

Марія-Анелія Лопавчук

Науковий керівник: к.е.н., доцент Белова І. М.  
Тернопільський національний економічний університет

## ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Важливість власного капіталу полягає в тому, що він є основою для формування майна підприємства і запорукою його фінансової незалежності. Від того, наскільки зрозумілою, прозорою та корисною буде інформація про розмір та структуру капіталу не лише для внутрішніх, а й для зовнішніх користувачів, залежатимуть обсяги залучення інвестиційних ресурсів.

Ефективне використання власного капіталу полягає, з одного боку, в тому, щоб отримати якомога більший прибуток, тобто максимізувати рентабельність власного капіталу, а з іншого – не втратити фінансову стійкість та залишитися платоспроможним.

На величину власного капіталу впливають:

– інвестиції, які збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника підприємства;

– вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;

– доходи, які призводять до зростання власного капіталу;

– витрати, які зменшують величину власного капіталу.

О.Й. Вівчар [5, с. 146] дає таке визначення власному капіталу – сукупність власних фінансових ресурсів підприємства, відображена 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. Т.А. Городня говорить, що власний капітал – нагромадження шляхом збереження запасу 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 [6, с. 250].

Автор Н.М. Ткаченко говорить, що власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з оподаткованого прибутку [12, с. 623].

Щодо розгляду власного капіталу через призму Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, то спеціального МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), присвяченого питанням обліку та звітності при операціях з власним капіталом, немає, але деякі питання з цієї тематики розглядаються у Тлумаченнях, випущених Комітетом з тлумачень Міжнародної фінансової звітності – КТМФЗ17 «Виплати не грошових активів власникам».

Розглянемо певні схожі риси Міжнародних та вітчизняних стандартів обліку. Наприклад, відображення «Власного капіталу» в системі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і системі бухгалтерського обліку України співпадає (власний капітал в балансі поділяється на окремі складові, визначається як залишок активів після вирахування всіх зобов'язань), а ось відображаючи «Вкладений капітал» у системі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у балансі наводиться інформація про вид, номінальну вартість, кількість випущених акцій, а, відповідно до системи бухгалтерського обліку України, такі данні в балансі не наводяться.

Відповідно до МСБО (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) 1 «Подання фінансової звітності» у звітності підприємства повинна бути розкрита наступна інформація, яка стосується власного капіталу [8]:

1) загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток;

2) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

3) для кожного компоненту власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

– прибутку чи збитку;

– іншого сукупного прибутку;

– операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Основними законодавчими і нормативними актами щодо обліку власного капіталу є План рахунків та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]. Планом рахунків для обліку власного капіталу передбачено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Облік інших складових власного капіталу має свої особливості та вимагає дотримання певних нормативних положень таких, як П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності визначають власний капітал як «частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань», тобто засновується на «залишковому» підході. Цим пояснюються складність питань гармонізації категорії власний капітал з точки зору фінансового менеджменту та бухгалтерського обліку. З огляду на важливість капіталу для досягнення загальної мети діяльності підприємства можна стверджувати, що весь капітал є об'єктом управління, а в системі управління необхідно визначати спеціальну підсистему управління капіталом із його планування, обліку, контролю, аналізу.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях – це система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії.

Власний капітал складається з таких капіталів: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); вилучений капітал; неоплачений капітал.

Джерелами формування власного капіталу є капітал, внесений його засновниками без визначення терміну їх повернення (вкладений капітал), та капітал, отриманий підприємством у результаті ефективної діяльності, який залишається в його розпорядженні (накопичений капітал).

Вкладений капітал формується з таких складових: статутний капітал, пайовий капітал, інший вкладений. Важливим об'єктом організації обліку є процес формування статутного капіталу за рахунок вкладів засновників.

Основою (базою) власного капіталу підприємств усіх форм власності є зареєстрований капітал, розмір якого вказується в установчих документах. Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України, а також припиняється в день вибуття підприємства з державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Відомості про розмір та порядок утворення статутного капіталу повинні бути зазначені в засновницьких документах підприємства та підлягають обов'язковій реєстрації в державному реєстрі господарчих одиниць. Зміни збільшення чи зменшення розміру статутного (пайового) капіталу також обов'язково мають реєструватися. Сума статутного (пайового) капіталу в балансі підприємства не може бути відмінною від тієї, що зареєстрована в державному реєстрі. Тому не вкладені кошти засновників (учасників)

відбиваються в пасиві балансу окремо.

