DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-2-78-71>

УДК 657

Дорош Н.І., Лясківська Г.В.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОБЛІК ЗМІН У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті розкрито питання щодо сутності, класифікації та значення власного капіталу для суб'єкта господарювання. Проаналізовано завдання власного капіталу для досягнення мети суб'єкта господарювання. Виокремлено основні функції власного капіталу. Розглянуто нормативно-правове регулювання щодо сутності та методики обліку власного капіталу у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Визначено структуру власного капіталу. Наведено типові бухгалтерські проведення з обліку формування власного капіталу та змін, які відбуваються під час фінансової діяльності підприємства. Досліджено особливості узагальнення інформації про власний капітал та відображення її у звітності в контексті національних та міжнародних стандартів. Також, зазначено імплементацію міжнародного досвіду у національний облік.

Ключові слова: власний капітал, функції власного капіталу, структура власного капіталу, облік змін у власному капіталі, звіт про власний капітал.

Dorosh Nina, Liaskivska Hanna

Taras Shevchenko National University of Kyiv

ACCOUNTING FOR CHANGES IN EQUITY

Summary. The article has defined the nature, classifications, and meaning of the category “equity”. In the article, there are a few definitions of the category “equity” which provided by international (Chris Murphy) and national scientists (Butynets F. F). Besides, the main tasks of the own equity were analyzed and detailed. The main task that is faced with equity is to ensure the functioning of the enterprise. The equity is the main indicator that shows the financial stability, responsibility of the enterprise. So, such information is very important for investors, partners, and shareholders. As they want to invest and then receive some benefits (for example profit, dividends) in the future. Due to that fact, the article describes the structure of the equity capital. It can assistance for the enterprise to control its equity. As a rule, all enterprises' actions should be made under the Ukrainian legislation. Also, the article provided the main National (standards) of accounting and disclosed capital accounting methodology. Also, it showed detail information about the functions of its own equity. Based on different scientific articles, laws, National standards we provided typical accounting operations. The harmonization and establishment of the reporting by the national and international standards of accounting are investigated in detail. So, effective management starts with obtaining reliable and complete information about the state and movement of equity. Therefore, it is very important to keep a record of business transactions with proper accounting records. So, this area of accounting is very difficult and with frequency changes. At the same time, the elaborated legislation and frequent changes make special complexity. Also, the implementation of IFRS disclosures about the formation of reserves, the distribution of tax payments over time, will allow you to make more effective management decisions, which will affect the further activities of the enterprise. The application of these proposals allows for enterprises to respond in advance and make effective management decisions to support the profitability of the enterprise. As a result, as of today, there are many unresolved issues regarding equity accounting, so it should be investing.

Keywords: equity, functions of equity, structure of equity, accounting for changes in equity, statement of equity.

Постановка проблеми. Підвищення ефективності діяльності підприємства та його продуктивність передбачає постійного вдосконалення його системи управління. Саме тому, питання вдосконалення формування, використання капіталу підприємства з дотриманням норм чинного законодавства набувають важливого значення. Діяльність суб'єкта господарювання розпочинається із формування засновниками необхідних джерел ресурсів підприємства. Разом з тим важливо не лише сформувати власний капітал, а й ефективно ним управляти впродовж всієї діяльності підприємства.

Ефективне управління передбачає наявність достовірної та повної інформації щодо стану та руху власного капіталу. Тому, відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку є важливим аспектом при функціонуванні підприємства. Оскільки, на сьогодні існує безліч невирішених питань щодо обліку власного капіталу, то це питання є актуальним та вимагає значної уваги і надалі.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Результати досліджень питань щодо змін у власному капіталі, його проблематика відображені в наукових працях іноземних та вітчизняних науковців: В.В. Бланк, К. Маркс, А. Сміт, Д.Рікардо, Ж. Тюрго Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, В.М. Жук, О.К. Запорожан, Г.Г. Кірейцев, І.М. Назаренко, О.І. Пилипенко, О.П. Петровська, М.С. Пушкар, Г.В. Савицька, В.В. Сошко, Н.М. Ткаченко та ін.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що висвітлення та дослідження питань щодо обліку змін у власному капіталі на сьогодні є досить актуальними та потребують подальшого детального розгляду з урахуванням змін у законодавчо-нормативній базі стосовно юридичних, економічних та бухгалтерських аспектів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблематики. Оскільки початковим етапом створення підприємства є формування капіталу, то для подальшого розвитку необхідно поглиблювати та удосконалювати те-

оретичні та методологічні аспекти, а також відображення господарських операцій, які призводять до змін у власному капіталі підприємства. Адже, це є ключовим фактором успішної діяльності підприємства.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є розкриття теоретичних та практичних аспектів процесу формування капіталу та облік змін, які відбуваються під час фінансової діяльності суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Створення будь-якого підприємства розпочинається з формування його капіталу. Адже, саме величина власного капіталу визначає на скільки суб'єкт господарювання забезпечений власними джерелами фінансування для провадження безперервної діяльності.

