

УДК 657.3

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ СТАНУ ТА ЗМІНИ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ©

*Л.В. ГАЛАЙДА,
аспірант*,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)*

У статті досліджено особливості відображення у бухгалтерському обліку формування та змін власного капіталу підприємства. Проаналізовано основні функції власного капіталу, наведено характеристику кожної з них. Розглянуто типи операцій, що впливають на зміну розміру власного капіталу. Досліджено причини змін складових власного капіталу, а також принципів відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Установлено особливості відображення змін власного капіталу в результаті операційної діяльності підприємства у річній фінансовій звітності, яка складається в кінці року. Охарактеризовано методи обліку та оцінки внесків до статутного капіталу підприємства. Запропоновано субрахунки для рахунку 43 “Резервний капітал” з метою уточнення цільового використання створених резервів. Запропоновано методичні прийоми відображення власного капіталу в обліку та узагальнення інформації про нього у звітності з метою покращення інформаційного забезпечення управління ним.

Ключові слова: власний капітал, зареєстрований капітал, додатковий капітал, резервний капітал, облік, звітність.

Рис. 3. Літ. 9.

Постановка проблеми. З року в рік відбуваються певні зміни в методиці та принципах облікового відображення власного капіталу, які націлені на наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

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. Однак в період трансформації бухгалтерського обліку підприємства зі старих методик до нових міжнародних стандартів виникає низка проблемних питань, що потребують вирішення й акцентування уваги науковців та практичних спеціалістів в даній галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання теорії, методики та облікових аспектів відображення власного капіталу на підприємстві подані у працях Н. Бугай [7], Л. Данілової [8], Я. Іщенко, М. Морозової [4], Н. Правдюк, Л. Столяр [3], Т. Яковенко [6] та інших авторів, які досліджували теоретичні основи та практичні розробки з даної проблеми.

© Л.В. ГАЛАЙДА, 2018

* Науковий керівник: кандидат економічних наук Іщенко Я.П.

Формулювання цілей статті. Дослідження діючої методики формування облікової інформації про власний капітал підприємств та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення методичних прийомів обліку деяких видів власного капіталу та відображення інформації про нього у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Власний капітал є базою для старту і здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства. Його сутність виявляється у функціях, які йому доводиться виконувати (рис. 1).



Рис.1. Функції власного капіталу

Джерело: розроблено автором на основі [6,7,8]

Незмінна мета діяльності кожного підприємства – збільшення його власного капіталу. Склад та розмір власного капіталу можуть залежати від чотирьох основних типів операцій: збільшуватись за рахунок доходів і внесків та зменшуватись за рахунок витрат та вилучень (рис. 2).

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 [1], НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [2]. Планом рахунків для обліку власного капіталу передбачено рахунки класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань”.

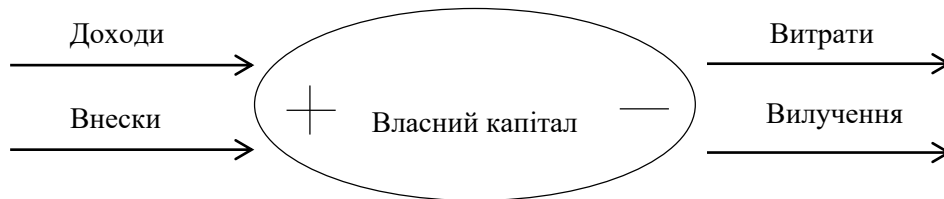


Рис. 2. Зміна розміру власного капіталу в результаті впливу основних типів операції

Джерело: розроблено автором на основі [6,7,8]

Основою (базою) власного капіталу підприємств усіх форм власності є зареєстрований капітал, розмір якого вказується в установчих документах. 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” [1].

Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку встановлено порядок зміни в бік зростання чи зменшення статутного капіталу підприємства. Усі зміни стосовно внесків до статутного капіталу відображаються у засновницьких документах, які підлягають обов’язковій державній реєстрації. Зміни, що не зареєстровані у встановленому порядку (навіть передбачені установчими документами), є суттєвим порушенням і призводять до притягнення підприємства до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу за порушення обліку та звітності. Крім цього, може анулюватись державна реєстрація відповідного підприємства, і в результаті такий суб’єкт господарювання буде ліквідований [9].

