

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РОЗРАХУНКІВ ІЗ
ЗАСНОВНИКАМИ ТА УЧАСНИКАМИРозглянуто проблеми відображення формування та змін статутного капіталу
акціонерного товариства у бухгалтерському обліку

Вступ. Багаторічна історія розвитку законодавства стосовно створення та функціонування акціонерних товариств є основою створення законодавчої бази в Україні та її поступового удосконалення. Загальні правила та умови діяльності акціонерних товариств в Україні регламентувалися Цивільним Кодексом Української РСР (статті 23-40) та основними законодавчими документами з питань підприємницької діяльності, зокрема, Законами України "Про підприємство" і "Про підприємства в Україні", які з 1 січня 2004 р. втратили чинність. Спеціальні положення та норми сформульовані в Законі України "Про господарські товариства", який врегулював правила створення, діяльності, права й обов'язки учасників та засновників акціонерних товариств.

Постановка проблеми. В акціонерних товариствах відкритого або закритого типу розподіл прибутку між засновниками проводиться, як правило, пропорційно до внеску кожного з них до статутного капіталу (якщо інший порядок розподілу прибутку не передбачений установчими документами). Тому співвідношення часток учасників і порядок оцінки внесків до статутного капіталу на стадії формування господарського товариства має винятково вагомe значення.

На сьогодні в Україні правові основи операцій зі статутним капіталом є недостатньо врегульованими. Неузгодженість норм чинного законодавства, нормативних документів з бухгалтерського обліку та оподаткування, відсутність методичного забезпечення оцінки розміру статутного капіталу за критеріями справедливої вартості й вартості чистих активів – ці проблеми викликають багато питань, які залишаються невирішеними.

Викладення основного матеріалу дослідження. Починаючи з 1 січня 2004 р. в Україні діють три нормативних документи: Господарський кодекс, Цивільний кодекс та Закон України "Про господарські товариства", якими регулюється умова створення та діяльності акціонерних товариств. Кожен з них має окремі напрями регулювання діяльності акціонерних товариств, хоча в певній мірі вони дублюються. Так, у Господарському кодексі України, загальним питанням створення підприємств присвячено статті 62-72, а господарським товариствам – статті 79-92 [1]. У Цивільному кодексі України загальним положенням про діяльність господарських товариств відведено статті 113-118, а спеціальним нормам щодо акціонерних товариств –

статті 152-162. На акціонерні товариства розповсюджується також і дія загальних норм про юридичних осіб, що закріплена у статтях 80-112 Цивільного кодексу України [12]. Разом з тим, ще не втратив чинності Закон України "Про господарські товариства", до змісту якого постійно вносяться відповідні зміни (остання з них внесена у квітні 2007 року [2]). Однак за всіх змін окремі положення закону не приведені у відповідність з новими, чинними нині кодифікованими документами. Мають місце різночитання між Законом України "Про господарські товариства" та Господарським і Цивільним кодексами України, що негативно впливає на проведення корпоративного контролю, не дозволяє забезпечити ефективний захист прав акціонерів.

За останні роки в Україні захищено дисертації з обліку статутного капіталу та розрахунків з учасниками в товариствах з обмеженою відповідальністю та акціонерних товариствах, зокрема такими науковцями, як В.В. Мельничук [11], А.Б. Зубко (2002 р.) [5], О.О. Разборська (2004 р.) [10], І.Р. Поліщук (2006 р.) [9], І.В. Капля (2006 р.) [6], в яких удосконалено методику відображення в обліку та звітності формування й змін статутного капіталу акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю. Прийняття Закону України "Про акціонерні товариства" та внаслідок цього недостатня розробленість теоретичних і практичних питань відображення в обліку й звітності об'єктивної і повної інформації про стан розрахунків з учасниками акціонерних товариств вимагає детального дослідження організаційно-правових основ розрахунків з учасниками.

Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України в роз'ясненні "Щодо порядку застосування окремих положень розділу XVII "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України "Про акціонерні товариства" у зв'язку з набранням ним чинності" від 14.07.2009 № 797 зазначила, що якщо акціонерним товариством упродовж відведених двох років прийнято рішення про зміну розміру статутного капіталу товариства, деномінацію акцій та емісію цінних паперів, таке товариство зобов'язане одночасно привести свою діяльність у відповідність із цим законом. Тому порушене питання – це актуальна на сьогодні проблема, з якою незабаром зіткнуться багато акціонерних товариств.

У табл. 5.1 наведено порівняльну характеристику формування статутного капіталу в акціонерних товариствах і товариствах з обмеженою відповідальністю відповідно до законодавства України.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика формування статутного капіталу в акціонерних товариствах і товариствах з обмеженою відповідальністю в Україні

№ з/п	Критерії	ТОВ	АТ
1	2	3	4
1	Визначення поняття статутного (фонду) капіталу відповідно до законодавства	Відповідно до П(с)БО 2 "Баланс": статутний капітал є зафіксованою в установчих документах загальною вартістю активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства	
2	Мінімальний розмір статутного капіталу	100 мінімальних заробітних плат	1250 мінімальних заробітних плат
3	Вимоги чинного законодавства щодо оплати статутного капіталу його учасниками на момент реєстрації товариства	50 %	30 % для ВАТ, 50 % для ЗАТ
4	Дозволено вносити до статутного капіталу	Будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в т.ч. на інтелектуальну власність)	
5	Заборона щодо внеску до статутного капіталу	Внеском не можуть бути бюджетні кошти, кредити, засоби, отримані під заставу, векселі	
6	Кількість засновників	2 і більше	1, 2 і більше осіб
7	Перехід частки	Продаж або відчуження частки	Продаж, або обов'язковий викуп частки
8	Вищий орган керівництва	Загальні збори	Загальні збори
9	Періодичність скликання загальних зборів	Не рідше 2-х раз на рік	1 раз на рік
10	Зменшення, збільшення статутного капіталу	Після повідомлення всіх учасників	Не допускається, якщо статутний капітал менше чистих активів

Отже, формування статутного капіталу акціонерних і товариств з обмеженою відповідальністю має подібні та відмінні риси. Зокрема, спільні риси при створенні товариства з обмеженою відповідальністю і акціонерного товариства такі: перелік цінностей, які дозволено вносити, ідентичний, а також для обох організаційно-правових форм визначено матеріальні цінності, що не можуть бути внесені до статутного капіталу.

Відповідно до ст. 80 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями) товариством з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ) є господарське товариство, що має статутний фонд, поділений на частки, розмір яких визначається установчими

документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої внески, несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах своїх внесків [1].

Статуту та інші внутрішні документи акціонерних товариств, створених до набрання чинності Законом України "Про акціонерні товариства", підлягають приведенню у відповідність з нормами Закону України "Про акціонерні товариства" не пізніше ніж протягом двох років з дня набрання чинності Законом України "Про акціонерні товариства".

Розглянемо основні зміни, що запроваджуються даним нормативним документом (табл. 2).

Таблиця 2. Критика основних змін, запроваджених Законом України "Про акціонерні товариства"

