

УДК 657.1

DOI 10.18372/2786-823.1.18127

Бірюк Олена Григорівна 

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
КНЕУ ім. В. Гетьмана,
м. Київ, Україна

biriuk.olena@kneu.edu.ua

Коцупатрий Михайло Миколайович 

кандидат економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
КНЕУ ім. В. Гетьмана,
м. Київ, Україна

apk_kneu@ukr.net

Гливенко Валентина Василівна 

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування,
Національний університет «Чернігівська політехніка»,
м. Чернігів, Україна

glivenkovv@meta.ua

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗБІЛЬШЕННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ТОВАРИСТВ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

Анотація. Розглядається порядок і методика відображення в бухгалтерському обліку збільшення статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю. Запропоновано варіант облікового відображення збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю і

часток учасників в статутному капіталі за рахунок нерозподіленого прибутку товариства.

Ключові слова: облік, збільшення статутного капіталу, товариство з обмеженою відповідальністю, учасники товариства, додатковий вклад до статутного капіталу, нерозподілений прибуток, дивіденди, які нараховані на користь платників податку.

Annotation. *The procedure and methodology for accounting for an increase in the authorized capital of limited liability companies are being considered. A proposed accounting method for reflecting the increase in the statutory capital of a limited liability company and the shares of the participants in the statutory capital using undistributed profits of the company.*

Key words: *accounting, increase in authorized capital, limited liability company, company participants, additional contribution to statutory capital, undistributed profit, dividends accrued to taxpayers.*

Актуальність. Реформування економіки України на засадах приватної власності, привело до формування нових організаційно-правових форм господарювання, серед яких провідне місце займають товариства з обмеженою відповідальністю та інші види господарських товариств. Перша редакція Закону України «Про господарські товариства» була прийнята в 1991 році. Функціонування товариств з обмеженою відповідальністю протягом 1991 – 2017 років засвідчило їх високу ефективність як з економічного боку, так і з боку управління учасниками товариств. Водночас в діяльності товариств з обмеженою відповідальністю виникали проблемні питання щодо управління самим товариством, володіння і розпорядження учасниками частками в статутному капіталі товариства. Заслужувала на увагу і практика діяльності товариств в країнах Європейського Союзу. Тому 6 лютого 2018 року був прийнятий Закон України «Про товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю».

Впровадження окремих положень закону в господарську діяльність товариств вимагає додаткових досліджень, особливо уніфікації цього закону із податковим законодавством.

Дослідженнями ефективності функціонування товариств з обмеженою відповідальністю займалися Н.М. Гудзенко, В.М. Жук, Я.П. Іщенко [1], Т.Г. Камінська, М.В. Коваль, І.Р. Поліщук [2] та інші. Водночас з прийняттям нової редакції Закону України «Про товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю» виникає об'єктивна необхідність оцінки функціонування товариств в правовому полі, виокремлення окремих проблем та пошуку шляхів їх удосконалення.

Мета дослідження. Відтак метою цієї статті є дослідження правового регулювання напрямків збільшення розміру статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю за рахунок різних джерел та їх відображення в системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог чинного податкового законодавства та досвіду передових аграрних підприємств.

Виклад основного матеріалу. В процесі господарської діяльності товариств з обмеженою відповідальністю можуть мати випадки, коли для розширення обсягу діяльності і збільшення розміру капіталізації товариства виникають питання щодо збільшення розміру статутного капіталу товариства.

Відповідно до чинного законодавства і Статуту товариство з обмеженою відповідальністю має право збільшувати або зменшувати розмір статутного капіталу [3].

Однак збільшення розміру статутного капіталу товариства допускається законодавством за певних умов. Так, така акція може здійснюватися лише після внесення всіма учасниками товариства своїх вкладів до статутного капіталу у повному обсягу. По-друге, збільшення статутного капіталу товариства, яке придбало і володіє часткою у власному статутному капіталі, не допускається. По-третє, у разі збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку

товариства без залучення додаткових вкладів склад учасників товариства та співвідношення розмірів їхніх часток у статутному капіталі не має змінюватися [3].

