

УДК 330.142.212:334.722.8

Н.С. Акімова, проф.

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

Розглянуто питання формування статутного капіталу акціонерних товариств у сучасних умовах та визначено шляхи удосконалення його обліку.

Рассмотрены вопросы формирования уставного капитала акционерных обществ в современных условиях и определены пути совершенствования его учета.

The questions of perfection of account of the private capital of joint stock companies.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Розширення та поглиблення ринкового середовища, розвиток акціонерних товариств викликає необхідність реформування обліку, що є основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна інформація, яка відображає процес формування власності, обсяг прав власників, створення та використання власного капіталу як фінансової основи діяльності підприємств.

Основою ринкової економіки є відносини власності, які в сучасній системі бухгалтерського обліку виражені категорією “статутний капітал”. Тому на сучасному етапі розвитку підприємств акціонерної форми власності виняткове значення мають вдосконалення методики обліку статутного капіталу, а також визначення ринкової вартості власного капіталу шляхом застосування всіх доступних підходів і методів оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розробку теоретичних основ обліку статутного капіталу внесли роботи М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.М. Жука, В.М. Добровського, О.О. Канцурова, Г.Г. Кірейцева, М.С. Пушкаря, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.В. Сопка та інших вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Отримані ними протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок із проблем удосконалення обліку статутного капіталу мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку.

Вивчення теоретичних положень і практики бухгалтерського обліку статутного капіталу акціонерних товариств дозволило виявити неузгодженість низки проблем, а саме: нормативного забезпечення

функціонування акціонерних товариств, формування статутного капіталу на етапі першої та додаткової емісії, неоднозначність щодо джерел формування додаткового й резервного капіталу, особливостей облікового відображення складових власного капіталу в облікових регістрах, на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Актуальність вказаних проблем, їх практичне значення і недостатнє теоретичне й методичне опрацювання обумовили вибір теми, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета та завдання статті. Метою даного дослідження є розробка теоретичних, методичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку статутного капіталу.

Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

– дослідити сутність акціонерної власності та особливості організаційно-правової діяльності акціонерних товариств, що впливають на організацію й методику обліку;

– обґрунтувати пропозиції щодо облікової політики стосовно складових власного капіталу в акціонерних товариствах;

– проаналізувати діючий порядок обліку власного капіталу акціонерних товариств та розробити пропозиції з удосконалення обліку статутного капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік власного капіталу починається з обліку статутного капіталу. Процес формування статутного капіталу визначається характером зобов'язань власників перед товариством і динамікою їх погашення за фактом оплати акцій. Облік статутного капіталу акціонерного товариства, на нашу думку, починається вже з моменту прийняття рішення про формування статутного капіталу. Тому вважаємо, що всі операції, які здійснюються під час створення товариства до реєстрації його статуту, з метою повного їх висвітлення, слід відображати в журналі реєстрації господарських операцій. Після реєстрації статутного капіталу операції мають бути перенесені на рахунки обліку [4].

Внески засновників у процесі підписки на акції акумулюються на поточному рахунку для формування статутного капіталу акціонерного товариства, кошти з якого після реєстрації статутного капіталу списуються на рахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Засновники не вправі використовувати у своєму обороті кошти, що знаходяться на накопичувальному рахунку, до моменту реєстрації статуту акціонерного товариства. З накопичувального рахунка грошові кошти списуються на рахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і можуть витрачатися лише за цільовим призначенням. Якщо сума підписки на акції не досягла встановленого мінімуму – 60 відсот-

ків акцій, кошти повертаються засновникам і учасникам, а відкритий рахунок у банку закривається [3].

Для обліку статутного капіталу передбачено рахунок 40 “Статутний капітал”, який на нашу думку, повинен мати два субрахунки: 401 “Оголошений капітал” для відображення оголошених простих і привілейованих акцій та 402 “Підписаний капітал”, призначений для узагальнення інформації про величину статутного капіталу в частині підписаних простих і привілейованих акцій.

