

УДК 657.471.12:331.214.72

С. І. Дробязко,

д. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,

Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Київ

ORCID ID: 0000-0003-2022-0126

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.1.3

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ

S. Drobyazko,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor Department

of Finance and Accounting, Open University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine

IMPROVEMENT OF THE COMPANY'S OWN CAPITAL ACCOUNTING METHODOLOGY

У статті розглянуто особливості організації обліку власного капіталу в умовах законодавчих змін та процесу гармонізації українського облікового законодавства до вимог міжнародного. Доведено, що у сучасних умовах господарювання роль обліку власного капіталу зводиться до забезпечення управління власністю в адекватних оцінках. Розглянуто особливості вибору методики та процедури оцінки власного капіталу, які впливають на якість інформації в обліковій системі. Проаналізовано різноманітні види оцінок власного капіталу в обліку, що можна пояснити наявністю великої кількості суперечливих інтересів користувачів бухгалтерської інформації, внаслідок чого і змінюється пріоритет тієї чи іншої концепції вартісної оцінки. Концептуальні підходи до вартісного виміру об'єктів бухгалтерського спостереження повинні розглядатися залежно від превалювання інтересів тих чи інших груп користувачів бухгалтерської інформації та цілей складання бухгалтерської звітності. Загалом організація оцінки власного капіталу є важливим етапом в умовах діяльності господарських товариств. Існування різноманітних видів оцінок та методичних підходів до їх визначення обумовлено багатьма факторами: стадіями кругообігу капіталу, організаційно-правовою формою, положеннями нормативно-правових документів та інтересами різних користувачів бухгалтерської інформації.

The article deals with the peculiarities of the organization of accounting of own capital in the conditions of legislative changes and the process of harmonization of the Ukrainian accounting legislation to the requirements of international. Equity is one of the conditions for setting up and developing a business, since a start-up cannot start its business without generating some start-up capital, which in turn corresponds to the value of the founders' assets, which were valued at the agreed fair value of the owners. It is proved that in modern economic conditions the role of accounting for equity is reduced to providing property management with adequate valuations. The peculiarities of the choice of methods and procedures of equity assessment that influence the quality of information in the accounting system are considered. Various types of equity valuations in accounting are analyzed, which can be explained by the presence of a large number of conflicting interests of users of accounting information, which consequently changes the priority of a particular concept of value. Conceptual approaches to the cost measurement of accounting entities should be considered in the light of the prevailing interests of particular groups of users of accounting information and the purpose of accounting. The regulatory framework for regulating accounting and analytical support for accounting for equity is characterized by various regulatory acts of different legal force. On the one hand, such a number of legal acts is positive, and on the other — it increases the risk of contradictions between them, but each regulatory act in its own right is important and regulates a certain part of accounting of own capital. In the conditions of activity of business associations. The existence of various types of valuations and methodological approaches to their determination are due to many factors: stages of the capital cycle, organizational and legal form, provisions of regulatory documents and interests of different users of accounting information. Equity is an integral part of the operation of the enterprise. The processes of its formation and change (increase or decrease) are reflected in both the primary documents and the accounting records, in accordance with the principle of double entry.

Ключові слова: власний капітал, резервний капітал, методи оцінки, забезпечення майбутніх платежів, фінансова звітність.

Key words: equity, reserve capital, valuation methods, future payment assurance, financial statements.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основою діяльності будь-якого підприємства є юридична згода учасників щодо мети діяльності та правил розподілу прибутку (до-

ходів), економічною та правовою базою якого є власний капітал. У свою чергу, основою власного капіталу є зареєстрований капітал. Крім того, в процесі діяльності підприємства залу-

чають також капітал інших суб'єктів господарювання, тобто чужий щодо засновників. Цей капітал залучається до господарювання або на основі позичання зі сторони (кредити банків, кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги тощо), або на основі тимчасового користування (до моменту розрахунків, сплати) створеним у процесі діяльності суспільним капіталом (зобов'язання по сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що виникають згідно з чинним законодавством).

