

# КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ЗМІН В ОБЛІКУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ CRITICAL ANALYSIS THE CHANGES IN THE AUTHORIZED CAPITAL ACCOUNTING

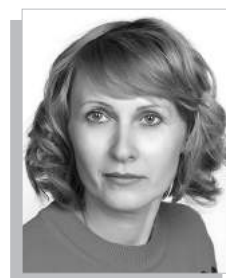


**Валентина ОРЛОВА,**  
кандидат економічних наук,  
Івано-Франківський національний  
технічний університет нафти і газу

**Valentyna ORLOVA,**  
PhD in Economics,  
Ivano-Frankivsk National Technical  
University of Oil and Gas

**Софія КАФКА,**  
кандидат економічних наук,  
Івано-Франківський національний  
технічний університет нафти і газу

**Sofiya KAFKA,**  
PhD in Economics,  
Ivano-Frankivsk National Technical  
University of Oil and Gas



Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 627 внесені зміни до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [1], а саме: до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (надалі План рахунків) [2], та до Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженої вказаним наказом Мінфіну (надалі Інструкція № 291) [3].

**Мета дослідження.** Змін внесено в ці нормативні документи багато, але зупинимося лише на тих, що пов'язані з обліком і відображенням у звітності капіталу.

По-перше, змінено назву рахунку 40. Нині він називається «Зареєстрований (пайовий) капітал».

По-друге, цей рахунок згідно зі змінами, внесеними до Інструкції № 291, має 4 субрахунки:

- 401 «Статутний капітал»;
- 402 «Пайовий капітал»;
- 403 «Інший зареєстрований капітал»;
- 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Розглянемо субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а в разі, якщо підприємству відмовлено в реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

В останньому діючому варіанті форми № 1 фінансової звітності «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» рядок 1400 має назву «Зареєстрований (пайовий) капітал» [4]. З першого погляду зрозуміла основна ідея: користувачам фінансової звітності наводиться інформація щодо зареєстрованого капіталу. Так, це дуже корисна інформація для інвесторів як теперішніх, так і майбутніх. Кре-

дитори також зацікавлені в такій інформації. Але яким чином навести в балансі інформацію щодо сплаченого незареєстрованого капіталу, тобто інформацію субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» [5]?

За логікою при складанні Балансу субрахунки повинні додаватися, тобто згортатися в синтетичний рахунок. У такому разі до рядку 1400 в Балансі «Зареєстрований (пайовий) капітал» потрапляють внески до незареєстрованого статутного капіталу. Такого бути не повинно.

Виходячи з економічної суті, суми сплаченого незареєстрованого капіталу не є власним капіталом підприємства до того, як не будуть затверджені результати емісії. Тому більш логічно показати ці суми до затвердження результатів емісії в поточних зобов'язаннях, як і було до нововведених змін (рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»).

Інформація про внески до незареєстрованого статутного капіталу може бути суттєвою, тому доцільно в Балансі навести її окремими рядком, а облік таких сум вести не на субрахунок рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», а на окремому балансовому рахунку.

**At the subaccount 404 «Contributions in the unregistered authorized capital» the contributions received for the formation of the authorized capital are reflected, in particular joint-stock company, after its announcement and before the registration of the relevant amendments to the constituent documents. The balance of the subaccount 404 after the registration of the authorized capital in the established order is written off in correspondence with the credit of subaccount 401 «Share capital», and in case if the enterprise is refused to register the authorized capital, the transactions in recovery of assets received as contributions are reflected in correspondence with the debit of the subaccount 404.**

**Logically when preparing the Balance the subaccounts should be added, that is to be folded in synthetic account. In this case the contributions to the unregistered authorized capital get into the line 1400 in the Balance «Registered (share) capital». It should not be.**

**On the basis of the economic nature the amount of the paid registered capital is not the equity of the enterprise until the results of**

*Зміни бухгалтерського обліку господарських операцій, активів, капіталу та зобов'язань підприємств України головним чином спричинені нововведеннями податкового законодавства. Такі зміни останнім часом торкнулися статутного капіталу, тому в статті здійснено критичний аналіз цих змін в обліку статутного капіталу та зроблено пропозиції з його удосконалення. У цілому недоцільно вносити науково необґрунтовані зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку для задоволення потреб податкових органів.*

*Changes in accounting transactions, assets, equity and liabilities of enterprises in Ukraine are mainly caused by the tax legislation innovations. Such changes have touched recently the authorized capital, so the article presents a critical analysis of such changes in the accounting for share capital and the suggestions for its improvements. Generally it is not advisable to make scientifically unjustified changes to the Plan of accounts to meet the needs of the tax authorities.*

