

## НАУКОВИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ В УКРАЇНІ

ЯКИМОВ Юрій Олександрович - аспірант Університету державної фіскальної служби  
України

УДК **657.411+658.14/.17**

*Стаття посвячена изучению экономической сущности и особенностей организации бухгалтерского учета собственного капитала на современном этапе законодательных изменений в условиях применения научного подхода. Дифференциация срока собственного капитала и его составляющих элементов для предприятий с иностранными инвестициями, обоснованные автором, с позиций организации их бухгалтерского учета, на основе выделения предложений по совершенствованию учетного процесса на каждой стадии его осуществления в разрезе видов и назначения собственного капитала.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, власний капітал, документування, звітність, іноземні інвестиції, науковий підхід, організація, удосконалення.

### Актуальність теми

Протягом кількох останніх років відбувається безперервне та суцільне реформування бухгалтерського обліку і звітності з метою забезпечення їх уніфікації зі світовими нормами на кожному етапі запровадження законодавчих змін у залежності від організаційно-правової форми та напрямів діяльності суб'єктів господарювання. Нормативно-правовою базою для підприємств з іноземними інвестиціями, в цілому, є Закон України «Про режим іноземного інвестування» №93/96 – ВР від 19.03.1996р. (зі змінами та доповненнями), Господарський кодекс України №436-IV від 16.01.2003р., та в контексті бухгалтерського обліку власного капіталу, зокрема, є Закон України «Про бухгал-

терський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999р., П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» №91 від 26.04.2000р. та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» №193 від 10.08.2000р., Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010р., НП(С)БО 1 «Вимоги до подання фінансової звітності» №73 від 07.02.2013р. Слід зазначити, що, незважаючи на наявність значної кількості такої нормативної бази, яку досить часто важко реалізувати на практиці через неоднозначність трактування та незначних літературних джерел з аналізу даної проблематики, в кожному з них повною мірою відсутня інформація щодо опису порядку організації обліку власного капіталу з урахуванням специфіки підприємств з іноземними інвестиціями. Іншими словами, актуальність теми полягає в пошуку шляхів розробки методичних рекомендацій та інших нормативно-правових документів, які містять облікову інформацію щодо особливостей організації обліку власного капіталу, з наукової точки зору. Покращення потребують питання щодо документування господарських операцій та подій, що пов'язані із власним капіталом.

### Постановка проблеми

За таких обставин пріоритетним стає питання щодо наукового обґрунтування облікового процесу з організації бухгалтерського обліку власного капіталу в залежності від напрямів його реалізації (на основі проведеного наукового дослідження щодо сут-

ності власного капіталу і його організаційних засад у межах бухгалтерського обліку), а також систематизацію облікових даних у контексті видозміни процесів документування операцій із власним капіталом, що пов'язані із виникненням, рухом та зміною кожного його структурного компонента.

**Мета роботи** – розглянути організаційне забезпечення облікового процесу щодо операцій із власним капіталом та розкрити напрями удосконалення процесу документування операцій з власним капіталом на підприємствах з іноземними інвестиціями.

Мета може бути досягнута на основі наступного практичного втілення таких кроків: 1) наукового обґрунтування термінології власного капіталу та структурних складових, його організаційне забезпечення, практичне виконання працівниками бухгалтерської служби за умов автоматизації облікового процесу; 2) змістовні положення первинного обліку власного капіталу; 3) фіксація факту господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку та її документальне підтвердження; 4) розробка шляхів щодо удосконалення обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Проведений детальний аналіз наукових позицій кваліфікованих фахівців, які досліджують дану проблематику, причому слід зазначити, що перелік таких науковців є досить обмеженим, дав змогу виділити підсумки їх змістовних позицій, зокрема: нормативно-правова база бухгалтерського обліку власного капіталу містить багато недоліків та прогалин, описано порядок формування та внесення змін до власного капіталу, проаналізовано сучасний стан та проблемні питання щодо їх ефективного облікового оформлення, виділено напрями покращення інвестицій, які отримані в іноземній валюті, тощо. Результати таких досліджень висвітлені в працях наступних вчених: Вінник О.М., Сагова С.В., Дутова Н., Васильєва В.Г., Стригуль Л.С., Гуренко Т.О., Нестеренко Ж.К., Воськало Н.М., Ткаченко Н.М., Свірко С.В., Швець В.Г. і т.д. Праці відомих

вітчизняних науковців є корисними, з точки зору їх використання, для детального опрацювання та вироблення шляхів подальшого удосконалення порядку організації бухгалтерського обліку власного капіталу на вказаних суб'єктах господарювання в Україні.

