

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЗМІН У СКЛАДІ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ
АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ**

Проведено дослідження проблемних питань методичного забезпечення облікового відображення операцій з формування, зміни та використання статутного капіталу на вітчизняних акціонерних товариствах

Актуальність теми дослідження. Невпинний перехід України до ринкової економіки, розширення та поглиблення ринкового середовища у всіх сферах діяльності, розвиток корпоративних відносин цілком закономерно викликає необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку в товариствах акціонерної форми господарювання.

Внаслідок масової приватизації 90-х років, що мала забезпечити принцип соціальної справедливості, в Україні з'явилося понад 18 млн. акціонерів (наразі ця цифра скоротилася до близько 10 млн. 200 тисяч). На сьогоднішній день майже 75 % ВВП України виробляється акціонерними товариствами [8]. Станом на 31.12.2010 р. Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку було зареєстровано випусків акцій на суму 393,15 млрд. грн. Найбільшим обсягом випуску акцій відзначилися такі підприємства, як ПАТ НАК "Нафтогаз Україна", ВАТ "Державний ощадний банк України", ПАТ "Родовід банк", ПАТ "Сведбанк"[3].

З огляду на поширеність акціонерних товариств як форми ведення бізнесу ефективне методичне забезпечення облікового відображення операцій з формування, зміни та використання статутного капіталу на таких підприємствах сприятиме підвищенню повноти та достовірності інформації про їх фінансово-майновий стан у фінансовій звітності, що дозволить користувачам звітності приймати обґрунтовані та виважені управлінські рішення на рівні окремо взятого акціонерного товариства, так і на рівні європейського цивілізованого регулювання корпоративних відносин.

Відсутність єдиних організаційних та методичних підходів до бухгалтерського обліку власного капіталу в системі управління акціонерним товариством поглиблюють такі дослідження й зумовлюють необхідність подальшого розгляду і удосконалення формування та обліку складових власного капіталу на підприємствах, особливо за сучасних умов функціонування підприємництва.

Отже, на сучасному етапі діяльності підприємств виняткове значення мають удосконалення методики обліку формування відносин власності та власного капіталу, зокрема статутного капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку формування та змін статутного капіталу досліджуються у працях провідних іноземних та вітчизняних вчених-економістів. Серед іноземних учених, які здійснили внесок в удосконалення обліку статутного капіталу на різних історичних етапах, слід назвати таких: Ж. Андре, Н. Де Анастасіо, В.Е. Ануфрієв, Л. Батардон, Ф. Беста, П. Герстнер, Ж.Б. Дюмарше, Н.А. Литньова, Ф. Ляйтнер, М.Ю. Медведєв, Л. Пачолі, В. Рігер, Ж. Ришар. Із вітчизняних науковців, які присвятили свої праці даній проблематиці: М.Д. Алексєєнко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.М. Мосійчук, В.М. Пархоменко, Н.Д. Прокопенко, Г.Г. Кривець, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Ф.Є. Поклонський, С.В. Питель, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко та інші. Але, не зважаючи на такий інтерес до методик обліку статутного капіталу, залишається не мало питань, які потребують більш детального вивчення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Акціонерним товариством є господарське товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість

акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства [7].

Згідно із Законом України "Про акціонерні товариства", що був прийнятий у вересні 2008 року та набув чинності у квітні 2009 року, акціонерні товариства, що існували у формі ВАТ чи ЗАТ, повинні були стати публічними або приватними АТ. Кінцевий строк, щодо такого визначення, встановлений законом – 30 квітня 2011 року. Проте понад 50 % українських акціонерних товариств через різні причини не привели свою діяльність у відповідність до вимог Закону [8].

Від 03 лютого 2011 р. новим законодавчим актом "Про внесення змін до Закону України "Про акціонерні товариства" щодо вдосконалення механізму діяльності акціонерних товариств" [7] змінено порядок формування резервного капіталу акціонерних товариств різних типів, уточнено порядок виплати дивідендів, розширено виключну компетенцію загальних зборів товариства, уточнено положення стосовно підготовки та проведення загальних зборів, виділу та припинення акціонерного товариства.

Істотною зміною у корпоративному законодавстві є те, що з 1 січня 2012 р. акціонерні товариства будуть позбавлені переважного права на придбання акцій. Шваб О.В. [11] відмічає, що в науковій літературі переважне право викупу акцій власної емісії акціонерами компанії трактується по-різному. Так, вважається, що таке право захищає інтереси учасників товариства як спільності, що діє як одне ціле, зберігається їх склад і можливість впливати на політику компанії. З іншого боку, на думку інших науковців [5], яку вважаємо більш обґрунтованою, переважне право викупу суперечить економічній природі акціонерного товариства і носить нормативний характер. Тому, вважаємо, що вищезазначені зміни у законодавстві мають позитивний характер.

Отже, суттєві зміни в нормативно-правовому регулюванні діяльності акціонерних товариств в Україні в контексті реалізації Програми розвитку фондового ринку України на 2011-2015 роки породжують необхідність детального розгляду та розробки напрямів удосконалення існуючої методики облікової відображення власного капіталу вітчизняних АТ.