*the issue will have been approved. Therefore, it is more logical to show these amounts before the approval of the results of the issue in current liabilities, as it was before the imposed changes (account 685 «Settlements with other creditors»).*

*The information about the unregistered authorized capital contributions could be essential, so it is appropriate to introduce it in its separate line in the Balance sheet, and keep the recognition of such amounts not at the sub-account 40 «Registered (share) capital, but on a separate balance sheet account.*

Проте такі нововведення в бухгалтерському обліку, на нашу думку, не є економічно необхідними та науково обґрунтованими, не є вони й цілком випадковими, адже тенденції податкових перевірок суб'єктів господарювання свідчать про неабиякий інтерес податківців до збільшення розмірів статутних капіталів підприємств на підставі рішення зборів учасників чи засновників, загальних зборів акціонерів.

Якщо за рішенням найвищого органу управління суб'єкта господарювання відбувається збільшення його статутного капіталу, але зміни не пройшли процедури державної реєстрації державним реєстратором, то за результатами перевірок податківці вважають такі суми безповоротною фінансовою допомогою та донараховують платникам податків податкове зобов'язання з податку на прибуток, усі пов'язані штрафні (фінансові) санкції.

Фактично, на думку податкових органів, суму коштів учасників чи засновників підприємств, внесених як додаткові внески до статутного капіталу без державної реєстрації змін до установчих документів у встановленому законом порядку, не можна розглядати як пряму фінансову інвестицію у корпоративні права.

Якщо розглядати проблему, чи будуть об'єктом для оподаткування податком на прибуток підприємств внески учасників у статутний капітал до моменту державної реєстрації змін в установчих документах, то згідно з ПКУ («Стаття 136 «Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування») у 136.1 сказано, що «для визначення об'єкта оподаткування не враховуються доходи:

136.1.3 суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

14.1.81 «прямі інвестиції» – господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою».

Тобто внески в статутний капітал підприємства ніяк не є доходом підприємства.

Однак на практиці існує два погляди на дану проблему:

- внески в статутний капітал до моменту державної реєстрації є поворотною або безповоротною фінансовою допомогою;
- внески в статутний капітал до моменту державної реєстрації є прямими фінансовими інвестиціями.

Офіційна позиція Міністерства доходів і зборів викладена в ЄБПЗ («102.06.05 оподаткування внесків до статутного фонду, спільної діяльності): якщо збільшення статутного капіталу не зареєстровано в Єдиному державному реєстрі, то отримані грошові кошти (вартість товарно-матеріальні цінностей, визначена на рівні не нижче звичайних цін) вважатимуться для платника податку безповоротною фінансовою допомогою (безоплатно отриманими) та відповідно включаються до доходів такого платника, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування».

На цю тему є рішення судів, які також різняться:

1. Постанова Колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 21.02.2012: «Аналіз вищенаведених норм дає підстави для висновку, що кошти, отримані товариством від учасників як додаткові внески, до моменту здійснення державної реєстрації змін до установчого документу (статуту), в якому саме і містяться відомості щодо розміру та порядку

внесення вкладів до статутного фонду, не можуть бути визнані прямою інвестицією в емітовані таким товариством корпоративні права в розумінні абзацу другого підпункту 1.28.2 пункту 1.28 статті 1 Закону № 334/94-ВР, оскільки такі права не можуть виникнути до набрання ними чинності».

2. Ухвалою Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 17.04.2012 по справі № 2а-14833/10/17/0170 висловлено протилежну позицію.

На нашу думку, внески до статутного капіталу не можуть бути ні поворотною, ні безповоротною фінансовою допомогою у зв'язку з тим, що згідно зі ст. 14.1.257 ПКУ від 02.12.2010, № 2755-УІ: «Безповоротна фінансова допомога – це:

- сума коштів, передана платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів;
- сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості;
- сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності;
- основна сума кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також сума процентів, нарахованих на таку основну суму, але несплачених (списаних);

сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.

*Поворотна фінансова допомога* – сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення».

Таким чином, внески до статутного капіталу не можуть бути безповоротною чи поворотною фінансовою допомогою, оскільки:

безповоротна фінансова допомога не передбачає повернення коштів або інших видів компенсації за отримані кошти, а Товариство в обмін на внески в статутний фонд надає учаснику корпоративні права;

поворотна фінансова допомога вимагає укладення договору та є обов'язковою до повернення, а Товариство не уклало його.