Усі записи, пов’язані з величиною статутного капіталу, обов’язково відображаються на контрпасивному рахунку 46 “Неоплачений капітал”. Доцільним є відкриття до нього таких субрахунків: 461 “Неоплачені прості акції”, 462 “Неоплачені привілейовані акції”, що відокремить вклади до статутного капіталу за видами неоплачених та оплачених акцій товариства усі акції слід враховувати на субрахунку 401 “Оголошений капітал”. На всю суму зареєстрованого капіталу пропонуємо складати кореспонденцію за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” та кредитом рахунка 401 “Оголошений капітал” за простими і привілейованими акціями. У міру підписки на акції на суму підписки слід робити запис: дебет рахунка 401 “Оголошений капітал” кредит рахунка 402 “Підписаний капітал”.

В акціонерному товаристві під час підписки виникає низка витрат з формування акціонерного капіталу, до яких належать: витрати з винагороди незалежного аудитора; митний збір; витрати з реєстрації випуску акцій і проспекту емісії; витрати з оплати послуг депозитарію; витрати по придбанню бланків акцій, сертифікатів, свідоцтв; канцелярські й адміністративні витрати з підготовки випуску акцій; витрати з виплати винагород страховим компаніям із страхування випуску акцій в обігу; витрати на рекламу з випуску акцій. Законодавство чітко не визначає порядок відображення витрат, пов’язаних із випуском і розміщенням акцій [1]. Саме тому ці витрати бухгалтері-практики обліковують або на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, згідно з п.18 і п. 27 П(С)БО 16 “Витрати”, або на рахунку 952 “Інші фінансові витрати”, згідно з Інструкцією № 291 [3]. Вважаємо, що витрати, пов’язані з випуском в обіг акцій, можуть бути як адміністративними, які виникають у засновників під час підписки на акції, так і фінансовими, що виникають після реєстрації в акціонерного товариства, які слід відображати на рахунку 952 “Інші фінансові витрати” з відкриттям аналітичного рахунка 9521 “Емісійні витрати”.

В обліку витрати, пов’язані з емісією, акції слід відображати за дебетом рахунка 952 субрахунка 9521 “Емісійні витрати” та кредитом рахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Оплату витрат,

пов'язаних з емісією акцій, слід відображати за дебетом рахунка 377 "Розрахунки з іншими дебіторами", кредит рахунків з обліку грошових коштів.

Наступним є відображення в обліку фактичного надходження активів від засновників та інших учасників товариства.

Фактичне надходження активів від засновників та інших учасників після реєстрації статутного капіталу на суму підписаних акцій, що залишилися неоплаченими, слід відображати за дебетом рахунків майна і коштів: 10, 11, 12, 15, 20, 30, 31 та кредитом рахунка 46 "Неоплачений капітал" за видами акцій: 461 "Неоплачений капітал за простими акціями", 462 "Неоплачений капітал за привілейованими акціями". Якщо по закінченні підписки на акції у встановлений термін покрита не вся сума, вказана в повідомленні, тобто виникає сума неоплачених акцій, товариство зменшує розмір статутного капіталу до відповідного мінімуму, що встановлює законодавство.

За Інструкцією № 291 на статутний капітал підприємства у бік його зменшення (табл.) впливає кредитове сальдо рахунків: 45 "Вилучений капітал", 46 "Неоплачений капітал" та 67 "Розрахунки з учасниками". За допомогою рахунка 45 "Вилучений капітал" досить просто анулювати вилучені акції зі зменшенням розміру статутного капіталу і здійсненням запису – дебет рахунка 40 і кредит рахунка 451. Проте слід мати на увазі, що викуплені акції на субрахунку 451 відображаються за викупною ціною, а розмір статутного капіталу зменшується на номінальну вартість анульованих акцій. І якщо викупна ціна більша за номінал, цей "надлишок" вплине на зменшення додаткового акціонерного капіталу (зменшення кредитового сальдо субрахунку 421 "Емісійний дохід") та/або зменшення нерозподіленого прибутку (зменшення кредитового сальдо субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений"), чи збільшення непокритого збитку (збільшення дебетового сальдо субрахунку 442). Тоді анулювання вилучених акцій може бути замало – величина власного капіталу знову виявиться меншою від розміру статутного капіталу. За допомогою рахунка 46 "Неоплачений капітал" можна або зменшити заборгованість акціонерів, які передплатили акції, але не погасили свою заборгованість, або реалізувати ці акції іншим інвесторам. Тоді дебетове сальдо рахунка 46, яке негативно впливало на величину власного капіталу, зникне, проте розмір статутного капіталу залишиться таким самим. За допомогою рахунка 67 "Розрахунки з учасниками" можна зменшити заборгованість перед акціонерами шляхом зменшення номінальної вартості акцій.