Розглянемо детально методичні аспекти обліку статутного капіталу як важливої складової власного капіталу акціонерних товариств в Україні.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу акціонерного товариства відносяться: статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Для обліку власного капіталу передбачені відповідні рахунки: 40 "Статутний капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 45 "Вилучений капітал", 46 "Неоплачений капітал" [6].

Значним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри і фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (акцій за номінальною вартістю) акціонерів.

Основним призначенням статутного капіталу є забезпечення матеріальної бази для діяльності підприємства як в період становлення, так і в ході подальшої виробничо-господарської діяльності. При цьому його розмір певним чином впливає на можливості зовнішнього фінансування і ділову репутацію, особливо при роботі з зарубіжними партнерами.

Облік статутного капіталу в акціонерних товариствах тісно пов'язаний з обліком акцій власної емісії, тому для обліку статутного капіталу використовують три основні рахунки: рахунок 40 "Статутний капітал", рахунок 46 "Неоплачений капітал" та рахунок 45 "Вилучений капітал" [4, с.391].

По кредиту рахунку 40 відображається збільшення статутного капіталу, по дебету – його зменшення. Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати обліку внесків і акцій за первинною (номінальною) вартістю, визначеною в установчих документах. Збільшення розміру статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку після внесення змін про це до державного реєстру.

Для формування статутного капіталу АТ можуть залучатися власні заощадження акціонерів у вигляді грошових коштів, цінних паперів, власне майно, передане АТ; приватизаційні папери (засвідчують право власності на безоплатне одержання в процесі приватизації частки майна державного підприємства), які обмінюються на акції та інші цінні папери і надають право власності на частку майна, рівну номіналу приватизаційного паперу.

Відкриття тимчасового банківського рахунку для акумуляції засобів, які надійшли на формування статутного капіталу, здійснюється банківською установою на підставі нотаріально завіреної копії установчого договору та заяви, підписаної одним із засновників, повноваження якого підтверджуються рішенням засновницьких зборів.

Після реєстрації акціонерного товариства на суму проведеної підписки на акції за їх номінальною вартістю в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 46 "Неоплачений капітал" і кредиту рахунка 40 "Статутний капітал". Якщо фактична ціна реалізації акцій перевищує їх номінальну вартість, то сума різниці зараховується до емісійного доходу і відображається записом по дебету рахунка 46 "Неоплачений капітал" і кредиту рахунка 42 "Додатковий капітал", субрахунок 421 "Емісійний дохід".

Сальдо рахунка 46 "Неоплачений капітал" має відповідати сумі заборгованості акціонерів, яка підлягає погашенню у визначений статутом строк з урахуванням того, що до дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, публічного акціонерного товариства повинні внести не менше ніж 30 % від номінальної вартості акцій, а інвестори у випадках, коли всі акції акціонерного товариства розподіляються між засновниками, вони повинні внести до дня скликання установчих зборів не менше 50 відсотків номінальної вартості акцій на спеціальний рахунок, відкритий засновниками в банку для формування статутного капіталу відповідно до вимог пп. 2.2.13 Інструкції про відкриття рахунків (відповідно до ст. 30 і 31 Закону України "Про господарські товариства").

Одне з важливих питань обліку формування статутного капіталу – дотримання засновниками термінів внесення коштів чи майна, оскільки за несвоєчасне внесення законодавством передбачені фінансові санкції в розмірі 10% у розрахунок за рік. Фактичну дату внесення коштів у погашення заборгованості учасників за внесками в статутний капітал визначають за виписками банку, касовою книгою чи актом приймання-передачі.

Формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій рівною номінальною вартістю. Статутний капітал товариства збільшується шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості у порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку (відповідно до п. 1 ст. 15 ЗУ "Про акціонерні товариства" [7]).

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків акцій. При цьому суб'єкт господарювання не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу. Обов'язковою умовою збільшення статутного капіталу акціонерним товариством є відповідність розміру статутного капіталу після його збільшення мінімальному розміру статутного капіталу акціонерного товариства – 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на дату реєстрації змін до статуту товариства.

Відповідно до чинного ЗУ "Про акціонерні товариства" [7, ст. 15] не допускається збільшення статутного капіталу акціонерного товариства у разі наявності викуплених товариством акцій і покриття збитків підприємства.

Порядок і шляхи зменшення розміру статутного капіталу АТ регламентуються ст. 16 ЗУ "Про акціонерні товариства". Так, встановлено, що статутний капітал акціонерного товариства зменшується в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства. При цьому зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче встановленого законом розміру призводить до ліквідації товариства.

Після прийняття рішення про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства виконавчий орган протягом 30 днів має письмово повідомити кожного кредитора, вимоги якого до акціонерного товариства не забезпечені заставою, гарантією чи порукою, про таке рішення.

Зміни розміру статутного капіталу акціонерного товариства відображаються в бухгалтерському обліку після внесення таких змін до державного реєстру.

Враховання зазначених вище аспектів визначає особливості методики облікового відображення статутного капіталу акціонерних товариств, яка передбачає процедуру його визнання на рахунках бухгалтерського обліку.

