

Тема 10. Облік власного капіталу та розподілу прибутку в товариствах та корпораціях

- 10.1 Сутність та класифікація власного капіталу.
- 10.2 Облік власного капіталу і розподілу прибутку в корпораціях.
- 10.3 Контрольні запитання.
- 10.4 Тести для самоконтролю.

10.1 Сутність та класифікація власного капіталу

Відповідно до МСБО власний капітал – це частина активів підприємства, що залишається після вирахування всіх його зобов'язань.

Відповідно до Концептуальної основи МСБО власний капітал поділяється на підкласи. У зарубіжних країнах існують особливості та відмінності в розумінні власного капіталу та його складових.

У США – капітал власників – це фактична чиста вартість підприємства. У залежності від організаційно-правової форми розрізняють різні терміни: «капітал власника» – для індивідуального бізнесу; «капітал власників (або партнерів)» – для товариства; «акціонерний капітал» - для корпорації. Акціонерний капітал складається із: внесеного (сплаченого) капіталу; нерозподіленого прибутку (накопиченої суми за вирахуванням всіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам); резервів. Власний капітал складається з двох частин: авансованого, тобто вкладеного капіталу або інвестований капітал - інвестицій акціонерів. Інвестований капітал представлений звичайними та привілейованими акціями за їх номінальною вартістю, і капіталом, оплаченим понад номіналу; реінвестованого тобто накопиченого нерозподіленого прибутку - частина прибутку, отримана від ведення комерційної діяльності та вкладена в підприємство, а не розподілена між акціонерами, тобто прибуток за мінусом податку на прибуток та дивідендів. Американські спеціалісти підкреслюють, що реінвестований прибуток не є активами підприємства, його наявність свідчить про те, що активи компанії були збільшені за рахунок операцій, за

якими отримано прибуток.

У Великобританії переважають такі організаційно-правові форми підприємств, як корпорації та партнерства, що свідчить про переваги у власному капіталі частки інвестованих вкладів. Тому власний капітал розглядається як позичений фірмою та який необхідно повернути в майбутньому. Власний або акціонерний капітал по звичайних акціях складається з суми акціонерного капіталу по звичайних акціях, резервів та довгострокової заборгованості.

У Польщі капітал (власний фонд) включає: статутний капітал; неоплачений капітал; додатковий капітал; резерви та переоцінку активів; інший резервний капітал; нерозподілений прибуток; чистий прибуток або збиток фінансового року.

У Франції власний капітал складається із: початкового внеску або акціонерного капіталу, який виступає постійною заборгованістю по відношенню до вкладника; результату минулого року та результату звітного періоду; субсидії для капітальних вкладень; регламентованих оцінок резервів, резервів майбутніх витрат і ризиків. Капітал, як правило, виступає колективною власністю. Особливістю є те, що, на відміну від українського обліку, операції, пов'язані з введенням та виведенням основних засобів із експлуатації, не впливають на власний капітал.

Власний капітал американських, англійських, німецьких, французьких компаній трактується відповідно до МСБО. У більшості зарубіжних країнах до складових власного капіталу відносять: статутний капітал; нерозподілені прибутки; резерви.

10.2 Облік власного капіталу і розподілу прибутку в корпораціях

Корпорація – це організаційна форма бізнесової діяльності, основана на акціонерному капіталі. Корпорація як юридична особа існує незалежно від своїх власників. Корпорації (акціонерні компанії) можуть бути відкритого і закритого типу. Власний капітал корпорацій формується

акціями, тобто коштами інвесторів (власників) в обмін на реалізовані їм акції.

Акції, дозволені до випуску – це загальна кількість акцій, на яку одержано дозвіл державних органів, ця кількість акцій записана в Статуті корпорації.

Випущені акції – це кількість акцій, фактично реалізованих інвесторам, акціонерам на певну дату.

