

УДК 657.3 (075)

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ*Бобяк А.П.*

Проведені автором дослідження власного капіталу дозволили виявити його економічну сутність як об'єкта бухгалтерського обліку; визначити структуру та взаємозв'язок окремих елементів власного капіталу та дати загальну характеристику рахунків обліку власного капіталу.

Ключові слова. власний капітал, організаційно-правова форма підприємства, статутний капітал, пайовий капітал, неоплачений капітал, вилучений капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток.

Структурна перебудова промисловості, відкриття внутрішнього вітчизняного ринку для зарубіжних товаровиробників впливають на структуру власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм. Важливе місце у стратегії підприємства займають формування, використання і управління власним капіталом. Метою формування капіталу підприємства є придбання необхідних активів та оптимізація структури капіталу з позицій забезпечення умов ефективного його використання.

Бухгалтерський облік як інформаційна система не може залишитися осторонь від процесів економічних перетворень, які відбуваються в Україні в останні роки. Проблеми обліку й аналізу формування та змін власного капіталу досліджуються в працях провідних вчених-економістів. Серед вітчизняних учених, які здійснили внесок в удосконалення обліку власного капіталу на різних історичних етапах, слід назвати таких Ф.Ф. Бутинець [1], В.П. Завгородний [2], Н.М. Ткаченко [4], В.В. Сопко [3], Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [5] та інші.

Метою статті є удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку власного капіталу на підприємствах.

Якісні зміни, що відбулися і ще тривають в господарському житті нашої країни, об'єктів господарювання, вимагають науково обґрунтованої перебудови бухгалтерського обліку, його методології та організації. Формування багатоукладної економіки значно розширили коло зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації щодо власності і фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання та результатів їх господарської діяльності. Відповідно зростають вимоги щодо повноти і достовірності бухгалтерської інформації. Виходячи з цього в статті питання обліку власного капіталу розглядаються через призму економічної сутності явища та його правової форми.

Багатогранність класифікаційних ознак підприємств спричинила наявність в економічній літературі великої кількості напрямків класифікації власного капіталу підприємства. А це, в свою чергу, призвело до різнобою в тлумаченні методик бухгалтерського обліку власного капіталу. В табл. 1 наведено основні напрямки класифікацій власного капіталу, що використовуються в економічній літературі на сьогоднішній день.

Крім наведених у таблиці, в економічній літературі існує і ряд інших підходів до визначення структури власного капіталу. Зокрема, деякі автори поділяють власний капітал на інвестований засновниками (учасниками, акціонерами) та створений фірмою за час діяльності.

Проаналізувавши підходи різних вчених, пропонуємо наступну структуру власного капіталу підприємства, яку наведено на рис. 1.

Як видно з рисунка, загальна структура власного капіталу складається з наступних елементів.

1. Капітал власників - це сума капіталу внесеного засновниками. Ця сума складається з двох частин:
 - реєстрований - це сума власного капіталу, згідно установчих документів за винятком неоплаченого та вилученого капіталу;
 - нереєстрований - тобто додатково вкладений засновниками - це результат від продажу акцій власної емісії або додаткові внески засновників на збільшення реєстрованого капіталу підприємства після прийняття рішення про таке збільшення, але до державної реєстрації цих змін тощо.

Таблиця 1.

Основні напрямки по визначенню структури власного капіталу

	Автори	Структура власного капіталу
1.	Велш Глен А., Шорт Деніел Г.	- Статутний капітал - Додатковий капітал - Нерозподілений прибуток
2.	Сопко В.В.	- Реєстрований капітал - Нереєстрований капітал
3.	Хендриксен Э.С	- Суми, внесені акціонерами - Перевищення суми чистого прибутку над дивідендами - Безкоштовні надходження від інших осіб
4.	Хендриксен Э.С.	- Номінальний - Оплачений акціонерами понад номінал - Утворений внаслідок переоцінок - Нерозподілений прибуток
5.	Національні Положення бухгалтерського обліку України	- Фактично внесений Статутний (Пайовий) капітал (Статутний капітал за винятком неоплаченого і вилученого) - Додатковий капітал - Резервний капітал - Нерозподілений прибуток (+) / Непокриті збитки (-)

**Рис. 1. Структура власного підприємницького капіталу.**

2. Капітал створений в процесі діяльності - тобто, отриманий в результаті діяльності суб'єкта (окрім результату від продажу акцій власної емісії), це сума резервного капіталу та нерозподіленого прибутку (або мінус непокриті збитки).

