

А.О. Баранова, канд. екон. наук

З.О. Макєєва

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ЩОДО МЕТОДИКИ ОБЛІКУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

Розглянуто основні етапи розвитку статутного капіталу та особливості організації його обліку з метою вдосконалення бухгалтерського обліку.

Рассмотрены основные этапы развития уставного капитала и особенности организации его учета с целью совершенствования бухгалтерского учета.

The basic stages of development of the chartered capital and feature of organization of his account are considered with the purpose of perfection of record-keeping.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Наявність або відсутність нормативного регулювання обліку статутного капіталу, вимоги щодо мінімального розміру статутного капіталу, характер розподілу доходів, мінімальний внесок для реєстрації, відповідальність учасників зумовлюють різні підходи до організації обліку статутного капіталу на підприємствах різних форм власності та організаційно-правових форм.

З метою вдосконалення організації бухгалтерського обліку статутного капіталу в господарських товариствах доцільно виявити основні етапи їх розвитку, вимоги щодо формування початкового капіталу та особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах цих організаційно-правових форм.

Визначення етапів розвитку обліку статутного капіталу дозволить відокремити чинники, що визначають сучасну його побудову.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методології, теоретичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком операцій із формування та змін статутного капіталу розглядалися у працях вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, Н.Д. Прокопенка, Ф.С. Поклонського, О.Ю. Редька, І.Й. Яремка; зарубіжних науковців: М.О. Блатова, Р.Я. Вейцмана, О.М. Галагана, О.І. Гуляєва, М.С. Лунського, Є.Є. Сіверса, С.О. Щенкова; сучасних російських учених: М.Ю. Медведева, Н.В. Новодворського,

Л.В. Сотнікової, Я.В. Соколова та білоруських: А.В. Бугайова, С.Л. Коротаєва, Л.В. Пашковської.

Незважаючи на значний внесок наведених вище дослідників та цінність одержаних ними результатів, ми не знайшли вирішення проблеми уточнення місця статутного капіталу в загальній класифікації капіталу, відсутній розрахунок компенсації учаснику у зв'язку з його виходом, а також елементи облікової політики.

Недостатнє опрацювання проблемних питань методики бухгалтерського обліку операцій з формування та зменшення статутного капіталу у зв'язку з невідповідністю чистим активам з урахуванням напрацювань вітчизняних і зарубіжних вчених визначили актуальність теми та основні напрями дослідження.

Мета та завдання статті. Метою статті є обґрунтування економіко-правової сутності статутного капіталу та його місця в загальній класифікації капіталу з метою теоретичного обґрунтування підходів до раціональної організації його обліку. Реалізація поставленої мети полягає у з'ясуванні історичних аспектів методики обліку статутного капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання в Україні набули поширення різні види господарських товариств: товариства з обмеженою та з додатковою відповідальністю, повні, командитні та акціонерні товариства. Організаційно-правова форма підприємства визначає розмір статутного капіталу, порядок здійснення внесків, рахунки, на яких ведеться бухгалтерський облік.

Визначення етапів розвитку обліку статутного капіталу дозволить відокремити чинники, що визначають сучасну його побудову.

Вивчення історії питання організації бухгалтерського обліку статутного капіталу дозволить виявити проблеми, які виникали протягом розвитку суспільства і залишаються невирішеними в сучасних умовах ведення господарської діяльності. Ураховуючи це, доцільно розглянути історичний аспект бухгалтерського обліку статутного капіталу в господарських товариствах, який тоді називався просто капіталом або засновницьким капіталом.

У перекладі з латинської мови “капітал” означає “головний”. Це свідчить про те, що у своєму початковому значенні поняття “капітал” відрізняється від того значення, що він має сьогодні. У кінці XIX ст. в обліковій літературі розрізняли математичне й економічне значення капіталу. Так, В.І. Левік зазначав, що капітал є сукупністю різноманітних економічних, тобто грошових і майнових засобів, які

знаходяться в обороті в певному господарстві. Найпростіша форма капіталу у певний історичний момент – це гроші як майнове вираження послуг, наданих у минулому, що робить їх власністю даної особи, і як засіб до реалізації тих економічних відносин, які випливають із потреб суспільства, що робить їх власне капіталом. Доки капітал залишається в цій початковій формі, перебуваючи, так би мовити, у стані спокою, тобто не використовуючись за своїм щойно зазначеним призначенням, – до цього часу він є лише величиною математичною. І лише з того моменту, як він починає працювати і здобуває своє справжнє значення капіталу, і стає величиною економічною [3, с. 58].