Необхідно зауважити, що Статутом товариства з обмеженою відповідальністю можуть передбачатися випадки збільшення розміру статутного капіталу товариства із зміною співвідношення часток окремих учасників товариства у статутному капіталі. Це може відбуватися у разі залучення до учасників сторонніх осіб (третьох осіб) або у разі збільшення розміру статутного капіталу товариства за рахунок залучення додаткових вкладів учасників і відмови окремих учасників від реалізації права на внесення додаткового вкладу до статутного капіталу товариства.

Збільшення розміру статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю і відповідно розміру часток учасників у статутному капіталі товариства може здійснюватися за такими джерелами:

- за рахунок додаткових вкладів учасників товариства та третьох осіб;
- без додаткових вкладів учасників товариства – за рахунок нерозподіленого прибутку товариства [1].

Питання щодо збільшення розміру статутного капіталу товариства належить до виключної компетенції загальних зборів учасників товариства.

Процес збільшення статутного капіталу товариства проходить у три етапи.

На першому етапі загальні збори учасників товариства приймають рішення про збільшення розміру статутного капіталу товариства, коефіцієнт відношення суми збільшення до розміру частки кожного учасника у статутному капіталі та розмір очікуваного статутного капіталу. Одночасно приймається рішення про можливість залучення до учасників третьох осіб або збільшення розміру часток окремих учасників у разі відмови деяких учасників від реалізації права на додатковий вклад до статутного капіталу.

На другому етапі здійснюється внесення учасниками товариства або третіми особами додаткових вкладів до статутного капіталу товариства.

Необхідно звернути увагу на те, що додаткові вклади до статутного капіталу товариства можуть вноситися як у грошовій, так і у негрошовій формах, а також шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог між товариством та учасниками або третіми особами.

У разі внесення додаткових вкладів до статутного капіталу у негрошовій формі рішенням загальних зборів учасників товариства визначаються учасники товариства та треті особи, які вносять майно, та його грошова оцінка [3].

Водночас учасники товариства можуть вносити додаткові вклади протягом строку, встановленого рішенням загальних зборів учасників (але не більше ніж протягом одного року з дня прийняття рішення про збільшення статутного капіталу товариства за рахунок додаткових вкладів учасників).

Необхідно зауважити, що треті особи та окремі учасники товариства можуть вносити додаткові вклади протягом шести місяців лише після закінчення строку для внесення додаткових вкладів учасниками, які мали намір реалізувати своє право на збільшення розміру часток у статутному капіталі товариства. Водночас рішенням загальних зборів товариства для внесення третіми особами або окремими учасниками додаткових вкладів (які змінюють співвідношення часток учасників товариства у статутному капіталі) може встановлюватися і менший строк.

Необхідно відзначити, що Статутом товариства або одностайним рішенням загальних зборів учасників, в яких взяли участь всі учасники товариства:

- можуть встановлюватися інші строки для внесення учасниками додаткових вкладів до статутного капіталу (з дотриманням пропорцій про їхніх часток у статутному капіталі);

- може встановлюватися можливість учасників вносити додаткові вклади без дотримання пропорції їхніх часток у статутному капіталі товариства;

- може встановлюватися право лише певних учасників чи лише третіх осіб вносити додаткові вклади до статутного капіталу (без дотримання пропорцій їхніх часток у статутному капіталі товариства);

- може бути виключений етап внесення додаткових вкладів лише тими учасниками товариства, які мають переважне право на внесення додаткових вкладів [3].

Водночас товариством може бути укладено з учасником або третьою особою договір про внесення додаткового вкладу до статутного капіталу, за яким такий учасник або третя особа зобов'язується внести додатковий вклад у грошовій чи негрошовій формах, а також товариство – збільшити розмір його частки у статутному капіталі чи прийняти до товариства з відповідною часткою у статутному капіталі.