#### **Методи дослідження**

На підставі проведеного детального наукового обґрунтування економічного змісту власного капіталу та порядку організації обліку щодо операцій з власним капіталом використано системний підхід, методи порівняння, формалізація, узагальнення, спостереження тощо. У ході написання цієї статті було опрацьовано нормативно-правові та літературні джерела, наукові праці та інші офіційні джерела з Інтернету.

#### **Результати**

Відповідно до пункту 3, статті 1 Закону України «Про режим іноземного інвестування», підприємство з іноземними інвестиціями – підприємство будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 %, що набирає статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс [2].

Під час здійснення бухгалтерського обліку на підприємствах з іноземними інвестиціями потрібно враховувати специфіку організації обліку операцій з власним капіталом саме для такого суб'єкта господарювання, зокрема щодо: трактування змісту та класифікації, формування власного капіталу відбувається з початку його реєстрування, внесення змін у розмірах внаслідок зростання чи зменшення власного капіталу та видозміни на підставі повторного розрахунку з урахуванням офіційного курсу валют Національного банку України, а також правил складання і подання звітності, що є специфічною, саме для таких суб'єктів господарювання.

У 2013 році було внесено ряд законодавчих змін, зокрема, ліквідовано ПСБО 1-5 та запроваджено НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], відповідно до

якого видозміні підлягає, у тому числі власний капітал та його структурні компоненти з позицій ведення бухгалтерського обліку за балансом. Такі зміни були спричинені змінами Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

На рис. 1 представлено детальний аналіз економічного змісту терміну власного капіталу та його структурних складових у розрізі класифікаційних ознак, призначення, розрахунку та зміни. Дані з рис. 1 дають змогу побачити цілісну картинку дефініції терміну власного капіталу з метою використання такої інформації під час опису в подальшому базових понять, порядку та призначення

організаційних засад обліку за такими операціями.

Аналіз літературних джерел засвідчує той факт, що дефініція терміну власного капіталу як облікової категорії розглядається обмеженим колом осіб, які надають своє наукове обґрунтування, відповідно до основоположних засад нормативно-правової регламентації бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом для підприємств з іноземними інвестиціями. Дані рис. 1 є корисними для управлінського персоналу, оскільки дають змогу оцінити рівень кредитоспроможності підприємства за умов наявності власних оборотних коштів.