Під капіталом Р.Я. Вейцман мав на увазі сукупність майнових засобів, виражених у грошовій одиниці, що служить для господарських цілей [1, с. 165]. Він вважав, що завданням рахівництва є не тільки правильний і безперервний запис змін, але і групування цих змін таким чином, щоб зрозумілими були результати всієї господарської діяльності, бо кінцевим результатом будь-якої господарської діяльності є збільшення капіталу (прибуток) або його зменшення (збиток), зрозуміло, що особлива увага має бути приділена саме обліку капіталу. Із цією метою до рахунку капіталу записується лише початкова сума коштів, укладених у справу (на рахунок капіталу записуються неочікувані, причому значні зміни, наприклад отримання спадщини тощо). Самі ж зміни в капіталі заносяться в особливі рахунки, які є складовими рахунку капіталу і називаються рахунками капіталу або результатними [2, с. 322].

На початку ХХ ст. під товариством розуміли (як і сьогодні) об'єднання двох або декількох осіб для спільної діяльності за власний рахунок і на власний ризик [1, с. 166].

Відповідно до класифікації підприємств залежно від способу створення й формування статутного капіталу згідно з Господарським кодексом України, в Україні створюються різні підприємства. З метою виявлення відмінностей обліку складових власного капіталу в 1926 і 2011 рр. доцільно розглянути порівняльну характеристику господарських товариств (табл.).

Отже, залежно від виду господарського товариства відкривався той чи інший рахунок капіталу. Зокрема, в акціонерному – рахунок основного або складового капіталу, рахунок запасного капіталу, а в деяких випадках – рахунки спеціальних фондів.

Щодо бухгалтерського обліку капіталів дотримувались такого правила: на рахунку капіталу відображались лише його збільшення і зменшення, тобто зміна величини. Ті ж господарські факти, які

викликали зміни лише у складі капіталу, на відповідному рахунку капіталу не відображалися [1, с. 166].

Способи здійснення внесків до статутного капіталу на початку ХХ і ХХІ ст. в Україні суттєво не відрізняються, що свідчить про сталість підходів до формування статутного капіталу.

На початку ХХ ст. способи внесення засновниками безпосередньо впливали як на порядок відображення статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку, так і на способи розподілу прибутків і збитків у кінці звітної періоду та у зв'язку з виходом засновника (учасника) з товариства з обмеженою відповідальністю.

У разі застосування першого способу капітал, що вносився кожним засновником, записувався за кредитом рахунку капіталу і за дебетом або рахунку каси, або рахунків інших цінностей – залежно від складу внесеного капіталу. Ураховуючи те, що учасники вносили свої частки одночасно, то прибутки і збитки від діяльності підприємства розподілялися між ними пропорційно до розміру капіталу [4, с. 292].

Відповідно до другого підходу прийнято загальну частку кожного учасника в засновницькому капіталі записувати за кредитом рахунку капіталу і за дебетом особового рахунку певного засновника, а кожну дійсно внесену ним суму – за дебетом рахунку каси або інших фактично внесених цінностей і за кредитом того ж особового рахунку. У цьому випадку кредитове сальдо за рахунком капіталу завжди буде відображати загальну частку учасника в засновницькому капіталі, а сальдо за дебетом особового рахунку – ще недовнесену учасником частину [4, с. 292].

За таких умов немає можливості розподілити між засновниками прибутки і збитки тільки пропорційно до внесених ними часток, оскільки інші частки вносяться в різні строки. Тому під час розподілу прибутків і збитків необхідно, крім розміру капіталу, брати до уваги ще період, протягом якого кожна окрема частина капіталу дійсно знаходилась в обороті. Ураховуючи це, було прийнято особові рахунки вести із зазначенням строків кредитування за кожною внесеною сумою та виводити так званий відсотковий номер або відсоткове число (добуток капіталу на дні, поділений на 100). У кінці року підбивається підсумок цих відсоткових номерів, і прибутки та збитки, що стали результатом діяльності підприємства, розподіляються між засновниками пропорційно таким відсотковим числам, які містять у собі обидва елементи – розмір капіталу і час знаходження його в обороті [4, с. 293].