На третьому етапі загальні збори учасників товариства приймають рішення про:

- затвердження результатів внесення додаткових вкладів до статутного капіталу учасниками товариства та третіми особами;

- затвердження розмірів часток учасників товариства та їх номінальної вартості в статутному капіталі з урахуванням фактично внесених ними додаткових вкладів;

- затвердження збільшеного розміру статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю [3].

Це здійснюється протягом одного місяця з дати закінчення терміну для внесення додаткових вкладів до статутного капіталу учасниками товариства чи третіми особами, встановленого загальними зборами учасників товариства.

У разі якщо додаткові вклади до статутного капіталу не внесені учасником товариства чи третьою особою, з якими укладено договір про внесення додаткового вкладу, в повному обсязі та своєчасно, такий договір вважається розірваним. Це здійснюється у разі незатвердження рішенням загальних зборів

учасників товариства розміру часток такого учасника чи третьої особи у статутному капіталі виходячи з фактично внесеного ним додаткового вкладу до статутного капіталу товариства.

Необхідно відмітити, що ст. 17 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» державна реєстрація змін до відомостей про розмір статутного капіталу, розміри часток у статутному капіталі чи склад учасників товариства з обмеженою відповідальністю здійснюється лише після рішення загальних зборів учасників товариства про визначення розміру статутного капіталу товариства та розмірів часток учасників товариства, про виключення учасника з товариства та подання актів приймання-передачі частки, у статутному капіталі товариства [4].

Третій етап процесу збільшення розміру статутного капіталу закінчується державною реєстрацією збільшеного статутного капіталу та збільшеного розміру часток учасників у статутному капіталі товариства.

Для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу, іншого зареєстрованого та пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів призначено рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». На цьому рахунку обліковуються також вклади до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу [5].

Товариства з обмеженою відповідальністю для обліку наявності і руху статутного капіталу використовують два субрахунки рахунку 40 – 401 «Статутний капітал» і 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». На субрахунок 401 товариства обліковують формування статутного капіталу при їх державній реєстрації. Сальдо на цьому субрахунку має відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в Статуті товариства. Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу та за кожним учасником.

На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» товариства відображають суми оголошеного збільшення статутного капіталу до

державної реєстрації. Сальдо субрахунку 404 після державної реєстрації суми збільшення статутного капіталу списується у кредит субрахунку 401 «Статутний капітал»

Для обліку розрахунків із учасниками товариства (включаючи і розрахунки з третіми особами) за додатковими вкладками до статутного капіталу використовують рахунок 46 «Неоплачений капітал» субрахунок 462 «Розрахунки із засновниками (учасниками) за вкладками до статутного капіталу».

Кореспонденція рахунків з обліку збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю за рахунок додаткових вкладів учасників товариства та третіх осіб (запропонований варіант) наведена в таблиці 1.

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків з обліку збільшення статутного капіталу
товариства з обмеженою відповідальністю
за рахунок додаткових вкладів учасників товариства, третіх осіб
(запропонований варіант)**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Оголошено загальними зборами учасників товариства збільшення розміру статутного капіталу	462	404
2. Погашено заборгованість учасників товариства за додатковими вкладками до статутного капіталу:		
- грошовими коштами	30,31	462
- матеріальними необоротними активами *	15	462
	10,11,16	15
	641	462
- нематеріальними активами *	15	462
	12	15
	641	462
- цінними паперами	14,35	462
- оборотними матеріальними активами	20,21,22,28	462
	641	462
- незавершеним виробництвом	23	462
- коштами заробітної плати	661	462
- дивідендами	443	671
	671	462
Зареєстровано розмір збільшеного статутного капіталу товариства та розміри часті учасників	404	401
* - відбувається обмін активів на корпоративні права (на неподібні активи)		

Відповідно до ст. 165.1.18 Податкового кодексу України дивіденди, які нараховані на користь платників податку на доходи фізичних осіб у вигляді акцій, часток, паїв за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (учасників) у статутному капіталі емітента та в результаті якого збільшується статутний капітал емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів, не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб і військовим збором [6].

Заслуговує на особливу увагу методика відображення в обліку збільшення статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю за рахунок нерозподіленого прибутку товариства (тобто без додаткових вкладів учасників товариства).

