

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION OF OWN CAPITAL: AN ANALYSIS

УДК 657

Зінченко О.В.к.е.н., доцент
Київський національний університет
технологій та дизайну**Армаш Г.О.**студент
Київський національний університет
технологій та дизайну

У статті розкрито економічну сутність власного капіталу. Наведено його класифікацію для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Розкрито різні підходи до трактування поняття «власний капітал». Розглянуто помилки, які допускають підприємства на практиці, щодо обліку власного капіталу. Визначено причини, які впливають на зміну його розміру.

Ключові слова: власний капітал, статутний капітал, зобов'язання, джерела підприємства, класифікація власного капіталу.

В статье раскрыта экономическая сущность собственного капитала. Приведены его классификацию для ведения бухгалтерского учета на предприятиях. Раскрыты различные подходы к трактовке понятия «собственный капитал». Рас-

смотрены ошибки, которые допускают предприятия на практике, по учету собственного капитала. Определены причины, которые влияют на изменение его размера.

Ключевые слова: собственный капитал, уставный капитал, обязательства, источники предприятия, классификация собственного капитала.

The article deals with the economic substance of equity. An classification for its accounting in enterprises. Revealed different approaches to the interpretation of the concept of "equity". Considered errors that allow businesses to practice on accounting for equity. The reasons that affect change its size.

Key words: equity share capital, liabilities, source enterprise classification equity.

Постановка проблеми. При створенні і розвитку підприємства власний капітал відіграє суттєву роль, оскільки є економічною базою забезпечення його господарської діяльності. Власний капітал є показником, що використовується для оцінки фінансового стану підприємства, оскільки показує ступінь фінансової самостійності та ступінь його кредитоспроможності.

Власний капітал є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки належна його організація забезпечує ефективне управління капіталом підприємства, з метою максимізації прибутку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку власного капіталу присвячено праці вчених, зокрема: Бутинця Ф.Ф. [1], Бланка І., Голубничої Г.П., Дорош Н.І., Коблянської О.І., Савчука В., Левицької С. О., Лишиленка О.В., Мельник Т.Г., Мниха Є.В., Єфимової О., Савицької Г.В., Сопко В.В. [11], Ткаченко Н.М., Швеця В.Г.

Концептуальні підходи щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку були розроблені за участю науковців, зокрема: Галкіна О.Ф., Огійчука М.Ф., Щербаквої П.А.

Постановка завдання. Метою дослідження є розкриття економічної сутності та класифікації власного капіталу для потреб бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Гарантією ефективної господарської діяльності підприємства є наявність власного капіталу.

Аналіз проведеного дослідження свідчить про проблеми, що потребують глибшого дослідження за ділянкою бухгалтерського обліку власного капіталу та формування інформації у фінансовій звітності.

На думку Бутинця Ф.Ф. «Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які нале-

жать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів» [1]. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і є чистими активами підприємства.

Сопко В.В. стверджує: «Власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку проведення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку» [11].

У сучасному суспільстві представники західної економічної науки трактують капітал як «блага довготривалого використання, що створені людиною для виробництва інших товарів і послуг». Таке визначення капіталу слугує загальною базою для різних понять, які вживають в економічній літературі.

Систематизація різних точок зору дослідників дає можливість уточнити поняття «власний капітал»: власний капітал – це сукупність економічних благ у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, які залучаються до економічного процесу діяльності суб'єкта господарювання без визначення терміну повернення їх власникам, і здатні генерувати доходи.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств визначає власний капітал як залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань. [7].

На законодавчому рівні поняття «власний капітал» регламентується НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де зазначається, що власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [9].

Для цілей бухгалтерського обліку доцільно притримуватись визначення передбаченого НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [п. 3, 9].

Планом рахунків бухгалтерського обліку [10] для власного капіталу передбачено 4 клас рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу – статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів [5].

Сутність власного капіталу підприємства проявляється через його функції (табл. 1).

Власний капітал є основним джерелом формування господарських засобів та відображається у бухгалтерському балансі рівнянням:

$$\text{«Актив = Власний капітал + Зобов'язання»}. (1)$$

Величина власного капіталу характеризує платоспроможність та кредитоспроможність, забезпеченість коштами для покриття власних зобов'язань

підприємства. Важливе значення для визнання у бухгалтерському обліку та звітності має класифікація власного капіталу (рис. 1).

Бухгалтерський облік та формування фінансової звітності власного капіталу підприємства здійснюється за нормативно – правовою базою наведеною в табл. 2.

