

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-88>

УДК 657.3

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

EQUITY OF THE ENTERPRISE: ECONOMIC ESSENCE, ACCOUNTING PROBLEMS AND WAYS TO IMPROVE IT

Гуріна Наталія Валеріївна

кандидат економічних наук, доцент,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9433-069X>

Яригіна Анастасія Володимирівна

здобувач вищої освіти другого (магістерського) рівня,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1436-9573>

Hurina Nataliya, Yarygina Anastasia
State Tax University

Стаття присвячена актуальним питанням обліку власного капіталу. У статті проаналізовані та систематизовані думки вчених-економістів щодо трактування терміну «власний капітал» й узагальнено дане поняття. Розглянуто порядок відображення інформації про власний капітал на рахунках бухгалтерського обліку і надані рекомендації щодо введення аналітичних рахунків, які забезпечать отримання своєчасної, повної, достовірної та актуальної інформації щодо складових власного капіталу та будуть використані при складанні фінансової звітності підприємства. Досліджено порядок відображення власного капіталу у різних формах фінансової звітності підприємства та розглянуто форми внутрішніх звітів з обліку складових власного капіталу підприємства, використання яких дасть можливість сформуванню обліково-аналітичного забезпечення контролю та аналізу складових власного капіталу.

Ключові слова: власний капітал, облік власного капіталу, Звіт про власний капітал, аналіз, контроль.

Статья посвящена актуальным вопросам учета капитала предприятия. В статье проанализированы и систематизированы мнения экономистов о трактовке термина «капитал предприятия» и обобщено данное понятие. Рассмотрен порядок отображения информации о капитале на бухгалтерских счетах и рекомендации по внедрению аналитических счетов, которые обеспечат получение своевременной, полной, достоверной и актуальной информации о составляющих собственного капитала и будут использоваться при составлении финансовой отчетности предприятия. Исследован порядок отображения собственного капитала в различных формах финансовой отчетности предприятия и рассмотрены формы внутренней отчетности по учету составляющих собственного капитала предприятия, использование которых позволит сформировать учетно-аналитическое обеспечение контроля и анализа составляющих собственного капитала.

Ключевые слова: акционерный капитал, учет собственного капитала, отчет о долевом участии, анализ, контроль.

The article is devoted to topical issues of equity accounting. The article analyzed and systematized the opinions of economists on the interpretation of the term "equity" and summarized this concept. As a result of the study, it was proposed to put it in the following edition: equity is the amount of funds of the enterprise that was received by it as a result of activities either in the form of contributions of owners (participants) or as a reinvestment of net profit. Since the formation and use of equity components is influenced by the specifics of the activities of business entities, therefore, the article investigates the possibility of displaying this feature on accounting accounts. The article also discusses the procedure for displaying information about equity on accounting accounts and provides recommendations on the use of analytical accounts, in particular, the introduction of an additional analytical account 426 "Special Purpose Trust Fund". The use of this sub-account will provide the possibility of analyzing and controlling each source

of additional capital, obtaining step-by-step information on its movement in equity. For annual deductions from the profit to the account 43 "Reserve capital" it is proposed to develop a template "Typical transaction-deduction". The implementation of these proposals will ensure the receipt of timely, complete, reliable and up-to-date information on the components of equity, which will be used in the preparation of the financial statements of the enterprise. The article also examines the procedure for displaying equity in various forms of financial statements of the enterprise and considers the forms of internal reports on accounting of components of the company's equity. Such forms of internal reporting as "Report on the movement of additional capital", "Report on trust funds of the enterprise" are distinguished. The use of the proposed forms of internal reporting will make it possible to form accounting and analytical support for control and analysis of equity components. It is proposed that in order to improve accounting, increase the efficiency of the enterprise, determine the procedure and conditions for the formation and change of components of equity, regulate them in the Order on Accounting Policy.

Keywords: equity, equity accounting, Equity report, analysis, control.

Постановка проблеми. У сучасному бухгалтерському обліку допускається багатоваріантність вирішення питань щодо обліку власного капіталу величина якого є важливою економічною категорією, оскільки вказує на платоспроможність підприємства, має безпосередній вплив на зовнішню політику суб'єкта господарювання та його фінансову привабливість перед інвесторами.