Аналізуючи практику ведення бухгалтерського обліку статутного капіталу, слід відзначити, що деякі бухгалтери для обліку капіталу не відкривали особових рахунків засновників, а кожен дійсно внесений суму записували за кредитом рахунку капіталу відповідного засновника, те ж із нарахуванням відсоткових номерів, але цей спосіб незручний, бо з книг не було видно розміру частки кожного засновника, визначеного договором [4, с. 292].

Для кожного окремого виду капіталу відкривався в Головній книзі окремий рахунок. Іноді в Головній книзі відкривався колективний рахунок певного виду капіталу, а підрозділи цього рахунку відображалися в особливій допоміжній книзі [1, с. 166].

Щоб порівняти облікову політику щодо статутного капіталу на початку ХХ і ХХІ ст., на рисунку узагальнено способи обліку статутного капіталу в товариствах.

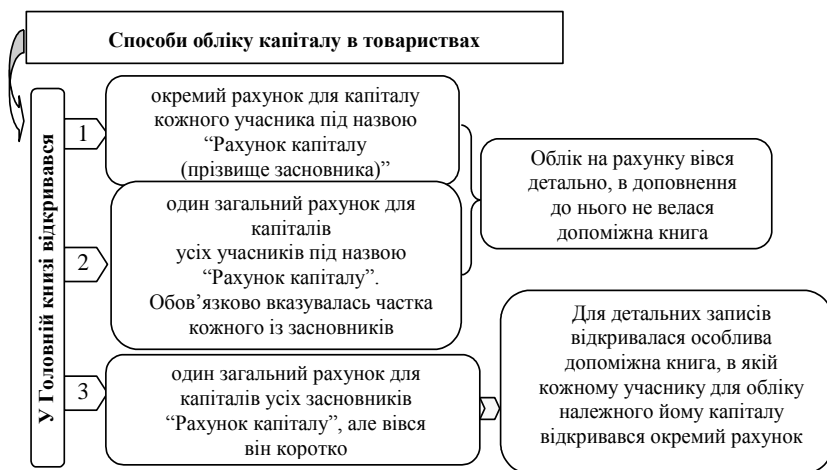


Рисунок – Способи обліку капіталу в товариствах

Перший і другий способи використовуються, коли засновників небагато і розміри належних їм капіталів протягом звітного періоду не змінюються новими внесками; інакше в Головній книзі довелося б відкрити багато рахунків і робити занадто багато детальних записів, а з метою контролю для них існує Головна книга, яка повинна бути якомога коротшою.

Таблиця – Порівняльна характеристика обліку капіталу на підприємствах колишнього СРСР (1926 р.) і України (2011 р.)

№ з/п	Підприємства в 1926 р.	Підприємства України 2011 р.	Рахунки, що використовувались для обліку капіталу в 1926 р.	Рахунки, що використовувались для обліку капіталу в 2011 р.
1	Товариство просте	Приватне підприємство	Рахунок складового капіталу або рахунки капіталів окремих учасників	Статутний капітал
2	Товариство повне	Товариство повне		Складений капітал
3	Товариство на довірі (довірче)	Товариство командитне		Статутний капітал
4	Товариство з обмеженою відповідальністю	Товариство з додатковою відповідальністю		Статутний капітал
5	Акціонерне або пайове товариство	Акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю	Рахунок основного або складового капіталу, рахунок запасного капіталу, а також рахунки спеціальних фондів	Статутний капітал
6	Кооператив	Кооператив	Рахунок основного капіталу, пайового капіталу, запасного капіталу, спеціальних капіталів, ощадного капіталу, промислового капіталу	Пайовий капітал

Якщо ж, навпаки, засновників багато, а особливо, якщо капітали вносяться ними поступово, із проведенням їх безпосередньо через рахунок капіталу, то перевагу слід віддати третьому способу. Цей спосіб є зручним і в тому випадку, коли засновники не бажають, щоб, крім головного бухгалтера, будь-хто з інших службовців знав їх частку в засновницькому капіталі товариства. Якщо окремі внески проводяться через особові рахунки засновників із обчисленням відсоткових чисел, тоді найзручнішими способами є перший та другий [4, с. 294].