Власний капітал виступає не лише підґрунтям створення підприємства, а й фактором його стабільності, ефективності діяльності, конкурентоспроможності та інвестиційної активності. На сьогодні існує безліч проблем пов'язаних із формуванням та раціональним використанням власного капіталу.

За сучасних умов господарювання роль обліку власного капіталу зводиться до забезпечення управління власністю в адекватних оцінках. Вибір методики та процедури оцінки власного капіталу впливає на якість інформації в обліковій системі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

На підставі проведеного критичного аналізу праць вітчизняних науковців [1—3], сучасний стан методики обліку операцій формування забезпечень та резервів можна охарактеризувати як незадовільний через: недостатню розробленість у нормативній базі України умов формування забезпечень (відсутні межі кількісної оцінки ймовірності погашення підприємством зобов'язання, для забезпечення якого формується резерв); відсутність методів розрахунку сум відрахувань на створення (поповнення) забезпечень наступних витрат на реструктуризацію, на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, матеріального страхування працівників, які підлягають скороченню; відсутність форм первинних документів для розрахунку величин усіх видів забезпечень; законодавчу нерегульованість і різноманіття наукових підходів до порядку відображення операцій формування забезпечень у системі бухгалтерських рахунків підприємств.

МЕТА РОБОТИ

Метою роботи є систематизація, узагальнення теоретичних питань та надання практичних рекомендацій щодо обліку власного капіталу на підприємстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Варто зважати на те, що для оцінки вартості власного капіталу необхідна інформація про даний об'єкт. Передусім основним джерелом такої інформації виступає фінансова звітність підприємства.

Однією з оцінок власного капіталу підприємств є встановлення справедливої вартості активів та зобов'язань. Відповідно до п.8 П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств": придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання визначаються і відображаються на дату балансу за їх справедливою вартістю [4].

Також у цьому П(С)БО вказується визначення справедливої вартості: сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між об'єктами, зацікавленими та незалежними сторонами. Впровадження у вітчизняні стандарти "справедливої вартості" пов'язане із потребою відображення у фінансовій звітності наближеної до реальної вартості активів підприємства, хоча суб'єктивність та неоднозначність такого підходу не дають змоги оцінити вартість підприємства [5].

Наступною оцінкою власного капіталу є встановлення ринкової вартості. Необхідно зазначити, що ця оцінка стає все більш пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку у сьогоденні, але думки науковців з приводу можливості застосування цієї концепції в обліку різняться, наприклад, у П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" пропонується в основу справедливої вартості більшості об'єктів ставити їх ринкову вартість [4].

Ринкова вартість активів відображає ціну, за якою останні можуть бути продані на ринку за звичайних умов продажу. Таким чином, ринкова вартість власного капіталу підприємства визначається як сума ринкової вартості активів та гудвілу за вирахуванням зобов'язань. Гудвіл є досить специфічним нематеріальним активом підприємства, дослівний переклад цього поняття означає "добре ім'я", тобто можна сказати, що воно є оцінкою репутації підприємства на ринку [6].

Оцінка власного капіталу за фінансовою звітністю, складеною відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [7] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [8], представляє собою суму оцінок у грошовому вираженні його складових (зареєстрований капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний

