https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/article/view/swj08-04-075
DOI: 10.30888/2663-5712.2021-08-04-075

REGARDING THE FORMATION OF AUTHORIZED CAPITAL IN JOINT STOCK COMPANIES

ЩОДО ФОРМУВАННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ

Kotsupatryi M. / Коцупатрий М.М.
https://orcid.org/0000-0001-5528-3210
Biriuk O. / Бірюк О.Г.
https://orcid.org/0000-0001-6784-3035
Kyiv National Economic University named after V. Hetman
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

Анотація. *Розглядаються питання невідповідності законодавчого регулювання формування статутного капіталу в акціонерних товариствах та відображення їх в обліку*

Ключові слова: *облік, статутний капітал, акціонерне товариство, первинна емісія акцій, неоплачений капітал*

Вступ.

Реформування економіки України на засадах приватної власності привело до створення нових організаційно-правових форм господарювання, серед яких чільне місце займають господарські товариства – товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства та товариства з додатковою відповідальністю.

Акціонерне товариство – це господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями [1].

Формування підприємства чи організації будь-якої організаційно-правової форми господарювання починається з укладання засновницького договору і створення статутного капіталу. Статутний капітал відіграє такі важливі функції в господарській діяльності підприємства: довгострокового фінансування діяльності підприємства, самостійності і влади, фінансування ризику, кредитоспроможності, відповідальності і захисту прав кредиторів, компенсації понесених збитків, розподілу доходів і активів.

Основний текст.

Статутний капітал акціонерного товариства – капітал товариства, що утворюється із суми номінальної вартості всіх розміщених акцій товариства [1].

В подальшому частки засновників (учасників) в статутному капіталі акціонерного товариства суттєво впливають на рівень контролю діяльності цього товариства. Домінуючий контрольний пакет акцій і контрольний пакет акцій є визначальними для прийняття будь-якого рішення в господарській діяльності акціонерного товариства власниками таких пакетів акцій.

З іншого боку акції акціонерного товариства посвідчують корпоративні права акціонерів щодо цього товариства. Усі акції акціонерного товариства є іменними і існують виключно в бездокументарній формі. Акціонерне товариство може здійснювати розміщення акцій двох типів – простих і привілейованих. Водночас статутом акціонерного товариства може передбачатися розміщення одного чи кількох класів привілейованих акцій, що

надають їх власникам різні права. Частка привілейованих акцій у статутному капіталі акціонерного товариства не може перевищувати 25 відсотків [1].

Частка акціонера у статутному капіталі товариства є визначальною для нарахування і виплати дивідендів – частини чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та класу. Водночас за акціями одного типу та класу нараховується однаковий розмір дивідендів [1].

Таким чином статутний капітал відіграє важливу роль в управлінні акціонерним товариством. Тому належне нормативно-правове регулювання обліку формування статутного капіталу та його збільшення чи зменшення відіграє провідну роль у ефективному функціонуванні акціонерних товариств та і у взаємовідносинах акціонерів.

Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року №627 «Про затвердження змін в деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» внесені суттєві зміни до рахунку 40 [2].

По-перше, назвали цей рахунок «Зареєстрований (пайовий) капітал», що не повністю відповідає змісту інформації, яка обліковується на цьому рахунку. Рахунок 40 призначено для обліку і узагальнення інформації про стан і рух всього зареєстрованого капіталу відповідно до законодавства і установчих документів – статутного, пайового, складеного та іншого зареєстрованого в статуті підприємства капіталу. Таким чином, логічною назвою цього рахунку може бути «Зареєстрований капітал». Доповнення щодо обліку на цьому рахунку внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу не змінює сутності запропонованої назви цього рахунку.

По-друге. Введення до рахунку 40 нових субрахунків (401 «Статутний капітал», 402 «Пайовий капітал», 403 «Інший зареєстрований капітал», 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу») суттєво підвищує рівень обліково-аналітичної інформації, що відноситься до зареєстрованого в статуті підприємства капіталу.

На субрахунку 404 Міністерство фінансів України рекомендує вести облік внесків, які надходять для формування статутного капіталу акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін в установчих документах. Водночас сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку відноситься в кредит субрахунку 401 «Статутний капітал» [3].

Водночас цим наказом Міністерство фінансів України не вніс суттєвих змін щодо обліку на рахунку 46 «Неоплачений капітал» заборгованості засновників господарського товариства за внесками до його статутного капіталу (аналітичний облік неоплаченого капіталу ведуть за видами розміщених неоплачених акцій в акціонерних товариствах) [3].