В обліку цей вид капіталу відображається на рахунку 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”. У своєму складі він має 4 субрахунки:

- 401 “Статутний капітал”;
- 402 “Пайовий капітал”;
- 403 “Інший зареєстрований капітал”;
- 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу” [10].

Документальне оформлення формування статутного капіталу супроводжується складанням установчого опису майна на основі первинних документів, таких як договір, акти прийому-передачі, накладні.

Накопичений капітал формується з таких складових, як капітал у дооцінках, додатковий капітал, нерозподілений прибуток та резервний капітал. Розмір власного капіталу зменшують несплачений капітал та вилучений капітал.

Формування капіталу в дооцінках здійснюється в процесі діяльності підприємства на підставі таких первинних документів, як виписки банку, прибуткові касові ордери, накладні, акти приймання-передачі, накази, протоколи зборів учасників, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Рахунок 41 “Капітал у дооцінках” призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо [10].

У процесі господарської діяльності підприємства можуть накопичувати власний капітал в результаті різних господарських операцій. Так, на підприємстві може формуватись капітал в дооцінках за рахунок проведення дооцінок необоротних активів та фінансових інструментів.

Формування додаткового капіталу підприємства та внесення змін щодо його розміру та формування здійснюється на підставі таких первинних документів, як, зокрема, акти приймання-передачі основних засобів, довідки (розрахунки) бухгалтерії, накладні, виписки банку, установчі договори, рішення зборів учасників.

Згідно з вимогами чинного законодавства та відповідно до установчих документів підприємства створюють резервний капітал. Морозова М.С. дає наступне визначення даного виду капіталу: “Резервний капітал – це так зване запасне фінансове джерело, що створюється як гарантія безперебійної роботи підприємства і дотримання інтересів третіх осіб”. Чим більший резервний капітал, тим більша сума збитків може бути компенсована, і тим більшу можливість маневру одержує керівництво підприємства при подоланні збитків. Утворення резервного капіталу може носити обов’язковий і добровільний характер. У першому випадку він створюється відповідно до законодавства України, а в другому – відповідно до порядку, встановленому в установчих документах підприємства, чи з його обліковою політикою. На сьогодні створення резервного капіталу є обов’язковим тільки для акціонерних товариств і підприємств з іноземними інвестиціями. Чим більший резервний капітал, тим вища ймовірність компенсації збитків, понесених підприємством з тих чи інших причин у результаті господарської діяльності [9].

Усі зміни резервного капіталу, що відбуваються у процесі господарської діяльності відображаються на рахунку 43 “Резервний капітал”. Відповідно, вважаємо за доцільне в робочому плані рахунків підприємств (особливо це стосується акціонерних товариств) передбачити субрахунки для синтетичного рахунку 43 “Резервний капітал” в розрізі цільового використання створених резервів, зокрема: 431 “Резервний капітал для покриття балансового збитку”, 432 “Резервний капітал для сплати боргів підприємства при його ліквідації”, 433 “Інший резервний капітал”.

Формування окремих видів резервів пов’язане з проведенням інвентаризації об’єктів,

які резервуються, тоді необхідні документально оформлені відомості результатів інвентаризації.

Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено розподіляти прибуток за напрямками майбутнього використання. Порядок розподілу прибутків та збитків визначається у статуті та засновницькому договорі, а також належить до компетенції загальних зборів засновників. За напрямками використання нерозподіленого прибутку необхідно вести аналітичний облік на певному рахунку. Первинними документами, на підставі яких відображається розподіл нерозподіленого прибутку, є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це вид накопиченого капіталу, який являє собою фінансовий результат діяльності підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. Його облік ведеться на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». У ньому виділені субрахунки для відображення суми нерозподіленого прибутку – 441, непокритого збитку – 442, а також прибутку, використаного у звітному періоді – 443.

Крім вкладеного і накопиченого капіталів, в бухгалтерському обліку виділяють також «неоплачений» та «вилучений» капітал. Так, вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників. Для його обліку використовується рахунок 45 «Вилучений капітал».

