Облік власного капіталу, цільового фінансування та цільових надходжень

*План:*

1. Облік статутного капіталу
2. Облік резервного капіталу
3. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

***Облік статутного капіталу***

Статутний капітал характеризує сукупність внесків (у грошовому вимірнику) власників (учасників) у майно при утворенні підприємства для забезпечення його діяльності, визначеної установчими документами (статутом).

Статутний капітал підприємств державної форми власності утворюється за рахунок виділеної їм державою частки національного майна (необоротних і оборотних активів) для виконання покладених на них статутних завдань і в подальшому збільшується за рахунок власного прибутку.

Майно підприємств з **іноземними** інвестиціями формується за рахунок внесків засновників до статутного капіталу. Величина статутного капіталу таких підприємств підлягає державній реєстрації і може бути змінена тільки за рішенням засновників. У бухгалтерському обліку на суму внесків засновників (учасників) до статутного капіталу підприємства роблять запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал» у кореспонденції з дебетом рахунків:

31 «Рахунки в банках», відповідно субрахунки 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» (на суму внесених грошових коштів у національній та іноземній валютах);

46 «Неоплачений капітал» (на вартість внесених основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів за оцінкою, погодженою сторонами);

20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» та ін. (на вартість внесених оборотних матеріальних активів).

Після зарахування останнього внеску і досягнення статутного капіталу величини, зареєстрованій установчими документами, записи на рахунку 40 «Статутний капітал» можуть бути зроблені тільки за рішенням правління сумісного підприємства про збільшення (або зменшення) статутного капіталу, а відповідно — і частки прибутку кожного із засновників (учасників).

Статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями може бути збільшений або за рахунок додаткових внесків засновників (учасників), або за рахунок відрахувань в нього частки одержаного прибутку. В бухгалтерському обліку на суму *збільшення статутного капіталу* роблять запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал» у кореспонденції з дебетом рахунків:

31 «Рахунки в банках» (на суму додаткових внесків учасників грошових коштів у національній або іноземній валюті);

32 «Прибуток, використаний у звітному періоді» (на суму прибутку, спрямованого до статутного капіталу підприємства).

*Зменшення статутного капіталу* підприємства з іноземними інвестиціями може бути в результаті виходу із підприємства одного або кількох засновників, а також при списанні за рішенням правління понесених збитків, які учасники не зможуть покрити майбутнім прибутком. Зменшення статутного капіталу такого підприємства відображається по дебету рахунка 40 «Статутний капітал» і кредиту рахунків:

67 «Розрахунки з учасниками» (на суму належної до повернення частки капіталу, а також нарахованих дивідендів на цей капітал);

442 «Непокриті збитки» (на суму списаних збитків). Принципи формування статутного капіталу акціонер них **товариств** (АТ) і товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ) регламентуються Законом України «Про господарські товариства», згідно з яким за організаційно-правовими формами діяльності АТ можуть створюватися як *відкриті акціонерні товариства (ВАТ),* які мають статутний капітал, поділений на певну кількість акцій рівної номінальної вартості (що можуть вільно поширюватися відкритою підпискою і купівлею-продажем на фондовому ринку), так і *закриті акціонерні товариства* (ЗАТ), акції яких поширюються тільки серед засновників і не можуть вільно продаватися або купуватися на фондовій біржі.  
 Для формування статутного капіталу АТ можуть залучатися власні накопичення акціонерів 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. Величина статутного капіталу ЗАТ визначається в сумі, передбаченій установчими документами; статутний капітал ВАТ визначається в сумі проведеної підписки на акції в розмірі їх номінальної вартості (незалежно від ціни їх фактичної реалізації).

Статутний капітал акціонерних товариств обліковується на рахунку 40 «Статутний капітал» за субрахунками: «Прості акції» і «Привілейовані акції».  
 Аналітичний облік по рахунку 40 «Статутний капітал» і його субрахунках ведеться за видами акцій (прості, привілейовані) та учасниками акціонерного товариства. Сальдо рахунка 40 «Статутний капітал» має дорівнювати розміру статутного капіталу, зареєстрованому в установчих документах АО, і має дорівнювати номінальній вартості випущених акцій. Зміни цієї суми допускаються тільки у разі збільшення або зменшення статутного капіталу, які здійснюються у встановленому порядку, і внесення відповідних змін у реєстр державної реєстрації.