3. Інший додатковий не вкладений власниками - формується за рахунок безоплатно отриманого майна, індексації майна, тощо.

Крім того, до власного капіталу належать відокремлені від нього:

- страхові резерви;
- цільове фінансування і цільові надходження;
- забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Таким чином, запропонована загальна структура власного капіталу підприємства дає змогу з більшим розумінням визначати його складові частини з урахуванням джерела виникнення.

Стосовно ж деталізації структури власного капіталу за елементами то наявність або відсутність того чи іншого елемента власного капіталу у його структурі залежить, в першу чергу, від організац-

ійно-правової форми підприємства, а для приватних за формою власності підприємств ще й від належності до тієї чи іншої групи.

Крім того, на структуру власного капіталу впливають також вимоги законодавства щодо реєстрації внесків учасників. Відповідно до цих вимог і виділяється статутний капітал (або пайовий), реєстрація якого є обов'язковою, та інший капітал, який не підлягає реєстрації.

Кожен з видів власного капіталу виконує різні функції.

Статутний капітал. Основною функцією статутного капіталу є забезпечення регулювання відносин власності, його розмір фіксується в установчих документах і не може бути меншим за встановлену законодавством величину, а там, де законодавство не вимагає реєстрації вступних внесків засновників, статутний капітал як вид може бути відсутнім.

Пайовий капітал. Цей вид капіталу використовують кредитні спілки, підприємства споживчої кооперації та інші колективні підприємства, у яких в установчих документах фіксуються внески засновників у вигляді паїв, пайових внесків. Пайовий капітал складається з суми пайових внесків усіх членів спілки, як індивідуальних так і колективних.

Неоплачений капітал. Даний вид капіталу притаманний тим підприємствам у яких є в наявності статутний або пайовий. Він виникає завдяки тому, що згідно законодавства підприємство може розпочати свою діяльність маючи в наявності не повністю сформованими вказані види капіталу. Цей вид капіталу являє собою суму боргових вимог до засновників стосовно внесків до статутного (пайового) капіталу.

Вилучений капітал. Цей вид капіталу притаманний корпоративним підприємствам. Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції. Акції викупуваються з метою їх наступного анулювання або перепродажу, чи поширення серед інших осіб. Вилучений капітал являє собою фактичну собівартість викуплених акцій власної емісії. Викуплені акції мають бути реалізовані чи анульовані протягом року. В цей період розподіл прибутку акціонерного товариства здійснюється без врахування викуплених власних акцій.

Додатковий капітал (від продажу акцій власної емісії). Даний вид капіталу виникає тільки у корпоративних підприємств і визначається як різниця між продажною вартістю акцій власної емісії та її номінальною вартістю.

Додатковий капітал (додаткові внески засновників). Цей вид капіталу виникає на партнерських та індивідуальних підприємствах за рахунок внесення засновниками додаткових внесків на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства. Рішення про додаткові внески приймається загальними зборами колективу. Додаткові внески не збільшують суму статутного капіталу, не порушують співвідношення часток у статутному капіталі і не реєструються в державних органах.

Інший додатковий капітал. До нього включаються різноманітні інші вкладення до власного капіталу, які не є реєстрованими, отриманими в результаті діяльності підприємства і не відносяться до двох попередніх видів додаткового капіталу. До нього включається вартість безоплатно отриманого майна, індексації майна, тощо.

Резервний капітал. Цей вид капіталу притаманний усім типам підприємств. Резервний капітал являє собою суму резервів, утворених згідно з чинним законодавством або установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Нерозподілений прибуток (непокриті збитки). Цей вид капіталу являє собою чистий фінансовий результат діяльності підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

Як бачимо із вищенаведеного, в бухгалтерському обліку, окрім вкладеного і накопиченого капіталу, застосовуються поняття «неоплачений» та «вилучений» капітал. Наявність цих складових частин власного капіталу пояснюється в першу чергу тим, що головним завданням 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 з метою нівелювання штучного збільшення загальної суми власного капіталу необхідне застосування цих коригуючих показників.

З метою узагальнення даних про стан та рух власного капіталу підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій передбачено рахунки 4 класу.