Не випущені акції – це залишок дозволених до випуску акцій, які компанія не випускала, не реалізовувала.

Циркулюючі акції – акції, які перебувають на руках у акціонерів на певну дату. Кількість циркулюючих акцій може збігатися з кількістю випущених акцій.

Викуплені акції – кількість акцій, викуплених корпорацією у своїх акціонерів - безпосередньо чи через фондову біржу.

Наприклад: Компанія «Альфа» одержала дозвіл на випуск 100 000 акцій номінальною вартістю 10 дол. США кожна – це дозволені до випуску акції.

Компанія реалізувала 70 000 акцій – це випущені акції.

Кількість не випущених акцій становить 30 000 (100 000 – 70 000) штук.

Кількість циркулюючих акцій збігається з кількістю випущених акцій – 70 000 шт.

Компанія викупила у своїх акціонерів 5 000 акцій, після цієї операції кількість випущених акцій, як і раніше, становить 70 000 шт. Але кількість циркулюючих акцій буде 65 000 шт. (70 000 – 5 000).

Прості акції із зазначеною номінальною вартістю можуть продаватися за номінальною вартістю, вище номінальної вартості і нижче номінальної вартості. У будь-якому разі у статутний капітал зараховується тільки номінальна вартість простих акцій.

Приклад. Компанія «Альфа» випустила (реалізувала) 10 000 простих акцій номінальною вартістю 5 дол. США кожна. Реалізація відбулася за

номінальною вартістю.

01.01.2016р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 50 000
Кредит рахунка «Статутний капітал (Прості акції)» 50 000

Ті ж самі акції було реалізовано по 8 дол. США за кожну:

01.01.2016р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» (10000 акцій × 8 дол. США) 80 000
Кредит рахунка «Статутний капітал (Прості акції)»
(10000 акцій × 5 дол. США) 50 000
Кредит рахунка «Додатковий капітал (Прості акції)» 30 000

Ті ж самі акції було реалізовано по 4 дол. США за кожну

01.01.2016р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 40 000
Кредит рахунка «Статутний капітал (Прості акції)» 50 000

Дебет рахунка «Додатковий капітал» 10 000
(Зменшення додаткового капіталу)

У більшості штатів США, наприклад, продаж простих акцій нижче номінальної їхньої вартості заборонений.

Якщо звичайні безномінальні акції (*прості акції без номінальної вартості*) мають оголошену вартість (яку встановила Рада директорів), то сума доходу від продажу в межах оголошеної вартості зараховується у статутний капітал. Дохід, отриманий понад оголошену вартість, відображається як додатковий капітал (тобто відображення в обліку таке саме, як і номінальних акцій).

Приклад. Компанія випустила 10 000 акцій без номінальної вартості. Дирекція оголосила вартість 6 дол. США за акцію. Фактично реалізовано по 9 дол. США за акцію.

01.01.2017р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 90 000
Кредит рахунка «Статутний капітал (прості акції)» 60 000
Кредит рахунка «Додатковий капітал» 30 000

Якщо ж по без номінальних акціях не було встановлено оголошеної вартості, то вся сума від реалізації акцій зараховується у статутний капітал. В нашому прикладі: 01.01.2017р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 90 000

Кредит рахунка «Статутний капітал (Прості акції)» 90 000

Облік випуску (продажу) привілейованих акцій. Як і прості акції, привілейовані акції можуть випускатися корпорацією під гроші, або під не грошові активи. Крім того, вони можуть реалізовуватися за номінальною вартістю або вище номінальної вартості. Привілейовані акції так само можуть бути з номінальною вартістю і без номінальної вартості.

У бухгалтерському обліку випуск (продаж) привілейованих акцій відображається так само, як і простих акцій.

Приклад. Корпорація «Альфа» випустила 20 000 привілейованих акцій номінальною вартістю 10 дол. США кожна, ціна реалізації — 14 дол. США кожна.