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 43 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний доход». Фактично одержані внески від акціонерів в оплату акцій відображаються записом по кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з дебетом рахунків:

30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» (на суми внесених грошових коштів у касу акціонерного товариства або на його поточні рахунки в банках);  
 15 «Капітальні інвестиції» (на вартість внесених основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів за оцінкою, погодженою сторонами):

14 «Довгострокові фінансові інвестиції» (на вартість внесених цінних паперів інших підприємств).

Статутний капітал, об'явлений при реєстрації акціонерного товариства, має бути оплачений протягом року. У випадку, якщо протягом року статутний фонд повністю не оплачено, його величина має бути зменшена (перереєстрована) на суму нерозміщених акцій.

У звіті про результати випуску цінних паперів емітент здійснює розподіл одержаних від продажу коштів: до статутного капіталу - в сумі номінальної вартості реалізованих акцій (у бухгалтерському обліку робиться запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал») і додаткове внесені кошти - в сумі перевищення фактичної ціни продажу акцій над їх номінальною вартістю (в бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний доход»). Згідно з п.п. 4.2.9 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» емісійний доход не підлягає оподаткуванню податком на прибуток. У балансі АТ емісійний доход відображається по статті «Додатковий капітал» і не підлягає будь-якому використанню, крім випадків реалізації акцій за ціною нижче номінальної вартості.

Сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» мас відповідати сумі заборгованості акціонерів, яка підлягає погашенню у визначений установчими документами строк з урахуванням того, що до дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, повинні внести не менше ніж 30% від номінальної вартості акцій, а якщо акції розміщаються виключно серед засновників (ЗАТ) - не менше ніж 50% від номінальної вартості акцій. Повну вартість акцій, на яку підписалися акціонери, вони повинні оплатити в строк, визначений установчими документами, але не пізніше року після реєстрації АТ.

Порядок зміни статутного капіталу акціонерного товариства регламентується Законом України «Про господарські товариства», згідно з яким *збільшення статутного*  *капіталу* АТ може бути здійснено шляхом додаткового випуску акцій, обміну акцій на облігації або збільшення номінальної вартості акцій. При *додатковому випуску акцій* у бухгалтерському обліку роблять такі самі записи, як і при первинній емісії.

При збільшенні номінальної вартості акцій у бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал» і дебету рахунків по обліку грошових коштів (ЗО «Каса», ЗІ «Рахунки в банках») або рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» (залежно від джерела збільшення — додаткових грошових внесків акціонерів або за рахунок прибутку акціонерного товариства).

Зменшення статутного капіталу АТ може бути в результаті зменшення номінальної вартості акцій або зменшення кількості акцій за рахунок викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання цих акцій) наступного перепродажу або розповсюдження серед своїх працівників.

При *зменшенні номінальної вартості* акцій у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 40 «Статутний капітал» і кредиту рахунка 67 «Розрахунки з учасниками».

Вартість власних акцій, викуплених у акціонерів, у бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 45 «Вилучений капітал», субрахунок 451 «Вилучені акції» і кредиту рахунка ЗО «Каса» (або ЗІ «Рахунки в банках»).

При цьому необхідно мати на увазі, що АТ має право викупати у акціонерів тільки повністю оплачені ними акції, причому тільки за рахунок сум, які перевищують статутний капітал.

Розрахунки з акціонерами, у яких викупаються акції, необхідно відображати на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» для того, щоб відобразити утримання прибуткового податку. Згідно з останніми вказівками ДПА України (лист від 07.12.98 № 5254/10-0117) оподатковуваним доходом від продажу акцій як за місцем основної роботи, так і не за місцем основної роботи є різниця між їх курсовою і номінальною вартістю.

При перепродажу або розповсюдженні серед своїх працівників викуплених акцій роблять запис:

Д-т рах. ЗО «Каса» або 31 «Рахунки в банках» (на всю суму одержаних коштів від продажу акцій)

К-т рах, 45 «Вилучений капітал», субрахунок 451 «Вилучені акції» (на номінальну вартість акцій)

К-т рах. 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний доход» (на суму, яка перевищує номінальну вартість акцій).

