

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ

Обґрунтовано доцільність удосконалення обліку і відображення у фінансовій звітності власного капіталу підприємства. Уточнено сутність категорії “власний капітал підприємства” як об’єкту бухгалтерського обліку та запропоновано його структуру в розрізі джерел формування в процесі господарської діяльності підприємства. Зроблені рекомендації щодо відображення власного капіталу в балансі підприємства.

Ключові слова: власний капітал, джерела власного капіталу, облік, рахунки, баланс

Chmil H.

ENTERPRISE EQUITY CAPITAL: METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING

The expediency of accounting improvement and the disclosure of the enterprise equity capital in financial statements is grounded. The essence of the category of “enterprise equity capital” as an object of accounting is specified and its structure is suggested in terms of formation sources in the process of enterprise business activities. Recommendations concerning the representation of the equity capital in the enterprise balance sheet are made.

Keywords: equity capital, sources of equity capital, accounting, accounts, balance sheet

1. Вступ

Стабільність діяльності підприємства та підвищення його конкурентоспроможності залежать від гнучкості фінансової політики і можливості забезпечення ефективного функціонування на засадах фінансової незалежності. Фінансово стійке підприємство не лише використовує власні фінансові ресурси для вирішення поточних завдань, але й має переваги в залученні інвестицій, одержанні кредитів, виборі постачальників і споживачів; воно більш незалежне від несподіваної зміни ринкової кон'юнктури, має менший ризик бути неплатоспроможним і виявитися на краю банкрутства. Відтак, першочерговою задачею керівництва сучасного підприємства є забезпечення економічної і фінансової стабільності розвитку на підставі ефективного управління власним та залученим капіталом.

Новітні умови господарювання відзначають глобалізація економіки, динамізм бізнес-середовища, невизначеність і ризик. За цих обставин мистецтво якісного управління капіталом полягає у своєчасному коректуванні фінансової ідеології та стратегії підприємства і, на наш погляд, потребує якісного інформаційного забезпечення, здатного в режимі реального часу зарадити вирішенню існуючих проблем і сприяти науковому обґрунтуванню рішень з формування та використання капіталу підприємства. Основу такого інформаційного забезпечення складають облікові дані про наявність та рух капіталу підприємства. Вони формуються, реєструються, накопичуються, узагальнюються у фінансовій звітності підприємства і надаються користувачам з метою обробки та використання аналітич-

них даних у процесі прийняття управлінських рішень щодо капіталу.

У контексті імплементації Україною МСФЗ та останніх законодавчих змін методології формування показників фінансової звітності, особливої актуальності набуває проблематика уточнення понятійно-категорійного апарату, побудови обліку, класифікації та відображення інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності.

Власний капітал підприємства як економічна категорія, процеси його відтворення і формування інформації про нього в системі бухгалтерського обліку та звітності є предметом пильної уваги вітчизняних і зарубіжних науковців сучасності. Відтак, питання сутності власного капіталу господарюючих суб'єктів, теоретичні та практичні аспекти формування й руху власного капіталу підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності висвітлені в роботах науковців дальнього і ближнього зарубіжжя: Ю. Брихгема, Л. Гапенські, Р. Ентоні, Б. Нидлза, Г. А. Велша, Д. Г. Шорта, С. Р. Барнгольц, Я. В. Соколова, В. Ф. Палія, В. В. Ковальова, О. В. Єфімової, Б. І. Майданчика, А. Д. Шеремета, А. М. Балтієва, І. Е. Берзєня, К. Ю. Циганкова, І. А. Маслової та ін. Проблемам обліку власного капіталу та його стандартизації присвячені праці провідних вітчизняних вчених сучасності й дослідників-початківців: Ф. Ф. Бугинця, В. В. Сопка, С. Ф. Голова, В. О. Пархоменка, Н. М. Ткаченко, О. І. Пилипенка [10], В. М. Жука [4], Н. І. Петренко [9], І. Й. Яремка [16], Т. С. Яровенко та К. П. Свистільник [17], О. Й. Вівчар [3], А. П. Бобяк [1], О. К. Запорожан [5], О. П. Скирпан [13] та ін.

Незважаючи на значний здобуток сучасної наукової думки щодо методології обліку власного капіталу, низка питань, пов'язаних із визначенням поняття “власний капітал”, його структури, відображення руху в системі бухгалтерських рахунків і звітності, ще недостатньо розроблена та потребує подальших досліджень.

Мета статті – подальший розвиток теоретичних і науково-методичних положень обліку власного капіталу підприємств, відповідно до потреб управління.

2. Власний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку

Як об'єкт бухгалтерського обліку, власний капітал на теренах пострадянського простору почав розглядатися з моменту створення в Україні ринкової інфраструктури і трансформації системи бухгалтерського обліку, відповідно до світових стандартів.

У міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку власний капітал розглядається як капітал, вкладений акціонерами компанії, і включає два джерела: 1) вкладений капітал – інвестиції акціонерів компанії; 2) накопичений нерозподілений прибуток, який реінвестований в бізнес [2, с. 84]. У той же час в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” власний капітал трактується як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [8].

Як сальдо між загальною сумою активів і позичковим капіталом визначає власний капітал О. О. Терещенко, і зазначає, що власний капітал характеризує частину майна, яка профінансована власниками корпоративних прав підприємства (завдяки безпосереднім внескам грошових коштів (майнових об'єктів) або внаслідок реінвестування прибутку), і відображається у першому розділі пасиву балансу [14, с. 13].

При визначенні поняття “власний капітал” Т. С. Яровенко та К.П. Свистільник використовують комплексний підхід і акцентують увагу на тому, що власний капітал доцільно визначати як основу створення й розвитку господарської діяльності підприємства, а також головну складову його загального потенціалу у вигляді початково зареєстрованих та додатково створених власних коштів (засобів) [17, с. 190].

А. П. Бобяк визначає власний капітал як загальну вартість засобів, отриманих від засновників у різній формі з повною передачею права власності

на ці засоби підприємству, або залишених засновниками на підприємстві, одержаних в процесі діяльності підприємства (як внаслідок власної діяльності, так і безоплатно отриманих) [1, с. 95].

Доволі цікавим, на наш погляд, є трактування власного капіталу О. Й. Вівчар, яка формулює це поняття як сукупність власних фінансових ресурсів підприємства, відображену в першому розділі пасиву бухгалтерського балансу, що знаходиться в фондовій (статутний капітал, додатковий капітал, резервний фонд) та нефондовій (нерозподілений прибуток) формах і належить йому на правах власності, господарського ведення і повного розпорядження [3, с. 147].

А. В. Хмелевська та Г. М. Незборецька при трактуванні власного капіталу як облікової категорії вкладають економічний та юридичний зміст капіталу і зазначають, що “власний капітал – це модифікована величина заборгованості підприємства його засновникам у розмірі вартості активів, які ним забезпечуються” [15, с. 193].

О. І. Пилипенко стверджує, що власний капітал – це “...загальна вартість власних засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів” [10, с. 8].

На нашу думку, всі наведені трактовки є цілком припустимими, оскільки визначають сутність власного капіталу через джерела його створення, складові та зобов'язання щодо власників підприємства. Та разом з тим вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку дефініція цієї категорії потребує уточнення через призму кругообороту капіталу в процесі господарської діяльності, його економічної та правової сутності. Відтак під власним капіталом слід розуміти загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству і сформовані за рахунок внесків власників та додатково створених і отриманих в процесі господарської діяльності власних коштів підприємства.

Це визначення дозволяє обґрунтувати доцільність структурування елементів власного капіталу підприємства для потреб обліку й аналізу за джерелами формування в процесі господарської діяльності (рис. 1).

Запропонована структура власного капіталу дає змогу чітко визначати початкові можливості підприємства і потенціал створення власних фінансових ресурсів у результаті господарської діяльності (у вигляді резервів, прибутку чи інших надходжень). Характеристика складових власного капіталу за визначеною структурою подана у табл. 1.

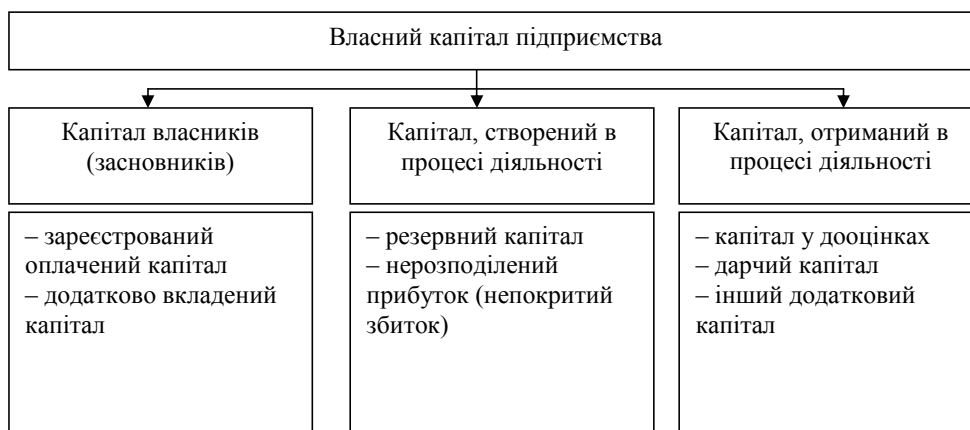


Рис. 1. Склад власного капіталу підприємства за джерелами формування в процесі господарської діяльності (власна розробка)

