

УДК 657.4

Королук Т.М., Хрупович С.Є.

Тернопільський національний технічний університет  
ім. Івана Пулюя

## ДО ПИТАННЯ ОБЛІКУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА

© *Королук Т.М., Хрупович С.Є.*

Здійснено аналіз сучасних підходів до обліку статутного капіталу акціонерного товариства та внесено пропозиції щодо його удосконалення.

**Ключові слова:** статутний капітал, акціонерне товариство, акція, внесок.

The analysis of contemporary approaches to the calculation of statutory capital company and made suggestions for its improvement.

**Keywords:** capital, joint stock company, contribution.

Осуществлен анализ современных подходов к учету уставного капитала акционерного общества и внесены предложения по его усовершенствованию.

**Ключевые слова:** уставный капитал, акционерное общество, акция, взнос.

**Постановка проблеми.** До початку діяльності підприємства тільки фактично обмежена величина статутного капіталу і емісійний дохід, утворений при продажі акцій вище номінальної вартості, являє собою реально функціонуючий капітал – початково вкладений власниками капітал. Статутний капітал є основою діяльності акціонерного товариства, він визначає частку кожного засновника в управлінні підприємством і гарантує дотримання інтересів його кредиторів. На сьогодні в Україні операції зі формування статутного капіталу є недостатньо врегульованими. Система нормативних актів, які регулюють порядок його формування і використання, включає в себе бухгалтерські, податкові та господарські акти. Їх нестабільність і суперечність створюють певні труднощі при формуванні достовірної інформації про величину і структуру статутного капіталу, що потребує подальших наукових досліджень.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження питань обліку статутного капіталу зробили такі вітчизняні вчені, як: Ф.Бутинець, С. Голов, Я. Крупка, Т. Наумова, С. Питель, В. Сопко, В. Суторміна, Б. Усач та інші. Із зарубіжних

економістів: Х.Андерсен, І. Балабанов, І. Белобжецький, В. Белоліпецький, О. Єфімова, А. Зуділін, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, В. Новодворський, В. Слабінський, Я. Соколов, Д.Стоун, К. Хітчінг та інші. Вони започаткували теоретичне обґрунтування і подальшу розробку даної проблеми, сформувавши базові положення обліку статутного капіталу. Однак ряд питань залишаються дискусійними, зокрема особливості обліку формування статутного капіталу акціонерних товариств та аналітичного обліку статутного капіталу.

**Мета дослідження.** На основі вивчення та аналізу законодавчої бази та методичних підходів удосконалити облік статутного капіталу акціонерних товариств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основним об'єктом обліку акціонерного товариства є статутний капітал – економічна основа його фінансово-господарської діяльності. В поняття статутного капіталу включаються суми внесків, початково інвестовані власниками в майно підприємства. Правові аспекти формування цього капіталу, закріплені в Цивільному кодексі України (далі – ЦКУ), визначають розмір, склад, строки, порядок внесення вкладів учасниками, оцінку внесків при внесенні і вилученні, порядок зміни часток учасників, їх відповідальність за порушення зобов'язань за внесками [1]. Іншими словами, принцип оцінки активів лежить в основі формування статутного капіталу і його змін в процесі фінансово-господарської діяльності.

В діючому Плані рахунків для обліку статутного капіталу підприємства призначений рахунок 40 “Статутний капітал”, на якому відображається інформація про стан і рух капіталу. Рахунок 40 “Статутний капітал” є пасивним, а його кредитове сальдо повинно відповідати розміру статутного капіталу в засновницьких документах підприємства. Звідси випливає, що записи по рахунку при формуванні капіталу здійснюються на основі засновницьких документів, а при змінах (збільшенні, зменшенні) капіталу – на основі перереєстрації цих документів. В організаційно-правовому плані своєчасність перереєстрації величини статутного капіталу відіграє важливу роль при формуванні резервного капіталу, при здійсненні емісії акцій і облігацій акціонерного товариства тощо.

При організації аналітичного і синтетичного обліку статутного капіталу необхідно, насамперед, враховувати, що статутний капітал і фактична заборгованість засновників (учасників) за внесками в

статутний капітал відображається в бухгалтерському балансі окремо, оскільки розрахунки із засновниками відображаються на рахунок 46 “Неоплачений капітал”. Відповідно для правильної організації обліку статутного капіталу до рахунку 40 необхідно відкрити субрахунки, кількість і призначення яких визначається формою підприємства. Так, формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється в три етапи: спочатку розмір капіталу повинен бути оголошений, потім на суму емітованих акцій проводиться підписка і, нарешті, ці акції оплачуються. Тобто в акціонерних товариствах необхідно відкрити, як мінімум, три субрахунки до рахунку 40: 401 “Оголошений капітал”, 402 “Підписний капітал”, 403 “Оплачений капітал”. Це дасть можливість власникам контролювати процес формування статутного капіталу за етапами, тобто забезпечить повну інформативність про суми оголошеного, підписного і оплаченого капіталу.

