

УДК 657.411.3

Н.С. Акімова, канд. екон. наук

О.О. Безпалова, асп.

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА

Наведено нормативне регулювання обліку формування статутного капіталу акціонерного товариства. Розглянуто порядок формування статутного капіталу, його документальне оформлення та відображення в обліку. Запропоновано модель формування статутного капіталу акціонерного товариства.

Приведено нормативное регулирование учета формирования уставного капитала акционерного общества. Рассмотрено порядок формирования уставного капитала, его документальное оформление и отображение в учете. Предложена модель формирования уставного капитала акционерного общества.

Normative regulation for the registration of the ustav capital formation of a joint-stock company is presented. The order on the ustav capital formation, its drawing-up and reflection in the registration is considered. A model for ustav capital forming of the joint-stock company is suggested.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сучасний етап розвитку української економіки надає можливість кожному суб'єкту ринкових відносин застосовувати власний підхід стосовно формування його фінансових ресурсів.

Акціонерне товариство як суб'єкт права власності характеризується складною майновою базою, яка являє собою об'єднання внесків засновників (учасників) у статутний капітал товариства.

Статутний капітал є основою діяльності акціонерного товариства та частиною його власного капіталу.

Вивчення джерел формування статутного капіталу акціонерного товариства дозволить глибше ознайомитися з сутністю та призначенням капіталу як основної складової обліку. Крім цього, розгляд системи нормативних актів, які регулюють порядок його формування, дозволить виявити недоліки законодавчої бази. Відповідно до цього особливу актуальність набувають проблеми формування статутного капіталу акціонерного товариства та методологія його обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема формування статутного капіталу акціонерного товариства не є новою. До неї зверталось багато вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, М.М. Мосійчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, які розглядали статутний капітал як елемент власного капіталу, не акцентуючи увагу на облікових

питаннях. Тому дана проблема є актуальною і вимагає глибокого дослідження.

Мета та завдання статті. Метою дослідження є вдосконалення діючої системи обліку статутного капіталу, яка б не лише відображала формування статутного капіталу, але й дозволяла реально оцінити стан підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кожне підприємство, в тому числі й акціонерне товариство, що займається виробничою чи комерційною діяльністю, повинне мати капітал.

Безперечно, основу акціонерної власності складає статутний (акціонерний) капітал, як основний, базовий, з обліку якого і починається формування акціонерного товариства.

Поняття «статутний капітал» в економічній практиці трактується досить широко і різнобічно.

Відповідно до Національного положення (стандарту) 2 «Баланс» статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства» [1].

Закон України «Про акціонерні товариства» визначає статутний капітал як капітал товариства, що утворюється з суми номінальної вартості всіх розміщених акцій товариства [5].

Досить обґрунтоване визначення категорії «статутний капітал» надано вітчизняними вченими економістами (Ф.Ф. Бутинця, В.С. Леня, В.В. Сопка та ін.), а саме: «Статутний капітал» – це зафіксована установчими документами й оцінена учасниками в національній валюті України (а у випадках, передбачених законом також і в іноземній валюті) сукупність вкладів, що об'єднуються учасниками при створенні господарського товариства для забезпечення його діяльності» [2; 4; 8].

У європейській господарській практиці статутний капітал визначають як «...зарєстрований в установленому законом порядку та закріплений в установчих документах грошовий еквівалент майна, яке слід передати товариству у вигляді внесків для забезпечення його господарської діяльності та як оплата придбаних учасниками корпоративних прав».

На основі вищезазначеного можна дійти висновку, що статутний капітал – це зафіксована в установчих документах конкретна вартісна величина, що обліковується на балансі підприємства, яка відображає загальну вартість активів, які є вкладками його засновників (засновника), внесених внаслідок придбання ними акцій (корпоративних прав), визначає мінімальний розмір майна товариства і гарантує інтереси його кредиторів.

Статутний капітал є незмінною, стабільною величиною, яка забезпечує юридичну можливість існування підприємства.

Принципи формування статутного капіталу акціонерних товариств регламентується чинним законодавством, зокрема Господарським кодексом України [3], Цивільним кодексом України [9], Законом України «Про господарські товариства» [6], Законом України «Про акціонерні товариства» [5]. Їх аналіз і порівняння дозволили визначити наступні основні критерії, якими повинен бути наділений статутний капітал акціонерного товариства, а саме: бути поділений на визначену кількість акцій (часток) однакової номінальної вартості між учасниками товариства; бути сформований з грошових коштів (у т.ч. в іноземній валюті), майна (у матеріальній або нематеріальній формі), цінних паперів (крім боргових емісійних цінних паперів); бути не менше розміру встановленого законодавством. Щодо останнього, то, згідно зі ст. 14 Закону України «Про акціонерні товариства» [5], для акціонерного товариства статутний капітал не може бути меншим 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної заробітної платні, що діяла на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства.

