

# СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657

Н. М. Бондаренко, О. Д. Безкоморна

*Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара*

## ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

Досліджено нормативно-правові акти, які являють собою законодавче підґрунтя щодо формування та бухгалтерського обліку власного капіталу акціонерних товариств. Встановлено елементи облікової політики в частині методичної та технічної складових обраного об'єкта бухгалтерського обліку

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, організація обліку, стаття власного капіталу, елемент облікової політики, ефективність діяльності.

Исследованы нормативно-правовые акты, которые являются законодательной основой по формированию и бухгалтерскому учету собственного капитала акционерных обществ. Определены элементы учетной политики в части методической и технической составляющих выбранного объекта бухгалтерского учета

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, организация учета, статья собственного капитала, элемент учетной политики, эффективность деятельности.

The article investigates statutory and regulatory enactments which form the legal framework for corporate equity capital formation and accounting. The elements of the accounting policy on the part of methodological and technological constituents of the selected accounting object are identified.

*Keywords:* accounting, accounting management, article of equity capital, element of accounting policy, performance efficiency.

Вихідною точкою на початковому етапі функціонування господарюючого суб'єкта є формування власного капіталу. Проте цим визначальна роль капіталу в діяльності підприємства не обмежується – він є також основним чинником виробництва та гарантом фінансової стійкості. Отже, можна беззаперечно стверджувати, що в сучасних умовах структурно-інституційного розвитку питання організації обліку власного капіталу набирають особливої актуальності. Одним із ключових моментів організації обліку на будь-якій ділянці є формування відповідних записів у документі про облікову політику. Не дивлячись на це, більшість суб'єктів господарювання дотримується формального підходу до процесу складання та затвердження наказу про облікову політику. Зазвичай підприємствами зазначається лише розмір відрахувань до резервного капіталу, а інші, не менш важливі, моменти щодо формування та використання власного капіталу не висвітлюються належним чином.

У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження елементів облікової політики щодо власного капіталу та обґрунтування значення їх обрання для ефективного управління фінансово-господарськими процесами на підприємстві.

**Метою** написання статті є визначення порядку формування облікової політики щодо власного капіталу в акціонерному товаристві.

Відповідно до мети поставлені такі основні завдання:

- дослідити положення нормативно-правових актів, що регламентують питання формування та обліку власного капіталу;
- визначити елементи облікової політики щодо власного капіталу.

Загальні питання обліку власного капіталу розглядало багато вчених-дослідників: Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Ткаченко, В. В. Сопко, С. Ф. Голов, Т. В. Барановська, П. С. Житній та ін. Незважаючи на досить широке висвітлення у науковій літературі проблем, пов'язаних з удосконаленням організації обліку, питання особливостей формування облікової політики щодо власного капіталу на акціонерних товариствах залишаються розкритими неповною мірою. Тому вважаємо за доцільне згрупувати можливі елементи облікової політики щодо власного капіталу таким чином, щоб підприємства обирали необхідний варіант із запропонованих, не витрачаючи додатковий час на пошуки інформації.

Так, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [1]. З цього визначення випливає, що на етапі створення підприємства саме власний капітал є його активами та забезпечує можливість функціонування. В процесі розширення своєї діяльності, суб'єкти господарювання використовують власний капітал не тільки, як джерело фінансування різноманітних операцій, а також для погашення понесених збитків.

Крім того, власний капітал виступає показником фінансової самостійності та кредитоспроможності підприємства, тож використовується для оцінки його фінансового стану. Отже, з метою прийняття оптимальних, своєчасних та ефективних управлінських рішень важливо належним чином організувати облік власного капіталу. Першим етапом даного процесу є формування облікової політики, у складі якої виділяють три складові: організаційну, методичну та технічну. Оскільки організаційна включає основні положення з організації роботи бухгалтерської служби, в даній статті нами буде зосереджено увагу на методичних та технічних складових, які безпосередньо стосуються обліку власного капіталу. В цілому від того, наскільки облікова політика є економічно обґрунтованою, залежить здатність підприємства впливати на ефективність використання ресурсів та на фінансово-економічні показники своєї діяльності.

Основним законодавчим підґрунтям обліку в цілому та власного капіталу зокрема на будь-якому підприємстві є закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]. Відповідно до зазначених нормативних документів при формуванні облікової політики щодо власного капіталу необхідно дотримуватись принципів бухгалтерського обліку, які наведено на рисунку 1.