Якщо підприємство організовується як товариство відкритого типу (публічне), доцільно відкрити такі субрахунки до рахунку 46: 461 “Неоплачений капітал за внесками засновників”, 462 “Неоплачений капітал за внесками учасників”. На першому з цих субрахунків збирається інформація про акції, розміщені лише серед обмеженого кола засновників у порядку закритої підписки. На другому – інформація про акції, що реалізуються акціонерам у разі проведення додаткової відкритої підписки. Необхідність такого розподілу зумовлена обов’язком засновників сплатити визначену законодавством повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій [2]. Завдяки такому розподілу забезпечується повна інформативність про стан підписки на акції акціонерного товариства і їх розміщення. З врахуванням вищенаведених пропозицій перші два бухгалтерські записи, які відображають реєстрацію акціонерного товариства і розміщення акцій серед акціонерів, будуть виглядати так: 1) Дт 461 Кт 401 – на суму оголошеного капіталу в частині заборгованості засновників зареєстрованого акціонерного товариства; 2) Дт 462 Кт 401 – на суму оголошеного капіталу в частині заборгованості інших учасників зареєстрованого акціонерного товариства. Ці бухгалтерські записи фіксують віднесення сум оголошеного статутного капіталу на заборгованість засновників (учасників). На суму вартості акцій, на які проводиться підписка, робиться бухгалтерський запис: Дт 401 Кт 402.

Цей запис робиться окремо на кожен факт підписки. Таким чином, відображається не зміна структури статутного капіталу, а стан заборгованості по внесках.

Можливість внесення багаточисельними акціонерами своїх внесків у статутний капітал і оплата ними придбаних акцій в різних формах робить актуальними питання обліку цих операцій. В цілому отримання майна (основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів тощо) або коштів як внеску до статутного капіталу є для акціонерного товариства господарською операцією. Тому передача будь-якого майна (майнових прав, коштів тощо) повинна бути оформлена відповідними первинними документами, на підставі яких бухгалтер відображає в обліку перехід права власності та факт передачі майна. Незалежно від виду, в якому засновники здійснюють внесок до статутного капіталу, первинну бухгалтерську оцінку таких внесків проводять на підставі національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО 7, 8, 9) [3]. Первісною вартістю внесених до статутного капіталу нематеріальних активів, основних засобів, запасів визнається їх справедлива вартість, узгоджена засновниками (учасниками) підприємства.

В цілому при формуванні статутного капіталу акціонерного товариства в бухгалтерському обліку із врахуванням вище наведених пропозицій слід робити наступні записи: Дт 311 Кт 461 – отримано внесок коштами за номінальною вартістю частки в статутному капіталі; Дт 10,15 Кт 461 – отримано об'єкт основних засобів за вартістю, що дорівнює номінальній вартості частки в статутному капіталі; Дт 12 Кт 461 – отримано нематеріальні активи за вартістю, що дорівнює номінальній вартості частки в статутному капіталі; Дт 20,22,28 Кт 461 – отримано запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, товари за вартістю, що дорівнює номінальній вартості частки в статутному капіталі; Дт 141,142,143,352 Кт 461 – отримано цінні папери за номінальною вартістю частки в статутному капіталі. Одночасно з відображенням в обліку факту оплати акцій засновниками на суму вартості оплати робиться запис: Дт 402 Кт 403.

Згідно з Інструкцією по застосуванню Плану рахунків аналітичний облік за рахунком 40 повинен бути організований таким чином, щоб забезпечити формуванню інформації по засновниках підприємства, стадіях формування капіталу і видах акцій [4]. Причому при веденні аналітичного обліку за рахунком 40 слід

дотримуватися принципу максимальної економії часу на ведення обліку, тобто облік має бути персоніфікований таким чином, щоб при мінімальній кількості записів в разі потреби була точно відома сума внеску кожної юридичної чи фізичної особи.

Для обліку розрахунків з власниками акцій можна використовувати наступну відомість (табл. 1 – дані умовні). У випадку відсутності місця для запису необхідних даних, їх деталізацію можна здійснювати у відомості руху акцій (табл. 2 – дані умовні), де зазначається, кому видані акції (хто є їх власником). Необхідність використання такої відомості пов'язана з тим, що акції можуть відчувуватися, тобто переходити від одного власника до іншого.

