

УДК 657.411

Т. С. Яровенко, К. П. Свистільник

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Розглянуто основні підходи до визначення поняття «власний капітал»; проаналізовано методологію обліку власного капіталу та його відображення у звітності; розроблено рекомендації щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу.

*Ключові слова:* власний капітал, баланс, звіт про власний капітал, зареєстрований капітал.

Рассмотрены основные подходы к определению понятия «собственный капитал»; проанализированы методология учета собственного капитала и его отражение в отчетности; разработаны рекомендации по совершенствованию методологии бухгалтерского учета собственного капитала.

*Ключевые слова:* собственный капитал, баланс, отчет о собственном капитале, зарегистрированный капитал.

The article considers the main approaches to the definition of «equity»; analysis methodology equity accounting and its reflection in reporting; developed recommendations for improving the methodology of accounting equity.

*Keywords:* equity, balance sheet, statement of changes in equity, registered capital.

У сучасних умовах власний капітал підприємства є не тільки базою для його створення й розвитку, а й головною складовою його загального потенціалу. У момент створення підприємства сума активів, яка належить власникам, дорівнює сумі вкладеного ними капіталу. У процесі господарської діяльності власний капітал зростає завдяки доходам від підприємницької діяльності, за рахунок додатково вкладеного капіталу, безоплатно отриманих активів, дооцінки необоротних активів та зменшується в результаті понесених витрат, розподілу (виплати дивідендів тощо) накопиченого капіталу між засновниками (учасниками) [1, с. 305].

Нині для більшості підприємств актуальною проблемою є вдосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу. Проблема полягає в тому, що власний капітал є не тільки одним із джерел фінансових ресурсів підприємства, а й визначальним чинником прийняття управлінських рішень. Крім того, бухгалтерський облік власного капіталу посідає особливе місце у відносинах підприємства із зовнішніми кредиторами, адже він є основною складовою визначення рівня платоспроможності.

Проблемам обліку власного капіталу присвячені праці таких провідних вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець, О. О. Терещенко, Т. В. Гладких, Г. А. Ямборко, В. В. Сопко, О. Й. Вівчар та ін. Але, незважаючи на значну кількість досліджень у цьому напрямі, й нині існує потреба вдосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу. Досить важливим є питання структури власного капіталу, відображення його змін на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку та у звітності, а також визначення поняття «власний капітал». Існуюча на сьогоднішній день форма № 4 «Звіт про власний капітал» не повністю відображає зміни у складі власного капіталу, тому користувачам звітності надається неповна інформація. Таким чином, на нашу думку, необхідно внести зміни до складу статей звіту.

Метою статті є подальший розвиток теоретичних та практичних основ бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства у сучасних умовах з позицій уточнення визначення поняття «власний капітал», а також розробка вдосконаленої структури власного капіталу, додаткових субрахунків рахунків для його обліку та форми № 4 «Звіт про власний капітал».

В економічній літературі існують різні підходи до визначення поняття «власний капітал». Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» він визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [2].

Ф. Ф. Бутинець розуміє під власним капіталом загальну вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів [3].

О. О. Терещенко вважає, що власний капітал – це сальдо між загальною сумою активів та позичковим капіталом. Він характеризує частину майна, яка профінансована власниками корпоративних прав підприємства (завдяки безпосереднім внескам грошових коштів (майнових об'єктів) чи в результаті реінвестування прибутку) [4, с. 13].

О. Й. Вівчар трактує це поняття як сукупність власних фінансових ресурсів підприємства, відображену в першому розділі пасиву бухгалтерського балансу, що знаходиться в електронній (статутний капітал, додатковий капітал, резервний фонд) та нефондовій (нерозподілений прибуток) формах і належить йому на правах власності, господарського ведення і повного розпорядження [5].

На думку В. В. Сопко, власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку проведення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку [6, с. 85].

Т. А. Городня визначає власний капітал як нагромаджений шляхом збереження запас економічних благ у формі грошових коштів та реальних капітальних товарів, що залучається його власниками в економічний процес як інвестиційний ресурс і чинник виробництва з метою отримання доходу, функціонування яких в економічній системі базується на ринкових принципах і пов'язане з чинниками часу, ризику і ліквідності [7].