№ з/п	Зміни	Коротка характеристика	Переваги та недоліки
1	2	3	4
1	Типи акціонерних товариств	Акціонерні товариства за типом поділяються на публічні та приватні акціонерні товариства. Відповідно, приватне акціонерне товариство може здійснювати тільки приватне розміщення акцій. У свою чергу, публічне акціонерне товариство може здійснювати як публічне так і приватне розміщення акцій	Норми Закону не передбачають правових наслідків в разі не приведення у відповідність статутів та внутрішніх положень раніше створених акціонерних товариств у відповідність до норм цього закону, що відповідно може створити ситуацію, коли в Україні будуть існувати як приватні та публічні товариства, так і закриті та відкриті
2	Можливість участі в акціонерному товаристві однієї особи	Відповідно до ст. 6 Закону України "Про акціонерні товариства" акціонерне товариство може бути створене однією особою чи може складатися з однієї особи у разі придбання одним акціонером усіх акцій товариства	Є позитивним моментом, оскільки дозволяє повністю контролювати діяльність АТ, значний рівень управління підприємством і контроль за його діяльністю
3	Запровадження засновницького договору	Передбачається, що підготовка цього документа відбуватиметься на стадії заснування нового акціонерного товариства. Відповідно до ч. 3 ст. 9 закону засновники АТ можуть укладати засновницький договір, у якому визначаються порядок провадження спільної діяльності щодо створення акціонерного товариства, кількість, тип і клас акцій, що підлягають придбанню кожним засновником, номінальна вартість і вартість придбання цих акцій, строк і форма оплати вартості акцій, строк дії договору. Укладання засновницького договору не є обов'язковим, оскільки він не є установчим документом акціонерного товариства відповідно до закону	Створення засновницького договору дозволяє узгодити інтереси засновників АТ на стадії його заснування. Підготовка такого документа може бути доцільною для публічних акціонерних товариств
4	Переважне право акціонерів	Закон розрізняє переважне право акціонерів приватного акціонерного товариства у разі відчуження акцій такого акціонерного товариства одним з акціонерів на користь третіх осіб (ч. 2 ст. 7 закону) та переважне право акціонерів під час додаткової емісії акцій акціонерного товариства (ст. 27 закону). Якщо за законом другий випадок не передбачає опції шляхом регулювання цього питання в статуті акціонерного товариства, то встановлення переважного права у разі відчуження акцій акціонерного товариства третім особам є волею акціонерів. Згідно з ч. 3 ст. 7 закону "статутом приватного акціонерного товариства може бути передбачено переважне право його акціонерів та самого товариства на придбання акцій цього товариства". Проте, якщо акціонери вважають доцільним існування такого права і передбачили відповідну норму в статуті акціонерного товариства, реалізація цього права може відбуватися тільки у спосіб, встановлений законом. Тобто вкрай важливо зазначити у статуті приватного акціонерного товариства наявність чи відсутність переважного права акціонерів, а також процедуру його реалізації, враховуючи вимоги закону	У комплексі закріплення таких повноважень дозволяє впровадити певного часу сконцентрувати капітал товариства в руках обмеженого кола осіб, тобто дозволить позбавитися від міноритаріїв. Вкрай важливо зазначити у статуті приватного акціонерного товариства наявність чи відсутність переважного права акціонерів, а також процедуру його реалізації, враховуючи вимоги закону
5	Формування статутного капіталу майном	Оплата вартості акцій, які розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами або майном, майновими та немайновими правами, що мають оцінку, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів)	Оплата акцій АТ майном є новизною, на нашу думку, досить позитивною
6	Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства	Відповідно до ч. 1 ст. 16 Закону, не вказавши в статуті акціонерного товариства відповідну опцію, можна встановити обмеження щодо зменшення статутного капіталу акціонерного товариства в один з таких способів: або шляхом зменшення номінальної вартості акцій, або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості	Дане нововведення наближує даний закон до міжнародних стандартів і враховує специфіку ринкової економіки

Отже, Законом України "Про акціонерні товариства" внесено суттєві зміни до порядку функціонування акціонерних товариств. Серед найбільших змін досліджуваного закону є:

- 1) поділ акціонерних товариств на публічні та приватні;
- 2) обмеження кількості акціонерів у приватних акціонерних товариствах та вимога обов'язкового лістингу публічних акціонерних товариств;
- 3) існування акцій виключно в бездокументарній формі;

4) новий порядок визначення розміру та порядку виплати дивідендів;

5) нові правила скликання та проведення загальних зборів акціонерів;

6) запровадження кумулятивного голосування під час обрання членів наглядової ради та ревізійної комісії;

7) особливий порядок придбання значного та контрольного пакетів акцій акціонерного товариства;

8) запровадження правил вчинення акціонерним товариством значних правочинів і правочинів із заінтересованістю;

9) суттєво оновлений механізм здійснення реорганізаційних процедур.

Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути грошові кошти, цінні папери, інші речі, майнові або інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, підлягає незалежній експертній перевірці.

Фінансовою основою діяльності акціонерних товариств є статутний капітал, що формується за рахунок емісії акцій та їх продажу, а також випуску й продажу облигацій.