Так, відповідно до ст. 17 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» та положень Статуту товариства статутний капітал товариства може бути збільшений без додаткових вкладів учасників – за рахунок нерозподіленого прибутку товариства. У такому випадку склад учасників товариства та співвідношення розмірів їхніх часток у статутному капіталі товариства не змінюється.

Водночас вказаним законом не передбачено механізм використання нерозподіленого прибутку товариства на збільшення часток учасників товариства у статутному капіталі товариства. Ми вважаємо, що в цьому процесі має місце персоніфікація нерозподіленого прибутку товариства через доходи учасників товариства. А Податковим кодексом України передбачено, що не оподатковуються нараховані за рахунок прибутку дивіденди учасникам товариства, що направлені на збільшення часток учасників в статутному капіталі цього товариства. За роз'ясненням Державної податкової служби України будь-які інші нарахування учасникам товариства за рахунок нерозподіленого прибутку мають бути оподатковані податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах.

На підставі вищевикладеного, ми вважаємо, що механізм направлення частини нерозподіленого прибутку товариства на збільшення часток учасників в статутному капіталі має бути передбачений в Статуті товариства з урахуванням вимог Податкового кодексу України та Інструкції зі статистики заробітної плати [7 - 8].

Кореспонденція рахунків з обліку збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю за рахунок нерозподіленого прибутку товариства наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

**Кореспонденція рахунків з обліку
збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю
за рахунок нерозподіленого прибутку товариства**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Загальний порядок		
1.1.Оголошено загальними зборами учасників товариства збільшення розміру статутного капіталу	462	404
1.2.Погашено заборгованість учасників товариства до статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	462
1.3.Зареєстровано розмір збільшеного статутного капіталу товариства та розміри часток учасників	404	401
2. Запропонований варіант		
2.1.Оголошено загальними зборами учасників товариства збільшення розміру статутного капіталу	462	404
2.2.Погашено заборгованість учасників товариства до статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443 672	672 462
2.3.Зареєстровано розмір збільшеного статутного капіталу товариства та розміри часток учасників	404	401

Водночас ми вважаємо зазначити, що використання нерозподіленого прибутку на збільшення розміру статутного капіталу товариств з обмеженою

відповідальністю доцільно проводити через нарахування дивідендів учасникам товариства. Таким чином буде упорядкована методика визначення і сплати податку на доходи фізичних осіб із інвестиційного прибутку.

Висновки. Проведеними дослідженнями встановлено, що Закон України «Про товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю» не передбачає механізму збільшення статутного капіталу товариства і відповідно часток учасників в статутному капіталі за рахунок нерозподіленого прибутку товариства (без додаткових вкладів учасників товариства). Тому в статті запропоновано варіант облікового відображення збільшення статутного капіталу товариства і часток учасників в статутному капіталі за рахунок нерозподіленого прибутку товариства.

Водночас заслуговують на увагу подальші дослідження щодо методики відображення в обліку збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю за рахунок нерозподіленого прибутку.

Список використаних джерел

1. Іщенко Я.П. Формування та обліку власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан, нормативно-правове врегулювання. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і техніки*. 2019. №1. С. 136-146.

2. Поліщук І.Р. Статутний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2015. №3 (73). С. 98-101.

3. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06.08.2018 року №2275-VIII. Дата оновлення: 27.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення 01.10.2023).

4. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003. Дата оновлення:

28.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення 01.10.2023).

5. 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: 26.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 01.10.2023).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. Дата оновлення: 10.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 01.10.2023).

7. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. наказом Держкомстат України від 13.01.2004 року №5. Дата оновлення: 17.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення 01.10.2023).

8. Коцупатрий М., Бірюк О. Організаційно-методичні засади обліку статутного капіталу в сільськогосподарських кооперативах. *Moderní aspekty vědy: XX. Díl mezinárodní kolektivní monografie /Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.* 2022. С. 408-433. URL: <http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/monography-20.pdf> (дата звернення 01.10.2023).