Крім того, ефективність діяльності підприємства обумовлена величиною власного капіталу та раціональністю формування його складових. Разом з цим, ураховуючи специфічні ознаки функціонування підприємств, при організації обліку активів і пасивів необхідно враховувати вимоги чинного законодавства та особливості роботи суб'єктів господарювання. Саме це обумовлює актуальність дослідження низки проблемних питань з обліку, контролю та аналізу власного капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку формування та змін власного капіталу досліджуються в працях вітчизняних науковців: М.Д. Алексеєнко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.М. Мосійчук, В.М. Пархоменко, Н.Д. Прокопенко, Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Ф.Є. Поклонський, С.В. Пітель, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Воськало та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на дослідження теми статті у різних аспектах, питання сутності та відображення інформації в обліку про власний капітал з урахуванням сучасних вимог обліку та міжнародного досвіду залишаються дискусійними і потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Наукове обґрунтування теоретичних положень бухгалтерського обліку формування власного капіталу, пошук шляхів удосконалення організаційно-методичних засад обліку складових власного капіталу з метою покращення результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Власний капітал є одним із актуальних показників діяльності підприємства, оскільки він виконує функції джерела довгострокового фінансування підприємства та характеризує його кредитоспроможність.

Перш, ніж розглядати відображення в обліку інформації про власний капітал доцільно розглянути економічну сутність терміну «власний капітал». Так, першим, хто дослідив категорію «капітал» був Арістотель, який розглядав його крізь призму багатства, виокремлюючи два види: природне багатство та гроші, отримані в результаті накопичення.

Як зазначають Мельник Т.Г. та Димніч В.В., «історично сформувалася низка основних теорій капіталу:

– грошова теорія меркантилістів, представники якої ототожнювали термін «капітал» з термінами «гроші», «багатство», «аванси»;

– натуралістична теорія класичної школи політекономії, що представляє капітал як вкладення у виробництво, частину матеріальних запасів або частину багатства країни, тобто є матеріально-речовинним трактуванням капіталу;

– теорія фінансового капіталу монетаристів, яка абсолютизує роль фінансової сфери в економіці та відповідно головну роль віддає фінансовому (грошовому) капіталу;

– теорія людського капіталу, прихильники якої вважають людину, її знання, навички, уміння, талант, здібності та інші обдарування найважливішим фактором економічного успіху будь-якого підприємства чи країни» [7, с. 665].

У сучасних літературних джерелах існує досить велика кількість трактувань поняття «власний капітал» (табл. 1).

Аналізуючи, наведені у табл. 1, дефініції терміну «власний капітал», можна дійти висновку про дещо різні підходи до його трактування. Так, є вчені, які розглядають власний капітал як вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та вико-

Таблиця 1

Дефініції поняття «власний капітал»

Автор	Трактування терміну
Бутинець Ф.Ф. [3, с. 742]	Власний капітал – загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів.
Безкоровайна Л.В. [1, с. 952]	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.
Мельник Т.Г., Димніч В.В. [7, с. 665]	Власний капітал – вкладення власників, власних джерел підприємства, що без визначеного терміну повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку.
Городня Т.А. [1, с. 951]	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.
Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. [13, с. 537]	Власний капітал – власні джерела фінансування підприємства, які без зазначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками), або суми реінвестованого чистого прибутку, нагромаджені протягом строку існування підприємства, а також дарчий капітал.
Ткаченко Н.М. [11, с. 623]	Власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з оподаткованого прибутку.

Джерело: узагальнено авторами, опрацювавши джерела [1; 3; 7; 11; 13]

ристовуються ним для одержання певних економічних вигід у майбутньому. Тоді як інші – ототожнюють капітал з власними джерелами підприємства, які отримані в результаті здійснення внесків учасниками.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8] зазначається, що «власний капітал – це частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань» [8]. Погоджуємося з думкою Безкоровайної Л.В. [1, с. 951], що дане визначення відображає лише порядок розрахунку суми власного капіталу, проте не розкриває джерел його формування та напрямків використання.

З метою уточнення терміну «власний капітал» пропонуємо викласти його у такій редакції: власний капітал – це сума коштів підприємства, яка була отримана ним у результаті здійснення діяльності або у вигляді внесків власників (учасників) чи у якості реінвестування чистого прибутку.

До складу власного капіталу входять: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); вилучений капітал; неоплачений капітал [8].

Необхідно відзначити, що облік власного капіталу залежить від організаційно-правової

форми підприємства, вимог чинного законодавства країни та обов'язково відображається у документі про облікову політику. Необхідно відзначити, що облікова політика – це фундамент, на якому базується весь бухгалтерський облік суб'єкта господарювання. Так згідно законодавства підприємство визначає облікову політику самостійно у вигляді наказу керівника чи уповноваженим органом (ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами) [9] у ній же суб'єкт господарювання обирає за якими стандартами та положеннями обліку діятиме, що в подальшому буде впливати на складові власного капіталу.

Економічна важливість власного капіталу і багатогранність його структури обумовлюють необхідність ведення правильного та достовірного обліку, здійснення будь-яких форм контролю, а також проведення аналізу власного капіталу кожним суб'єктом господарювання, тим самим підтверджуючи актуальність вивчення даної проблеми. Тому ефективно управління власним капіталом неможливе без подальшого удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку, дані якого є не тільки інформаційним матеріалом про стан і зміни об'єктів управління, але й базою для проведення контролю.