На підтвердження цієї думки ми вважаємо, що немає підстав змінювати напряму внеску коштів «у статутний капітал» на «фінансова допомога», адже відсутні будь-які підстави для такої зміни.

Крім того, у ЄБПЗ не визначено термін, протягом якого потрібно зареєструвати внески у державного реєстратора, щоб їх не вважали безповоротною фінансовою допомогою.

Крім того, ПКУ допускає, що поворотна фінансова допомога від власників (засновників) не є доходом підприємства протягом року (365 днів), тому, на думку авторів, цей факт також свідчить про те, що незареєстровані внески не можуть визнаватися доходом (безповоротною фінансовою допомогою).

Виходячи з останніх тенденцій, пов'язаних з діяльністю податкових органів, Міністерство фінансів вносить відповідні зміни до Плану рахунків та Інструкції до нього шляхом внесення рахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу», щоб одразу виділити тимчасово незареєстровані внески до статутного капіталу в бухгалтерському обліку для цілей управління.

1. Відображення реєстрації статутного капіталу:

Дт 46 «Неоплачений капітал».

Кт 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

У момент реєстрації статутного капіталу підприємств в обліку з'являється рахунок 46, на якому відображається неоплачений



капітал. Він є контрпасивним до рахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». За дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» вказується сума статутного капіталу, оголошеного відповідно до установчих документів. За кредитом цього рахунку відображається частина сплаченого статутного капіталу. Сальдо рахунку 46 «Неоплачений капітал» показує суму заборгованості учасників перед підприємством по внесках до статутного капіталу. У звіті про фінансовий стан підприємства (балансі) неоплачений капітал виділяється в окрему статтю і відображається з від'ємним значенням (в дужках). Ця сума вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

2. Відображення внесків:

Дт **рахунки отриманих активів**.

Кт **46** «Неоплачений капітал».

3. У момент державної реєстрації внесків:

Дт **404** «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Кт **401** «Статутний капітал».

Проте у зв'язку з тим, що існують різні погляди на ситуацію щодо попередніх внесків до статутного капіталу, автори пропонують не затримувати проведення державної реєстрації змін розміру статутного капіталу, аби не створювати спірних ситуацій.

### ВИСНОВКИ

Аналіз змісту змін до Плану рахунків та Інструкції до нього стосовно 40 рахунку, його субрахунку 404 та інформації, яка наводиться в Балансі щодо статутного капіталу, дозволяє зробити певні висновки:

1. Нелогічно для обліку внесків до незареєстрованого статутного капіталу використовувати субрахунок рахунку 40, який називається «Зареєстрований (пайовий) капітал».

2. У випадку суттєвості інформації щодо внесків до незареєстрованого статутного капіталу в Балансі цю інформацію слід наводити окремим рядком, а для обліку таких внесків слід передбачити в Плані рахунків окремий синтетичний рахунок.

3. Недоцільно вносити науково необґрунтовані зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку для задоволення потреб податкових органів.

### CONCLUSIONS

*Analysis of the content changes to the Plan of accounts and Instructions to account 40, its subaccount 404 and the information contained in the Balance sheet share capital leads to the following conclusions:*

*1. It is illogical for the accounting of contributions to the unregistered authorized capital to use the sub-account of account 40 called «the Registered (share) capital».*

*2. In case of essential information about contributions to the unregistered authorized capital in the Balance this information should be specified in a separate line, and for accounting such contributions a private synthetic account should be envisaged in the Plan of accounts.*

*3. It is not advisable to make scientifically unjustified changes to the Plan of accounts to meet the needs of the tax authorities.*

### ЛІТЕРАТУРА

1. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку.

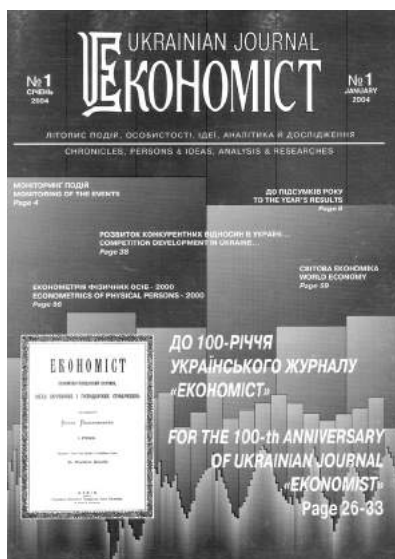
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 892/4185.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за №336/22868.

5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.3.2013 р. № 433.

## 117 років! 1897 – від ідеї журналу до сьогодні – 2014



## 110 років! 1904 – 1914 – як щомісячний журнал – 1997 – 2014