Враховуючи, що з 01.01.2010 р. мінімальна заробітна платня в Україні складає 869 грн, а з 01.01.2011р. планується у розмірі 944 грн на місяць, то відповідно зміниться мінімальний розмір статутного капіталу – 1 086 250 тис грн і 1180000 тис. грн на момент створення.

Ця вимога поширюється в Україні однаково на публічні та приватні акціонерні товариства і полягає у захисті інтересів кредиторів, які теоретично можуть задовольнити свої вимоги до товариства за рахунок його статутного капіталу. Натомість європейське законодавство дозволяє не поширювати вимогу про мінімальний розмір статутного капіталу на приватні товариства. Зокрема, друга Директива Європейських співтовариств встановлює вимогу до мінімального статутного капіталу лише щодо публічних товариств, який має складати не менше 25 тис. євро.

На перший погляд вітчизняні суб'єкти корпоративних відносин знаються втричі більш захищеними порівняно із європейськими. Проте, у державах Євросоюзу передбачено досить суттєвий важіль захисту суб'єктів корпоративних відносин, який полягає у тому, що Рада Євросоюзу має переглядати мінімальний розмір статутного капіталу кожних п'ять років з урахуванням інфляції та інших економічних чинників.

У той же час низка країн (наприклад, США) відійшли від встановлення вимог щодо обов'язкового підтримання визначеного розміру статутного капіталу. Розмір акціонерного капіталу конкретного акціо-

нерного товариства фіксується у заяві про створення корпорації. Це пов'язано із тим, що з часом ринкова вартість акціонерного капіталу не завжди відповідає його номінальній вартості.

Слід зазначити, що на вимогу Закону України «Про акціонерні товариства» під час заснування акціонерного товариства, статутний капітал повинен бути сформований повністю. Це є більш жорсткою вимогою порівняно з вимогою Європейської спільноти. Так, друга Директива дозволяє сформувати лише 25 відсотків від мінімального розміру капіталу, в той час як решта несплаченого капіталу залишається не обмеженим у часі обов'язком засновників щодо товариства. Проте, скористатися цією можливістю не можна у разі, якщо внесок засновника до статутного капіталу виражений у не грошовій формі (внесок повинен бути здійснений протягом 5 років із моменту інкорпорації (початку бізнесу) компанії).

З правової точки зору формування статутного капіталу полягає в тому, що засновники отримують у власність частку статутного капіталу в формі акцій. А товариство, в свою чергу, стає власником активів, які акціонери сплатили за акції.

Згідно з вимогами вітчизняних нормативно-правових актів, мінімальна номінальна вартість акцій в Україні складає 0,01 грн. Проте у міжнародній практиці можлива емісія акцій без встановленої номінальної вартості. Саме шляхом емісії акцій здійснюється первісне формування і наступне збільшення статутного капіталу, який виступає як необхідна умова діяльності підприємства і виконує наступні функції (рис. 1):



Рисунок 1 – Функції статутного капіталу

Статутний капітал акціонерного товариства формується шляхом внесків засновників та продажу акцій.

Відповідно до діючого законодавства, вкладами засновників та учасників товариства можуть бути грошові кошти (у т.ч. в іноземній валюті); різні види майна (нерухомість, обладнання, техніка та ін. матеріальні цінності); права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; цінні папери (крім боргових емісійних цінних паперів), права користування майном; інші майнові права (у тому числі на використання винаходів, ноу-хау, комп'ютерних програм і бази даних, торгових марок і т.д.). Не можна вносити до статутного капіталу: бюджетні кошти; кошти, отримані в кредит і під заставу; земельні ділянки, призначенні для ведення сільського господарства; векселі; особисті немайнові права інтелектуальної власності (ч. 4 ст. 423 ЦКУ); майно, обмежене для обігу на території України згідно з постановою №247 [9].

Розмір статутного капіталу реєструється в установчих документах і в статуті, в яких повинен чітко оговорюватися внесок різних видів активів. Крім того, зазначені вище документи повинні містити відомості про розмір частки кожного учасника, розмір, склад та порядок внесення ними вкладів.