Підставою для відображення в обліку емітента корпоративних прав збільшення розміру статутного капіталу є оригінал статуту у новій редакції, з відповідними змінами після держреєстрації, у якому вказаний розмір капіталу, з урахуванням його збільшення. Операції з погашення акціонерами заборгованості за внесками до статутного капіталу відображаються в обліку на підставі документів, що підтверджують передачу учасниками свого внеску до статутного капіталу.

При збільшенні кількості акцій існуючої номінальної вартості, статутний капітал збільшується за рахунок:

- внесків засновників і учасників товариства;
- дивідендів (реінвестування);
- індексації основних засобів.

Для обліку внесків акціонерів, які надходять в оплату додаткових акцій у період між моментом їх розміщення та реєстрацією збільшення статутного капіталу, в діючій практиці обліку використовується рахунок 46, на якому згідно з Інструкцією про

застосування Плану рахунків [6] відображається лише заборгованість за внесками до статутного капіталу, а не його збільшення. Тому облікове відображення оплати додаткових акцій до моменту реєстрації необхідних змін і внесення їх до статуту АТ запропоновано здійснювати з використанням субрахунку 672 "Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії до збільшення статутного капіталу", відкритому до рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" (розрахунки за іншими виплатами – на рахунку 673 "Розрахунки за іншими виплатами").

Відповідно до запропонованих змін на рахунках бухгалтерського обліку збільшення статутного капіталу за рахунок додаткової емісії буде відображатися наступними записами (рис. 1).

На даному рисунку містяться також рекомендації щодо відображення операцій за іншими шляхами збільшення та зменшення статутного капіталу акціонерного товариства.

Запропонована методика відображення операцій зі збільшення та зменшення статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку дозволила встановити чіткий і вичерпний порядок облікових записів, пов'язаних з відображенням змін у складі статутного капіталу акціонерних товариств, що сприяє підвищенню ефективності управління фінансовою діяльністю підприємства, аналізу результатів від здійснення операцій з капіталом з урахуванням стратегії розвитку підприємства.

Вибір того чи іншого методу зміни статутного капіталу, на думку М.О. Белоусова [2, с. 21], залежить від певних умов, зокрема, від особливостей діяльності підприємства, бажання засновників та учасників товариства, наявності майна для здійснення додаткових вкладів та ін.

Отже, збільшення та зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може відбуватися з різних причин, тому доцільним є детальне вивчення правових та облікових особливостей способів таких змін, а також можливих їх наслідків для підприємства. Розглянемо порядок детальніше.

Безпосередній випуск додаткових акцій у бухгалтерському обліку відображається аналогічно первісному випуску. Зазвичай внески при додатковій емісії акцій вносяться грошовими коштами. У разі здійснення внесків у іншій майновій формі учасники можуть їх оцінити не за справедливою вартістю, а за ринковою вартістю акцій першої емісії.

Іншим шляхом збільшення власного капіталу є збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів. Таке збільшення статутного капіталу передбачає процес нарахування дивідендів та спрямування їх на поповнення статутного капіталу.

Облік дивідендів, нарахованих власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших джерел, передбачених установчими документами, здійснюють на субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами". За кредитом субрахунку 671 відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів.

В останній редакції Закону України "Про акціонерні товариства" [7] уточнено порядок виплати дивідендів. З 1 січня 2011 року будь-які господарські товариства (крім акціонерних) згідно із Законом "Про господарські товариства" можуть розпоряджатися чистим прибутком після сплати дивідендів (розмір виплат і строки таких виплат не встановлено). "Старі" акціонерні товариства мають визначати на річних загальних зборах строк та

порядок виплати дивідендів з урахуванням вимог Закону "Про господарські товариства" та інших законів. Жодних обмежень щодо розмірів виплат або строків виплат не встановлено. Оновлені акціонерні товариства відповідно до Закону "Про акціонерні товариства" виплачують дивіденди за простими акціями на підставі рішення загальних зборів у строк, що не перевищує шести місяців з дня прийняття рішення про такі виплати. Виплати дивідендів за привілейованими акціями мають відбуватися згідно зі статутом і не пізніше шести місяців після закінчення звітного року [10, с. 177].

