таблиці 3

| 1     | 2   | 3           | 4                         | 5         |
|-------|---|-------------|---------------------------|-----------|
| 1.1.2 | – в сумі перевищення вартості викупу над номінальною вартістю (сума перевищення ціни викупу над номіналом 1 акції становить 1 грн.)             | 421         | 672                       | 1 000,00  |
| 1.2.  | Якщо вартість викупу корпоративних прав нижче їх номінальної вартості   |             |                           |           |
| 1.2.1 | – в межах вартості викупу акцій (часток) в капіталі (викуплено 1000 акцій з номіналом 15,00 грн.)   | 451,<br>452 | 672                       | 14 000,00 |
| 1.2.2 | – в сумі перевищення номінальної вартості над вартістю викупу (сума перевищення номінальної вартості над ціною викупу 1 акції становить 1 грн.) | 451         | 421                       | 1 000,00  |
| 2.    | Виплата учаснику за викуплені корпоративні права (частки, акції) (умовно взято дані за операцією 1.1)   |             |                           |           |
|       | – грошовими коштами   | 672         | 311                       | 16 000,00 |
|       | – готовою продукцією, товарами  | 672         | 70                        | 16 000,00 |
|       |   | 70          | 641(ПДВ)                  | 2 666,67  |
|       |   | 90          | 26, 28                    | 13 333,33 |
|       | – виробничими запасами (крім готової продукції, товарів), необоротними активами   | 672         | 712                       | 16 000,00 |
|       |   | 712         | 641.2                     | 2 666,67  |
|       |   | 943         | 20, 22,<br>23, 25,<br>286 | 13 333,33 |

Примітка. Сформовано автором на основі умовних даних.

Це дає змогу достовірно визначати обсяг вилученого капіталу для встановлення співвідношення частки учасника (акціонера), що вибуває з підприємства. Крім того, це сприяє підвищенню достовірності інформації про фінансовий результат викупу та перепродажу акції (часток), оскільки фактично пропонується розмежувати виплати учаснику в межах його внеску та понад нього.

Іншим більш складним видом господарських операцій з корпоративними правами є їх модифікація. Відповідно до ст. 16 Закону України “Про акціонерні товариства”, “статутний капітал акціонерного товариства зменшується <...> шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства” [14]. Вивчення практики операцій зі збільшення або зменшення статутного капіталу, дало змогу визначити, що вони відображаються проводками:

у випадку збільшення капіталу: Д 46 “Неоплачений капітал” К 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”.

у випадку зменшення капіталу: Д 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал” К 67 “Розрахунки з учасниками”.

Проте складність та тривалість процесу реєстрації змін статутного капіталу зумовлює потребу у достовірному його відображенні на дату балансу, у зв'язку з чим у табл. 4 запропоновано відповідну методику бухгалтерського обліку.

Такий методичний підхід дає змогу диференціювати в обліку власний капітал, щодо якого ухвалено рішення про додаткове внесення або вилучення, фіксувати момент нарахування виплат учасникам або їх заборгованості за додатковими внесками до статутного капіталу, що підвищить достовірність облікових даних щодо зміни капіталу та сприятиме більш якісному обліково-інформаційному забезпеченню ухвалення рішень щодо модифікації корпоративних прав.