Надходження внесків від засновників (учасників) товариства та їх документальне оформлення можна представити у вигляді такої схеми:

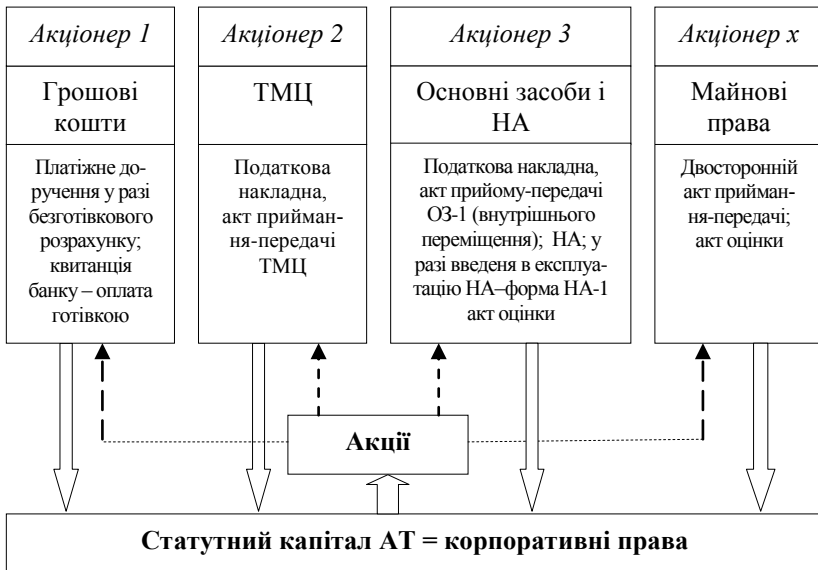


Рисунок 2 – Модель формування статутного капіталу

Грошові кошти необхідно вносити (перераховувати) на спеціальний банківський рахунок, який після держреєстрації підприємства може функціонувати як поточний рахунок, якщо до банку подати документи, перелічені в п. 3.2 Інструкції «Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті». Підтвердженням внесення засновником вкладу до статутного фонду є банківська довідка [7].

Передачу майнового вкладу, як правило, оформлюють актом приймання-передачі з обов'язковою попередньою оцінкою. Причому засновники самостійно визначають, як буде здійснюватися оцінка майнових вкладів: самостійно підприємством або за допомогою професійного оцінювача.

На наш погляд, порядок оцінки майна, що вноситься до акціонерного капіталу доцільно одразу відобразити в установчому документі створеного підприємства (статуті, або установчому договорі). Це дозволить уникнути завищення вартості вкладу, визначеної самостійно оцінювачами підприємства. Особливо це стосується приватних акціонерних товариств, засновники яких, як правило, мають безпосередні бізнесові контакти один із одним і, відповідно, можуть вирішувати корпоративні конфлікти без залучення державних органів.

Доцільно зазначити, що у країнах – членах Європейського союзу вартість майнових внесків до акціонерного капіталу підлягає обов'язковій незалежній експертній оцінці та подальшій її офіційній публікації. Така оцінка має бути здійснена до моменту реєстрації товариства.

На протигагу міжнародної практики, в Україні обов'язковій незалежній експертній оцінці підлягає тільки майно, що перебуває в державній або комунальній власності.

Таким чином, вказаний досвід Європейської спільноти останнім часом набуває особливої актуальності для України, і не лише у якості перевірених досить успішною практикою напрямів удосконалення чинного законодавства, а й, враховуючи інтеграційні процеси, що розвиваються у вітчизняній економіці, у якості безпосереднього орієнтиру.

Особливої уваги потребує порядок відображення формування статутного капіталу в бухгалтерському обліку.

Облік формування статутного капіталу повинен забезпечувати власників і всіх зацікавлених користувачів інформації про джерела формування капіталу та його структуру.

Існує низка особливостей, пов'язаних з методологією обліку статутного капіталу в акціонерних товариствах. Враховуючи це, процес обліку формування статутного капіталу можна представити у вигляді двох етапів: перший – облік емісії та розміщення цінних паперів акціонерного товариства; другий – облік формування статутного капіталу.

Перший етап починається з випуску цінних паперів та їх обігу. Проте, відповідно до діючої методики обліку статутного капіталу відображення господарських операцій на рахунках починається лише після реєстрації статутного капіталу. Щодо другого етапу, то діючим Планом рахунків для обліку статутного капіталу товариства призначений рахунок 40 «Статутний капітал», на якому відображається інформація про стан і рух капіталу.