Таблиця – Відображення в обліку зменшення статутного капіталу

№ з/п	Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Зменшення кількості акцій (викуп акцій з метою анулювання)</i>			
1	Викуплено акції	45 “Вилучений капітал”	301 “Каса”, 302 “Рахунки в банках”
2	Зареєстровано зміни до статуту, пов’язані зі зменшенням статутного капіталу	40 “Статутний капітал”	45 “Вилучений капітал”
3	Відображено перевищення номінальної вартості над купівельною вартістю	45 “Вилучений капітал”	421 “Емісійний дохід”
4	Відображено перевищення купівельної вартості над номінальною вартістю	421 “Емісійний дохід” 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	45 “Вилучений капітал”
<i>Зменшення номінальної вартості акцій</i>			
1	Зменшення статутного капіталу	40 “Статутний капітал”	672 “Розрахунки за іншими виплатами”
2	Компенсація акціонерам	672 “Розрахунки за іншими виплатами”	301 “Каса”, 302 “Рахунки в банках”
3	Зареєстровано зміни до статуту, пов’язані зі зменшенням розміру статутного капіталу до мінімально встановленого розміру	40 “Статутний капітал”	442 “Непокриті збитки”

І ще один варіант – сальдо субрахунка 442, тобто покриття збитків за рахунок статутного капіталу. Підкреслимо, що таку операцію в національних стандартах бухгалтерського обліку не описано, а кореспонденції за дебетом рахунка 40 та кредитом рахунка 442 в Інструкції № 291 немає. Але саме таким є дотримання норм частини третьої ст. 155 ЦКУ, і лише таку проводку логічно складати. З цього приводу вийшло багато публікацій. На думку багатьох аналітиків та практиків, цей шлях є цілком можливим, що передбачає

відшкодування збитків товариства (їх списання) за рахунок активів, раніше внесених до статутного фонду [6]. Пояснити це можна тим, що акціонерні товариства не один рік працюють із збитками, акції, емітовані цими товариствами, теоретично повинні знецінитися. Тому логічним є визнати даний факт і поступитися частиною номінальної вартості (або певною кількістю) цих акцій, привівши їх сумарну вартість відповідно до вартості чистих активів (інакше кажучи, реальною ціною акціонерного товариства). Так буде забезпечена стабілізаційна роль статутного капіталу.

Складовою акціонерного капіталу є додатковий капітал - рахунок 42 "Додатковий капітал в розрізі додаткового акціонерного капіталу, що має відображати додаткову вартість акцій понад номінальну вартість – емісійний дохід та дохід від операцій з власними акціями і додатково внесеного капіталу. Якщо в ході підписки на акції виникає емісійний дохід, то його відображають на субрахунку 421 "Емісійний дохід". Пропонуємо вести аналітичний облік на субрахунку 421 за видами акцій: 4211 "Емісійний дохід за простими акціями" та 4212 "Емісійний дохід за привілейованими акціями". Це дасть можливість відстежувати, які акції приносять більший дохід товариству протягом емісії. На суму перевищення вартості внесків учасників над номінальною вартістю в акціонерному товаристві слід складати кореспонденцію за дебетом рахунка 46 "Неоплачений капітал" та кредитом рахунка 421 "Емісійний дохід" за видами акцій.

Стосовно використання коштів за наслідками додаткової емісії, слід не допустити спрямування їх на потреби споживання. Емісійний дохід потрібно використовуватися у випадках, коли товариство приймає рішення збільшити статутний капітал при перереєстрації акціонерного товариства, а також збільшення резервного капіталу, якщо це передбачено статутом (дебет рахунка 421 "Емісійний дохід" кредит рахунків: 40 "Статутний капітал", 431 "Резервний капітал"). У процесі дослідження удосконалено методика, що передбачає збільшення власного капіталу шляхом додаткової емісії. Величину додаткових акцій, на які було проведено підписку, слід відображати на рекомендованому забалансовому рахунку 09 "Оголошені додаткові акції" за дебетом рахунка. По завершенні підписки на акції рекомендується робити бухгалтерський запис: кредит рахунка 09 "Оголошені додаткові акції" [6].