Таким чином, штучно створені розбіжності (правові колізії) в нормативно-правових актах щодо організації і методики відображення операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах суттєво впливають на прийняття рішень бухгалтерами-практиками щодо відображення в бухгалтерському обліку і звітності вищеназваних операцій. Незрозумілою

залишається позиція і Міністерства фінансів України щодо відображення в обліку отриманого емісійного доходу від розміщення акцій серед засновників акціонерного товариства за ціною, що перевищує їх номінальну вартість.

Порядок формування статутного капіталу в акціонерних товариствах передбачено розділом ІІ «Заснування акціонерного товариства» Закону України «Про акціонерні товариства» [1] та Рішенням національної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерних товариств» від 12.06.2018 року №385 [4].

Перед створенням акціонерного товариства його засновники укладають засновницький договір, у якому визначаються порядок і умови провадження спільної діяльності щодо створення акціонерного товариства (тип акціонерного товариства, кількість, тип і клас акцій, розподіл акцій серед засновників, номінальна вартість і ціна придбання цих акцій, строк і форма оплати вартості акцій, строк дії засновницького договору тощо).

На підставі засновницького договору про створення акціонерного товариства проводять і реєструють первинну емісію акцій, здійснюють розподіл акцій серед засновників товариства та оплату повної вартості акцій, а також приймають інші рішення, передбачені законодавством.

Установчі збори засновників акціонерного товариства затверджують результати емісій акцій серед засновників товариства, затверджують статут товариства та приймають інші рішення.

Для зберігання грошових коштів за розміщені акції первинної емісії до державної реєстрації акціонерного товариства товариство засновників акціонерного товариства відкриває в установі банку тимчасовий рахунок відповідно до чинного законодавства.

Необхідно відмітити, що лише в акціонерних товариствах до їх державної реєстрації необхідно внести всі кошти за випущені і розміщені акції первинної емісії. Водночас до державної реєстрації інших організаційно-правових форм господарювання не передбачено обов'язкове внесення часток, паїв засновниками цих підприємств (вони вносяться, як правило, протягом 12 місяців з дня державної реєстрації).

Таким чином, створення акціонерного товариства має свої особливості, які впливають на порядок відображення окремих операцій цього процесу в системі бухгалтерського обліку і звітності.

Процес створення акціонерного товариства відображається в бухгалтерському обліку двома етапами. На першому етапі товариство засновників веде облік:

- ✓ розподілу емісій акцій серед засновників за видами розміщених неоплачених акцій та за кожним акціонером (виникнення заборгованості засновників акціонерного товариства);
- ✓ оплати кожним засновником повної вартості акцій;
- ✓ грошових коштів, цінних паперів, майна, майнових прав і нематеріальних активів, що внесені засновниками як оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства.

Слід зауважити, що оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості.

Другий етап процесу створення акціонерного товариства пов'язаний із реєстрацією новоствореного акціонерного товариства як юридичної особи в органах державної реєстрації.

Водночас важливо відмітити, що новостворене акціонерне товариство набуває статусу юридичної особи лише після оплати засновниками повної вартості акцій, затвердження установчими зборами товариства результатів емісії акцій серед засновників товариства, затвердження статуту товариства та реєстрації акціонерного товариства в органах державної реєстрації.

Таким чином, в процесі створення акціонерного товариства важливого значення набуває організація і методика обліку товариством засновників розподілу первинної емісії акцій серед засновників товариства та надходження грошових коштів, цінних паперів, майна, майнових прав і нематеріальних активів від засновників товариства в оплату акцій.

Ми вважаємо, що розподіл акцій первинної емісії між засновниками акціонерного товариства необхідно відображати за дебетом субрахунку 461 «Розрахунки за видами розміщених (неоплачених) акцій» і кредитом субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». Таким чином вказана кореспонденція рахунків буде відповідати вимогам Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій до рахунку 46 – забезпечення ведення аналітичного обліку неоплаченого капіталу за видами розміщених неоплачених акцій та за кожним засновником акціонерного товариства [3]. Тобто за дебетом рахунку 46 відображають заборгованість засновників акціонерного товариства за внесками до статутного капіталу товариства, а за кредитом – погашення засновниками товариства заборгованості за внесками до статутного капіталу.

До речі, вказана вище методика обліку розрахунків засновників (учасників) за внесками до статутного, складеного чи іншого зареєстрованого капіталу передбачена Інструкцією для будь якої юридичної особи відповідної організаційно-правової форми господарювання. Це є логічним відображенням господарських процесів в системі бухгалтерського обліку.