Усі зазначені вище підходи визначають це поняття з різних точок зору. Кожен автор намагається найбільш повно розкрити поняття «власний капітал», вказавши джерела його створення, складові, цілі використання та ін. Ми вважаємо, що доцільно буде замінити існуюче визначення власного капіталу у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» на більш повне, тому що воно не розкриває повної економічної сутності даної категорії.

Застосовуючи комплексний підхід, поняття «власний капітал», на нашу думку 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).

Проаналізувавши різні підходи до визначення структури власного капіталу, ми дійшли висновку про доцільність спрощення його структури, виділивши основні складові, а саме: початково створений (зареєстрований) та додатково створений капітал.

На рисунку представлено структуру власного капіталу згідно з чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» та структуру, розроблену авторами статті.

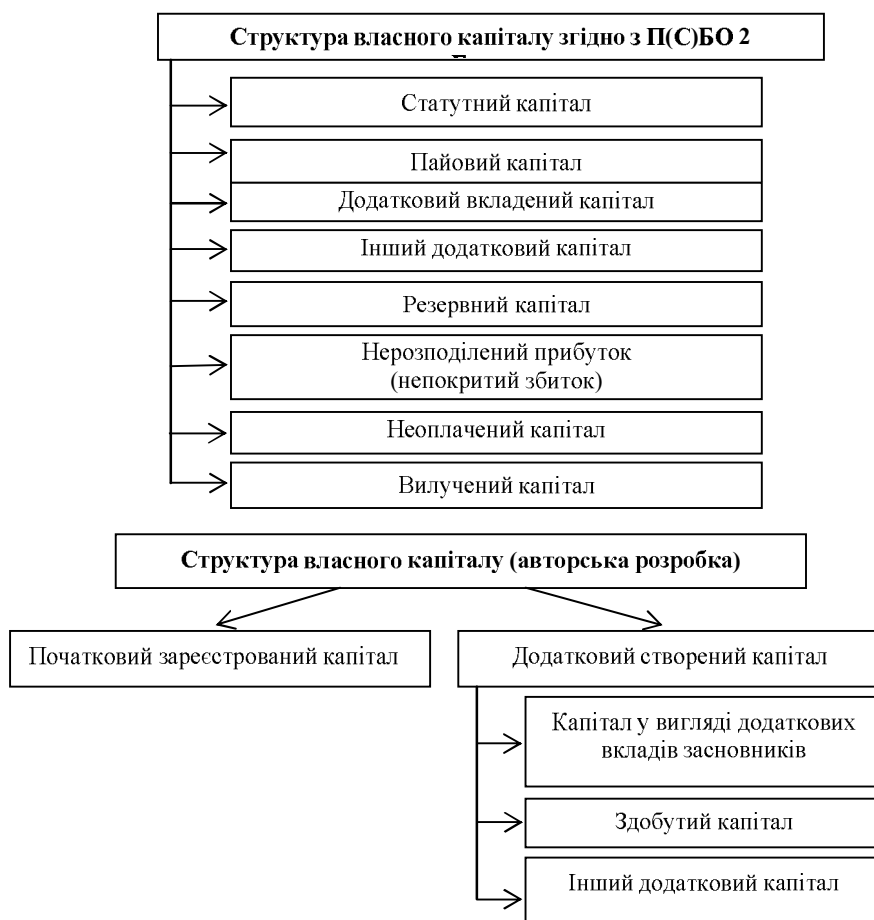


Рис. Структура власного капіталу

До початкового зареєстрованого капіталу належить капітал, який вноситься засновниками (власниками) при створенні підприємства та вказується в установчих документах. Початковим його слід називати тому, що його створення є основою та початком діяльності будь-якого підприємства.

Додатковий створений капітал включає до себе такі складові, як: капітал у вигляді додаткових вкладів засновників, здобутий капітал та інший додатковий капітал.

Капітал у вигляді додаткових вкладів засновників являє собою збільшення початкового зареєстрованого капіталу підприємства за рахунок додаткових вкладів засновників.