У разі, якщо випущені акції були перепродані за ціною нижчою номінальної вартості, різниця між ціною викупу і номінальною вартістю списується на зменшення емісійного доходу.

Отже, операції, пов'язані з перепродажею викуплених у акціонерів акцій, не викликають зміни статутного капіталу акціонерного товариства.

Якщо за рішенням загальних зборів акціонерів викуплені у їх власників акції підлягають анулюванню, то у цьому разі статутний капітал на номінальну вартість анульованих акцій зменшується. В бухгалтерському обліку при анулюванні акцій роблять запис:

К-т рах. 45 «Вилучений капітал») субрахунок 451 «Вилучені акції» (на фактичну суму вилучених акцій)

Д-т рах. 40 «Статутний капітал» (на номінальну вартість анульованих акцій)  
 Д-т рах. 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний доход» (на суму, яка перевищує номінальну вартість анульованих акцій).

Відображення операцій по зміненню величини статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється тільки після належної реєстрації змін статуту в органах, якими він був зареєстрований. Витрати, пов'язані з емісією цінних паперів, включаються до складу валових витрат підприємства-емітента. Це стосується, насамперед, витрат, пов'язаних зі сплатою державного мита за реєстрацію інформації про емісію цінних паперів (за ставкою 0,1% від номінальної вартості запланованого обсягу емісії). Якщо фактична номінальна вартість емісії акцій згідно із Звітом про результати випуску цінних паперів перевищить номінальну вартість запланованого обсягу, то до реєстрації випуску цінних паперів доплачується держмито з різниці.

На валові витрати відносяться також вартість послуг реєстратора по веденню реєстру цінних паперів, витрати на придбання (виготовлення) бланків акцій, їх розповсюдження та інші витрати.

Бланки акцій обліковуються і зберігаються як бланки суворого обліку. Синтетичний облік наявності і руху бланків акцій ведеться на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку», аналітичний - за видами акцій (іменні, привілейовані, прості) і матеріально відповідальними особами. По дебету рахунка 08 і його аналітичних рахунків відображається надходження бланків акцій, а по кредиту - списання при видачі акціонерам після повної оплати їх вартості.

*Облік резервного капіталу*

*Резервний капітал* створюється підприємствами з метою усунення можливих у майбутньому тимчасових фінансових утруднень і забезпечення нормальної діяльності. Величина резервного капіталу визначається установчими документами як максимальний відсоток від розміру статутного капіталу. Зокрема, в акціонерних товариствах резервний капітал має становити не менше 25% величини статутного капіталу. Він створюється за рахунок щорічних відрахувань від прибутку у розмірі, передбаченому установчими документами (в акціонерних товариствах — не менше 5% чистого прибутку). В бухгалтерському обліку на суму відрахувань від прибутку до резервного капіталу роблять запис по дебету рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредиту рахунка 43 «Резервний капітал».

Кошти резервного капіталу використовуються на додаткові затрати по виробничому і соціальному розвитку, на поповнення оборотних коштів підприємства, покриття збитків, на виплату гарантованих дивідендів по привілейованих акціях (у випадку недостатності прибутку) та інші заходи, передбачені установчими документами.

Використання коштів резервного капіталу відображається по дебету рахунка 43 «Резервний капітал» і кредиту рахунків:  
 40 «Статутний капітал» (на суму, спрямовану на збільшення статутного капіталу);

67 «Розрахунки з учасниками» (на суму дивідендів, нарахованих по привілейованих акціях при недостатності прибутку для цього);

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», субрахунок 442 «Непокриті збитки» (на суму резерву, використану на покриття збитків) та ін.

# Облік цільового фінансування і цільових надходжень

До *цільового фінансування і цільових надходжень* належать кошти, які виділяються за цільовим призначенням у розпорядження підприємства на здійснення відповідних заходів, не пов'язаних з формуванням власних оборотних засобів (у тому числі одержана гуманітарна допомога).