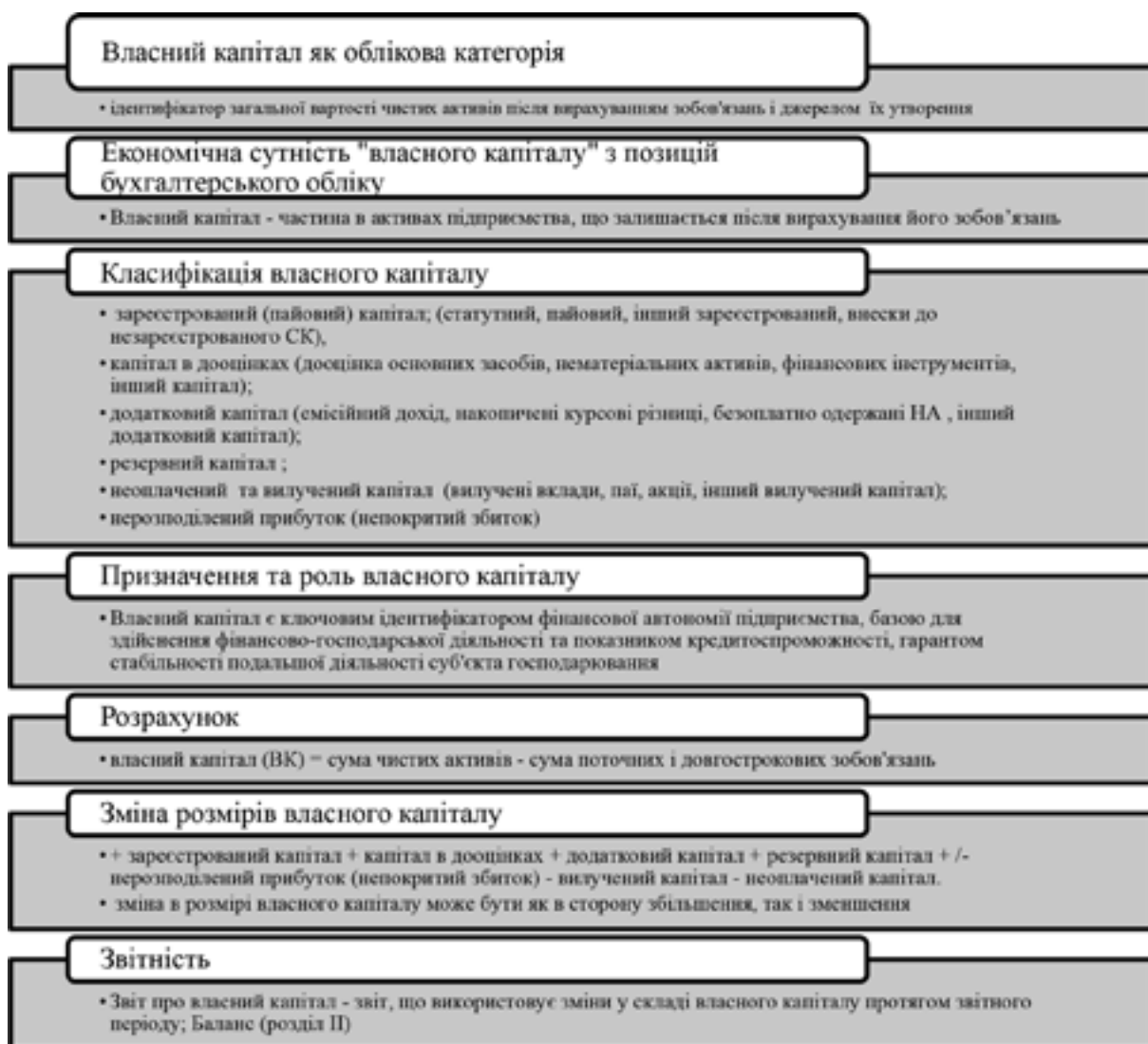


Рис. 1 Загальна характеристика власного капіталу як облікової категорії

\* Складено за даними [3,6].

Організація облікового процесу, що стосується операцій з власним капіталом, є початковою стадією ведення бухгалтерського обліку і передбачає облікове забезпечення, документальне підтвердження, організаційні форми бухгалтерського обліку, окреслення функціональних повноважень та прав працівників бухгалтерської служби. Методичні аспекти ведення обліку передбачають фіксацію факту здійсненої господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку, автоматизації обліку та подання звітності підприємствами з іноземними інвестиціями.

На рис. 2 описано особливості організації бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом.

Синтетичний та аналітичний облік операцій з власним капіталом (табл. 1) описано на підставі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, що затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р.

Процес документування операцій з власним капіталом потребує особливої уваги,

тому що дана проблематика не достатньо висвітлена та законодавчо затверджена, саме для підприємств з іноземними інвестиціями. Найбільш вдало, обґрунтовано документальне підтвердження операцій з власним капіталом в науковій праці Петренко Н.І., тому на основі застосування результатів наукових досліджень сформовано перелік первинних документів щодо операцій з власним капіталом підприємств з іноземними інвестиціями (табл. 2).

Детальне вивчення змісту процесів документування операцій з власним капіталом сприяє наданню пропозицій щодо напрямів удосконалення бухгалтерського обліку через покращення процесу документування з урахуванням їх руху, умов зберігання та отримання (рис. 4), а також наказу про облікову політику в частині інформації про власний капітал як облікової категорії підприємств з іноземними інвестиціями (рис. 3).

Необхідно зазначити, що, так як в Україні, відсутні методичні вказівки щодо формування наказу про облікову політику в контексті формування власного капіталу, внесення змін до нього на підставі видозмі-