Так, виходячи із складових власного капіталу підприємства, доцільно створити форми звітів, які виступатимуть у якості обліково-інформаційного забезпечення контролю та аналізу власного капіталу (табл. 2).

З метою покращення використання власних коштів можна вжити наступних заходів:

- спрямування частини чистого прибутку безпосередньо на приріст статутного капіталу для підвищення нормативу (або поповнення власних оборотних коштів);

- продаж (реалізація) об'єктів основних засобів (невикористовуваних, недовантажених, морально застарілих) і використання одержаних коштів (або бодай їх частин) на поповнення фонду власних коштів;

- вжити заходів щодо партнерських відносин з комерційними банками і збільшення на цій основі обсягу короткотермінових кредитів у своєму господарському обороті;

- розширення практики розрахунків на умовах попередньої оплати (перерахування авансів) тощо.

З метою відображення інформації в обліку про складові власного капіталу передбачено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Сучасні вимоги до швидкого та своєчасного забезпечення інформацією обумовлюють необхідність комп'ютеризації фінансового та управлінського обліку і аналізу власного капіталу. Необхідно зазначити, що при використанні сучасних інформаційних систем та технологій відрізняється порядок побудови системи рахунків. За наявності комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку немає потреби в обмеженні кількості показників, а чітка схема організації аналітичного обліку складових власного капіталу не ускладнює створення додаткових довідників рахунків. Так, з метою отримання детальної інформації про додатковий капітал підприємства, можна створити аналітичний субрахунок 426 «Цільовий фонд спеціального призначення», що забезпечить можливість

проведення аналізу та здійснення контролю за кожним джерелом додаткового капіталу, отримання поетапної інформації про його рух у складі власного капіталу.

Крім того, для щорічних відрахувань з прибутку до рахунку 43 «Резервний капітал» можна розробити шаблон «Типова операція-відрахування», де передбачити відрахування у розмірі 5%. Для визначення прибутку програмою також передбачено здійснення автоматичного розрахунку.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. Звіт про власний капітал відображає інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду, його не подають у складі проміжної звітності, а формують у складі річної фінансової звітності [9]. Однак за потреби, з метою отримання інформації про власний капітал бухгалтер може скласти такий Звіт після закінчення кожного звітного періоду.

Відтак, у графах цього Звіту відображаються лише ті показники, які наведені в розділі I «Власний капітал» пасиву балансу [8, п. 10, р. II]. Крім того, якщо відсутня інформація для розкриття в окремих статтях Звіту про власний капітал, такі статті можна не наводити. Водночас підприємство може додати статті з переліку додаткових статей за умови збереження їх назви та коду рядка. Щоправда, такі статті можна додати лише тоді, коли зазначена стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;

- оцінка статті може бути достовірно визначена [8, п. 4, р. II].

Таким чином, джерелами власного капіталу у Звіті про власний капітал є: зареєстрований капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал; вилучений капітал.

Основним документом фінансової звітності у всіх країнах є Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан), який є головним джерелом

Таблиця 2

Форми внутрішніх звітів з обліку складових власного капіталу підприємства

Назва документа	Призначення
Звіт про рух додаткового капіталу	Рух складових власного капіталу за додатковими сегментами, що не відображаються у формі 4 «Звіт про власний капітал».
Звіт про проведення дооцінки необоротних активів	Необоротні активи за результатами дооцінки, суми переоцінки, зносу.
Звіт по цільових фондах підприємства	Облік використання цільових фондів у складі додаткового капіталу за напрями відповідно статуту та положень.

Джерело: запропоновано авторами, опрацювавши [4; 5; 12]

інформації про фінансово-майновий стан підприємства для всіх зацікавлених користувачів. В основу Балансу в будь-якій країні покладено головне рівняння бухгалтерського обліку, що відображає взаємозв'язок між активами, пасивами (зобов'язаннями) та власним капіталом: актив = капітал + зобов'язання.

За Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі – МСБО 1) Звіт про фінансовий стан та Звіт про зміни у власному капіталі включає статті, що подають такі суми: випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства, зобов'язання та активи щодо поточного податку [6, п. 54]. Власний капітал та резерви, водночас, поділяють на різні класи, такі як: сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви, фонди [6, п. 78], що дає змогу отримати інформацію щодо управління капіталом та фінансового стану підприємства. Таким чином, МСБО 1 підходить більш для приват-

них підприємств, що дає змогу розкрити інформацію для потенційних інвесторів та партнерів, проаналізувати його фінансову спроможність (незалежність) для подальшого партнерства.