У таблиці 2 наведено перелік рахунків цього класу на яких відображаються стан та рух складових частин власного капіталу.

Таблица 2.

Перелік рахунків для обліку власного капіталу

№ рах.	Назва рахунку, субрахунку	Призначення рахунків, субрахунків
40	Статутний капітал	Пасивний, для обліку зафіксованих в
41	Пайовий капітал	установчих документах сум, що є внесками (власників, засновників) до капіталу підприємства
42	Додатковий капітал	Пасивні, для обліку додаткових внесків,
421	Емісійний дохід	дооцінки активів та інших коштів,
422	Інший вкладений капітал	зарахованих до власного капіталу понад
423	Дооцінка активів Безкоштовно	заявлену суму
424	одержані необоротні активи	
425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал	Пасивний, для обліку резервів, створених за рахунок нерозподіленого прибутку
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Для обліку чистих фінансових результатів
441	Прибуток нерозподілений	Пасивний, для обліку чистих фінансових результатів, що реінвестовані в
442	Непокриті збитки	підприємство Контрпасивний, для обліку вилучення власного капіталу в результаті допущених збитків
443	Прибуток, використаний у звітному періоді	Контрпасивний, для обліку використання прибутку власниками на поповнення статутного і резервного капіталу, виплату дивідендів
45	Вилучений капітал	Контрпасивний, регулює статутний (пайовий) капітал у бік зменшення на суми викуплених в акціонерів акцій власної емісії
46	Неоплачений капітал	Контрпасивний, регулює статутний (пайовий) капітал у бік зменшення на суму заявлених, але не внесених коштів
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Пасивний, для обліку створених на підприємстві резервів майбутніх витрат та платежів
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Пасивний, для обліку коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення
49	Страхові резерви	Пасивний, для обліку страхових резервів на підприємствах-страховиках

Розмір власного капіталу залежить від багатьох факторів, серед яких можна виділити наступні:

- інвестиції (призводять до збільшення власного капіталу);
- прибутки, отримані в результаті діяльності (збільшують розмір власного капіталу);
- вилучення частки засновником (зменшує розмір власного капіталу);
- витрати, пов'язані з використанням власного капіталу (виплата дивідендів, покриття раніше отриманих збитків, тощо).

Широкий спектр організаційно-правових форм вітчизняних підприємств, обумовлює особливості обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності для кожного конкретного їх типу. Дослідження цих особливостей та методичне забезпечення обліку власного

капіталу на підприємствах відповідно до організаційно-правової форми підприємства є важливим елементом удосконалення методології бухгалтерського обліку, оскільки сприяє підвищенню повноти та достовірності інформації про фінансово-майновий стан різних типів підприємств у фінансовій звітності.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи вищевикладене нами зроблено наступні висновки:

- сума власного капіталу являє собою загальну вартість засобів, отриманих від засновників у різній формі з повною передачею права власності на ці засоби підприємству, або залишених засновниками на підприємстві, отриманих в процесі діяльності підприємства (як в результаті власної діяльності, так і безоплатно отриманих);

- облік власного капіталу залежить від організаційно-правової форми підприємства, вимог чинного законодавства країни щодо мінімального розміру статутного, резервного капіталу тощо. Основними законодавчими актами, що регламентують ці положення, є Закон України “Про господарські товариства”, Цивільний та Господарський кодекси України, якими визначають мінімальні вимоги щодо формування статутного капіталу, резервного капіталу підприємства;

- сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу відповідає сукупній ринковій вартості акцій підприємства чи сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому на засадах принципу безперервності.

Крім того, величина власного капіталу є важливою економічною категорією, оскільки вказує на платоспроможність підприємства. Особливістю цієї категорії є невизначеність власного капіталу з точки зору його місцезнаходження на підприємстві. Тому питання обліку власного капіталу є дуже актуальними і мають потребу в подальшому удосконаленні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник /за ред. Ф.Ф.Бутинця.- Житомир: ЖІТІ, 2001.- 288с.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): учеб. пособие для студентов вузов / В.П. Завгородний. - К.:А.С.К., 2001. - 848 с.
3. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник./ В.В. Сопко. — 3-тє вид., перероб. і доп. - К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко.- К.: А.С.К., 2000.- 784с.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ / под ред. проф. Я.В.Соколова. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.