Акціонерний капітал складається з трьох частин: коштів засновників підприємства і подальших їх внесків, інвестицій інших акціонерів, нерозподіленого прибутку. З метою більш чіткого розмежування основних понять додатково виділяють поняття "капітал акціонерів", до якого включають внески акціонерів і нерозподілений прибуток, та "зобов'язання акціонерам" – чиста вартість капіталу підприємства, яка характеризує обсяг власних коштів підприємства (без позичених у кредит) [8].

Перевагами акціонерних товариств є те, що власники капіталу, інвестуючи кошти підприємству, не беруть безпосередньої участі в організації його діяльності. Інвестори несуть лише обмежену відповідальність за борги підприємства, що дозволяє залучати кошти навіть до досить ризикових, однак прибуткових видів діяльності. Акціонери, які є власниками акцій, відповідають за зобов'язаннями товариства тільки в межах належних їм акцій.

У ст. 24 Закону України "Про господарські товариства" зазначено: "акціонерним визнається товариство, яке має статутний фонд, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства" [2].

Однією з визначальних особливостей Закону України "Про акціонерні товариства" є те, що акціонерне товариство може бути створене однією особою чи може складатися з однієї особи у разі придбання одним акціонером усіх акцій товариства.

Акція – це цінний папір без установленого строку обігу, який засвідчує дольову участь її власника у статутному фонді акціонерного товариства, підтверджує членство у цьому товаристві та право на участь в управлінні ним; дає власнику право на отримання частини прибутку у вигляді дивідендів, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Передбачається, що всі акції тепер будуть лише іменними та існувати в бездокументарній формі. Товариство може здійснювати розміщення акцій двох типів: простих і привілейованих. Прості акції не підлягають конвертації у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства. Частина привілейованих акцій у розмірі статутного капіталу акціонерного товариства не може перевищувати 25 %.

Важливо також, що п. 3 ст. 78 зобов'язує публічні акціонерні товариства мати власну сторінку в мережі Інтернет, на якій потрібно розміщувати інформацію, яка підлягає розкриттю за законом, зокрема, статут товариства.

Найскладніша система формування і зміни статутного капіталу встановлена законодавством для акціонерних товариств.

Формування статутного фонду акціонерного товариства відбувається шляхом випуску й розповсюдження цінних паперів, за допомогою чого формується капітал (грошові кошти, майно, права володіння тощо).

При первинному розміщенні акцій їх оплата може здійснюватися грошовими коштами або майном, майновими й немайновими правами, що мають оцінку, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, і векселів).

Кожен засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі несплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50 % статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням.

Документ, що засвідчує право власності засновника акціонерного товариства на акції, видається йому після повної оплати вартості таких акцій протягом 10 робочих днів з дати отримання товариством свідоцтва про державну реєстрацію випуску акцій.

У процесі функціонування акціонерне товариство має право збільшувати або зменшувати свій статутний капітал. Збільшення капіталу здійснюється за рішенням учасників і погоджується протоколом. Основними причинами збільшення статутного капіталу є підвищення кредитоспроможності (необхідна умова отримання кредитів і залучення акцій), мобілізація фінансових ресурсів, акумуляція фінансового капіталу, рівень ринкової ціни акцій (цей чинник не властивий вітчизняному ринку цінних паперів), збільшення бази для нарахування дивідендів (найбільш вагома причина для акціонерів).

У акціонерних товариствах статутний капітал збільшується шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості у порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків. Збільшення статутний капітал для покриття збитків товариства не допускається.

Зменшення статутного капіталу відбувається шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом 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.

Зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче встановленого чинним законодавством зумовлює ліквідацію товариства.

Бухгалтерський облік і узагальнення інформації про стан і зміни статутного капіталу підприємства ведеться на рахунок 40 "Статутний капітал". На цьому рахунку реєструються суми внесків (часток) і акцій власної емісії за номінальною їх вартістю, визначеною в установчих документах.

Акціонерне товариство може здійснювати викуп акцій власної емісії з метою запобігання захопленню контрольного пакету акцій іншими інвесторами; розповсюдження акцій серед працівників підприємства; збільшення доходу на кожну акцію.