Таблиця 4

**Господарські операції емітента щодо модифікації та повторного розміщення корпоративних прав**

| № з/п | Господарська операція   | Кореспонденція рахунків |                     | Сума, грн.        |
|-------|---|-------------------------|---------------------|-------------------|
|       |   | Д-т                     | К-т                 |                   |
| 1.    | Збільшення номінальної вартості акцій   |                         |                     |                   |
| 1.1   | Визначено суму збільшення номінальної вартості акцій та прийнято рішення щодо збільшення (номінал кожної зі 100 000 акцій збільшено на 3,00 грн.) | 46                      | 404                 | 300 000,00        |
| 1.2   | Проведено обмін корпоративних прав та зареєстровано змінено величину статутного капіталу  | 404                     | 401                 | 300 000,00        |
| 1.3   | Погашено акціонерами збільшення номінальної вартості акцій відповідно до їх частки в капіталі, у формі  |                         |                     |                   |
|       | – грошових коштів   | 30, 31                  | 46                  | 300 000,00        |
|       | – негрошовій  | 15, 20, 22, 28          | 46                  | 250 000,00        |
|       | Крім того, визнано суму податкового кредиту при внесках від юридичних осіб (платників ПДВ) у негрошовій формі                                     | 641                     | 46                  | 50 000,00         |
|       | – реінвестування дивідендів   | 671                     | 46                  | 300 000,00        |
|       | – частини нерозподіленого прибутку  | 443                     | 46                  | 300 000,00        |
| 2.    | Зменшення номінальної вартості акцій  |                         |                     |                   |
| 2.1   | Визначено суму зменшення номінальної вартості акцій та прийнято рішення щодо зменшення (номінал кожної зі 100 000 акцій зменшено на 3,00 грн.)    | <b>404</b>              | <b>451</b>          | <b>300 000,00</b> |
| 2.2   | Проведено обмін корпоративних прав та зареєстровано змінено величину статутного капіталу  | <b>401</b>              | <b>404</b>          | <b>300 000,00</b> |
| 2.3   | Розподілено між акціонерами вилучений капітал відповідно до їх частки   | <b>451</b>              | <b>672</b>          | <b>300 000,00</b> |
| 2.4   | Погашено акціонерам зменшення номінальної вартості акцій відповідно до їх частки в капіталі:  |                         |                     |                   |
|       | – грошовими коштами   | 672                     | 311                 | 300 000,00        |
|       | – готовою продукцією, товарами  | 672                     | 70                  | 300 000,00        |
|       |   | 70                      | 641(ПДВ)            | 50 000,00         |
|       |   | 90                      | 26, 28              | 250 000,00        |
|       | – виробничими запасами (крім готової продукції, товарів), необоротними активами   | 672                     | 712                 | 300 000,00        |
|       |   | 712                     | 641(ПДВ)            | 50 000,00         |
|       |   | 943                     | 20, 22, 23, 25, 286 | 250 000,00        |

*Примітка.* Напівжирним шрифтом виділено пропозиції автора  
Сформовано автором на основі умовних даних.

Останнім етапом життєвого циклу корпоративних прав є їх анулювання відповідно до рішення вищого органу управління підприємства, фіксація якого на рахунках бухгалтерського обліку показується певним чином (табл. 5).

Це дає змогу визначити в бухгалтерському обліку статутний капітал, щодо якого ухвалено рішення про анулювання, та врахувати момент реєстрації відповідних змін у капіталі, що підвищить достовірність облікових даних про анулювання частини капіталу та відповідатиме нормативно-правовому статусу таких змін.



Таблиця 5

**Господарські операції емітента щодо анулювання корпоративних прав**

| № з/п | Господарська операція  | Кореспонденція рахунків |          | Сума, грн. |
|-------|--|-------------------------|----------|------------|
|       |  | Д-т                     | К-т      |            |
| 1     | Прийнято рішення щодо анулювання частини статутного капіталу та визначено суму анулювання (анульовано 1000 акцій номіналом 15,00 грн.) | 404                     | 451, 452 | 15 000,00  |
| 2     | Зареєстровано змінену величину статутного капіталу після анулювання частини корпоративних прав   | 401                     | 404      | 15 000,00  |

*Примітки.* Напівжирним шрифтом виділено пропозиції автора.  
Сформовано автором на основі умовних даних.

**Висновки з дослідження.** Таким чином, обґрунтовані за результатами дослідження методичні положення щодо бухгалтерського обліку корпоративних прав є комплексними, що досягається врахуванням обґрунтованих етапів життєвого циклу корпоративних прав. Використання такого методичного підходу дасть змогу, по-перше, підвищити достовірність облікових даних щодо операцій з корпоративними правами, стану виконання зобов'язань за такими операціями, по-друге, створить інформаційну базу для виконання вимог чинного податкового законодавства щодо оподаткування доходів інвестора від корпоративних прав. Загалом це сприятиме підвищенню якості обліково-інформаційного забезпечення процесу ухвалення управлінських рішень щодо використання корпоративних прав як інструменту фінансування діяльності підприємства.

**Перспективи подальших розвідок** Перспективними напрямками подальшого дослідження є удосконалення процесу звітно-інформаційного забезпечення управлінських рішень емітента на основі моделювання облікових систем щодо відображення його корпоративних прав.

**Література**

1. Задорожний З. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 163–169.
2. Пушкар М. С. Сучасна система обліку / М. С. Пушкар // Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку : зб. матеріалів доп. Міжнар. наук.-практ. конф. [Івано-Франківськ, 15–16 квіт. 2010 р.] / оргком. конф. : Б. К. Остафійчук, С. І. Юрій, Є. І. Крижанівський [та ін.] ; відп. за вип. Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ПНУ ім. В. Стефаника, 2010. – С. 175–179.
3. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 2 (9). — С. 98–109. — Режим доступу : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13lmpbpo.pdf>.
4. Кащена Н. Б. Облік і аналіз корпоративних цінних паперів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н. Б. Кащена. – Харків, 2000. – 19 с.
5. Козак В. Г. Облік і аналіз корпоративних цінних паперів (на прикладі ВАТ Асоціації "Укрсортнасіннеовоч") : автореф. дис. на здобуття наук.

- ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. Г. Козак. – К., 2001. – 20 с.
6. Фатенок-Ткачук А. О. Практика оподаткування дивідендів емітентом корпоративних прав [Електронний ресурс] / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Змойська // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. – 2010. – Вип. 15. – С. 230–235. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa\\_2010\\_15\\_30.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2010_15_30.pdf). – (Серія "Економіка").
  7. Романчук К. В. Облік і оподаткування операцій з нарахування і стягнення штрафних санкцій з несумлінного контрагента / К. В. Романчук, К. В. Шуманська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 3 (30). – С. 351–368.
  8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
  9. Податковий кодекс України, Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
  10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – № 7.
  11. Пилипенко О. І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / О. І. Пилипенко. – Житомир, 2010. – 40 с.
  12. Цивільний кодекс України, Закон України від 16.01.2003 № 435-IV / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
  13. Закон України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 р. № 1576-XII / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
  14. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 № 514-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
  15. Господарський кодекс України, Закон України від 16.01.2003 № 436-IV / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

#### References

1. Zadorozhnyi Z. Actual problems of accounting in Ukraine / Z. Zadorozhnyi // Economic analysis: scientific research journal Economic Analysis Department of Ternopil National Economic University. – Ternopil, 2010. – Vol. 6. – P. 163–169.
2. Pushkar M. S. The modern accounting system / M. S. Pushkar // Auditing services market in Ukraine: state and prospects of development: collection of materials of International Scientific Conference [Ivano-Frankivsk, 15–16.04.2010]. – Ivano-Frankivsk: Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, 2010. – P. 175–179.

3. Luchko M. *Uncertainty and the probability of economic operations: accounting issues* / M. Luchko // *Socio-economic problems and the state*. – 2013. – Vol. 2 (9). – P. 98–109. – Available at: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13lmpbo.pdf>.
4. Kashchena N. B. *Calculation and analysis of the corporative floaters: thesis abstract for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences: specialty 08.06.04 – accounting, analysis and auditing* / N. B. Kashchena – Kharkiv, 2011. – 19 p.
5. Kozak V. H. *Accounting and analysis of corporate securities (based on Association “Ukrsortnasinnyevoch”): thesis abstract for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences: specialty 08.06.04 – accounting, analysis and auditing* / V.H. Kozak – K., 2001. – 20 p.
6. Fatenok-Tkachuk A. O. *The practice of taxation of dividends by the corporate rights issuer* / A. O. Fatenok-Tkachuk, K. П. Zamoys'ka // *Scientific Paper of the National University “Ostroh Academy”. Series: Economics*. – 2010. – Issue 15. – P. 230–235. – Available At: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa\\_2010\\_15\\_30.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2010_15_30.pdf)
7. Romanchuk K. V. *Accounting and taxation of penalties' reckoning and collection operations from dishonest debtor* / K. V. Romanchuk, K. V. Shimanska // *Theory and methodology of accounting, control and analysis: International scientific research journal – Issue. 3 (30)*. – Zhytomyr: ZSTU, 2014. – 432 p. – P. 351–368
8. *Instructions on the application of the Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations* / Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 291 of 30.11.1999. – Available At: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
9. *Tax Code of Ukraine, Act of Ukraine of 02.12.2010 № 2755-VI* / Verkhovna Rada of Ukraine Available At: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. *Accounting standard 16 “Costs”* / Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999 № 318 // *Taxes and Accounting*. – 2000. – № 7.
11. Pylypenko O. I. *Corporate rights in the accounting system: theory, methodology, organization : thesis abstract for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences: specialty 08.06.04 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity)* / O. I. Pylypenko – Zhytomyr, 2010. – 40 p.
12. *Civil Code of Ukraine, Act of Ukraine of 16.01.2003 № 435-IV* / Verkhovna Rada of Ukraine Available At: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
13. *Act of Ukraine “On Corporations” of 19.09.1991 № 1576-XII* / Verkhovna Rada of Ukraine Available At: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
14. *Act of Ukraine “On Joint Stock Company” of 17.09.2008 № 514-VI* / Verkhovna Rada of Ukraine Available At: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
15. *Commercial Code of Ukraine, Act of Ukraine of 16.01.2003 № 436-IV* / Verkhovna Rada of Ukraine Available At: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

Редакція отримала матеріал 21 вересня 2015 р.