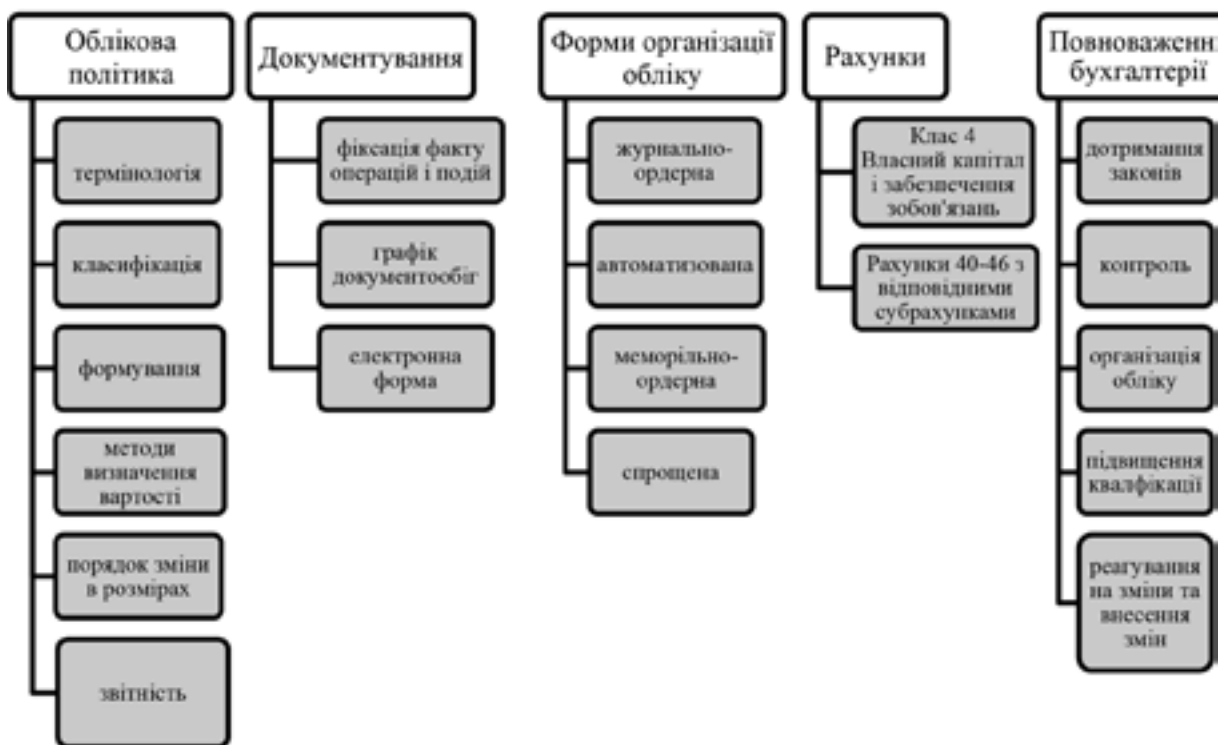


Рис. 2 Особливості організації обліку власного капіталу

\* Складено автором за даними [1,6].

Таблиця 1

## Організація бухгалтерського обліку власного капіталу в розрізі його типів

Синтетичний облік	Призначення	Дт/Кт	Аналітичний облік
у розрізі видів власного капіталу			
Зареєстрований (пайовий) капітал (рах. 40 з відповідними субрахунками)	Облік та узагальнення інформації про стан і рух капіталу, відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу	За кредитом відображається збільшення капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення)	У розрізі видів капіталу
Капітал у дооцінках (рах. 41 з субрахунками)	Облік і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати	Залишок зменшується у разі уцінки та вибуття активів, зменшення їх корисності. Вхідний залишок формується шляхом перенесення даних з рахунку 42	У розрізі видів капіталу
Додатковий капітал (рах. 42 з субрахунками)	Узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує номінальну вартість, вартість безкоштовно отриманих активом від інших осіб тощо	За кредитом рахунку 42 відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення	У розрізі видів капіталу
Резервний капітал (рах. 43 з субрахунками)	Узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу, створеного за рахунок нерозподіленого прибутку	За кредитом відображається створення резервів, за дебетом – їх використання	За його видами та напрямками використання
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рах. 44 з субрахунками)	Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного прибутку	За кредитом відображається збільшення прибутку від видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку	У розрізі видів капіталу
Вилучений капітал (рах. 45 з субрахунками)	Облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу)	За дебетом відображається фактична собівартість викуплених акцій власної емісії, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій	У розрізі видів капіталу
Неоплачений капітал (рах. 46 з субрахунками)	Узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства	За дебетом-заборгованість за внесками до статутного капіталу, за кредитом – її погашення	У розрізі видів капіталу

\* Складено автором за даними [6].