01.03.2017р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» (20 000 шт. × \$14) 280 000

Кредит рахунка «Статутний капітал (Привілейовані акції)»

(20 000 × \$10) 200 000

Кредит рахунка «Додатковий капітал (Привілейовані акції)» 80 000

Слід відзначити, що рахунки для обліку статутного капіталу, а також додаткового капіталу від простих і привілейованих акцій ведуться окремо.

У балансі у складі акціонерного капіталу привілейовані акції відображаються першими.

Облік викупу власних акцій. Корпорація може викупувати свої акції (прості і привілейовані) як безпосередньо у акціонерів, так і на ринку цінних паперів. Метою викупу акцій може бути: наявність акцій для реалізації їх управлінцям та службовцям компанії як заохочення; поліпшення кон'юнктури своїх акцій на ринку цінних паперів; мати в наявності додаткову кількість акцій для придбання інших компаній; зменшення кількості циркулюючих акцій і тим самим підняти дохід на одну

акцію, запобігти придбання контрольного пакета акцій іншими компаніями.

Отже, викуплені акції — це акції корпорації, які були раніше випущені, повністю сплачені, а потім викуплені корпорацією, але не анульовані (не вилучені з обігу). Викуп акцій означає одночасно зменшення активів компанії і її акціонерного капіталу.

Для обліку викуплених акцій використовують рахунок «Викуплені власні акції», який є активним, регулюючим, контрпасивним, регулює рахунок акціонерного капіталу («Статутний капітал»).

Викуплені власні акції відображаються в обліку на рахунку «Викуплені власні акції» за фактичною собівартістю їх придбання (викупу).

Приклад. На 01.04.2017р. у розділі звіту про фінансовий стан компанії «Альфа» значилось:

- прості акції 100 000 шт., номінальною вартістю 10 дол. США (випущені за номінальною вартістю, всі циркулюючі) – 1 000 000

- нерозподілений прибуток - 400 000

Разом: Акціонерний капітал 1 400 000

01.05.2017р. компанія викупила свої 5 000 простих акцій на фондовій біржі за ціною 14 дол. США кожна.

01.05.2017р.

Дебет рахунка «Викуплені власні акції» (5 000 шт. × \$14) 70 000

Кредит рахунка «Грошові кошти» 70 000

Після операції викупу кількість випущених акцій не змінилась, тоді як циркулюючих акцій зменшилось на 5 000 шт. (100 000 — 5 000 = 95 000 шт.). Акціонерний капітал компанії зменшився на 70 000 дол. США і становить на 02.05.2017р.- 1 330 000 дол. США.

Викуплені власні акції можуть випускатись (реалізовуватися) повторно за собівартістю викупу, за вищою або нижчою вартістю. Якщо ціна повторної реалізації дорівнює собівартості, дебетують рахунок «Грошові кошти» і кредитують рахунок «Викуплені власні акції».

01.04.12017р. компанія випустила (продала) повторно 400 викуплених акцій по 14 дол. США кожна (за ціною придбання):

01.04.2017р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 5 600

Кредит рахунка «Викуплені власні акції» 5 600

Якщо ціна реалізації вища за собівартість, тоді на різницю відображають:

Кредит рахунка «Додатковий капітал»

15.04.2017р. компанія продала 1 300 власних викуплених акцій по 20 дол. США за кожно:

15.04.2017р.

Дебет рахунка «Грошові кошти» (1 300 шт. × \$20) 26 000

Кредит рахунка «Викуплені власні акції» (1 300 шт. × 14) 18 200

Кредит рахунка «Додатковий капітал (Викуплені власні акції)» 7800

При продажу викуплених власних акцій за ціною, нижчою, ніж собівартість, різницю покривають за рахунок додаткового капіталу від викуплених акцій. Якщо суми цього капіталу не вистачає для покриття різниці, ця різниця списується за рахунок нерозподіленого прибутку.

25.04.2017р.