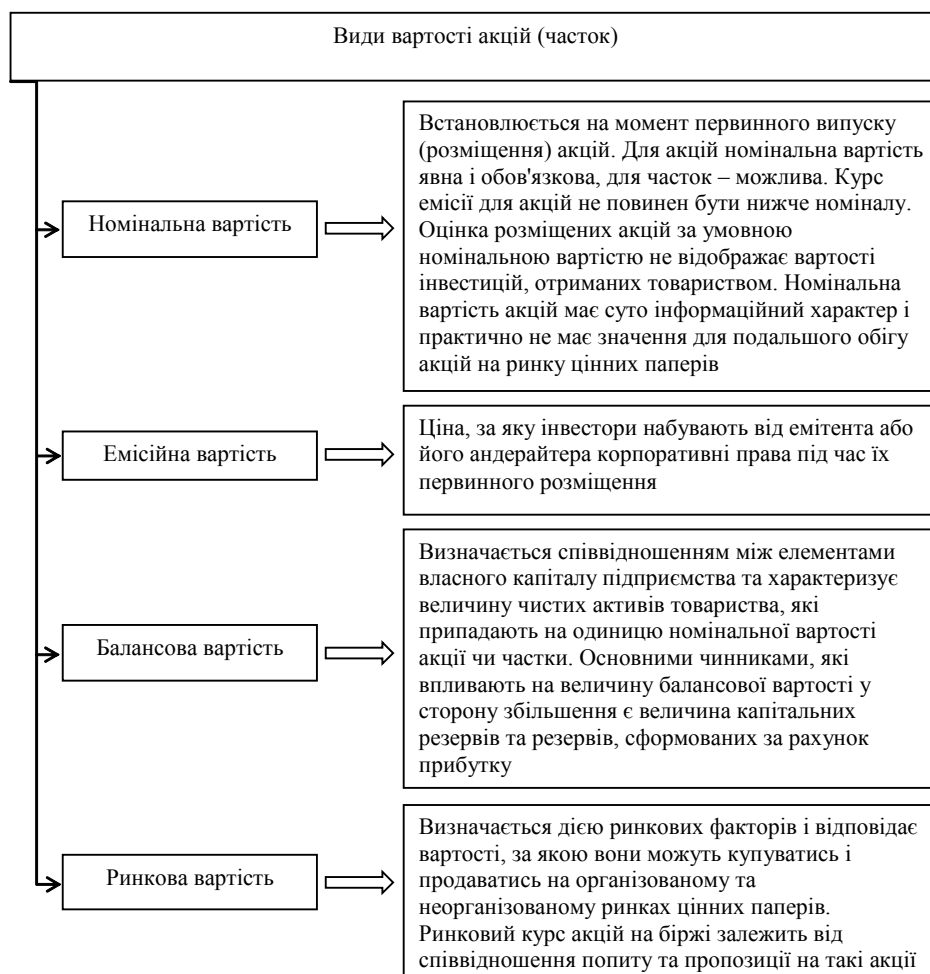


Рис. 1. Види вартості акцій (часток)

Джерело: розроблено автором на основі [9].

капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал та вилучений капітал).

Результати цієї оцінки знаходять відображення у розділі I пасиву бухгалтерського балансу, де розмір власного капіталу показує його облікову, а не ринкову вартість прав власників товариства, оскільки залежить від методів оцінки активів та зобов'язань. На практиці використовуються різні види вартості акцій (часток), які зображено на рисунку 1.

Ключовою характеристикою для оцінки власного капіталу підприємства є вартість корпоративних прав, які визначаються через оцінку акцій для товариств акціонерного типу та часток для інших господарських товариств. Акція товариства є грошовим документом, який має певну вартість у різні періоди існування товариства. Аналогічно це стосується часток засновників господарських товариств [9].

Отже, організація оцінки власного капіталу є важливим етапом в умовах діяльності

господарських товариств. Облік власного капіталу характеризується альтернативними способами його оцінки. Існування різноманітних видів оцінок та методичних підходів до їх визначення обумовлено багатьма факторами: стадіями кругообігу капіталу, організаційно-правовою формою, положеннями нормативно-правових документів та інтересами різних користувачів бухгалтерської інформації.

Кожне підприємство прагне до підвищення ефективності своєї діяльності, однак у сучасних умовах господарювання, нестачі фінансових ресурсів, масового банкрутства та ліквідації суб'єктів господарювання, а також, враховуючи високий рівень морального й фізичного зносу обладнання підприємств, як ніколи гостро постає проблема пошуку резервів для оптимізації виробничих процесів та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Щодо резервного капіталу, то він є досить важливою ланкою власного капіталу кожного



Рис. 2. Фактори, що впливають на формування і використання коштів резервного капіталу

Джерело: розроблено автором на основі [1].

суб'єкта господарювання, бо його розмір у взаємозв'язку із іншими фінансово-економічними показниками має вплив на ефективність управління підприємством.