У кінці XIX – на початку XX ст. функціонували різні види господарських товариств. Отже, організація бухгалтерського обліку залежить від організаційно-правової форми підприємства, форми власності, домінуючого (пануючого) класу, який є власником засобів виробництва.

Дослідження методики обліку статутного капіталу дозволяє стверджувати, що в Україні набула поширення динамічна концепція, що передбачає відображення оголошеного розміру статутного капіталу в пасиві балансу і заборгованості за внесками до статутного капіталу в пасиві контрстаттею. Ведення обліку капіталу в 20-х рр. XX ст. передбачало альтернативні підходи, що дозволяло, якщо потрібно, залишити інформацію про засновників (їх частку в засновницькому капіталі, операції із внесками) комерційною таємницею підприємства. У сучасних умовах господарювання ця інформація не може приховуватися, адже зазначається в установчих документах. В 20-х рр. XX ст. облік був спрощеним, однак з урахуванням того, щоб можна було в разі виходу засновника визначити розмір його частки в загальному капіталі підприємства. В Україні відсутній єдиний порядок розрахунку компенсації учаснику під час виходу, що зумовлює виникнення багатьох суперечливих питань у практичній діяльності товариств із обмеженою відповідальністю.

Вартісна оцінка майна, внесеного до статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю під час створення, може змінюватися в ході подальшої господарської діяльності підприємства. Методика обліку на початку XX ст. враховувала зміни статутного капіталу під час одержання прибутків або збитків у кінці кожного звітного періоду.

Висновки. В Україні набула поширення динамічна концепція, що передбачає відображення розміру оголошеного статутного капіталу в пасиві балансу і заборгованості за внесками до статутного капіталу в пасиві контрстаттею. Ведення обліку статутного капіталу в 20-х рр. XX ст. передбачало альтернативні підходи, що дозволяло за

необхідності залишати інформацію про засновників (їх частку в засновницькому капіталі, операції із внесками) комерційною таємницею. Порядок ведення бухгалтерського обліку був спрощеним, однак дозволяв у разі виходу засновника визначити розмір його частки в загальному капіталі підприємства. В Україні обмеження доступу до даних бухгалтерського обліку статутного капіталу можливе за умов використання комп'ютерних технологій.

Досліджуючи особливості обліку статутного капіталу на різних етапах розвитку суспільства, виявлено, що розрахунок компенсації у зв'язку з виходом учасника здійснювався за різними методиками, частка учасника збільшувалася чи зменшувалася у зв'язку зі зміною фінансового стану підприємства, спосіб ведення обліку статутного капіталу і ступінь комерційної таємниці залежали від засновників, які виступали суб'єктами організації обліку.

Така ситуація зумовлена тим, що вартісна оцінка майна, внесеного до статутного капіталу під час створення, може змінюватися в ході подальшої господарської діяльності підприємства. Методика обліку на початку ХХ ст. в колишньому СРСР враховувала зміни статутного капіталу у зв'язку зі зміною фінансового стану підприємства в кінці кожного звітного періоду, сьогодні в Україні така методика відсутня.

Список літератури

1. Вейцман Р. Я. Краткий учебник счетоводства / Р. Я. Вейцман. – М. ; Л. : Госиздательство, 1926. – 206 с.
2. Вейцман Р. Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств / Р. Я. Вейцман. – 6-е изд. – Одесса : Образование, 1916. – 345 с.
3. Левик В. І. Счетоводство / В. І. Левик – СПб. : СПбЛТА, 1897. – Ч. І. – 58 с.
4. Сиверс Е. Е. Учебник счетоводства. – Курск : Советская деревня, 1926. – 234 с.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.
© А.О. Баранова, З.О. Макеєва, 2012