У процесі здійснення обліку стану та змін статутного капіталу варто взяти до уваги особливості оцінки внесків та методи їх обліку. Як зазначено у статті Л. Столяр, саме ці аспекти мають значний вплив на побудову обліку формування та руху статутного капіталу. Оцінка внесків до статутного капіталу здійснюється у грошових одиницях України за загальним рішенням учасників з дотриманням умов, передбачених установчими документами. Матеріальні цінності, внесені учасниками до статутного капіталу, оцінюються за первинними документами, що підтверджують ціну їх придбання (рахунки, товарно-транспортні накладні тощо) [3].

У випадку, якщо до статутного капіталу вноситься майно, на яке відсутні документи, що підтверджують його вартість, то вона визначається засновниками (учасниками), про що складається протокол зборів засновників. При виникненні розбіжностей в оцінці майна засновниками її проводить аудиторська фірма. Оприбутковане майно (будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності), внесені учасниками в натуральній формі в рахунок внесків до статутного капіталу чи в оплату акцій, відображається в обліку і балансі сумою, включаючи їх вартість, визначену в установленому порядку, та всі витрати на доставку (обладнання, яке потребує монтажу, а також витрати на його монтаж і встановлення) і державну реєстрацію. Якщо майно надане підприємству лише для використання, його оприбутковують в оцінці, визначеній із орендної плати за користування цим майном,

врахованим на весь вказаний строк діяльності підприємства чи інший, встановлений засновниками строк, якщо інше не передбачено установчими документами. Права на користування природними ресурсами, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (у тому числі на використання винаходів, ноу-хау), внесені учасниками в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, відображуються в обліку і балансі за первинною вартістю, визначеною у відповідному порядку [3].

Варто зазначити, що аналітичний облік за субрахунком 402 “Пайовий капітал” здійснюється за видами капіталу: пайовий і неподільний. Неподільний фонд складається з вступних грошових внесків та майна, що належить кооперативу (не включаючи пайові внески). Порядок утворення і розмір неподільного фонду зазначено у статуті кооперативу. За умови виходу з сільськогосподарського виробничого кооперативу, власники мають право вилучати свій капітал у вигляді паю (землі) або грошових коштів, цінних паперів, які на момент виходу відповідають його вартості [1].

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 [1].

У складі додаткового капіталу підприємств виокремлюють додатковий вкладений та інший додатковий капітал. Що стосується додаткового вкладеного капіталу, то на підприємствах він здебільшого відсутній або його розмір незначний. Зростання додаткового капіталу акціонерних товариств відбувається завдяки підвищенню вартості реалізації емітованих акцій та перевищення її над номінальною вартістю. У підприємствах інших форм власності збільшення даного виду капіталу є наслідком понаднормового інвестування статутного капіталу засновниками. До зниження розміру додаткового капіталу призводить списання витрат на випуск чи закупівлю інструментів власного капіталу.

У результаті дооцінки основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів, а також за рахунок безоплатного отримання необоротних активів збільшується розмір іншого додаткового капіталу. Зменшення іншого додаткового капіталу відбувається за рахунок уцінки зазначених необоротних активів, нарахування амортизації та їх вибуття, які відносяться до додаткового капіталу [1].

Облік даного виду капіталу ведеться на рахунку 42 “Додатковий капітал”, що має у своєму складі п’ять субрахунків (в розрізі перерахованих видів додаткового капіталу).

Згідно з вимогами чинного законодавства та відповідно до установчих документів підприємства створюють резервний капітал. Формування його здійснюється за рахунок прибутку. 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”. Автор зазначає, що наявність такого фінансового джерела додає впевненість у погашенні підприємством своїх зобов’язань. 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 [4].

Забезпечуючи принцип компенсації понесених збитків, резервний капітал використовують для покриття балансового збитку. Крім того, ці джерела можуть бути використані для сплати боргів підприємства при його ліквідації, для погашення облігацій, для викупу акцій власної емісії.

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".

При цьому в статутах акціонерних товариств, крім визначених загальних відсотків від прибутку для формування резервного капіталу, слід передбачити відрахування в розрізі запропонованих субрахунків.

У період заснування підприємств та після прийняття рішення про випуск акцій та оголошення передплати на них увесь зареєстрований капітал відображається в обліку, як неоплачений капітал.

Основні зміни в бік збільшення чи зменшення неоплаченого капіталу ілюструє рисунок 3.