ни структури, складу та розмірів, запропоновано проект базових операцій щодо власного капіталу для підприємств з іноземними інвестиціями в контексті розробки облікової політики.

На рис. 4 відображено проект документообігу по операціях з власним капіталом для підприємств з іноземними інвестиціями, який повинен бути регламентований в електронній формі з метою покращення фіксації факту здійснення господарської операції та подій з власним капіталом, своєчасного реагування на зміни його складу та розміру, а також ідентифікатором руху документів по операціях з власним капіталом.

Графік документів по операціях з власним капіталом потрібно формувати з урахуванням кожної окремої господарської операції і події, періоду часу обробки працівниками бухгалтерської служби та руху документів тощо. Графік документообігу спрощує процес фіксації подій, що пов'язані з власним капіталом на підприємствах з іноземними інвестиціями, що призводить до

покращення ефективності та результативності діяльності даного підприємства, в цілому для України.

На завершення розглянуто статистичні дані з офіційного сайту Державної служби статистики України щодо динаміки змін та структури інвестицій за джерелами фінансування (інвестиції в основний капітал, індекси капітальних інвестицій за видами економічної діяльності тощо) (рис. 5).

Статистичні дані містять детальну інформацію щодо операцій з інвестиціями, в цілому, по Україні. Очевидним є той факт, що обсяги капітальних інвестицій за видами діяльності зросли при порівнянні 2011 року із 2015 роком (підвищення складає 3262,7), індекс капітальних інвестицій за видами діяльності також підвищився на 9,4 (98,3-88,9). Необхідно зазначити, що на офіційному сайті Державної служби статистики України дані щодо інвестицій в основний капітал в цілому та в розрізі видів діяльності відсутні за 2014-2015 роки, лише за 2011 рік. Опрацювання, з

Таблиця 2

## Процес документування операцій з власним капіталом

Код та назва рахунку	Документування	Формування
Зареєстрований (пайовий) капітал (рах. 40 з відповідними субрахунками)	Статут, акт приймання-передачі, накладна, ПКО, ВКО, розрахунок бухгалтерії, протоколи зборів акціонерів, договори, накази, тощо	Зміни в розмірах та складі, виплати
Капітал у дооцінках (рах. 41 з відповідними субрахунками)	розрахунок бухгалтерії, договори, акти дооцінок, накази, тощо	Розрахунок відрахувань
Додатковий капітал (рах. 42 з відповідними субрахунками)	Акти приймання-передачі основних засобів, довідки бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів	Розрахунок відрахувань
Резервний капітал (рах. 43 з субрахунками)	Довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, договори, рішення зборів учасників	Розрахунок відрахувань
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рах. 44 з відповідними субрахунками)	Статут, розрахунок, довідка бухгалтерії, рішення власників, протоколи зборів акціонерів, накази	Визначення чистого фінансового результату
Вилучений капітал (рах. 45 з відповідними субрахунками)	Реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії	Розрахунок вилучень
Неоплачений капітал (рах. 46 з відповідними субрахунками)	Статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів, установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази	Розрахунок несплати

\* Складено автором за даними [5-6].



Рис. 3 Проект розділу Наказу про облікову політику щодо операцій з власного капіталу для підприємств з іноземними інвестиціями

\* Складено автором за даними [6,9].

наукової точки зору, такої статистичної інформації є корисним, оскільки відображає динаміку змін щодо капітальних інвестицій в основний капітал в Україні, в т.ч. за видами діяльності.

### Висновки

Отже, на підставі проведених наукових досліджень та спостережень сформульовані наступні висновки та сформульовані пропозиції:

1. Розгляд економічної сутності власного капіталу та його структурних елементів сприяє обґрунтуванню рівня ефективності та результативності діяльності підприємства з іноземними інвестиціями, оскільки дає змогу оцінити рівень конкурентоспроможності та наявності власних оборотних коштів, що необхідні для здійснення поточних розрахунків;

2. Описано особливості організації бухгалтерського обліку щодо операцій з власним капіталом на основі конкретизації облікового їх забезпечення, документального підтвердження, а також виділення організаційних форм бухгалтерського обліку, окреслення функціональних повноважень та прав працівників бухгалтерської служби, формування наказу про облікову політику, тощо. Такі кроки дали змогу сформулювати пропозиції щодо розробки проекту Наказу про облікову політику та процесу документообігу, та підтверджено необхідність формування графіку документообігу по таких операціях з метою покращення процесу їх організації.

### Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996– XIV від 16.07.1999р. [Електронний



Рис. 4 Процес документообігу по операціям з власним капіталом

\* Складено автором за даними [5,9].

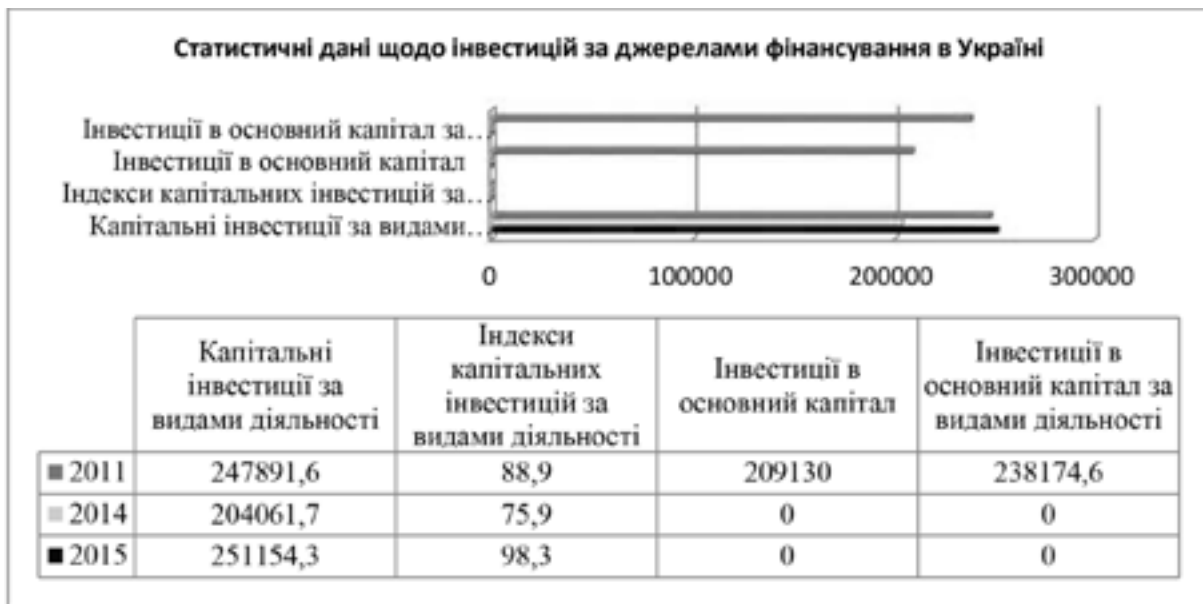


Рис. 5 Динаміка змін за період з 2011 по 2015 рік інформації по операції з основним капіталом в цілому по Україні [4]



### АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена вивченню економічної сутності та особливостей організації бухгалтерського обліку власного капіталу на сучасному етапі законодавчих змін за умов застосування наукового підходу. Диференціація терміну власного капіталу та його складових елементів для підприємств з іноземними інвестиціями, обґрунтовані автором, з позицій організації їх бухгалтерського обліку, на основі виділення пропозицій щодо удосконалення облікового процесу на кожній стадії його здійснення в розрізі видів та призначення власного капіталу.

### SUMMARY

This article is devoted to the study of economic nature and characteristics the organization of equity accounting, according to the legislative changes, which based on the scientific approach. Differentiation term "equity" for enterprises with foreign investment, which based on the proposals of organization accounting changes for improve the accounting process at every stage of its implementation by types and destination equity were introduced by the author.

ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – Назва з екрану.

2. Закон України «Про режим іноземного інвестування» №93/96 – ВР від 19.03.1996р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> – Назва з екрану.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги фінансової звітності» №73 від 07.02.2013р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> – Назва з екрану.

4. Офіційний сайт Державної служби статистики України / статистична інформація // [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.ukrstat.gov.ua> – Назва з екрану.

5. Петренко Н.І. с. 141-146 Документування операцій з пасивами підприємства / Н.І. Петренко // Економіка (реалії часу). –

№2(3). – 2012. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/141-146.pdf> – Назва з екрану.

6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, що затверджено наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> – Назва з екрану.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» №91 від 26.04.2000р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> – Назва з екрану.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» №193 від 10.08.2000р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> – Назва з екрану.

9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність / Н.М. Ткаченко // К.: Алерта, 2013. – 982 с.