Продано раніше викуплені власні акції — 300 шт. по 10 дол. США за акцію:

Дебет рахунка «Грошові кошти» (300 шт. × \$10) 3 000

Кредит рахунка «Викуплені власні акції» (300 шт. × \$14) 4 200

Дебет рахунка «Додатковий капітал (Викуплені акції)» 1 200

Облік розподілу прибутку в корпораціях

Корпорація – організаційна форма бізнесової діяльності, основана на акціонерному капіталі. Корпорація, як юридична особа існує незалежно від своїх власників.

Корпорація - створене, зареєстроване відповідно чинного законодавства суб'єкт господарювання для здійснення комерційної або виробничої діяльності, має право юридичної особи, капітал розділений на акції.

Корпорації мають певні переваги та недоліки. Переваги: обмежена відповідальність акціонерів (в межах частки капіталу, що їм належить), проста система передачі права власності, тривалість існування. Недоліки: державне регулювання та контроль, подвійне оподаткування (оподаткування прибутку корпорації на дивідендів акціонерів).

Корпорації можуть бути відкритого та закритого типу.

У період створення корпорацій виникають організаційні витрати: оплата послуг юристам, обов'язкові внески, оформлення необхідних документів, вартість друку акцій.

У зарубіжній практиці існують два методи відображення витрат в обліку.

Перший метод – організаційні витрати здійснюються за рахунок вкладеного капіталу.

Другий метод – організаційні витрати визнаються нематеріальними активами і списуються за рахунок нарахування амортизації. Наприклад, у США податковим законодавством дозволяється амортизувати організаційні витрати впродовж 5 років. В обліку відображається записом:

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Сума понесених витрат визнається нематеріальним активом	«Нематеріальні активи»	«Грошові кошти»
2	Нарахування амортизації організаційні витрати	«Витрати на амортизацію нематеріальних активів»	«Амортизація нематеріальних активів»

Акціонерний капітал фірми складається із авансованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Нерозподілений прибуток дорівнює сумі прибутку компанії за вирахуванням збитків, виплати дивідендів та прибутку трансформованого в авансований капітал.

Сума прибутку після сплати податку на прибуток становить чистий прибуток корпорації. Чистий прибуток використовується на виплату дивідендів, створення спеціальних резервів (фінансового (легального) статутного, деяких факультативних), передбачених статутом корпорації та законодавством країни. Розмір фінансового резерву регулюється державою.

У Франції, наприклад, акціонерні товариства зобов'язані відраховувати в фінансовий резерв щорічно 5% чистого прибутку, доки він не досягне 10% статутного капіталу. Інші резерви створюються згідно зі статутом та за рішенням загальних зборів акціонерів. Створюють резерви на списання активів, на покриття непередбачених втрат і збитків. У корпоративних звітах вказуються резерви, які були створені спеціально для виплат податків, які, відповідно, оголошуються резервами під відстрочений податок. Акціонерні компанії зобов'язані утримувати на балансі резерви в обсязі 10% від внесеного акціонерного капіталу. Таких заходів вжито з метою збільшення частки нерозподіленого капіталу та надійнішого захисту кредиторів.

Наприклад. Компанія за звітний період має прибуток 198 000 євро. За рішенням зборів акціонерів та за статутом чистий прибуток має бути розподілений таким чином:

- фінансовий резерв - 5% чистого прибутку – 9 900 євро;
- дивіденди акціонерам – 6% статутного капіталу – 60 000 євро;
- статутний резерв – 20% чистого прибутку після відрахувань у фінансовий резерв і дивіденди – 25 620 євро;
- загальні збори акціонерів вирішили виділити додаткову суму прибутку на дивіденди з тим, щоб вони досягли 20 євро на акцію, а також створити факультативний резерв у сумі 20 000 євро – 40 000 євро.
- залишок чистого прибутку залишити нерозподіленим.