З моменту розміщення додаткових акцій до реєстрації збільшення капіталу акціонерного товариства проходить деякий час, впродовж якого від акціонерів починають надходити грошові кошти чи майно в оплату цих акцій, що знаходить відображення на рахунку

46 “Неоплачений капітал”, але на цьому рахунку обліковується заборгованість акціонерів за операціями, пов’язаними з оплатою статутного капіталу. Оскільки збільшення статутного капіталу ще не зареєстровано, що можливо лише після розміщення акцій серед засновників і відображення відповідних змін в установчих документах, пропонуємо для акумулювання грошових та інших засобів, які надходять в оплату додаткових акцій, до реєстрації змін величини статутного капіталу відкрити рахунок 425 “Інший додатковий капітал”, що передбачений Методичними рекомендаціями № 256.

Складовою додаткового акціонерного капіталу має бути рахунок 422 “Капітал від операцій із власними акціями”. У випадку припинення учаснику за несвоєчасну оплату статутного капіталу штрафів, пені, недодержок, що можуть частково компенсувати акціонерному товариству його витрати, пов’язані з не оплатою підписаного капіталу, їх слід відображати за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом рахунка 42 “Додатковий капітал” субрахунку 422 “Капітал від операцій із власними акціями”. Кошти, отримані на цьому рахунку, є джерелом збільшення акціонерного капіталу.

Облік додатково внесеного капіталу слід вести за допомогою субрахунків: 423 “Безоплатно отримані необоротні активи”, 424 “Капітал на розвиток підприємства”, 425 “Інший додатковий капітал”. Рахунок 423 “Безоплатно отримані необоротні активи” – рахунок приросту вартості майна, результат безоплатного придбання необоротних активів, отриманих підприємством від юридичних і фізичних осіб. За кредитом рахунка відображається сума приросту вартості майна, за дебетом, як ми вважаємо, оскільки в Інструкції № 291 даних немає, відображається списання цього виду додаткового капіталу на інші рахунки капіталу (наприклад, на рахунки резервів, прибутку) у разі вибуття безоплатно отриманих необоротних активів. Така передача повинна бути зафіксована у первинних документах із приміткою, що об’єкти необоротних активів передані безоплатно, і лише за цих умов в обліку робиться запис на їх справедливую вартість.

Висновки. Висновки та пропозиції, що містяться в статті, спрямовані на удосконалення організації та методики обліку формування та змін статутного капіталу акціонерних товариств. Впровадження в практику діяльності підприємств розроблених методичних рекомендацій дозволить синтезувати бухгалтерський облік статутного капіталу, що, у свою чергу, забезпечить оперативне формування достовірної інформації про рух капіталу акціонерного товариства, потрібної для розв’язання поточних та стратегічних цілей управління, дасть можли-

вість покращити організацію та методику обліку в акціонерних товариствах.

Список літератури

1. Витрати: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 353] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.commerciallaw.com.ua>.
2. Кузнецов, В. Закон України «Про акціонерні товариства» [Текст] / В. Кузнецов. – Х. : Фактор, 2008. – 208 с.
3. Про застосування Плану рахунків : Інструкція : [затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.rada.kiev.ua>.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку : [прийняте Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 11.06.2003р. № 256]. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.commerciallaw.com.ua>.
5. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу в акціонерних товариствах : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку : [прийняте Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 16.10.2000 р. №158] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : < www.rada.kiev.ua >.
6. Сук, Л. Облік власного капіталу [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 14. – С. 43–47.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, 2009.

УДК 657.44

Л.О. Кирильсва, канд. екон. наук

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

ПРО СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В УПРАВЛІНСЬКИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКАХ

Розглянуто сучасні аналітико-управлінські аспекти калькуляційного обліку промислових підприємств. Визначено варіативність методів калькулювання собівартості продукції, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.