Методи формування резервного капіталу розгортаються різноманітними норма-

на бути меншою 5 процентів від його загальної вартості. Резервний капітал, водночас, має певні фактори (рис. 2).

Мінімальна сума формування щодо резервного капіталу товариств зазначена в таблиці 1.

Таблиця 1. Мінімальна сума резервного капіталу і відрахувань до нього за різноманітних організаційно-правових форм господарювання

№ з/п	Організаційно-правова форма підприємства	Порядок формування резервного капіталу	Величина мінімального розміру резервного капіталу, %	Мінімальна частка, яку необхідно вносити до резервного капіталу, %
1.	Акціонерні товариства; публічні акціонерні товариства; приватні акціонерні товариства	За рахунок реінвестованих дивідендів або чистого прибутку	15 відсотків від статутного капіталу	Не менше 5 відсотків від суми чистого прибутку товариства
2.	Товариство з обмеженою відповідальністю		25 відсотків від статутного (складеного) капіталу	Не менше 5 відсотків від суми чистого прибутку
3.	Банки і банківські установи		25 відсотків регулятивного капіталу	Не менше 5 відсотків від суми прибутку банку

Джерело: розроблено автором на основі [10; 11].

тивно-правовими документами і залежать від організаційно-правової форми господарювання суб'єкта. Проте останні (за виключенням бюджетних і банківських установ) в своїй фінансово-господарській діяльності спираються на Закон України "Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю", Закон України "Про господарські товариства", але акціонерні товариства, ще повинні дотримуватися вимогам норм Закону України "Про акціонерні товариства". В акціонерних товариствах резервний капітал створюється у сумі, яка встановлена в установчих документах, проте не менше 25 відсотків від статутного капіталу. Сума щорічних відрахувань для поновлення резервного капіталу передбачена установчими документами та вираховуються із чистого прибутку і не повин-

Таблиця 2. Умови нарахування резервів у системі бухгалтерському обліку

Умови нарахування резервів	Характеристика умов нарахування резервів
Поточне зобов'язання, що виникло в результаті минулих подій	Минулі події, на яких засновані зобов'язання, виникають та відображаються в обліку незалежно від майбутніх подій і майбутніх дій компанії. Будь-які наміри організації, які приймаються в односторонньому порядку, не визнаються зобов'язаннями і не вимагають нарахування резервів
Існування можливості погашення зобов'язання економічно вигідними для підприємства ресурсами	Ймовірність вибуття економічно вигідних для підприємства ресурсів є обов'язковою умовою для визнання зобов'язання та нарахування резерву. Коли не очевидно, що потрібні ресурси для погашення зобов'язання, резерв під таке зобов'язання не визнається. В цьому випадку зобов'язання визнається як умовне
Можливість надійної оцінки зобов'язання	Надійна оцінка зобов'язання є неодмінною умовою нарахування резерву. Сума, визнана в якості резерву, є найкращою при оцінці витрат, необхідних для погашення поточного зобов'язання на звітну дату. Найкраща оцінка – це сума, яку можна сплатити для погашення зобов'язання на звітну дату
Обов'язкове відображення в облікової політиці підприємства	Методики визнання та нарахування. Внесення змін в облікову політику

Джерело: розроблено автором на основі [13].

Дані із таблиці 1 вказують на малий розмір резервного капіталу, як функції управління. Враховуючи ці дані можемо запропонувати на законному рівні підняти розмір резервного капіталу до економіко обґрунтованих норм. Водночас слід підкреслити, що така політика управління коштами резервного капіталу матиме як позитивні, так і негативні сторони.

Обов'язок підприємства створювати резерви опирається на вимоги діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема на необхідність створення резерву відпусток вказують п. 13 П(С)БО 11 "Зобов'язання" та п. 7 П(С)БО 26 "Виплати працівникам".

Забезпечення створюються для відшкодування таких (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді [12].

Щодо дебіторської заборгованості, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), усі підприємства зобов'язані створювати резерв сумнівних боргів.

Умови нарахування резервів представлено в таблиці 2.