Таким чином, на створення резервів направлено 155 520 євро, а нерозподілений прибуток складає 42 480 євро.

В обліку створення резервів відобразиться:

Дебет рахунка «Фінансові результати звітнього періоду»	198 000
Кредит рахунка «Фінансовий резерв»	9 900
Кредит рахунка «Статутний резерв»	25 620
Кредит рахунка «Інші резерви»	20 000
Кредит рахунка «Акціонери – Дивіденди до сплати»	100 000
Кредит рахунка «Нерозподілений прибуток»	42 480

У Німеччині резерви, як правило, використовуються для округлення показників прибутку та часто відображаються по статті «Інші нарахування» у Звіті про прибутки та збитки. Усі резерви дозволено використовувати задля сплати відстрочених податків, облікові дані про їх обсяги рідко коли відображають справжній стан справ. Задля захисту кредиторів, компанія повинна утримувати на балансі резерв у обсязі 10% від обсягу акціонерного капіталу. 5% річного прибутку відраховують до резерву, доки його обсяг не дорівнюватиме названій сумі.

В Японії фірми по максимуму надають коштам статус резервів для звільнення їх від оподаткування, що віддаляє звітність від справжнього стану справ. В японських звітах існують три типи резервів:

- акціонерний капітальний резерв – заощадження для виплат преміальних надбавок;

- обов'язковий резерв – створюється для захисту кредиторів. Компанія повинна заощадити для цього 25% акціонерного капіталу, утримуючи по 10% з дивідендів аж доки такий резерв не утвориться;

- інші резерви – нерозподілені прибутки та запропоновані дивіденди.

Нарахування та облік розрахунків по дивідендах

Дивіденди – це частина прибутку корпорацій, що розподіляється між акціонерами відповідно до акцій.

Джерелом виплати дивідендів є нерозподілений прибуток. Дивіденди оголошуються на суму, що не перевищує нерозподіленого прибутку. Якщо дивіденди оголошено на всю суму нерозподіленого прибутку, то вони мають назву ліквідаційних – при ліквідації корпорації або при скороченні обсягів її діяльності. З дивідендами пов'язані дати: оголошення дивідендів; реєстрації власників акцій; виплати дивідендів. В обліку дохід від дивідендів визнається, коли встановлюється право акціонерів на отримання дивідендів. Розрахунки по дивідендах в обліку можуть відображатися різними способами з різними рахунками обліку.

Наприклад, у першому варіанті використовуються рахунки обліку: «Нерозподілений прибуток», «Дивіденди до сплати», «Грошові кошти». У другому: «Нерозподілений прибуток», «Дивіденди до сплати», «Дивіденди оголошені», «Грошові кошти».

Приклад. Корпорація 24. 02. 2017 р. оголосила про виплату дивідендів на прості акції за 2016р. – 90 центів на кожен акцію, кількість акцій – 100 000 шт., номінальна вартість акції – 15 дол. США. Сума дивідендів складає – 90 000 дол. США.

Відображення в обліку – перший варіант

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума,дол. США
1	24.02.2017р. оголошено про виплату дивідендів	«Нерозподілений прибуток»	«Дивіденди до сплати»	90 000
2	25.03 2017 р. виплата дивідендів	«Дивіденди до сплати»	«Грошові кошти»	90 000

Відображення в обліку – другий варіант

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума,дол. США
1	24.02.2017р. оголошено про виплату дивідендів	«Дивіденди оголошені»	«Дивіденди до сплати»	90 000
2	25.03 2017 р. виплата дивідендів	«Дивіденди до сплати»	«Грошові кошти»	90 000
3	На 31.12.2017р. списання оголошених дивідендів на рахунок «Нерозподілений прибуток»	«Нерозподілений прибуток»	«Дивіденди оголошені»	90 000

При виплаті дивідендів – зменшуються активи та зменшується нерозподілений прибуток.

