

ВИЛУЧЕНІ ВКЛАДИ І ПАЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ

В практичній діяльності підприємств можуть виникати ситуації, пов'язані з тимчасовим вилученням акцій або часток із статутного капіталу. Тоді з метою визначення суми власного капіталу підприємства слід відкоригувати суму інвестованого та накопиченого капіталу. Одним з видів коригувального капіталу є вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників.

Для обліку операцій, пов'язаних з виходом учасників із ТОВ або кооперативу призначений субрахунок 452 «Вилучені вклади і паї». За дебетом цього субрахунка відображають фактичну собівартість часток (паїв), викуплених в учасників ТОВ чи пайщиків з метою подальшого продажу або анулювання (зменшення статутного капіталу). За кредитом відображають операції з повторного розміщення вилучених часток (паїв) або їх анулювання.

Слід зазначити, що чинна інструкція про застосування Плану рахунків не повною мірою відображає можливі кореспонденції рахунків для рахунка 45 «Вилучений капітал».

Суть облікової проблеми полягає в тому, що дата виходу учасника з ТОВ і дата зміни розміру статутного капіталу товариства можуть не збігатися в часі. Законодавчо цей момент чітко не врегульований.

Датою виходу учасника з ТОВ може бути:

- дату подання учасником заяви (рішення) про вихід;
- дату прийняття загальними зборами учасників рішення про вихід учасника;
- дату реєстрації змін в установчі документи ТОВ, пов'язаних з виходом учасника.

Дату виходу учасника з товариства необхідно точно знати для того, щоб правильно визначити:

1) термін (12-місячний період), протягом якого товариство повинне розрахуватися з учасником;

2) суму, що належить учаснику, виходячи з вартості чистих активів товариства.

Найбільш логічною вважаємо дату подання учасником заяви (рішення) про вихід. Оскільки це унеможливить штучне відтермінування виплати учаснику належної йому частки (шляхом не проведення зборів учасників і реєстрації змін в статуті).

Тому відповідно до норм частини 1 статті 88 Господарського кодексу доцільно включати в статут ТОВ положення, що регламентують порядок здійснення внесків до статутного капіталу ТОВ і порядок виходу учасників з товариства.

Відповідно до ст. 56 Закону України «Про господарські товариства» рішення про зміну статутного капіталу набуває чинності не раніше, ніж через 3 місяці з дня реєстрації цих змін та публікації про це в установленому порядку. Таким чином, якщо внаслідок виходу учасника з ТОВ статутний капітал зменшується, то товариство може зменшити свій статутний капітал тільки після закінчення 3-місячного терміну з моменту державної реєстрації змін, а також за відсутності заперечень кредиторів. ТОВ має опублікувати відповідне повідомлення в пресі і направити кожному відомому кредитору лист-повідомлення про рішення зменшити розмір статутного капіталу.

У зв'язку з вищесказаним, а також з метою забезпечення достовірності складання звітності, в момент вилучення частки учасника слід на підставі бухгалтерської довідки відобразити заборгованість перед учасником Д-т 452 «Вилучені вклади і паї» К-т 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (така кореспонденція рахунків не передбачена чинною інструкцією), а в момент реєстрації змін розміру статутного капіталу та публікації про це в установленому порядку відобразити зменшення статутного капіталу (табл.1).

Відображення в обліку операцій з викупу вкладів в учасників ТОВ

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
Вихід учасника і виплата більше «номіналу» частки					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	55000
2	Виписка банку	Здійснено розрахунок з учасником	672	311	55000
3	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ на вартість частки за «номіналом» (через 3 місяці після держреєстрації змін)	401	452	40000
4	Бухгалтерська довідка	Списано суму перевищення виплати над «номіналом»:			
		- за рахунок додаткового капіталу	421	452	10000
		- за рахунок нерозподіленого прибутку	441	452	5000
Вихід учасника і виплата менше «номіналу» частки					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	35000
2	Виписка банку	Здійснено розрахунок з учасником	672	311	35000
3	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ (через 3 місяці після держреєстрації змін):			
		- на вартість частки за «номіналом», що не перевищує суму виплати учаснику	401	452	35000
		- на різницю між вартістю частки за «номіналом» та сумою виплати учаснику	401	421	5000
Вихід учасника з відмовою від виплати					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	55000
2	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ на вартість частки за «номіналом» (через 3 місяці після держреєстрації змін)	401	452	40000
3	Бухгалтерська довідка	Списано суму перевищення виплати над «номіналом»	421	452	15000
4	Бухгалтерська довідка	Збільшено дохід ТОВ на суму виплати, належної і не отриманої учасником	672	746	55000

Отже, наведене вище дає підстави стверджувати, що при відображенні в обліку вилучених вкладів і паїв існує низка неврегульованих моментів, які вимагають змін вимог доскладання та оформлення установчих документів. У зв'язку з цим, в обліковій політиці підприємства слід зазначити дату складання балансу, на підставі якого буде визначено суму чистих активів, а в установчих документах передбачати порядок виходу учасника з ТОВ. Крім того, з метою забезпечення достовірності відображення в обліку розрахунків за вилученими вкладками і паями, слід внести змін до Інструкції про застосування плану рахунків щодо кореспондуючих рахунків рахунка 45 «Вилучений капітал» та рахунка 67 «Розрахунки з учасниками».