Неоплачений капітал показує заборгованість засновників господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства.

Його облік ведеться на рахунку 46 «Неоплачений капітал». Наявність цих складових частин власного капіталу пояснюється в першу чергу тим, що головним завданням обліку власного капіталу є надання достовірної інформації про наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права або фактично створені в процесі діяльності. Тому дані види капіталу корегують фактичну величину власного капіталу.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. Інформація про власний капітал представлена у різних формах звітності: форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма № 4 «Звіт про власний капітал».

У Звіті про фінансові результати інформація про власний капітал представлена у розділі II «Сукупний дохід». Сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Результати роботи підприємства протягом звітного періоду висвітлюються у Звіті про власний капітал. Він складається на основі балансу та звіту про фінансові результати, враховуючи дані відповідних облікових реєстрів. Якщо операції, які спричинили зміну складу власного капіталу, відображені правильно, то балансовий залишок на кінець року відповідатиме тому, який представлений у звіті про власний капітал. Впливати на розмір власного капіталу можуть також зміни в обліковій політиці підприємства та корегування помилок, що могли бути допущені при складанні фінансової звітності у минулому році, та які впливають на розмір нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

У листопаді 2017 р. були внесені суттєві зміни до Закону України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, більшість з яких вступає в чинність з 01.01.2018 р. [11]. Згідно з цими змінами всі середні і великі підприємства зобов'язані будуть проводити зовнішній аудит річної фінансової звітності і оприлюднювати її разом з аудиторським висновком. Таке оприлюднення дозволить покращити інформаційне забезпечення зовнішніх користувачів щодо об'єктивної інформації про діяльність суб'єктів господарювання, в тому числі, і з приводу власного капіталу.

Проте для залучення інвестицій та управління ними у «Звіті про власний капітал» інформації недостатньо. Зокрема вважаємо слушною пропозицію Т. Яковенко щодо деталізації статті 4240 «Внески до капіталу». Оскільки для підприємства особливо

актуальним є залучення іноземних інвестицій, запропоновано виділити окремі статті для внесків до капіталу нерезидентами та внесків до капіталу резидентами [13].

Отже, власний капітал – це власні джерела підприємства, внесені його засновниками, або суми реінвестованого чистого прибутку, які використовуються для формування активів підприємства у грошовій або матеріальній формі.

Ефективне використання власного капіталу полягає, з одного боку, в тому, щоб отримати як найбільший прибуток, тобто максимізувати рентабельність власного капіталу, а з іншого – не втратити фінансової стійкості, тобто залишитися платоспроможним. Використання лише власного капіталу підприємства робить його стан абсолютно стійким, але зводить до мінімуму рентабельність власного капіталу, а отже, і доходи власників підприємства.

#### *Список використаних джерел*

1. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
2. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
3. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. –Київ, 2015. –С. 392-395.
4. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 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. Городня Т.А. Сучасна стратегія управління капіталом підприємства / Т.А. Городня // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18 (10). – С. 250–253.
7. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 // База даних “Законодавство України”/ВР України.–Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.11.2017).
8. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ): за станом на 1 січня 2015 року. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni\\_standarty\\_finansovoi\\_zvitnosti\\_versiiapereklad\\_u\\_ukrainskoiu\\_movoju\\_rik?ca\\_tegory=bjudzhet](http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni_standarty_finansovoi_zvitnosti_versiiapereklad_u_ukrainskoiu_movoju_rik?ca_tegory=bjudzhet)
9. Морозова М.С. Формування та використання резервного капіталу акціонерного товариства [Електронний ресурс] / М.С. Морозова // Ефективні інструменти сучасних наук.–Режим доступу:<http://www.rusnauka.com>.
10. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 24.07.2015р. № з0893-99 // База даних “Законодавство України”/ВР України. –Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua>(дата звернення: 28.11.2017).
11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV// База даних «Законодавство України»/ВР України.–Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua>(дата звернення: 28.11.2017).
12. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.
13. Яковенко Т.Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу у сучасних умовах [Електронний ресурс] / Т.Яковенко, К. Свистільник// Вісник Дніпропетровського університету : зб. наук. праць. Сер.: Економіка. –Режим доступу:<http://vestnikdnu.com.ua>.