На сьогодні немає окремого П(С)БО, який би визначав методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал. І так як більшість операцій зі складовими власного капіталу стосується інших об'єктів обліку, в процесі організації обліку потрібно приймати до уваги вимоги НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», П(С)БО 30 «Біологічні активи» та ін. Крім того, основою правового регулювання діяльності акціонерних товариств є Цивільний, Податковий та Господарський кодекси України, Закон України «Про акціонерні товариства»,

Закон України «Про господарські товариства» тощо, положення яких відіграють не менш важливу роль в процесі організації бухгалтерського обліку.

Дослідженнями встановлено, що наявність значної кількості нормативно-правових актів, які регламентують аспекти формування власного капіталу та розрахунків із засновниками, та періодичні зміни їх положень призводять не тільки до виникнення труднощів щодо обліку та контролю операцій з власним капіталом, але й сприяють виникненню законодавчих прогалин. Так, наприклад, згідно з Господарським кодексом України в господарському товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як п'ятнадцять відсотків статутного капіталу [3]. Така ж норма відрахувань визначена і в Законі України «Про акціонерні товариства» [4]. Проте в іншому нормативному документі – Законі України «Про господарські товариства», цей розмір закріплено на рівні не менш 25% статутного (складеного) капіталу [5]. Подібного роду невідповідності можуть спричинювати неоднозначне трактування підприємствами законодавчих вимог і, як результат, впливати на достовірність та якість облікової інформації.



Рис. 1. Принципи бухгалтерського обліку, що стосуються складових власного капіталу

Слід також врахувати те, що повнота облікової політики щодо власного капіталу залежить від його складових. Тому в процесі діяльності необхідно управляти кожною статтею власного капіталу, оскільки вони знаходяться в постійній динаміці. У зв'язку з цим потрібно сформувати підґрунтя для його обліку – визначити методичні прийоми, способи і процедури щодо кожного елементу облікової політики та дотримуватися їх під час організації обліку власного капіталу зокрема та здійснення господарської діяльності в цілому.

Згідно з НП(С)БО 1 власний капітал включає такі складові: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал та вилучений капітал (табл. 1).

Таблиця 1

## Складові власного капіталу та їх облікові регістри

Стаття власного капіталу	Зміст	Рахунок обліку	Регістр обліку
Зареєстрований капітал	Юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства [6]	40	Журнал № 7
Капітал у дооцінках	Інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів [6]	41	Журнал № 7
Додатковий капітал	Емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці [6]	42	Журнал № 7, відомість № 7.1
Резервний капітал	Створюється за рахунок чистого нерозподіленого прибутку, реінвестованого у підприємство, використовується на покриття збитків від господарської діяльності, на збільшення статутного капіталу, на покриття різниці між номінальною і продажною вартістю акцій та ін. [6]	43	Журнал № 7
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Залишок одержаного підприємством прибутку (збитку), не витраченого (не покритого) за відповідними напрямками на дату складання звіту [7]	44	Журнал № 7, відомість № 7.2
Неоплачений капітал	Сума заборгованості власників (акціонерів, учасників) господарських товариств будь-якого типу за внесками до статутного капіталу [7]	46	Журнал № 7
Вилучений капітал	Наявний у разі зменшення господарськими товариствами своїх статутних капіталів і є собівартістю акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників [7]	45	Журнал № 7

З табл. 1 видно, що нарощенню розміру власного капіталу в акціонерних товариствах сприяє збільшення зареєстрованого (статутного), додаткового, резервного капіталу та нерозподіленого прибутку. Зростання обсягів вилученого, неоплаченого капіталу, а також непокритих збитків навпаки – спричиняють зменшення його вартості.

Інформація щодо складових власного капіталу, яка узагальнюється в регістрах обліку, переноситься до Головної книги, а потім зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду висвітлюються в Звіті про власний капітал, Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та Примітках до річної фінансової звітності.

Так, враховуючи все вище викладене, вважаємо, що з метою забезпечення повної і достовірної інформації про власний капітал доцільно до наказу про облікову політику включати низку елементів, характеристику та нормативно-правове забезпечення яких подамо в табл. 2.

Взаємозв'язок між усіма статтями власного капіталу та вплив елементів облікової політики один на одного можна простежити за даними рис. 2.