Таблиця 1

Відомість обліку розрахунків з власниками акцій

№ з/п	Прізвище, ім'я, по батькові	Підписка на акції		Внесення коштів		
		дата	сума	перший раз		і т.д.
				Дата	сума	
1	2	3	4	5	6	7
1	Лонк О.А.	18.11.2003	100,00	25.11.2003	45,00	20,00
2	Антонюк О.М.	20.11.2003	150,00	23.11.2003	75,00	45,00
3	Юзьків Л.Б.	22.11.2003	200,00	26.11.2003	65,00	35,00

№ з/п	Позначення про видачу акцій чи сертифікатів			Всього надійшло коштів в оплату акцій, тис. грн. (гр.6 + гр.7)	Залишок неоплаченої підписки, тис. грн (гр.4 – гр.11)
	дата	номер акції чи сертифіката	сума		
1	8	9	10	11	12
1	01.03.2004	1815200	65,00	65,00	35,00
2	03.03.2003	1815201	120,00	120,00	30,00
3	07.03.2003	1815202	100,00	100,00	100,00

Взаєморозрахунки між ними ніде не відображаються, ці дані є лише в реєстрі акціонерів. Тому рахунок 40 навіть теоретично не

може містити інформацію про власників акцій, хіба що при їх первинній емісії. В результаті чого дану відомість можна доповнити ще й іншою інформацією: відчуження, передача в заставу. Це дасть можливість отримувати інформацію про зміни у складі власників акцій. В цілому використання вищенаведених відомостей дасть можливість визначити суму вкладення кожного засновника у статутний капітал підприємства

Таблиця 2

Відомість видачі акцій (сертифікатів)

Номер акції (сертифіката)	Вартість, грн.	Дата	Позначення про видачу			Зміни у складі власників акцій (відчуження, передача в заставу)	
			Номер документа	Прізвище та ініціали одержувача	Підпис	Власник акції/орган застави	Дата одержання акцій
Привілейовані: 010405 010406	5,00 5,00	20.04.2004 21.04.2004	1050 1051	Лонк О.А. Плющ П.А.		- Новак Г.П.	- 10.10.2004
Прості: 010802 010803	5,00 5,00	15.04.2004 18.04.2004	1340 1341	Макар П.Р. Кузів В.А.		- -	- -
На пред'явника: 010905	5,00	25.04.2004	1600	Дубчак І.О.		-	-

В середині основних видів акцій аналітичний облік слід організувати за випусками акцій. При цьому відображаються державний реєстраційний номер випуску, номінальна вартість, кількість акцій і загальна сума випуску за номінальною вартістю. Для відображення цих даних в узагальненому вигляді можна використати наступну відомість обліку акцій в розрізі основних їх видів (табл. 3).

Таблиця 3

Відомість обліку акцій за їх випусками

№ з/п	Державний реєстраційний номер випуску	Номінальна вартість	Кількість акцій	Загальна сума випуску за номінальною вартістю
1	2	3	4	5

Крім цього, для аналітичного обліку розрахунків із засновниками (учасниками) по внесках використовуються картки акціонерів (окремо по кожному з них). Ця картка містить наступну інформацію: назва акціонера, номер особового рахунку, категорія акцій, реєстраційний номер випуску акцій, номінальна і продажна вартість акцій, кількість акцій, дані про їх рух (придбання, відчуження, передача в заставу і ін.). Крім цих даних, пропонуємо також відображати відомості про кількість та номінальну вартість акцій по підписці, фактичній оплаті і заборгованість по них (табл. 4 – дані умовні). Дана картка дасть можливість обліковувати стан внесків по кожному акціонеру.

№ з/п	Назва акціонера	Номер особового рахунка	Категорія акцій	Реєстраційний номер випуску акцій	Підписка	
					кількість акцій, шт.	номінальна вартість, грн.
1	Лонк О.А.	010406	прості іменні	1250	100	1,05
2	8	9	10	11	12	13
3	100	1,05	2,00	95,00	-	-

**Висновки.** В цілому використання наведених в даній статті пропозицій щодо удосконалення обліку статутного капіталу акціонерних товариств дасть можливість покращити стан інформаційної бази для всіх її користувачів. Звичайно, розв'язання проблеми не можна вважати вичерпним, оскільки лише практичний досвід акціонерних товариств зможе засвідчити про обґрунтованість,

доцільність і необхідність внесення таких пропозицій. Причому вирішальним фактором у розв'язанні цієї проблеми є прийняття єдиних нормативних положень з бухгалтерського обліку, узгоджених з чинним законодавством і іншими нормативними актами з питань бухгалтерського обліку.

**Список використаних джерел:**

1. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс України : [прийнято Верхов. Радою 16 січня 2003 р. №435-IV]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято Верхов. Радою 17 вересня 2008 р. №514-VI]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : інструкція : [затверджена наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. №291]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>