Висновки. Таким чином, власний капітал – це сума коштів підприємства, яка була отримана ним у результаті здійснення діяльності або у вигляді внесків власників (учасників) чи у якості реінвестування чистого прибутку. Формують і використовують складові власного капіталу суб'єкти господарювання за різними напрямками своєї діяльності.

Оскільки ефективність діяльності підприємства залежить від обраної системи управління власним капіталом та її удосконаленням, тому, підприємству необхідно чітко визначати цілі, порядок та умови формування і зміни складових власного капіталу, які доцільно з метою удосконалення обліку власного капіталу прописати у Наказі про облікову політику підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 4. С. 950–954.
2. Бугай О. Особливості використання сучасних інформаційних технологій в обліку власного капіталу підприємства. *Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку* : збірник матеріалів Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції. Київ, 9 грудня 2014 р. Київ : КНЕУ, 2014. С. 343–345.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / за ред. Ф.Ф. Бутинця; 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
4. Голубнича Г. Рух капіталів як фактор розвитку облікових систем в умовах глобалізації бізнесу. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія : Економіка*. 2010. № 119. С. 4–6.
5. Гриценко О.І. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2010. № 1(7). С. 225–228.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ) : станом на 1 січня 2015 року. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoii-movoiu---rik?ca-tegory=bjudzhet> (дата звернення: 27.12.2021).
7. Мельник Т.Г., Димніч В.В. Особливості обліку власного капіталу в акціонерних товариствах. *Молодий вчений*. 2018. № 3(55) березень. С. 665–669.
8. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 96–XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу (пасивів) в управлінні підприємством. *Вчені записки*. 2011. Вип. 8. 310 с.
11. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид., допов. і перероб. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
12. Шара Є.Ю., Бідюк О.О., Гуріна Н.В., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік II [текст] : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2012. 398 с.
13. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік. Київ : Видавничий центр «Академія», 2002. 672 с.

REFERENCES:

1. Bezkorovajna L.V. (2015) Osoblyvosti obliku vlasnoho kapitalu na pidpriemstvakh. *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, 4, 950–954.
2. Buhaj O. (2014) Osoblyvosti vykorystannia suchasnykh informatsijnykh tekhnolohij v obliku vlasnoho kapitalu pidpriemstva. *Oblik, analiz ta audyt: evoliutsiia, suchasnyj stan ta perspektyvy rozvytku: zbirnyk materialiv Vseukrains'koi students'koi naukovy-praktychnoi konferentsii*, 343–345.
3. Butynets' F.F. (2009) Bukhhalters'kyj finansovyj oblik: [pidruchnyk] / za red. F.F. Butyntsia; 8-me vyd., dop. i pererob. Zhytomyr: Ruta, p. 912.
4. Holubnycha H. Rukh kapitaliv iak faktor rozvytku oblikovykh system v umovakh hlobalizatsii biznesu. *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu im. Tarasa Shevchenka*, 119, 4–6.
5. Hrytsenko O.I. (2010) Orhanizatsiia bukhhalters'koho obliku vlasnoho kapitalu. *Visnyk Universytetu bankivs'koi spravy Natsional'noho banku Ukrainy*, 1(7), 225–228.
6. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti (MSFZ), vkluchaiuchy Mizhnarodni standarty bukhhalters'koho obliku (MSBO) ta Tlumachennia (KTMFZ, PKT): stanom na 1 sichnia 2015 roku. Available at: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?ca-tegory=bjudzhet> (accessed 27 December 2021).
7. Mel'nyk T.H., Dymnich V.V. (2018) Osoblyvosti obliku vlasnoho kapitalu v aktsionernykh tovarystvakh. *Molodyj vchenyj*, 3(55), 665–669.
8. Natsional'ne polozhennia standart bukhhalters'koho obliku 1 “Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti”, zatverdzhene nakazom Minfinu Ukrainy vid 07.02.2013. Vol. 73. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
9. Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 roku № 96–XIV (zi zminyamy i dopovnenniamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 27 December 2021).
10. Sopko V.V. (2011) Bukhhalters'kyj oblik kapitalu (pasyviv) v upravlinni pidpriemstvom. *Vcheni zapysky*, 8, 310.
11. Tkachenko N.M. (2013) Bukhhalters'kyj (finansovyj) oblik, opodatkuvannia i zvitnist': pidruchnyk. 6-te vyd., dopov. i pererob. Kyiv: Alerta, p. 982.
12. Shara Ye.Yu., Bidiuk O.O., Hurina N.V., Sokolovs'ka-Hontarenko I.Ye. (2012) Finansovyj oblik II [tekst]: navch. posib. Kyiv: “Tsentri uchbovoi literatury”, p. 398.
13. Chebanova N.V., Vasylenko Yu.A. (2002) Bukhhalters'kyj finansovyj oblik. Kyiv: Vydavnychyj tsentr “Akademiia”, p. 672.