Водночас ми не погоджуємося із твердженням вищезгаданої Інструкції про те, що на субрахунку 404 відображають внески, які надходять для формування статутного капіталу акціонерного товариства після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Для обліку розрахунків із засновниками акціонерних товариств за внесками до статутного капіталу цією ж Інструкцією передбачено рахунок 46 «Неоплачений капітал».

Вказівка Міністерства фінансів України в цей Інструкції до рахунку 40 про те, що сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу акціонерного товариства в установленому порядку списується у кореспонденції з кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», є недостатньо обґрунтованою і нелогічною. Таке ствердження Інструкції є доречним лише в одному випадку –

коли випущені акції первинної емісії оплачувалися засновниками акціонерного товариства лише за номінальною вартістю. У разі оплати випущених акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість, виникає емісійний дохід, який має обліковуватися на субрахунку 421 «Емісійний дохід».

Таким чином, внесені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року №627 зміни до рахунку 40 є не лише недоречними, а й суперечливими не тільки між рахунками 40 і 46, а й між субрахунками 401 і 404 рахунку 40.

Заслуговує на увагу і розгляд питань щодо обліку товариством засновників грошових коштів і майна, що внесені засновниками товариства в оплату за розміщені акції первинної емісії якщо порядок і методика обліку грошових коштів, що надходять від засновників акціонерного товариства за розміщені акції первинної емісії передбачені відомчими інструкціями Національного банку України, то порядок обліку майна і майнових прав, що надходять від засновників акціонерного товариства до його державної реєстрації, в нормативно-правових актах недостатньо висвітлено.

Водночас організація і методика обліку товариством засновників майна, майнових прав і нематеріальних активів, внесених засновниками в оплату за розміщені акції первинної емісії недостатньо обґрунтовані як з теоретичних (законодавчих), так і практичних аспектів.

Товариство засновників не має юридичного статусу, тому не має юридичних прав на отримання від засновників акціонерного товариства в оплату за розміщені акції майна, майнових прав і нематеріальних активів, цінних паперів тощо та їх реєстрації в установленому законодавством порядку. На підставі викладеного ми вносимо пропозицію щодо оплати акцій первинної емісії засновниками акціонерного товариства лише грошовими коштами.

Звичайно, в подальшому при функціонуванні акціонерного товариства оплата акцій додаткової емісії акцій акціонерами може здійснюватися і майном та майновими правами так як акціонерне товариство буде мати статус юридичної особи.

Кореспонденція рахунків з обліку первинного формування статутного капіталу в акціонерних товариствах (запропонований варіант) наведено в *табл. 1.*

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку первинного формування статутного капіталу в акціонерних товариствах (запропонований варіант)

№ з/п	Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Розподіллено акції первинної емісії серед засновників акціонерного товариства за видами розміщених неоплачених акцій	461	404
2.	На тимчасовий рахунок в установі банку надійшли кошти від засновників акціонерного товариства як	311	461

	погашення заборгованості за розміщеними акціями первинної емісії		
3	Зареєстровано новостворене акціонерне товариство в органах державної реєстрації як юридична особа	404	401
4.	Відображено емісійних дохід від первинної емісії акцій	461	421
5.	Відображено витрати на послуги сторонніх організацій, пов'язані з емісією акцій та їх реєстрацією (у разі відсутності емісійного доходу витрати відносяться за рахунок нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	421 443	685 685

Висновки. На підставі проведеного дослідження встановлено невідповідність трактування окремих положень Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій стосовно рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал і 46 «Неоплачений капітал», що вимагає внесення відповідних змін у вказану вище інструкцію.

Внесені пропозиції щодо удосконалення обліку формування статутного капіталу в акціонерних товариствах випливають із сутності і логіки господарських процесів і можуть бути використані в практичній діяльності акціонерних товариств.

Література:

1. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 року №514-VI. Дата оновлення: 19.06.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text (дата звернення 10.05.2021)

2. Про затвердження змін в деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року №627. Дата оновлення: 31.03.2015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13#Text (дата звернення 10.05.2021)

3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 10.05.2021)

4. Про затвердження порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерних товариств: затв. рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.06.2018 року №385. Дата оновлення: 16.04.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-18#Text (дата звернення 10.05.2021).

Abstract. *The issues of inconsistency of legislative regulation of the formation of the authorized capital in joint-stock companies and their reflection in the account are considered*

Key words: *accounting, authorized capital, joint-stock company, initial issue of shares, unpaid capital*