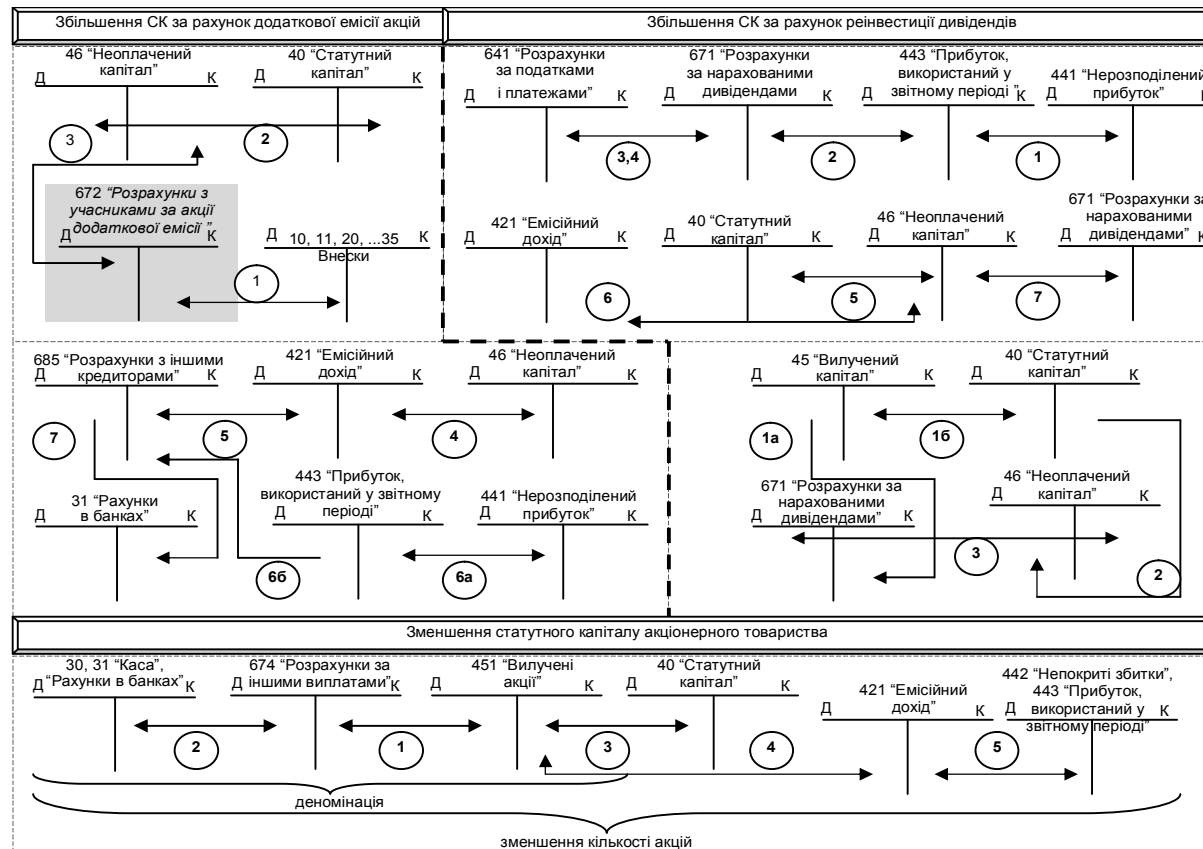
Господарські товариства, що виплачують дивіденди своїм акціонерам (учасникам), керуються положеннями п. 7.8 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", а також розділами IV і V Податкового Кодексу України, які регламентують справляння ПДФО та ПДВ, незалежно від того, за який період нараховано дивіденди. З 1 квітня 2011 р. діє розділ III Кодексу, що регулює порядок оподаткування діяльності підприємств податком на прибуток.

Відповідно до вищезазначених норм законодавства господарське товариство, що прийняло рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (учасникам), нараховує і вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток, нарахований на суму дивідендів, призначених для виплати. Якщо товариство використовує альтернативні способи оподаткування (єдиний податок або фіксований сільськогосподарський податок), воно теж зобов'язане нараховувати і сплачувати до бюджету, до якого зараховується такий альтернативний податок, внесок за правилами, встановленими для сплати авансового внеску з податку на прибуток і (пп. 7.8.2 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств").

Сума дивідендів, що виплачуються, не зменшується на суму авансового внеску (тобто авансовий внесок виплачується за рахунок коштів емітента). Авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі чинної ставки 23 % вноситься до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів (пп. 7.8.2 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"). На суму сплачених протягом звітного періоду авансових внесків господарське товариство – платник податку на прибуток може зменшити суму нарахованого податку на прибуток поточного звітного періоду, не зменшують податок особи, що застосовують альтернативні системи оподаткування (пп. 7.8.3 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"). У разі відсутності відповідної суми податку на прибуток поточного звітного періоду зменшенню підлягають суми податку, нараховані в наступних звітних періодах (пп. 7.8.4 ст. 7 даного Закону).

Податковий кодекс України збереже такий механізм нарахування та сплати авансового внеску на перспективу (пп. 153.3.1–153.3.4 ст. 153). Змінюватись буде лише ставка податку. Відповідно до п. 10 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ з 1 квітня по 31 грудня 2011 року вона становить 23%, з 1 січня по 31 грудня 2012 року – 21 %, з 1 січня по 31 грудня 2013 року – 19 %, з 1 січня 2014 року – 16 %. До складу "альтернативників", зобов'язаних сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток за чинною загальною ставкою, буде включено підприємства, які отримали право на так звані "податкові канікули" (п. 154.6 ст. 156 ПКУ).

Відповідно до п. 13.2 ст. 13 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" у разі виплати дивідендів юридичній особі – нерезиденту платник податку на прибуток повинен утримати податок на доходи нерезидента за ставкою 15 %. Податок утримується із суми дивідендів та за їх рахунок, а сплачується до бюджету під час такої виплати.



Примітки запропонований субрахунок

Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків:

1 – відображено фактичне надходження активів від засновників та учасників акціонерного товариства з підписки на акції після реєстрації інформації про їх випуск; 2 – відображено зміни в статутному капіталі на дату внесення змін до статуту після їх державної реєстрації; 3 – віднесено одержані в оплату за акції суми на зменшення неоплаченого капіталу; 4 – відображено емісійний дохід (сума перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю); 5 – відображено послуги депозитарія, реєстратора або андерайтера з обслуговування додаткової емісії акцій; 6a, 6b – відображено послуги депозитарія, реєстратора або андерайтера з обслуговування додаткової емісії акцій (за відсутності додатково вкладеного капіталу); 7 – оплачено послуги депозитарія (реєстратора, андерайтера).

Зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості та кількості акцій:

1 – проведено викуп акцій у акціонерів; 2 – оплачено викуплені акції; 3 – відображено анулювання викуплених акцій за номінальною вартістю; 4 – відображено емісійний дохід у разі перевищення ціни викупу над номіналом; 5 – відображено негативний емісійний дохід у разі перевищення номінальної вартості над ціною викупу (при наявності та за відсутності прибутку)

Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів: без встановлення нової номінальної вартості акцій

1 – відображено спрямування нерозподіленого прибутку до складу прибутку, що підлягає розподілу; 2 – проведено нарахування дивідендів за акціонерами на початок виплати (за реєстром власників акцій); 3, 4 – здійснено нарахування авансового внеску; сторнування авансового внеску, нарахованого на дивіденди, що реінвестуються; 5 – проведено реєстрацію випуску додаткових акцій та збільшення статутного капіталу на номінальну вартість випущених акцій; 6 – відображено суму перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю; 7 – проведено списання сум нарахованих дивідендів на зменшення заборгованості акціонерів з формування власного капіталу товариства; при встановленні нової номінальної вартості акцій

1 – вилучення акцій старої номінальної вартості: 1a – вилучення акцій; 16 – анулювання акцій; 2 – здійснено реєстрацію випуску акцій з новою номінальною вартістю; 3 – проведено списання суми вилучених акцій у погашення заборгованості акціонерів

Рис. 1. Удосконалений порядок бухгалтерського відображення операцій зі збільшення та зменшення статутного капіталу акціонерного товариства

Дивіденди, що виплачуються резидентами України, належать до доходів з джерелом їх походження з України. Тому під час нараховування (виплати) доходу у вигляді дивідендів будь-який емітент акцій (часток) або за його дорученням – інша особа є податковим агентом фізичної особи, на користь якої дивіденди нараховуються (виплачуються) (пп. 170.5.1–170.5.2 ст. 170 Податкового кодексу України). Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб – резидентів та нерезидентів юридичною особою – резидентом, оподатковуються за нижчою ставкою – 5 % (пп. 170.5.3 ст. 170). Раніше, відповідно до пп. 9.3.4, пп. 9.11.2 і пп. 9.11.3 ст. 9 Закону “Про податок з доходів фізичних осіб”, для дивідендів, нарахованих на користь таких осіб, діяла ставка 15 %. Але щодо дивідендів, що виплачуються на користь нерезидентів, як і досі, можна застосовувати нижчі ставки, встановлені міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування. Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб – резидентів або нерезидентів “за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право)... які згідно із підпунктом 153.3.7 пункту 153.3 статті 153 Податкового Кодексу прирівнюються з метою оподаткування до заробітної плати” оподатковуються ПДФО за правилами оподаткування заробітної плати працівників (пп. 170.5.3 ст. 170 Податкового кодексу України).

Порядок оподаткування виплат дивідендів у негрошовій формі виходить з того, що передача іншого майна, ніж кошти, в рахунок “дивідендних” виплат

вважається продажем такого майна з усіма можливими податковими наслідками. Виходячи із звичайної вартості майна, нараховується авансовий внесок з податку на прибуток (пп. 7.8.2 ст. 7 Закону про прибуток, пп. 153.3.2 ст. 153 ПКУ), утримується податок на доходи нерезидентів – юридичних осіб і ПДФО під час виплат фізичним особам (як резидентам, так і нерезидентам). При цьому сума останніх двох податків розраховується на основі спеціального коефіцієнта, що визначає податок, який утримується з негрошових виплат (формула розрахунку наведена в п. 164.5 ст. 164 ПКУ).

Відповідно до п. 7 П(С)БО 12 дивіденди, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями (тобто вкладеннями в акції або частки), відображаються як фінансовий дохід підприємства-інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим П(С)БО 15. Дохід визнається в періоді оголошення об'єктом інвестування про виплату дивідендів (п.20 ПБО-15). У інвесторів, які мають акції (частки у статутному капіталі) асоційованих та дочірніх підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, дивіденди зменшують балансову вартість фінансових інвестицій.

Враховуючи специфіку оподаткування дивідендів юридичних та фізичних осіб, а також відсутність розроблених типових форм первинних документів для відображення таких розрахунків, нами запропоновано для обліку розрахунків суми дивідендів для акціонерів (фізичних та юридичних осіб) резидентів застосовувати табличні форми відомостей розрахунків (Зразок 1 та Зразок 2). Подібні зразки можуть застосовуватися для розрахунку сум дивідендів для акціонерів-нерезидентів.