Здобутий капітал – це капітал, отриманий в результаті емісійної діяльності (продажу акцій власної емісії), а також резервний капітал та нерозподілений прибуток. Якщо існують непокриті збитки, то їх сума зменшує власний капітал підприємства.

Інший додатковий капітал являє собою суму дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно одержаних необоротних активів та інші джерела формування.

Необхідність удосконалення методології обліку власного капіталу зумовлена змістовними неточностями та суперечностями плану рахунків для обліку власного капіталу.

Виходячи з цього вважаємо за доцільне внести такі пропозиції щодо вдосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу.

У плані рахунків бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств у класі IV «Власний капітал» виділено такі рахунки, як «Статутний капітал» та «Пайовий капітал». Але у формі № 1 «Баланс» у цих рядках капітал відображається один і той же показник, але для підприємств різних організаційно-правових форм. Так, для ТОВ, ПАТ, ПрАТ, приватних підприємств застосування одночасно статутного та пайового капіталу є неможливим, оскільки пайовий капітал створюється кооперативними організаціями та кредитними союзами. На нашу думку, доцільно використовувати поняття «зареєстрований капітал». Така категорія оптимально підходить для відображення даного об'єкта бухгалтерського обліку і повністю задовольняє потребам користувачів фінансової звітності.

Отже, синтетичний рахунок 40 буде доцільно перейменувати на «Зареєстрований капітал», а у формі № 1 «Баланс» перейменувати та виключити рядок 310 «Пайовий капітал» і включити його до рядка 300 під загальною назвою «Зареєстрований капітал».

Додатковий капітал – це інший капітал (не основний – статутний чи пайовий), який може бути вкладений учасниками або отриманий у процесі діяльності підприємства внаслідок дооцінки його необоротних активів і фінансових інструментів, безоплатного надходження необоротних активів тощо [8, с. 220].

Оскільки у формі № 1 «Баланс» додатковий капітал поділений на 2 складові й відображається в рядку 320 «Додатковий вкладений капітал» та в рядку 330 «Інший додатковий капітал», пропонуємо внести коригування до Плану рахунків в частині обліку додаткового капіталу. Так, замість рахунку 42 «Додатковий капітал» пропонуємо створити 2 рахунки: 41 «Додатковий вкладений капітал» і рахунок 42 «Інший додатковий капітал».

Рахунок «Резервний капітал» буде йти під номером 43 та містити такі субрахунки: 431 – «Резерв на покриття збитків суб'єкта господарювання», 432 – «Резерв на виплату боргів у разі ліквідації підприємства», 443 – «Резерв на виплату дивідендів», 434 – «Резерв на інші цілі, передбачені законодавством чи засновницькими документами».

До рахунку «Вилучений капітал» ми пропонуємо ввести додаткові субрахунки, а саме: 451 – «Вилучені акції з метою перепродажу», 452 – «Вилучені акції з метою розповсюдження серед своїх працівників», 453 – «Вилучені акції з метою анулювання».

До рахунку «Неоплачений капітал», на нашу думку, доцільно ввести додаткові субрахунки, а саме: 461 – «Заборгованість по внесках засновників-резидентів (у національній валюті)» і 462 – «Заборгованість по внесках засновників-нерезидентів (в іноземній валюті)».

Результати вищенаведених пропозицій щодо змін у Плані рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу представлені у таблиці.

Крім того, проаналізувавши структуру «Звіту про власний капітал» (форма № 4), на нашу думку, доцільно внести певні зміни щодо складу його статей. Зокрема, у другому розділі «Звіту про власний капітал» відображають зміни у складі іншого додаткового капіталу в результаті переоцінки різних видів необоротних активів.

Оскільки інший додатковий капітал складається з дооцінки активів та безоплатно отриманих необоротних активів, то доцільно буде включити до складу другого розділу «Звіту про власний капітал» статтю «Безоплатно отримані активи». Також до 2-го розділу цього звіту необхідно включити статтю «Нарахування амортизації за безоплатно одержаними необоротними активами».