Таблиця 2

## Перелік альтернативних варіантів щодо обліку власного капіталу в акціонерних товариствах

Стаття власного капіталу	Елемент облікової політики	Альтернативні варіанти	Нормативно-правовий акт
1	2	3	4
Статутний капітал	Порядок формування та оцінки внесків	Закрите (приватне) чи публічне розміщення акцій	Закон України «Про акціонерні товариства» [4]
		Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку	
	Шляхи збільшення	Розмір статутного капіталу акціонерного товариства визначається самостійно підприємством, але не може бути меншим за 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства	
	Шляхи зменшення	Збільшення номінальної вартості акцій та додатковий випуск акцій з зменшення номінальної вартості акцій та купівля випущених акцій з метою анулювання	
Капітал у дооцінках	Джерела формування	Переоцінка основних засобів, нематеріальних активів та фінансових інструментів	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]
	Періодичність зарахування сум дооцінки до нерозподіленого прибутку	На дату вибуття, щомісяця, щоквартально, раз на рік	П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]
	Напрямами використання	Розподіляти між засновниками, які виходять із товариства, або не розподіляти	
Додатковий капітал	Джерела формування	Емісійний дохід, безоплатно одержані активи тощо	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]
	Напрямами використання	Покриття балансових збитків, збільшення статутного капіталу, покриття різниці між фактичною собівартістю вилученого капіталу, який анулюють, та його номіналом тощо	

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Резервний капітал	Порядок створення	Від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. Розмір визначається підприємством самостійно, але повинен бути не меншим ніж 15% статутного капіталу товариства Визначається підприємством самостійно, але не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік Для покриття збитків товариства, для виплати дивідендів за привілейованими акціями, на сплату боргів підприємства у разі його ліквідації та ін.	Закон України «Про акціонерні товариства» [4]
	Розмір щорічних відрахувань		
	Напрямами використання		
Нерозподілений прибуток	Напрямами розподілу	Дивіденди за простими та привілейованими акціями, прибуток, використаний у звітному періоді, відрахування до резервного фонду, розподіл при ліквідації чи реорганізації тощо	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]
Непокритий збиток	Джерела списання	За рахунок резервного капіталу товариства або спеціально створених ним фондів	Закон України «Про акціонерні товариства» [4]
Неоплачений капітал	Варіанти внесків акціонерів до статутного капіталу	Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку	Закон України «Про акціонерні товариства» [4]
Вилучений капітал	Мета, я з якою може бути викуплено акції	З метою анулювання, консолідації та дроблення, продажу та перепродажу викуплених акцій	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]