Зразок 1

Відомість розрахунку суми дивідендів для акціонерів фізичних осіб резидентів

Акціонер	Сума нарахованих дивідендів за		Сума утриманого ПДФО (р.2 x 5 %)	Сума виплачених дивідендів	№ протоколу
	привілейованими акціями	простими акціями			
1	2	3	4	5	6

Зразок 2

Відомість розрахунку суми дивідендів для акціонерів юридичних осіб резидентів

Акціонер	Сума нарахованих дивідендів за		Сума виплачених дивідендів (= р.2)	Авансовий внесок з податку на прибуток (р. 2 x 23 %)	№ протоколу
	привілейованими акціями	простими акціями			
1	2	3	4	5	6

У відомостях розрахунку суми дивідендів для акціонерів (фізичних та юридичних осіб) резидентів, на відміну від довідки бухгалтерії, систематизовано інформацію про суми нарахованих дивідендів в розрізі акціонерів, розмір утриманих податків та авансових внесків, що служить дієвим інструментом контролю за реалізацією основоположних майнових прав будь-якого акціонера та ефективності розрахункової дисципліни в товаристві вцілому.

Крім того, діючі підходи до організації бухгалтерського обліку власного капіталу не враховують проблемні питання, пов'язані з достатнім відображенням в системі обліку розрахунків з акціонерами. У зв'язку з цим, нами обґрунтовано варіанти розвитку аналітичного обліку за рахунком 67 “Розрахунки з учасниками” (табл. 1).

Таблиця 1. Запропоновані розрізи аналітики до рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”

Діючий План рахунків	Пропоновані зміни
67 “Розрахунки з учасниками”;	67 “Розрахунки з учасниками”;
671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”; аналітичні розрізи: – за нарахованими дивідендами резидентам; – за нарахованими дивідендами нерезидентам; – за привілейованими акціями; – за простими акціями; – за іменними акціями; – за акціями на пред'явника
672 “Розрахунки за іншими виплатами”	672 “Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії”
	673 “Розрахунки за внесками до незареєстрованого статутного капіталу”
	674 “Розрахунки за іншими виплатами”

Введення окремих субрахунків для обліку розрахунків з акціонерами дозволить сформувати необхідну інформацію про фактичний стан розрахунків за різними операціями для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Щодо збільшення статутного капіталу за рахунок власних коштів (резервного капіталу, реінвестиції прибутку), то для товариства не потрібно залучати

зовнішні джерела, оскільки власні джерела наявні на будь-якому підприємстві, а лише перенести певні суми з одного рахунку на інший, змінюючи тільки пасив балансу, а саме пропорції капіталу. Це робить такий спосіб простим і зручним для бухгалтера та ідеальним шляхом для збільшення статутного капіталу підприємства. Ці операції будуть відображені в обліку наступним чином (табл. 2).

Таблиця 2. Відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо збільшення статутного капіталу за рахунок внутрішніх джерел фінансування

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено спрямування нерозподіленого прибутку до складу прибутку, що підлягає розподілу	441	443
2.	Поповнено статутний капітал за рахунок реінвестиції прибутку	443	40
3.	Збільшено статутний капітал за рахунок коштів резервного капіталу	43	40

При збільшенні статутного капіталу шляхом обміну облигацій на акції емітента статутний капітал збільшується на загальну вартість облигацій, які обмінюються на акції. При цьому номінальна вартість облигацій має дорівнювати номінальній вартості акцій. Акціонерне товариство також повинно провести реєстрацію випуску акцій.

В момент розміщення конвертованих облигацій в обліку емітента відображається збільшення позикового капіталу, тобто збільшення за кредитом рахунку 52 "Зобов'язання за довгостроковими облигаціями" на суму емісії конвертованих облигацій. В цей момент виникає поняття "Конвертований капітал" – перетворення позикового капіталу у власний капітал підприємства у випадку конвертації на прості або привілейовані акції. Конвертація в акції передбачає майнові права її власника, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства, право на отримання частини майна у разі ліквідації та право на управління акціонерним товариством. Отже, "конвертований капітал" виступає як проміжний капітал – він ще не є власним капіталом, але і не є сумою прямого зобов'язання (відображення за кредитом запропонованого Рудейчук С.В. та Яковець Г.Ю. [9] рахунку 401 "Конвертований капітал" на суму емісії конвертованих облигацій до моменту погашення (конвертації). На наступному етапі відбувається виконання емітентом зобов'язань за конвертованими облигаціями, тобто сплата відсотків. У момент погашення конвертованих облигацій відбувається відображення збільшення статутного капіталу за рахунок конвертації облигацій на акції та зменшення зобов'язань за облигаціями. Позитивна різниця відноситься на доходи від реалізації фінансових інвестицій – субрахунок 741, негативна – на фінансові витрати субрахунок 952.

Рішення про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства приймається аналогічно рішенням про його збільшення. Шляхами зменшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства є:

- 1) зменшення номінальної вартості акцій (деномінації);
- 2) зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх частини товариством з метою подальшого анулювання, або анулювання раніше викуплених товариством акцій, які не були реалізовані, або анулювані протягом одного року з дати придбання.

Ще одним шляхом зменшення статутного капіталу може бути процес реорганізації й створення нових акціонерних товариств.

При цьому не допускається: об'єднання шляхів зменшення розміру статутного капіталу; прийняття рішення про зменшення статутного капіталу до реєстрації всіх попередніх випусків акцій, до реєстрації звітів про результати розміщення акцій та видачі свідоцтва про реєстрацію.