Облік власних акцій, викуплених у акціонерів ведеться на рахунок 45 "Вилучений капітал". Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Однією з умов організації комплексного спостереження за процесом підписки та оплати акцій є необхідність розмежування інформації про статутний капітал в розрізі різних типів акцій, передбачених установчими документами акціонерного товариства. Інший критерій групування і узагальнення інформації – необхідність організації обліку розрахунків з кожним власником акцій. Відповідно, гарантією дотримання прав акціонерів є достовірність і своєчасність бухгалтерського обліку.

Для забезпечення фінансової стабільності акціонерного товариства доцільним є створення резерву під можливе знецінення окремих видів майна підприємства. Такі резерви формуються за рахунок прибутку акціонерного товариства з метою збереження власного майна від можливих втрат, інфляційних процесів чи несприятливого впливу ринкового середовища.

Статутом акціонерного товариства може бути також передбачене створення спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Резервний капітал передбачається формувати в обов'язковому розмірі 15 % (а не 25 %) статутного капіталу і до досягнення такого рівня щорічні відрахування до нього повинні становити 5 % чистого прибутку.

Оплата одержаних акцій може здійснюватися грошовими коштами та з позикових рахунків. Якщо акції

анульовано, то на цю суму зменшується статутний капітал; при перепродажу акцій – зазначається зменшення вилученого капіталу та збільшення відповідних активів. У ході продажу акцій заборгованість акціонерів відображається на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

В табл. 4 відображено облік операцій з акціями власної емісії.

Таблиця 4. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з акціями власної емісії

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Зареєстровано статутний капітал і здійснено випуск акцій	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Оплачено акціонерами: а) грошовими коштами б) основними засобами в) нематеріальними активами г) виробничими запасами, МШП д) цінними паперами	а) 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", б) 10 "Основні засоби", в) 12 "Нематеріальні активи", г) 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", д) 14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"
3	Віднесено різницю між емісійною і номінальною вартістю оплачених акцій на додатковий капітал	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	421 "Емісійний дохід"
4	Викуплено акції у акціонерів	45 "Вилучений капітал"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
5	Збільшено статутний капітал після оплати його первісної величини за рахунок нарахованих дивідендів	671 "Розрахунки за дивідендами"	40 "Статутний капітал"

Норми законопроекту узгоджені з принципами корпоративного управління України та рекомендаціями з найкращої практики корпоративного управління для акціонерних товариств України, однак вони не забезпечують повного вирішення існуючих проблем практичного характеру і правове регулювання їх діяльності потребує подальшого розвитку. На нашу думку, головною умовою забезпечення високих темпів зростання української економіки та підвищення її конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості українських компаній, забезпечувала б прозорість і ефективність державного регулювання сфери корпоративних відносин. З цієї метою необхідно:

– впровадження до чинного законодавства України принципів корпоративного управління, які відповідають міжнародному рівню;

– забезпечення правового регулювання, спрямованого на встановлення балансу інтересів всіх зацікавлених учасників корпоративних відносин;

– розвиток корпоративного законодавства в тих сферах, де відсутнє чітке правове регулювання, насамперед, у сфері регулювання процесу реорганізації та корпоративних поглинань.

У статуті акціонерного товариства має бути досягнуто максимальне поєднання інтересів засновників та інших акціонерів, в основу якого необхідно передбачити зацікавленість найбільшого числа акціонерів у прийнятті ключових рішень; слід чітко розподілити повноваження виконавчого органу наглядової ради та надати їй ефективні важелі впливу на поведінку виконавчого органу, наприклад, наділити повноваженнями приймати деякі важливі рішення, що не дозволить виконавчому органу її ігнорувати та зацікавить обидва органи в організації ефективної взаємодії, встановити заборону на суміщення посад у наглядовій раді та виконавчому органі.

Серед проблем, що виникають у практиці ведення бухгалтерського обліку, особливою роллю належить відображенню зменшення статутного капіталу за його невідповідності чистим активам підприємства.

Згідно зі ст. 155 Цивільного Кодексу України, якщо після закінчення фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення статутного капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого нормативними документами, товариство підлягає ліквідації [12].