Первинними документами з обліку операцій з власним капіталом є: бухгалтерська довідка, акти приймання передачі основних засобів, видатковий касовий ордер, прибутковий касовий ордер, виписка банку, акт про приймання матеріалів, накладна, а реєстрами є: відомості 7.1 «Додатковий капітал», 7.2 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 7.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», Журнал № 7, Журнал-Головна книга.

Як уже зазначалося, для обліку власного капіталу передбачено Планом рахунків [10] 4 клас рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» (табл. 3).



Рис. 1. Класифікація власного капіталу

Таблиця 1

Функції власного капіталу

Назва	Характеристика
Відповідальності і захисту прав кредиторів	відображений в балансі підприємства власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві, а також захистом кредиторів від втрати капіталу.
Довгострокового кредитування	перебуває в розпорядженні підприємства необмежений час.
Фінансування ризику	власний капітал використовується для фінансування ризикових інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори.
Кредитоспроможності	при наданні кредиту, за інших рівних умов, перевага надається підприємствам з меншою кредиторською заборгованістю і більшим власним капіталом.
Компенсації понесених збитків	тимчасові збитки мають погашатись за рахунок власного капіталу.
Розподілу доходів і активів	частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна при ліквідації підприємства.
Самостійності і влади	визначення ступеня влади кожного з власників щодо прийняття рішень з управління підприємством. Розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство.

**Нормативно – правове забезпечення бухгалтерського обліку
та фінансової звітності власного капіталу**

№ з/п	Назва джерела	Характеристика джерела
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
2.	Закон України «Про господарські товариства» [4]	Визначає поняття і види господарських товариств, правила їх створення, діяльності, а також права і обов'язки їх учасників та засновників.
3.	Господарський кодекс України [2]	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.
4.	Цивільний кодекс України [12]	Регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.
5.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [5]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу.
6.	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [6]	Розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.
7.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [8]	Визначає базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.
8.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Таблиця 3

Структура 4 класу рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»

Рахунки першого порядку (Синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)	Призначення рахунку
40 Зареєстрований (пайовий) капітал	401 Статутний капітал	призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.
	402 Пайовий капітал	
	403 Інший зареєстрований капітал	
	404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу	
41 Капітал у дооцінках	411 Дооцінка (уцінка) основних засобів	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.
	412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	
	413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	
	414 Інший капітал у дооцінках	
42 Додатковий капітал	421 Емісійний дохід	призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.
	422 Інший вкладений капітал	
	423 Накопичені курсові різниці	
	424 Безоплатно одержані необоротні активи	
	425 Інший додатковий капітал	
43 Резервний капітал	За видами капіталу	призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.
44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441 Прибуток нерозподілений	ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.
	442 Непокриті збитки	
	443 Прибуток, використаний у звітному періоді	

45 Вилучений капітал	451 Вилучені акції	ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.
	452 Вилучені вклади й паї	
	453 Інший вилучений капітал	
46 Неоплачений капітал	За видами капіталу	призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.
47 Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 Забезпечення виплат відпусток	ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів).
	472 Додаткове пенсійне забезпечення	
	473 Забезпечення гарантійних зобов'язань	
	474 Забезпечення інших витрат і платежів	
	475 Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
	476 Резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
	477 Забезпечення матеріального заохочення	
478 Забезпечення відновлення земельних ділянок		
48 Цільове фінансування і цільові надходження	481 Кошти, вивільнені від оподаткування	ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).
	482 Кошти з бюджету та державних цільових фондів	
	483 Благодійна допомога	
	484 Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	
49 Страхові резерви (для страхової діяльності)	491 Технічні резерви	призначено для узагальнення інформації про рух коштів страхових резервів.
	492 Резерви із страхування життя	
	493 Частка перестраховиків у технічних резервах	
	494 Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
	495 Результат зміни технічних резервів	
	496 Результат зміни резервів із страхування життя	

В процесі господарської діяльності власний капітал підприємства може змінюватись (рис. 2).

Формами фінансової звітності, у яких відображається інформація щодо стану та змін у власному капіталі підприємства є: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про власний капітал, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до фінансової звітності, які регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9].