На відміну від процедури збільшення, зменшення номінальної вартості всіх акцій єдино можливим у межах обов'язкового доведення його до розміру сумарної вартості чистих активів, передбаченого п. 3 ст. 156 Цивільного кодексу України, ч. 3 ст. 14 Закону України "Про акціонерні товариства", що по суті, є ні чим іншим, як зменшення майна товариства, яке відбувається тільки шляхом зменшення номінальної вартості акцій.

Акціонерне товариство в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, має право анулювати викуплені ним акції та зменшити статутний капітал або підвищити номінальну вартість решти акцій, не змінюючи при цьому розмір статутного капіталу.

Обліковують викуплені акції за ціною їх придбання на рахунок 45 "Вилучений капітал" субрахунок 451 "Вилучені акції", де за дебетом відображається фактична собівартість викуплених акцій, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій. Різниця, що виникають під час викупу акцій визнаються емісійним доходом (викуп акцій за ціною, нижчою за номінальну) або емісійними витратами (викуп акцій за ціною, вищою за номінальну) і обліковуються на субрахунок 421 "Емісійний дохід". Якщо емісійного доходу недостатньо для покриття перевищення ціни викупу над ціною продажу (емісійні витрати перевищують емісійні доходи), необхідно використовувати прибуток звітного періоду, а саме рахунок 443 "Прибуток, використаний в звітному періоді".

Отже, зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій (деномінація існуючих акцій меншої номінальної вартості) передбачає операції з проведення викупу акцій у акціонерів, оплату цих акцій та відображення зменшення статутного капіталу за рахунок вилучених акцій.

Зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення кількості акцій передбачає складніший комплекс процедур, пов'язаний, насамперед, з відображенням емісійного доходу у разі перевищення ціни викупу над номіналом, або негативного емісійного доходу у разі перевищення номінальної вартості над ціною викупу.

Також підприємство може здійснювати викуп акцій власної емісії з метою запобігання захопленню контрольного пакету акцій іншими інвесторами, зважаючи на те, що привілейовані акції надають їх власникам переважні порівняно з власниками простих акцій права на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, на отримання частини майна у разі його ліквідації. Водночас власники привілейованих акцій можуть мати право на участь в управлінні акціонерним товариством лише у випадках, передбачених статутом або спеціальним законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств (питання, щодо яких власники привілейованих акцій мають право голосу, названо в частині п'ятій ст. 26 Закону України "Про акціонерні товариства").

Якщо товариство хоче перепродати, розповсюдити придбані власні акції серед своїх працівників, умови такого перепродажу чи розміщення потрібно визначити відповідним рішенням загальних зборів акціонерів або наглядової ради товариства, якщо інше не передбачено засновницькими документами товариства.

Операції з анулювання акцій, а також їх перепродажу оформляються довідкою бухгалтерії. Нами запропоновано для обліку цих операцій застосовувати табличну форму відомості розрахунку результату від викупу, перепродажу та анулювання акцій (Зразок 3).

Зразок 3

Відомість розрахунку результату від викупу, перепродажу та анулювання акцій власної емісії

Кількість акцій	Держатель акцій	Номінальна вартість	Собівартість викуплених акцій	Сума, отримана від реалізації акцій	№ протоколу рішення зборів акціонерів	Результат викупу, перепродажу та анулювання						
						Продаж акцій за ціною, рівною викупній	Вартість перепродажу більша ніж фактична собівартість (ар.5>ар.4)		Вартість перепродажу менша ніж фактична собівартість (собівартість викуплених та анульованих акцій більша за їх номінальну вартість) (ар.4>ар.5) (ар.4>ар.3)			
							Дебет 31 (30)	Кредит 421	Кредит 451	Дебет 311	Дебет 421	Дебет 443
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

У відомості розрахунку результату від викупу, перепродажу та анулювання акцій власної емісії, на відміну від довідки бухгалтерії, систематизовано інформацію про кількість акцій, їх номінальну та викупну (реальну) вартість, можливу кореспонденцію рахунків внаслідок викупу, перепродажу чи анулювання акцій. Важливим при цьому є зазначення держателя акцій та номера протоколу рішення зборів акціонерів для забезпечення правомочності здійснення таких операцій з акціями власної емісії.

Крім наведеного вище, тобто зміни статутного капіталу у зв'язку зі зміною його величини, можуть відбуватися зміни у структурі самого статутного капіталу.

Структура статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися внаслідок обміну привілейованих акцій на прості, а також у результаті дроблення або консолідації акцій. Такі операції знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку лише на аналітичному рівні. Це впливає з Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при зміні номінальної вартості та кількості акцій без зміни розміру статутного фонду затвердженого рішенням Державної комісії по цінним паперам і фондового ринку (від 14.09.2000 р.)

Операції зі зменшення номіналу акцій, які здійснюються акціонерним товариством – емітентом цих акцій, без зміни статутного капіталу називається дробленням (спліт). При цьому кожна з акцій, яка є в наявності, ділиться на декілька частин з відповідно меншими номіналами.

Дроблення нереалізованих акцій на велику кількість акцій здійснюється з дотриманням існуючої пропорції розподілу акцій між акціонерами.

Обернена операція, при якій збільшується номінал акцій шляхом трансформації певної кількості акцій в одну сторону без зміни суми статутного капіталу, називається консолідацією (обернений спліт).