Контролюючими органами України не розроблено механізм виявлення необхідності примусової зміни статутного капіталу акціонерних товариств. Тому на практиці спостерігаються одноразові випадки добровільного зменшення статутного капіталу, хоча аналіз фінансової звітності свідчить про необхідність проведення ретельного фінансового аналізу статей балансу для виконання вказаних вимог нормативних документів.

З питання виплати дивідендів передбачено виключно їх сплату в грошовій формі та не пізніше 6 місяців після закінчення звітного року. Товариство зобов'язане поінформувати акціонерів про дату, розмір, порядок і термін виплати дивідендів. Публічне товариство протягом 10 днів також направляє відповідну інформацію фондовій біржі, в листингу якої воно знаходиться.

Акціонерні товариства не мають права оголошувати та виплачувати дивіденди до повної сплати всього статутного капіталу (ч. 3 ст. 158 ЦКУ). Тобто за наявності заборгованості за внесками до статутного капіталу акціонерне товариство не має права виплачувати дивіденди в тому числі акціонерам, які оплатили заявлені акції в повному розмірі.

Підприємство, що виплачує дивіденди, обкладає їх авансовим внеском з податку на прибуток у порядку, передбаченому п.п. 7.8.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Авансовий внесок з податку на прибуток нараховується на суму дивідендів, призначених до виплати за ставкою 25 % [3].

Сума авансового внеску зменшує зобов'язання з податку на прибуток, коли після закінчення звітного періоду відображаються витрати на його сплату.

Якщо дивіденди виплачуються засновникам – фізичним особам, емітент корпоративних прав повинен нараховувати та утримати авансовий внесок з податку на прибуток (25 %) а також нараховувати та утримати податок з доходів фізичних осіб (15 %). Керуючись нормами Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб", сплачувати податок з доходів не доведеться при одночасному виконанні наступних умов:

– дивіденди виплачуються у вигляді акцій, часток, паїв;

– сума нарахованих дивідендів не змінює пропорцій участі власників у статутному капіталі емітента корпоративних прав;

– внаслідок нараховання дивідендів збільшується статутний капітал емітента корпоративних прав [4].

Облік розрахунків з нараховання та виплати дивідендів учасникам ведеться з використанням субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами". За кредитом цього рахунку відображаються нараховання дивідендів (за рахунок прибутку чи інших передбачених установчими документами джерел), а за дебетом – їх виплата або реінвестування.

Оскільки авансовий внесок не завжди повною мірою перебивається зобов'язаннями з податку на прибуток, пропонується відкрити окремих субрахунок 641 "Податок на прибуток / Авансовий внесок". Сальдо на цьому субрахунку відобразить величину авансового внеску, що підлягає перенесенню на майбутні звітні періоди.

Період 20-30-х років ХХ ст. характеризувався бурхливим розвитком процесу фондування на підприємствах. Слово "фонд" походить від латинського "fondus" і означає "запас". Існував принцип обов'язковості створення фондів, порядок створення та використання яких регламентувався низкою нормативних документів [7].

Використання таких резервів у системі бухгалтерського обліку вітчизняних акціонерних товариств надасть можливість отримувати за даними балансу достовірну інформацію про вартість майна підприємства, а також

сприятиме реалізації одного з основоположних принципів обліку – принципу обачності, що вимагає врахування потенційних збитків у момент отримання інформації про можливість їх понесення.

Вважаємо за доцільне створювати на підприємстві фонд нарахування дивідендів з використанням для його облікового відображення окремого субрахунку 426 "Фонд нарахування дивідендів" у складі синтетичного рахунку 42 "Додатковий капітал". Враховуючи те, що будь-який фонд повинен мати реальне забезпечення грошовими коштами, тому пропонуємо резервувати кошти на окремому субрахунку 315 "Поточний рахунок для виплати дивідендів". Розроблену методику створення та використання фонду нарахування та виплати дивідендів відображено в табл. 5.