ВИСНОВКИ

Обов'язок кожного підприємства створювати резерви майбутніх витрат і платежів визначений вимогами діючих національних стандартів бухгалтерського обліку. Діючі методичні підходи до формування резервів не забезпечують задоволення всіх існуючих потреб управлінського персоналу в інформації, особливо в умовах кризи, що зумовлює необхідність їх поглиблення. Опираючись на вивчення умов нарахування резервів у системі бухгалтерському обліку та завдань обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств в умовах кризи визначено елементи методики бухгалтерського обліку операцій з формування забезпечень та удосконалено класифікацію забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Література:

1. Drobyazko S. (2018). Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes. *Economics and Finance*, 10, 4—11.
2. Drobyazko S. (2018). Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society. *Economics and Finance*, Volume 6, 44—49.

3. Drobyazko S., Makedon V., Zhuravlov D., Buglak Y., Stetsenko V. (2019) Ethical, Technological and Patent Aspects of Technology Blockchain Distribution. Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues. Vol. 22 Issue: 2S. URL: <https://www.abacademies.org/articles/ethical-technological-and-patent-aspects-of-technology-blockchain-distribution-8434.html>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

5. Гудзенко Н.М., Горобець Т.П. Звіт про власний капітал: порядок складання та шляхи удосконалення. URL: http://www.rusnauka.com/8_NND_2010/Economics/60336.doc.htm5

6. Душко З.О. Методичні аспекти аудиту власного капіталу. Управління економікою. 2011. № 2. С. 22—25.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/>

8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.03.2013 р. № 433 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.me.gov.ua>

9. Стригуль А.С., Панчека К.О. Особливості формування та обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових норм. Вісник НТУ "ХПІ". 2014. № 65 (1107). С. 12—17.

10. Закон України "Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19>

11. Про господарські товариства: закон України від 19.09.91 № 1576-ХІІ, із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

13. Нагорна І.В. Резерви підприємства як інструменти підвищення фінансової стійкості. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Nagorna.pdf/

References:

1. Drobyazko, S. (2018), "Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes", Economics and Finance, vol. 10, pp. 4—11.

2. Drobyazko, S. (2018), "Features of tourism services accounting structuring in the information-

oriented society", Economics and Finance, vol. 6, pp. 44—49.

3. Drobyazko, S. Makedon, V. Zhuravlov, D. Buglak, Y. and Stetsenko, V. (2019), "Ethical, Technological and Patent Aspects of Technology Blockchain Distribution", Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues, vol. 22, Issue 2S, available at: <https://www.abacademies.org/articles/ethical-technological-and-patent-aspects-of-technology-blockchain-distribution-8434.html> (Accessed 10 Nov 2019).

4. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Standard 19 "Business Combinations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (Accessed 10 Nov 2019).

5. Hudzenko, N.M. and Horobets', T.P. (2010), "Equity report: procedure of preparation and ways of improvement", available at: http://www.rusnauka.com/8_NND_2010/Economics/60336.-doc.htm5 (Accessed 10 Nov 2019).

6. Dushko, Z.O. (2011), "Methodical aspects of equity audit", Upravlinnia ekonomikoju, vol. 2, pp. 22—25.

7. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National Accounting Standard 1 "General Financial Reporting Requirements", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/> (Accessed 10 Nov 2019).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Guidelines for filling in the forms of financial statements", available at: <http://www.me.gov.ua> (Accessed 10 Nov 2019).

9. Stryhul', L.S. and Panchekha, K.O. (2014), "Features of formation and accounting of own capital at the enterprises of different organizational and legal norms", Visnyk NTU "KhPI", vol. 65 (1107), pp. 12—17.

10. Verkhovna Rada of Ukraine (2019), The Law of Ukraine "Limited liability and subsidiary companies", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19> (Accessed 10 Nov 2019).

11. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About companies", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12> (Accessed 10 Nov 2019).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Accounting Standard 26 "Employee Benefits", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (Accessed 10 Nov 2019).

13. Nahorna, I.V. (2010), "Enterprise reserves as tools for improving financial sustainability", available at: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Nagorna.pdf/ (Accessed 10 Nov 2019).

Стаття надійшла до редакції 24.12.2019 р.