В обліковій практиці власного капіталу підприємства допускають такі помилки:

- порушення або недотримання нормативних документів щодо формування та використання власного капіталу;

- неякісне оформлення первинних документів (застосування самостійно пристосованих форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, безпідставне виправлення записів);

- несвоєчасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників підприємства;

- неправильне документування часток засновників, які були внесені до зареєстрованого (пайового) капіталу або повернуті;

- відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів;

- використання прострочених або відсутність документів, оформлених відповідно до чинного законодавства;

- наявність фіктивних документів;

- невнесення (часткове внесення) впродовж першого року засновниками часток до зареєстрованого (пайового) капіталу;

- несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів (якщо їх чисельність більша за 50 відсотків);

- залишок за кредитом субрахунків 401 «Статутний капітал» або 403 «Інший зареєстрований

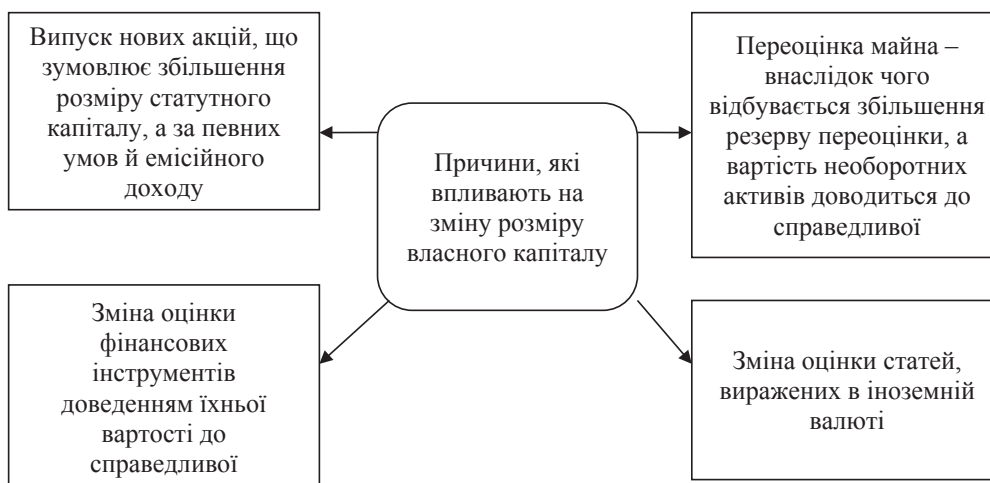


Рис. 2. Причини, які впливають на зміну розміру власного капіталу

капітал» не відповідає заявленому в установчих документах;

- необґрунтоване збільшення зареєстрованого (пайового) капіталу за рахунок підвищення вартості запасів або необоротних активів понад погоджену засновниками (учасниками) їхню справедливу вартість (для підприємств недержавної форми власності);

- неврахування курсових різниць у разі внесків до зареєстрованого (пайового) капіталу валютних цінностей засновником-нерезидентом;

- відсутність списку осіб, що мають право на майновий пай та визначення розміру індивідуального майнового паю;

- відсутність документів щодо передачі в оренду або викупу паю;

- неправильний розрахунок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), дивідендів;

- невивплата дивідендів за привілейованими акціями;

- прийняте рішення щодо виплати дивідендів за акціями до повної сплати розміру всього зареєстрованого (пайового) капіталу чи при наявності у товариства ознак банкрутства;

- не відображення або невірне відображення емісійного доходу при вилученні акцій;

- неправильне відображення дооцінки або безоплатно одержаних необоротних активів;

- невірне створення або використання резервного капіталу;

- використання прибутку впродовж року на інші цілі, крім як на формування (поповнення) резервного капіталу та на нарахування дивідендів учасникам;

- відображення доходів та витрат на рахунках капіталу;

- не відображення або невірне відображення за рахунками обліку здійснених операцій щодо формування зареєстрованого (пайового) капіталу;

- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку власного капіталу.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- з метою удосконалення обліку власного капіталу доцільно не допускати вище зазначених помилок в обліковій практиці підприємства;

- для потреб бухгалтерського обліку власний капітал доцільно визначати згідно п.3 НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9];

- класифікувати згідно Плану рахунків [10] та Інструкції про застосування плану рахунків [5], зокрема за 4 класом «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Отже, зазначені рекомендації спрямовані на удосконалення бухгалтерського обліку, економічної сутності, класифікації власного капіталу для потреб підприємства та не суперечать чинному законодавству.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

2. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 436-IV, зі змінами і доповненнями.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами і доповненнями.

4. Закон України «Про господарські товариства», прийнятий Верховною Радою України від 19.09.1991 № 1576-XII, зі змінами і доповненнями.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бух-

галтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433, зі змінами і доповненнями.

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс]: МСФЗ для МСП – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_063

8. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики

підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України».

9. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.

10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом МФУ від 30.11.99 № 291.

11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

12. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 435-IV, зі змінами і доповненнями.