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень підприємства Можуть одержувати як субсидії, асигнуватися з бюджету і позабюджетних фондів, цільових внесків юридичних і фізичних осіб (на фінансування капітальних інвестицій, науково-дослідні роботи, соціальний захист громадян, на державне регулювання цін на продовольчі товари, медикаменти, паливо для населення, послуги житлово-комунального господарства і пасажирського транспорту тощо).

Джерела цільового фінансування і цільових надходжень регламентуються відповідними урядовими постановами і нормативними документами, зокрема. Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», листом  
 Мінфіну України від 27.08.91 № 04-503 «Про облік виплат, пов'язаних із соціальним захистом громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» та від 28.01.92 № 18-412 «Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій», наказом Мінфіну України від 14.12.99 № 298 «Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги» та ін.

Відповідно до національного Плану рахунків облік коштів цільового фінансування та їх використання ведеться на пасивному рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». По кредиту цього рахунка відображається надходження коштів цільового призначення, а по дебету — їх використання за відповідними напрямками, визнання їх доходами, а також повернення невикористаних сум.

Надходження коштів на цільові заходи відображається по кредиту рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» в кореспонденції з дебетом рахунків:

30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» (на суму коштів, одержаних на цільові заходи із бюджету, позабюджетних фондів, цільових внесків юридичних та фізичних осіб); 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» та ін. (на вартість одержаних на цільові заходи товарно-матеріальних цінностей)  
 та ін.

Використання коштів, одержаних у порядку цільового фінансування, відображається на відповідних рахунках обліку виробничих затрат або рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (на утримання дошкільних дитячих установ, оздоровчі, соціально-культурні заходи та ін.).

Одночасно використані у звітному періоді кошти цільового призначення зараховуються до операційних доходів підприємства записом по дебету рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і кредиту рахунка 718 «Одержані гранти та субсидії».

Цільове фінансування, одержане підприємством у вигляді виконаних робіт некапітального характеру, відображається записом по дебету рахунків 23 «Виробництво 949 «Інші витрати операційної діяльності» та ін. в кореспонденції з кредитом рахунка 48 «Цільове фінансуванні цільові надходження». Одночасно вартість таких робіт : зараховується до доходів операційної діяльності підприємства записом по дебету рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» І кредиту рахунка 718 «Одержані гранти та субсидії».

Якщо виконані цільовим призначенням роботи мають капітальний характер (будівництво, спорудження основних засобів тощо), то Їх вартість включається до капітальних інвестицій записом по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надодження».  
 Споруджені за рахунок цільового фінансування об'єкти основних засобів, введені в експлуатацію, приймаються на баланс записом по дебету рахунка 10 «Основні засоби» і кредиту рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Щомісячно в сумі нарахованої амортизації по таких об'єктах робиться запис на зарахування використаного фінансування в операційні доходи підприємства:

Д-т рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»  
 К-т рах. 718 «Одержані гранти та субсидії».

У разі *фінансування капітальних вкладень сальдо* рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» підлягає списанню на рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» з наступним послідовним включенням (одночасно з нарахуванням амортизації) в доходи відповідних періодів.  
 При будівництві об'єктів основних засобів *у порядку пайової участі* в бухгалтерському обліку роблять такі записи.

Грошові кошти, одержані підприємством-забудовником від пайовика для пайової участі у будівництві об'єкта, відображаються по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові  
надходження».  
 Після оформлення документів на право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта (квартиру, нежитлове приміщення) *забудовник* на вартість цієї частки об'єкта робить запис по дебету рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і кредиту рахунка 15  
«Капітальні інвестиції».

*Пайовик* передані підприємству-забудовнику кошти для пайової участі у будівництві об'єкта відображає по дебету рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках». Після одержання оформлених документів на право власності на відповідну частку  
збудованого об'єкта робиться запис по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» і кредиту рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Зарахування на баланс власної частки збудованого в порядку пайової участі об'єкта оформляється записом по дебету рахунка 10 «Основні засоби» і кредиту рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Якщо пайовиком власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлового приміщення) призначена для  
продажу, то її вартість списується з кредита рахунка 15 «Капітальні Інвестиції» на дебет рахунка 28 «Товари».