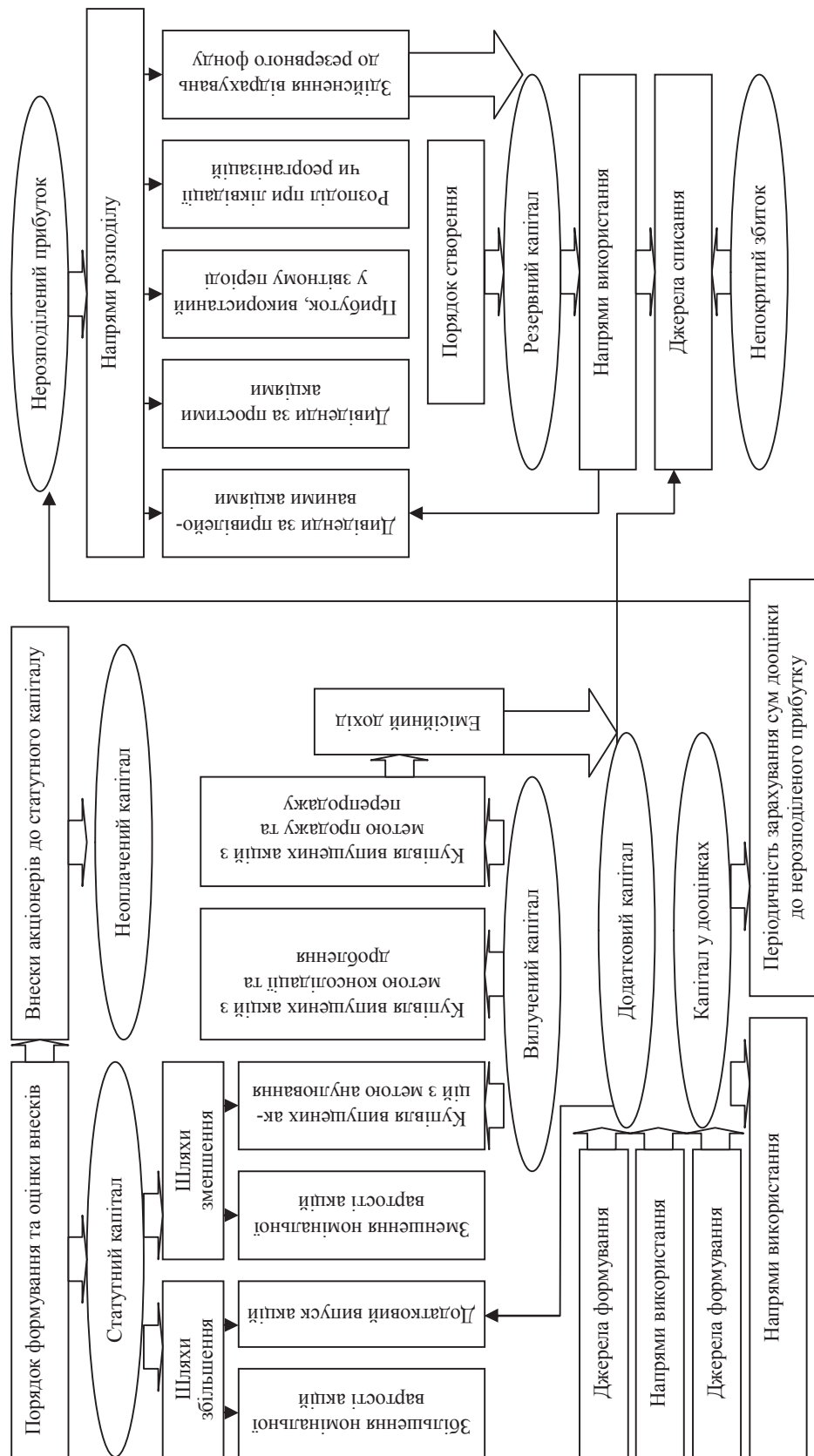


Рис. 2. Взаємовплив елементів облікової політики щодо власного капіталу акціонерних товариств (авторська розробка)



У розділ, що описує технічні аспекти обліку, доцільно включити таку інформацію: робочий план рахунків – рахунки аналітичного обліку в частині складових власного капіталу; документальне забезпечення – форми первинних документів щодо підтвердження інформації про формування та рух власного капіталу; графік документообороту; перелік посадових осіб, яким надається право здійснення господарських операцій зі складовими власного капіталу; проведення інвентаризації – порядок інвентаризації майна, що є внесками до статутного капіталу тощо.

**Висновки.** Незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання власний капітал є основою створення та розвитку для будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності. Тому, з одного боку, для отримання бажаного фінансового результату, а з іншого – для підтримання високого рівня конкурентоспроможності потрібно визначати ключові аспекти облікової політики щодо власного капіталу (принципи, методи та процедури) в розрізі його складових.

На основі систематизації положень бухгалтерського та господарського законодавства було визначено елементи облікової політики та їх альтернативні варіанти в розрізі статей власного капіталу. Відображення їх у положенні про облікову політику підприємства сприятиме не тільки створенню в акціонерних товариствах комплексного інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, а також налагодженню механізму управління процесами набуття, трансформації та припинення корпоративних прав учасників.

### Бібліографічні посилання

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 7.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», виданий ВРУ від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Господарський кодекс України, виданий ВРУ від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>
4. Закон України «Про акціонерні товариства», виданий ВРУ від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
5. Закон України «Про господарські товариства», виданий ВРУ від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/page>
6. Гуренко Т. О. Сучасний погляд на власний капітал [Електронний ресурс] / Т. О. Гуренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – К., 2013. – Вип. 181 (3). – С. 8–15. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnu\\_econ\\_2013\\_181\(3\)\\_16.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnu_econ_2013_181(3)_16.pdf)
7. Вівчар О. Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О. Й. Вівчар, В. М. Саварин // Науковий вісник : зб. наук.-техніч. праць. – Львів : НЛТУУ, 2009. – Вип. 19.5. – С. 146–150.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 24.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

*Надійшла до редколегії 09.10.15*