Зазначимо, що оскільки формування статутного капіталу здійснюється в два етапи, то ми погоджуємося з думкою багатьох вчених-економістів, щодо відкриття субрахунків до рахунку 40: 401 «Оголошений капітал», 402 «Оплачений капітал», що дасть можливість власникам контролювати процес формування статутного капіталу. Крім того, оскільки статутний капітал акціонерного товариства поділено на частки, виражені в цінних паперах-акціях, на наш погляд, також доцільно до субрахунку 401, 402 відкрити субрахунки другого порядку: 401.1. «Прості акції оголошеного капіталу» та 401.2 «Привілейовані акції оголошеного капіталу» і 402.1. «Прості акції оплаченого капіталу» та 402.2 «Привілейовані акції оплаченого капіталу». Це пов'язано з тим, що прості та привілейовані акції мають різні умови емісії та обігу, такий підхід до організації обліку категорій акцій дозволяє виділяти різні групи акціонерів.

Таким чином, до держреєстрації акціонерного товариства формування статутного капіталу буде відобразитися за дебетом субрахунку 401 «Оголошений капітал», а після держреєстрації, у сумі, зафіксованій у статуті, за кредитом 402 «Оплачений капітал», відповідно до різних груп акціонерів, у кореспонденції з рахунком 46 «Неоплачений капітал», за яким можна визначити фактичну величину як заборгованості акціонерів за підпискою так і сплату внесків.

Щодо витрат засновників на організацію першого випуску акцій діючим Планом рахунків не передбачено відповідного рахунку. Практикуючи бухгалтери відповідно до П(С)БО 16 та Інструкції № 291 ці витрати обліковують як на рахунку 92 «Адміністративні витрати», так і на рахунку 952 «Інші фінансові витрати». Проте, аналіз положень нормативних документів дозволив виявити, що такі витрати за їх змістом не можна відносити ні до витрат на обслуговування та управління підприємством, ні до інших фінансових витрат із залучення позикового капіталу. Тому, враховуючи специфічність витрат, що виникають під час формування та реєстрації товариства, нами пропонується ввести окремий субрахунок до рахунку 95 «Фінансові витрати» – 952 «Реєстраційні витрати», а інші фінансові витрати обліковувати, відповідно до рахунку 953 «Інші фінансові витрати».

Висновки. Дослідженням обґрунтовано, що формування статутного капіталу акціонерного товариства має низку суттєвих недоліків. Зокрема, вона не враховує порядок формування капіталу у засновників (акціонерів), а також за видами капіталу, витрати засновників на організацію першого випуску акцій, порядок надходження і використання коштів із поточного рахунка, що створюється для формування статутного капіталу тощо. А це, в свою чергу, впливає на повноту, достовірність та аналітичність обліку.

Таким чином, запропоновані рекомендації з удосконалення обліку формування статутного капіталу, на нашу думку, дадуть можливість усунути наведені вище недоліки, покращать стан інформаційної бази для всіх її користувачів, дозволяють зберегти існуючі методологічні підходи, а також забезпечити більш повне та правильне відображення господарських операцій у системі «Плану рахунків».

Список літератури

1. Баланс [Електронний ресурс] : ПС(Б)О 2 : [Наказ Мінфіну від 31.03.1999 р. №87 : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

2. Бутинець, Ф. Ф. Облікова класифікація капіталу на початку ХХ ст. [Текст] / Ф. Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2001. – №18. – (Серія. Економічні науки). – С. 35–39.

3. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : закон України від 16.01.2003 р. №436-IV : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

4. Лень, В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика [Текст] : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.

5. Про акціонерні товариства [Текст] : закон України від 17 вересня 2008 р. №514-VI. – Х. : Фактор, 2008. – 208 с.

6. Про господарські товариства [Електронний ресурс] : Закон України від 19.09.1991 р. №1576-XII : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

7. Про порядок відкриття, використання та закриття рахунків в національній та іноземних валютах звітності [Електронний ресурс] : Інструкція : [Постанова Правління НБУ від 12.11.2003 р. №492 : зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

8. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ / В. Сопко [та ін.]. – Т. : Астон, 2005. – 496 с.

9. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України від 16.01.2003 р. №435-IV : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

Отримано 1.10.2010. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, О.О. Безпалова, 2010.