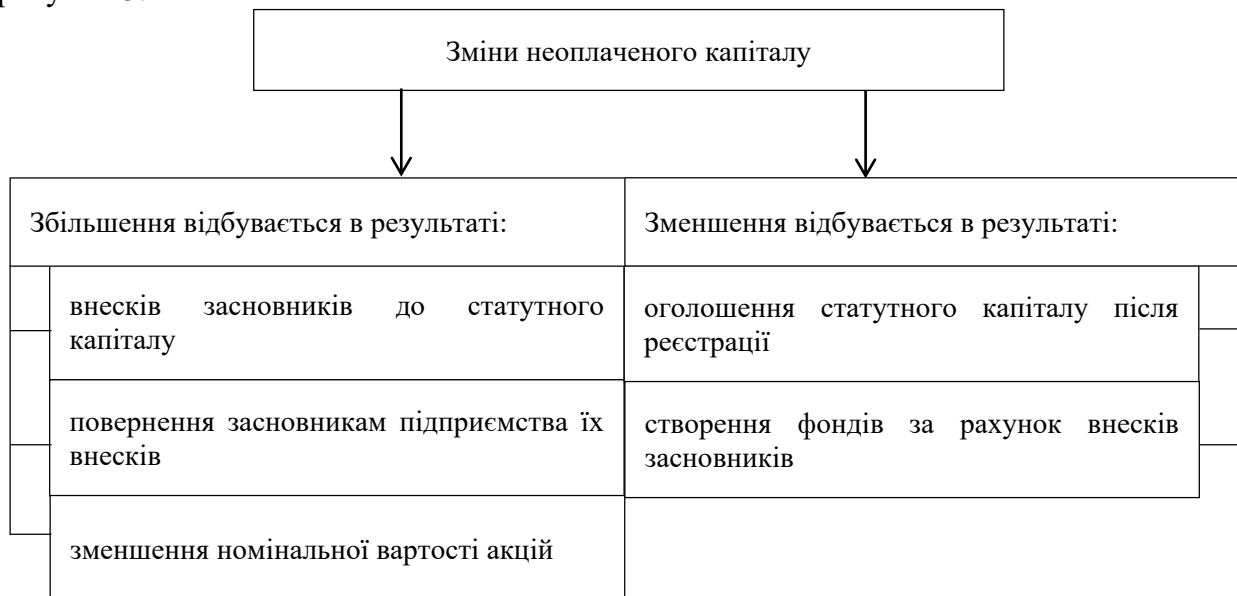


Рис. 3. Зміни у складі неоплаченого капіталу

Джерело: розроблено автором на основі [6,7,8]

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. [5]. 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 [6]. Це дозволить наочніше ілюструвати частку вітчизняного та іноземного капіталу в складі підприємства та полегшить роботу аналітикам.

Висновки. Інтеграційні процеси, що відбуваються зараз у державі, зумовили значні зміни у процесі здійснення підприємствами господарської діяльності. Не минуло це і методики ведення бухгалтерського обліку власного капіталу, що слугує підґрунтям для функціонування підприємства. Нами було розглянуто методику формування облікової інформації щодо власного капіталу підприємства, в результаті чого запропоновано внести зміни у робочий план рахунків підприємства в частині резервного капіталу, а саме: виділення трьох субрахунків. Запропоновані в публікації способи відображення власного капіталу в обліку та узагальнення інформації про нього в звітності дозволять покращити інформаційне забезпечення управління ним. За результатами дослідження можна зробити висновок, що проблема облікового відображення стану та зміни власного капіталу підприємства потребує подальшого поглибленого вивчення науковцями.

Список використаних джерел

1. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 24.07.2015р. № z0893-99 // База даних “Законодавство України”/ВР України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.11.2017).
2. 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).
3. Столяр Л. Г. Особливості обліку власного капіталу підприємств (повні, командитні) / Л.Г.Столяр, М. П. Андрухів // Молодий вчений. – 2017. №5(45). – С. 738-742.

4. 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>.

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // База даних "Законодавство України"/ВР України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.11.2017).

6. 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>.

7. Бугай Н.О. Власний капітал як складова фінансової системи підприємства: проблематика та шляхи їх вирішення / Н.О. Бугай // Агросвіт. – 2016. – № 21. – С.19-25.

8. Данілова Л. Власний капітал підприємства і проблеми його формування [Електронний ресурс] / Л. Данілова, О. Мельник // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2012. – № 138. – С. 26-27. – Режим доступу: <http://papers.univ.kiev.ua>.

9. Офіційний сайт Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.nssmc.gov.ua>.

Список використаних джерел у транслітерації/ References

1. Pro zastosuvannya planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryemstv i orhanizatsii : instruktsiia vid 24.07.2015r. № z0893-99 // Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"/VR Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (data zvernennia: 28.11.2017).

2. Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti: Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 // Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"/VR Ukrainy. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua> (data zvernennia: 28.11.2017).