Дроблення і консолідація відображається лише в реєстрі власників іменних цінних паперів. Дроблення акцій використовується у випадках, коли ринкова ціна акцій дуже висока, і акціонерне товариство таким чином намагається зробити її доступною для широкого кола потенційних інвесторів. Консолідація акцій застосовується при низькій вартості акцій для зменшення кола акціонерів.

Погоджуємося з думкою Н.С. Акімової та О.О. Безпалової [1, с. 20] з приводу того, що регулювання формування та руху статутного капіталу акціонерних товариств містить чимало недоліків: законодавством не регламентуються терміни доведення розміру сумарної вартості чистих активів до розміру статутного капіталу, не доведена необхідність одночасного погашення збитків перед акціонерами (виплати компенсації), пов'язаним із таким зменшенням тощо.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, підбиваючи підсумки дослідження методичних засад ведення обліку зміни структури статутного капіталу в акціонерних товариствах, можна відзначити:

1. Відсутність єдиних організаційних та методичних підходів до бухгалтерського обліку власного капіталу в системі управління акціонерним товариством поглиблюють такі дослідження й зумовлюють необхідність подальшого розгляду і удосконалення формування та обліку складових власного капіталу на підприємствах, особливо за сучасних умов функціонування підприємництва. Вивчені та систематизовані можливі шляхи, методи та порядки збільшення й зменшення статутного капіталу акціонерних товариств дозволили розробити удосконалені порядки бухгалтерського відображення операцій зі зміни статутного капіталу. Представлені пропозиції щодо бухгалтерського відображення таких операцій, за рахунок зростання інформативності облікових записів і показників фінансової звітності, сприяють підвищенню ефективності управління фінансовою діяльністю підприємства, аналізу результатів від здійснення операцій з капіталом з урахуванням стратегії розвитку підприємства.

2. Діючи підходи до організації бухгалтерського обліку власного капіталу не враховують проблемні питання, пов'язані з достатнім відображенням в системі обліку розрахунків з учасниками. У зв'язку з цим, у роботі обґрунтовано варіанти розвитку аналітичного обліку за рахунком 67 "Розрахунки з учасниками" як 671 »Розрахунки

за нарахованими дивідендами"; 6711 "Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам"; 6712 "Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам"; 6711 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями"; 6712 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями"; 67111 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за іменними привілейованими акціями"; 67112 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями на пред'явника"; 67121 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими іменними акціями"; 67122 "Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями на пред'явника"; 672 »Розрахунки з учасниками за акції додаткової емісії"; 673 «Розрахунки за внесками до незареєстрованого статутного капіталу»; 674 »Розрахунки за іншими виплатами".

Введення окремих субрахунків для обліку розрахунків з акціонерами дозволить сформувати необхідну інформацію про фактичний стан розрахунків за різними операціями для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Не дивлячись на те, що питанням бухгалтерського обліку власного капіталу приділяється значна увага на законодавчому й практичному рівнях, потребує подальшого удосконалення питання відповідності рівня забезпеченості системи бухгалтерського обліку таких операцій інформаційним запитам системи управління підприємством, розгляд якого є перспективним напрямом подальших досліджень.

Список використаної літератури:

- Акімова Н.С. Облікові аспекти змін статутного капіталу акціонерного товариства / Н.С. Акімова, О.О. Безпалова // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 18-20.
- Белоусов М.О. Збільшення статутного капіталу: правові та облікові наслідки / М.О. Белоусов // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4(54). – С. 17-21.
- Бурдяк А.О. Розвиток ринку акцій в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://libfor.com/index.php?newsid=309>.
- Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.
- Леонова Л.Ю. Преимущественные права в гражданском праве / Л. Ю. Леонова/ Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.03 – М., 2005. – 30 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1209805>
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій України / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, доц. О.П. Войналович, доц. С.Ф. Легенчук, доц. Н.А. Остап'юк. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 100 с.
- Про внесення змін до Закону України "Про акціонерні товариства" щодо вдосконалення механізму діяльності акціонерних товариств": закон України від 03.02.2011 № 2994-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2994-17>
- Реформування системи корпоративного управління в Україні: стратегічні завдання та практичні кроки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ssmsc.gov.ua/press/events/reformuvannya_sistemi_korporativnogo_upravlinnya_v_ukraini_strategichni_zavdannya_ta_praktichni_kroki
- Рудейчук С.В. Бухгалтерський облік операцій з конвертованими облігаціями: перспективи розвитку / С.В. Рудейчук, Г.Ю. Яковець // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1(55). – С. 141-144.
- Тарасова Н. Виплата та отримання дивідендів: оподаткування і облік / Н. Тарасова // Акції та частки: обліковий портрет у правовому інтер'єрі [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. О.Б. Кушина, Н.М. Тарасова; засн. ЗАТ "ХК "Бліц-Інформ". – К.: Бліц-Інформ, 2011. – Вип. 3. – 192 с. – С. 176-181.
- Шваб О.В. Економічний розвиток акціонерних товариств молокопереробної галузі за умов законодавчих змін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/908/

ВАРІЧЕВА Руслана Вікторівна – здобувач Житомирського державного технологічного університету