Таблиця 1

Елементи власного капіталу за джерелами в формування в процесі господарської діяльності та їх характеристика (власна розробка)

№ з/п	Складові власного капіталу	Характеристика
1	Капітал власників (засновників)	Складається із внесків засновників, як зареєстрованих у державних реєстрах (статутний капітал, пайовий капітал), так і незареєстрованих, так званих додаткових внесків засновників.
1.1	Зареєстрований оплачений капітал	Сума фактично оплаченого зареєстрованого капіталу. Визначається різницею між сумою власного капіталу згідно з установчими документами (статутний капітал, пайовий капітал) і сумою неоплаченого і вилученого капіталу.
1.2	Додатково вкладений капітал	Додатково вкладений власниками (засновниками) капітал. Являє собою у корпоративних підприємствах емісійний дохід від продажу акцій власної емісії, у партнерських та індивідуальних підприємствах – додаткові внески засновників на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства.
2.	Капітал, створений в процесі діяльності	Капітал, отриманий в процесі господарської діяльності підприємства. Складається з резервного капіталу, розподіленого та нерозподіленого прибутків (зменшений на непокриті збитки).
2.1	Резервний капітал	Являє собою суму резервів, утворених згідно з чинним законодавством або установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств.
2.2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Являє собою чистий фінансовий результат діяльності підприємства після сплати доходів власникам та формування резервного капіталу.
3.	Інший власний капітал	Капітал, отриманий в результаті безоплатної передачі майна або індексації майна чи з інших джерел.
3.1	Капітал у дооцінках	Капітал, що складається зі сум дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.
3.2	Дарчий капітал	Являє собою вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших юридичних або фізичних осіб.
3.3	Інший додатковий капітал	Інші види додаткового капіталу, отримані чи створені в процесі господарської діяльності (грошові та майнові пожертви, гранти тощо).

3. Власний капітал: облік і відображення у балансі підприємства

Інформація про стан і рух складових елементів власного капіталу узагальнюється в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства. Облік власного капіталу організується відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11] та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Для обліку статутного і пайового капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів станом на 18.03.2014 р.) [12] передбачено рахунки 4 класу (табл. 2). За кредитом рахунків капіталу відоб-

ражається збільшення відповідних його елементів, а за дебетом – зменшення.

Варто зазначити, що деякі рахунки та субрахунки класу 4 не мають самостійного значення, а використовуються як регулюючі при визначенні елементів власного капіталу, що відображаються у першому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Зокрема, сум зареєстрованого оплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що входять до підсумку розділу 1 “Власний капітал”. Це рахунки: 45 “Вилучений капітал”; 46 “Неоплачений капітал”; 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

Так, рахунки 45 “Вилучений капітал” та 46 “Неоплачений капітал” мають лише дебетовий залишок, який при визначенні розміру зареєстрованого оплаченого капіталу вираховується зі сум, що накопичені за кредитом рахунків 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал” і 42 “Додатковий капітал”.

Таблиця 2
Характеристика рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства (на підставі 6, 12)

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Дебет	Кредит
Шифр	Назва	Шифр	Назва		
1	2	3	4	5	6
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	Зменшення зареєстрованого капіталу (статутного, пайового, приватних підприємств), а також анулювання акцій власної емісії та часток засновників при виході з товариства	Формування та збільшення розміру зареєстрованого статутного і пайового капіталу, капіталу приватних підприємств, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу
		402	Пайовий капітал		
		403	Інший зареєстрований капітал		
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу		
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Відображення суми уцінки або вибуття необоротних активів і фінансових інструментів у разі зменшення їх корисності	Сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів		
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів		
		414	Інший капітал у дооцінках		
		421	Емісійний дохід		
42	Додатковий капітал	422	Інший вкладений капітал	Зменшення складових додаткового капіталу	Відображення сум, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також вартості необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інших видів додаткового капіталу
		423	Накопичені курсові різниці		
		424	Безоплатно одержані необоротні активи		
			Інший додатковий капітал		
		425			

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
43	Резервний капітал		За видами резервів	Використання резервів (збільшення зареєстрованого статутного чи пайового капіталу, покриття збитків підприємства тощо)	Створення та збільшення розміру резервного капіталу за рахунок щорічних відрахувань від нерозподіленого прибутку підприємства, додаткового капіталу тощо
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Відображення збитків та використання прибутку (збільшення зареєстрованого статутного чи пайового капіталу, нарахування дивідендів, відображення частини прибутку, що належить засновнику при виході з товариства, непокритого збитку підприємства)	Збільшення нерозподіленого прибутку підприємства
		442	Непокриті збитки		
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді		
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників	Відображення надходження коштів від перепродажу акцій (часток), а також вартості анульованих акцій (часток)
		452	Вилучені вклади й паї		
		453	Інший вилучений капітал		
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства	Погашення заборгованості засновників (учасників) по внесках до зареєстрованого статутного або пайового підприємства капіталу

На субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей субрахунок закривається на субрахунок 441 “Прибуток нерозподілений” або на дебет субрахунку 442 “Непокриті збитки” (при від’ємних результатах діяльності). У Балансі (Звіті про фінансовий стан) сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Враховуючи вищевикладене вважаємо, що наводити в балансі інформацію щодо вилученого та неоплаченого капіталу недоцільно. Коректним і найбільш правильним в контексті подання звітності, згідно з міжнародними стандартами, на наш погляд, є відображення у рядку 1400 Балансу (Звіту про фінансовий стан) капіталу власників (засновників) з розбивкою його на зареєстрований оплачений і додатково вкладений капітал. Складові капіталу власників пропонуємо показувати у додатково вписуваних рядках 1402 та 1403 відповідно. Більш деталізована інформація про власний капітал та його складові буде надаватися у Звіті про власний капітал, методика складання якого визначена Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 08.03.13 р. № 433 [7].

Внесені пропозиції щодо відображення власного капіталу у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства наведені в табл. 3.

Перспектива подальших наукових досліджень бачиться у розробці рекомендацій щодо особливостей оцінки та організації аналітичного обліку окремих елементів власного капіталу, удосконалення методики складання Звіту про власний капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бобяк А. П. Організаційно-методичні аспекти обліку власного капіталу / А. П. Бобяк // *Економіка і управління*. – № 1. – 2011. – С. 91-95.
2. Варічева Р. В. Поняття власного капіталу / Р. В. Варічева // *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. – 2010. – № 2 (52). – С. 81-85.
3. Вівчар О. Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О. Й. Вівчар, В. М. Саварин // *Науковий вісник НЛТУ України*. – 2009. – Вип. 19.5 – С. 146-150.
4. Жук В. М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В. М. Жук // *Вісник ЖДТУ*. – 2013. – № 2(64). – С. 52-55.
5. Запорожан О. Класифікація та оцінка власного капіталу підприємств АПК / О. Запорожан // *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. – Тернопіль : Економічна думка. – 2010. – Вип. 6. – С. 237-239.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Таблиця 3

Склад статей розділу пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”			Згідно із внесеними пропозиціями		
Код рахунка	Назва статті	Код рядка	Код рахунка	Назва статті	Код рядка
40	Зареєстрований капітал	1400		Капітал власників (засновників)	1400
41	Капітал у дооцінках	1405	40, 45, 46	Зареєстрований оплачений капітал	1402
42	Додатковий капітал	1410	421, 422	Додатково вкладений капітал	1403
43	Резервний капітал	1415	41	Капітал у дооцінках	1405
44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	423, 424, 425	Додатковий капітал	1410
46	Неоплачений капітал	1425	43	Резервний капітал	1415
45	Вилучений капітал	1430	44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420

4. Висновки

Облік власного капіталу – досить складний процес, який потребує чіткого розуміння його економіко-правової сутності та усвідомлення необхідності надання у фінансовій звітності достовірної інформації про окремі складові елементи власних коштів, які вкладені в активи підприємства. Як об’єкт обліку, власний капітал являє собою загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству та сформовані за рахунок внесків власників і додатково створених та отриманих у процесі господарської діяльності власних коштів підприємства. Саме за цією структурою доцільно подавати інформацію про власний капітал у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства.

7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.mfn.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

9. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Н. І. Петренко. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 544 с.
10. Пилипенко О. І. Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. І. Пилипенко. – К., 2005. – 20 с.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
12. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
13. Скрипан О. П. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / О. П. Скрипан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
14. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання [Текст] : навч. посіб. / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
15. Хмелевська А. В. Власний капітал за атрибутами об'єкту бухгалтерського обліку / А. В. Хмелевська, Г. М. Незборецька // Сталій розвиток економіки. – Хмельницький : Університет економіки і підприємництва.– 2011. – № 4. – С. 192-194.
16. Яремко І. Й. Управління капіталом підприємства: економічний і фінансовий інструментарій [Текст] : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Камінь, 2006. – 176 с.
17. Яровенко Т. С. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу в сучасних умовах / Т. С. Яровенко, К. П. Свистільник // Вісник Дніпропетровського університету – Вип. 7(2). – 2013. – С. 189-194. – (Сер.: Економіка).