3. Stoliar L. H. Osoblyvosti obliku vlasnoho kapitalu pidpryemstv (povni, komandytni) / L. H. Stoliar, M. P. Andrukhiv // Molodyi vchenyi. – 2017. – №5(45). – Pp. 738-742.

4. Morozova M.S. Formuvannia ta vykorystannia rezervnoho kapitalu aksionernoho tovarystva [Elektronnyi resurs] / M.S. Morozova // Efektyvni instrumenty suchasnykh nauk. – Rezhym dostupu: <http://www.rusnauka.com>.

5. Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV // Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"/VR Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (data zvernennia: 28.11.2017).

6. Iakovenko T. Udoskonalennia metodolohii bukhgalterskoho obliku vlasnoho kapitalu u suchasnykh umovakh [Elektronnyi resurs] / T. Yakovenko, K. Svystilnyk // Visnyk Dnipropetrovskoho universytetu : zb. nauk. prats. Ser.: Ekonomika. – Rezhym dostupu: <http://vestnikdnu.com.ua>.

7. Buhai N.O. Vlasnyi kapital yak skladova finansovoi systemy pidpryemstva: problematyka ta shliakhy yikh vyrishennia / N.O. Buhai // Ahrosvit. – 2016. – № 21. – P. 19-25.

8. Danilova L. Vlasnyi kapital pidpryemstva i problemy yoho formuvannia [Elektronnyi resurs] / L. Danilova, O. Melnyk // Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. – 2012. – № 138. – Pp. 26-27. – Rezhym dostupu: <http://papers.univ.kiev.ua>.

9. Ofitsiynyi sait Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www.nssmc.gov.ua>.

ANNOTATION
ACCOUNTING ASPECTS OF REFLECTION THE STATUS AND CHANGES IN
AN ENTERPRISE’S EQUITY CAPITAL

GALAYDA Lesya,
Post-graduate Student,
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)

The article investigated the features of reflection in of formation and changes of the enterprise's equity in accounting. The basic functions of equity capital are analyzed, the characteristics of each of them are given. The types of operations affecting the change in the value of equity are considered. The reasons of changes of the components of equity, and the principles of their reflection in accounting accounts are investigated. The features of reflecting changes in equity as a result of operating activities of the enterprise in the annual financial statements, which are compiled at the end of the year, are established. The methods of accounting and assessment of contributions to the authorized capital of the enterprise are described. New sub-accounts for the account 43 “Reserve capital” have been allocated in order to clarify the purposeful use of the created reserves. Methods of displaying equity in accounting and generalization of information about it in the reporting are offered in order to improve the information management of it.

Keywords: equity, fixed capital, additional capital, reserve capital.

Fig. 3. Lit. 9.

АННОТАЦИЯ
УЧЁТНЫЕ АСПЕКТЫ ОТОБРАЖЕНИЯ СОСТОЯНИЯ И ИЗМЕНЕНИЯ
СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

ГАЛАЙДА Леся Владимировна,
аспирантка,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье исследованы особенности отражения в бухгалтерском учёте формирования и изменений собственного капитала предприятия. Проанализированы основные функции собственного капитала, приведена характеристика каждой из них. Рассмотрены типы операций, влияющих на изменение величины собственного капитала. Исследованы причины изменений составляющих собственного капитала, а также принципов отражения их на счетах бухгалтерского учёта. Установлены особенности отражения изменений собственного капитала в результате операционной деятельности предприятия в годовой финансовой отчётности, составляемой в конце года. Охарактеризованы методы учёта и оценка взносов в уставный капитал предприятия. Выделены новые субсчета для счёта 43 “Резервный капитал” с целью уточнения целевого использования созданных резервов.

Предложены методические приёмы отражения собственного капитала в учёте и обобщения информации о нём в отчётности с целью улучшения информационного обеспечения управления им.

Ключевые слова: собственный капитал, основной капитал, добавочный капитал, резервный капитал.

Рис. 3. Лит. 9.

Інформація про автора

ГАЛАЙДА Леся Володимирівна – аспірантка, Вінницький національний аграрний університет (24004, Вінницька обл., м. Могилів-Подільський, вул. Дністровська, 12, кв. 9, e-mail: Lesichka@i.ua).

GALAYDA Lesya – Post-graduate Student, Vinnytsia National Agrarian University (24004, Vinnytsia Reg., Mohyliv-Podilskyi, 12 Dnistrovska Str., Ap. 9, e-mail: Lesichka@i.ua).

ГАЛАЙДА Леся Владимировна – аспирантка, Винницкий национальный аграрный университет (24004, Винницкая обл., г. Могилев-Подольский, ул. Днестровская, 12, кв.9, e-mail: Lesichka@i.ua).