План рахунків обліку власного капіталу (удосконалений авторами)

Синтетичні рахунки		Субрахунки	
Код	Назва	Код	Назва
40	Зареєстрований капітал		За видами капіталу
41	Додатковий вкладений капітал	411	Емісійний дохід
		412	Інший вкладений капітал
42	Інший додатковий капітал	421	Дооцінка активів
		422	Безоплатно отримані необоротні активи
		423	Інший додатковий капітал
		431	Резерв на покриття збитків суб'єкта господарювання
43	Резервний капітал	432	Резерв на виплату боргів у разі ліквідації підприємства
		433	Резерв на виплату дивідендів
		434	Резерв на інші цілі, передбачені законодавством чи засновницькими документами
		441	Прибуток нерозподілений
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	442	Непокриті збитки
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді
		451	Вилучені акції з метою перепродажу
45	Вилучений капітал	452	Вилучені акції з метою розповсюдження серед своїх працівників
		453	Вилучені акції з метою анулювання
		454	Вилучені вклади й паї
		455	Інший вилучений капітал
46	Неоплачений капітал	461	Заборгованість по внесках засновників-резидентів (у національній валюті)
		462	Заборгованість по внесках засновників-нерезидентів (в іноземній валюті)

Потребує також удосконалення, на нашу думку, і 4-й розділ «Звіту про власний капітал». Статтю 180 «Внески до капіталу» необхідно деталізувати. Внески до капіталу можуть здійснюватись як резидентами в національній валюті, так і нерезидентами в іноземній валюті. Тому доцільно буде ввести ще одну статтю 182 «Внески до капіталу нерезидентами», а статтю 180 назвати «Внески до капіталу резидентами».

П'ятий розділ «Звіту про власний капітал» узагальнює інформацію щодо зменшення статутного, пайового капіталів, а також додатково вкладеного капіталу в результаті вилучення внесків засновників та учасників, зменшення номінальної вартості акцій, анулювання викуплених акцій тощо. У розділ 5-й «Звіту про власний капітал» доцільно буде включити статтю 235 «Розповсюдження акцій серед своїх працівників», тому що такі зміни дадуть змогу проаналізувати, яку частину капіталу вилучено для таких цілей.

Розділ 6-й «Звіту про власний капітал» необхідно доповнити такими статтями, як «Списання на виплату дивідендів за привілейованими акціями» під кодом 270 замість статті «Безоплатно отримані активи», «Списання на виплату боргів у разі ліквідації підприємства» та «Списання на інші цілі».

Згідно з попередніми пропозиціями щодо об'єднання статутного та пайового капіталу під однією назвою «Зареєстрований капітал» зі Звіту про власний капітал необхідно видалити статтю «Пайовий капітал» і надати стовпцю назву «Зареєстрований капітал».

У результаті цих змін у кожному розділі «Звіту про власний капітал» будуть згруповані статті, що відобразять усі зміни, які відбуваються у складі окремих видів власного капіталу.

На основі вивчених складових власного капіталу авторами статті запропонована вдосконалена структура власного капіталу підприємства. Також розроблена система додаткових субрахунків та внесені зміни до синтетичних рахунків з обліку складових власного капіталу. Крім цього внесені зміни щодо відображення складових власного капіталу у фінансовій звітності підприємства. Таким чином, завдяки вищенаведеним пропозиціям з удосконалення методики обліку власного капіталу зазначені форми звітності стають більш компактними та зрозумілими, а також підвищують якість ведення бухгалтерського обліку. Перспективами подальших розвідок у даному напрямі є розробка вдосконаленої методології організації бухгалтерського обліку власного капіталу та відображення його змін у звітності.

#### Бібліографічні посилання

1. Фінансовий облік : підруч. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
2. Положення бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. за № 396/3689 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
3. **Бутинець Ф. Ф.** Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
4. **Терещенко О. О.** Фінансова діяльність суб'єктів господарювання / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
5. **Вівчар О. Й.** Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О. Й. Вівчар // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.5. – С. 146–150.
6. **Сопко В. В.** Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
7. **Городня Т. А.** Сучасна стратегія управління капіталом підприємства / Т. А. Городня // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.10. – С. 250–253.
8. **Скирпан О. П.** Фінансовий облік : навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.

*Надійшла до редколегії 11.02.2013 р.*