

**О.В. Рекун, магістрант, V курс, гр. ОАМ-23, ФОФ  
Науковий керівник – д.е.н., проф. Л.В. Чижевська  
Житомирський державний технологічний університет**

## **ОСНОВНІ ЗМІНИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ЧАСТИНІ ЙОГО СКЛАДОВИХ**

Порядок формування та обліку власного капіталу залежить від організаційно-правової форми підприємства, законодавчих вимог, щодо мінімального розміру стартового, резервного та інших видів капіталу. У 2013 році у зв'язку з прийняттям нової редакції Інструкції “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, від 09.08.2013 року та наказу від 27.06.2013 року “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” відбулися зміни у складі власного капіталу. Дані зміни закладаються в тому, що статутний та пайовий капітал, як складові власного капіталу, були об'єднані в єдиний його вид – зареєстрований (пайовий) капітал з новими додатковими субрахунками - іншим зареєстрованим капіталом та внесками до незареєстрованого капіталу. Даний рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства та інших установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Статутний капітал формують: ТзОВ, ТзДВ, повні, командитні та акціонерні товариства. Пайовий капітал формують кооперативи, а саме: сільськогосподарський, споживчий, обслуговуючий, виробничий. Інший зареєстрований капітал є призначеним для приватних підприємств.

Статутний, пайовий та інший зареєстрований капітал розділено відповідно до організаційно-правової форми підприємства, а субрахунок 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу” є досить суперечливим. Для дослідження його сутності нами було проведено моніторинг ЗУ “Про акціонерні товариства”, ЗУ “Про господарські товариства” і “Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку”, ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Відповідно до “Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” на даному субрахунку відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції з кредитом субрахунку 401 “Статутний капітал”, а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески”. З даного визначення рахунку постає проблема трактування його призначення. З одного боку, даний субрахунок можна розглядати, як такий, що призначений для обліку внесків засновників при формуванні статутного капіталу до моменту його реєстрації, а з іншого - як рахунок, що призначений для відображення внесків при збільшенні капіталу до моменту реєстрації таких змін. В Україні бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру. При цьому відповідно до ст. 9 п. 4 ЗУ “Про акціонерні товариства”, яким встановлено порядок реєстрації акціонерного товариства, визначено, що статут товариства реєструється одночасно з реєстрацією самого підприємства. Відповідно спочатку, відбувається оплата засновниками повної вартості акцій і лише потім реєстрація товариства та статуту. Крім того, відповідно до п. 3, ст. 11 ЗУ “Про акціонерні товариства”: “до оплати 50 відсотків статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням”. Так як облік починається з моменту реєстрації, відповідно, що лише після реєстрації товариства та його статуту він ведеться на підприємстві. Тобто саме підприємство та його статут вже є зареєстрованим і відбувається лише відображення факту того, що внески були здійснені у відповідній сумі і формі. Відмова у реєстрації відбувається тоді, коли облік на підприємстві ще не ведеться. Якщо підприємству відмовлено у реєстрації, відповідно до засновницького договору, за яким власники несуть солідарну відповідальність, внески повертаються, але такі операції не відображаються в обліку. Таким чином, якщо рахунок 404 призначений для обліку внесків засновників при формуванні статутного капіталу до моменту його реєстрації, то така методика з юридичної і практичної точки зору є недоцільною.

Для розгляду другого варіанту призначення рахунку 404 - для відображення внесків при збільшенні капіталу до моменту реєстрації таких змін нами було розглянуто Рішення “Про затвердження Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу публічного або приватного акціонерного товариства” від 14.05.2013 р. Відповідно до чинного законодавства здійснення внесків в рахунок оплати акцій при збільшенні розміру статутного капіталу здійснюється до моменту реєстрації таких змін. Законодавчо передбачено три випадки повернення внесків: у разі прийняття Комісією рішення про визнання емісії акцій недійсною, про відмову від розміщення акцій, у разі не затвердження у встановлені ЗУ “Про цінні папери та фондовий ринок” строки результатів укладення договорів з першими власниками у процесі розміщення акцій органом акціонерного товариства. Для трьох розглянутих випадків повернення внесків рахунок 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу” може використовуватись. Адже в такій ситуації на підприємстві вже ведеться облік і відповідні операції підлягають відображенню. За такої ситуації використання рахунку 404 є доцільним. Але до появи даного субрахунку розрахунки з

учасниками відображались за допомогою рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”. На нашу думку, використання рахунку 404 в розглянутій ситуації є можливим, але це обтяжує облік, оскільки вже існує рахунок 67, що може також використовуватись для таких операцій.

Крім того, значним недоліком є термінологічна плутанина, що виникла при використанні цього рахунку. Назва синтетичного рахунку 40 — зареєстрований (пайовий) капітал, а його субрахунок 404 відображає внески до незареєстрованого статутного капіталу. Відповідно їх сутнісний зміст є суперечливим по відношенню один до одного. Це призводить до плутанини в аналітичному та синтетичному обліку і складності сприйняття.

Субрахунок 403 “Інший зареєстрований капітал” також є досить суперечливим в практичному використанні. Відповідно до “Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” він призначений для відображення зареєстрованого капіталу інших підприємств, зокрема приватних підприємств. На нашу думку, введення цього додаткового рахунку лише здійснює додаткове навантаження на облік. Більш обґрунтованою є минула методика за якої стартовий капітал приватних підприємств відображався на рахунку 40. Це дозволить не перенавантажувати облік зайвою аналітикою.

Крім появи нового рахунку 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”, новим є також рахунок 41, на якому раніше обліковувався пайовий капітал, а нині він призначений для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів. Раніше для даного виду капіталу використовувався субрахунок 423 “Дооцінка активів”, а нині дані операції обліковуються на наступних субрахунках: 411 “Дооцінка (уцінка) основних засобів”, 412 “Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів”, 413 “Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів”, 414 “Інший капітал у дооцінках”.

Ще одним важливим нововведенням стали зміни суми мінімального розміру зареєстрованого (пайового) капіталу для підприємств різних організаційно-правових форм. Відповідно до ЗУ “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємства, мінімальний розмір статутних капіталів для приватних підприємств, ТзОВ, ТзДВ та командитних та повних товариств не передбаченою. А згідно з ст. 14 ЗУ “Про акціонерні товариства мінімальний розмір статутного капіталу акціонерних товариств має бути не менше суми еквівалентної 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. Резервний капітал формується також лише для акціонерних товариств у розмірі не менше, ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим, ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік.

Отже, на основі проведеного нами аналізу змін, ми визначили, що сутність складових нового об'єкту бухгалтерського обліку: статутного та пайового капіталу не змінилась і їх об'єднання в більш широкую категорію — зареєстрований (пайовий) капітал не змінило нормативно-правові догми в межах яких відбуваються операції з цими двома видами капіталу. Ми пропонуємо, не виділяти субрахунки 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу” та 403 “Інший зареєстрований капітал”. Як для відображення внесків в рахунок формування зареєстрованого (пайового) капіталу, так операцій з його збільшенням більш обґрунтованим є використання рахунку 46 “Неоплачений капітал”. Для обліку повернення внесків учасникам внаслідок відмови у реєстрації збільшення статутного капіталу доцільно використовувати рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”. Для уникнення перенавантаження обліку зареєстрований капітал приватних підприємств може відображатись на субрахунку 401 “Статутний капітал”. Загалом рахунок 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”, на нашу думку, повинен складатись лише з двох субрахунків: 401 “Статутний капітал” та 402 “Пайовий капітал”. Це сприятиме оптимізації методики обліку зареєстрованого (пайового) капіталу та дасть можливість усунути визначені в ній недоліки.