Дивіденди по привілейованим акціям виплачуються в першу чергу. Сума дивідендів визначається у відсотках від номінальної вартості або у вигляді ставки на одну привілейовану акцію.

Методика обліку нарахування та виплати дивідендів по привілейованим акціям аналогічна методиці обліку нарахування та виплати дивідендів по простих акціях.

Привілейовані акції можуть мати право участі в розподілі прибутку.

Наприклад, прибуток за звітний період – 50 000 дол. США. Номінальна вартість привілейованих акцій – 100 000 дол. США, простих акцій – 400 000 дол. США.

Дивіденди участі по привілейованим акціям складають:

$$1/5 \times 50\,000 = 10\,000 \text{ дол. США}$$

Дивіденди участі по простих акціях складають:

$$4/5 \times 50\,000 = 40\,000 \text{ дол. США.}$$

10.3 Контрольні запитання

1. Надати визначення власного капіталу.
2. Назвіть типові елементи власного капіталу.
3. Наведіть приклади елементів власного капіталу у зарубіжних країнах.
4. Надати характеристику корпорацій.
5. Наведіть приклади видів акції.
6. Назвіть, за якою вартістю можуть продаватися акції.
7. Пояснити порядок обліку випуску привілейованих акцій.
8. Пояснити порядок обліку викупу власних акцій.
9. Пояснити, як розподіляється прибуток у корпораціях.
10. Надати визначення дивідендів.
11. Пояснити порядок обліку нарахування та сплати дивідендів.

10.4 Тести для самоконтролю

1. Організаційні витрати корпорації – це витрати, не пов'язані з:

- а) придбанням обладнання при створенні підприємства;
- б) оплатою вартості друкування акціонерних сертифікатів;
- в) оплатою послуг адвокатам за складання установчих документів;
- г) сплатою спеціальних зборів за реєстрацію корпорації.

2. Розмір статутного капіталу корпорацій визначається:

- а) номінальною вартістю випущених акцій;
- б) номінальною вартістю циркулюючих акцій;
- в) поточною вартістю всіх реалізованих акцій;
- г) ціною продажу всіх акцій.

3. 25.02.2017р. корпорація оголосила при виплату дивідендів в сумі 40000 дол. США. Реєстрація акціонерів відбулася 10.03.2017р. Дивіденди виплачено грошовими коштами 15.03.2017р. В бухгалтерському обліку корпорації у березні буде відображено:

- а) зменшення грошових коштів та зменшення власного капіталу;
- б) зменшення грошових коштів та зменшення зобов'язання перед акціонерами;
- в) збільшення грошових коштів та збільшення нерозподіленого прибутку;
- г) зменшення грошових коштів та зменшення нерозподіленого прибутку.

4. Сума, за якою власний капітал відображається в балансі:

- а) не залежить від оцінки активів;
- б) залежить від оцінки зобов'язань;
- в) залежить від оцінки активів та зобов'язань;
- г) залежить від оцінки активів та не залежить від оцінки зобов'язань.

5. Власні акції корпорації, які були випущено та згодом викуплено нею, називаються:

- а) оголошеними;
- б) конвертованими;
- в) викупленими;
- г) циркулюючими.

**6. Бухгалтерський запис Дебет «Грошові кошти» 400000 дол. США
Кредит «Акціонерний капітал» 600 000 дол. США**

Кредит «Додатковий капітал» 400 000 дол. США, означає, що:

- а) акції продано за номінальною вартістю;
- б) акції продано за ціною, вищою ніж номінальна;
- в) акції продано за ціною, нижчою ніж номінальна;
- г) списання різниці між номінальною вартістю та ціною реалізації.

7. Різниця між номінальною вартістю акцій та ціною їх реалізації відображається на рахунку:

- а) «Акціонерний капітал»;
- б) «Додатковий капітал»;
- в) «Нерозподілений прибуток/непокритий збиток»;
- г) «Прибуток (збиток)».