Таблиця 5. Облікове відображення створення та використання фонду нарахування дивідендів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Створено фонд нарахування дивідендів	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	426 "Фонд нарахування дивідендів"
2	Перерахування коштів після отримання виручки від реалізації готової продукції для подальшого використання з метою створення фонду	315 "Поточний рахунок для виплати дивідендів"	311 "Поточний рахунок в національній валюті"
3	Нараховано дивіденди акціонерам за рахунок коштів фонду	426 "Фонд нарахування дивідендів"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"
4	Утримано податок з доходів фізичних осіб	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	641 "Розрахунки за податками"
5	Виплачено дивіденди акціонерам	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	315 "Поточний рахунок для виплати дивідендів"

Специфічним є характер використання коштів фонду нарахування дивідендів для конкретизації його облікової сторони. При використанні коштів фонду нарахування дивідендів загальна величина пасивів товариства не змінюється, оскільки відбувається перекласифікація відповідних статей. Однак за умови резервування коштів на спеціальному поточному рахунку для виплати дивідендів буде контролюватися їх цільове використання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проблема відображення формування та змін статутного капіталу акціонерного товариства у бухгалтерському обліку має історичний характер, оскільки залежить від норм чинного законодавства та встановлених підприємством методик обліку. Серед найбільших новацій Закону України "Про акціонерні товариства", що впливають на організацію та методику обліку розрахунків з учасниками, є: поділ акціонерних товариств на публічні та приватні; обмеження кількості акціонерів у приватних акціонерних товариствах та вимога обов'язкового лістингу публічних акціонерних товариств; існування акцій виключно в бездокументарній формі; новий порядок визначення розміру та порядку виплати дивідендів; нові правила скликання та проведення загальних зборів акціонерів; запровадження кумулятивного голосування під час обрання членів наглядової ради та ревізійної комісії; особливий порядок придбання значного та контрольного пакетів акцій акціонерного товариства; запровадження правил вчинення акціонерним товариством значних правочинів і правочинів із заінтересованістю; суттєво оновлений механізм здійснення реорганізаційних процедур.

Враховуючи результати проведеного дослідження, з'ясовано актуальність формування міцної законодавчої бази, положення якої не будуть суперечити одне одному, оскільки, що статутний капітал і розрахунки з учасниками відіграють головну роль при створенні та розвитку акціонерних товариств і є економічною базою його діяльності.

Для реалізації вимог Закону України "Про акціонерні товариства" запропоновано методику обліку створення та використання фонду нарахування дивідендів акціонерам за рахунок нерозподіленого прибутку. Водночас запропоновано здійснювати резервування коштів на спеціальному поточному рахунку 315 "Поточний рахунок для виплати дивідендів", на який надходять кошти після отримання виручки від реалізації готової продукції, для подальшого використання з метою виплати дивідендів.

Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Закон України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 № 1576-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=3&nreg=1576-12>.
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z0334_0.html.
4. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003р. № 889-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=889-15>.
5. Зубко А.Б. Організація обліку в акціонерних товариствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / А.Б. Зубко; Харк. держ. акад. технології та організації харчування. – Х., 2002. – 15 с.: рис. – укр.
6. Капля І.В. Облік власного капіталу в акціонерних товариствах АПК: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит/ Капля І. В. – Київ – 2006. – с. 18.
7. Зінкевич Н.І. Капітал, фонди, резерви в обліковій літературі 20-30-х років ХХ ст. / Н.І. Лінкевич // Вісник Житомирського інженерно-технологічного університету. – 2002. – № 20. – С. 147-150, с. 150.
8. Міщенко В. Методологічні аспекти формування акціонерного капіталу / В. Міщенко // Регіональна економіка. – 2006. – № 1. – С. 175-182, 177-178.
9. Поліщук І.Р. Бухгалтерський облік і контроль статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: теорія і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04/ І.Р. Поліщук – К., 2006. – С. 20.
10. Разборська О.О. Облік і аудит формування та руху статутного капіталу відкритих акціонерних товариств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04./ О.О. Разборська – К., 2004. – С. 23.
11. Учет и аудит собственного капитала аграрных предприятий: теория и практика: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / В.В. Мельничук / Киев. нац. екон. ун-т. – К., 2003. – С. 19 – укр.
12. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

ПИЛИПЕНКО Олександр Іванович – кандидат економічних наук, доцент Державної академії статистики, обліку та аудиту