У Кембриджському словнику термін «капітал» (з англійської «equity») трактується як вартість компанії, яка може бути поділена на багато рівних частин між акціонерами або одна з рівних частин, на яку ділиться вартість компанії [16].

Першим дослідником категорії «капітал» був давньогрецький мислитель Аристотель. Він визначив «капітал» як багатство дане природою, для забезпечення необхідних потреб для життя і яке має свої межі, та багатство, що є мистецтвом наживати статок та немає ніяких меж.

На сьогодні, існує безліч тлумачень поняття «капітал» серед іноземних та вітчизняних науковців. Наприклад, Хріс Мурфі (Chris Murphy) висвітлює поняття «власного капіталу» як акціонерний капітал або власний капітал акціонерів, який виражений певною сумою грошей, які будуть повернені акціонерам компанії, у випадку якщо всі активи будуть ліквідовані і весь борг компанії буде погашений [15]. Український науковець Ф.Ф. Бутинець трактує категорію «капітал» як загальну суму засобів внесених при створенні підприємства [11].

Власний капітал є надзвичайно важливим показником не лише на етапі створення підприємства, а й протягом всієї діяльності. Адже власний капітал виконує наступні функції [13]:

- функція заснування та введення в дію підприємства – статутний капітал як елемент власного капіталу є фінансовою основою для початку діяльності підприємства;

- гарантійна функція – статутний капітал є свого роду кредитним забезпеченням для кредиторів підприємства;

- захисна функція – чим більший власний капітал, тим краще захищене підприємство від впливу негативних факторів для його існування, оскільки саме за рахунок власного капіталу можуть покриватися збитки підприємства;

- функція фінансування та забезпечення ліквідності. Внески засновників у грошовій формі дозволяють підтримувати ліквідність підприємства на всіх етапах його діяльності;

- база для нарахування дивідендів і розподілу майна. Прибуток, одержаний протягом року розподіляється та виплачується власникам у вигляді дивідендів відповідно до розміру частки акціонера у статутному капіталі;

- функція управління та контролю – статутний капітал забезпечує право на управління виробничими факторами та майном підприємства.

Основне завдання, яке постає перед власним капіталом – забезпечення функціонування підприємства. Чим більший розмір власного капіталу, тим більш стійким являється підприємство. За допомогою показників власного капіталу можна визначити ефективність його використання, фінансову стійкість підприємства, чи є суб'єкт господарювання платоспроможним, стабільним та його діяльність забезпечує постійний розвиток. Отже, основним завданнями обліку власного капіталу є надання управлінському персоналу, керівникам, акціонерам достовірної інформації для аналізу стану підприємства на визначену дату для прийняття в подальшому правильних управлінських рішень для отримання максимальної вигоди у вигляді прибутку, дивідендів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [8]. Господарські операції, які відбуваються на підприємстві мають бути оформленні відповідно до чинної нормативно-правової бази України. Адже прийняття управлінських рішень багато в чому залежить від адекватності, правдивості та повноти наданої їм інформації.

Тому для накопичення та узагальнення інформації про власний капітал підприємства необхідно здійснювати бухгалтерський облік відповідно до норм чинного законодавства України. У табл. 1 наведено основні національні стандарти бухгалтерського обліку, які висвітлюють питання власного капіталу.

Концептуальна основа фінансової звітності, підготовлена Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у п 4.4 (РОЗДІЛ 4 Розділ 4: Концептуальна основа (1989 р.): текст, що залишився) [10] визначає власний капітал як залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх зобов'язань. Якщо орієнтуватися на міжнародний досвід, то Баланси, складені відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, можуть містити статті, що не відповідають визначенню активу або зобов'язання і не визнаються як частина власного капіталу.

З метою належного обліку, контролю та управління підприємством власний капітал доцільно класифікувати. Класифікація дає можливість краще зрозуміти джерела формування капіталу, фінансовий стан та можливість підприємства.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [10], власний капітал можна класифікувати як:

- кошти внесені акціонерами;

- нерозподілений прибуток;

- резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку;

- резерви, які відображають коригування збереження капіталу.

Така класифікація може бути доречною для прийняття управлінських рішень і також відображати той факт, що сторони з часткою власності в суб'єкті господарювання мають різні права на отримання дивідендів та на повернення капіталу.

Таблиця 1

Нормативно-правове регулювання обліку власного капіталу

Назва документа	Основна характеристика документа
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Відповідно до НП(С)БО 1 власний капітал - це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. Діяльність, яка призводить до змін у власному капіталі – фінансова діяльність.
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. Також визначає метод обліку інвестицій при інвестуванні у власний капітал об'єкта інвестування.
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	Визначає інструмент власного капіталу, як контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.
П(С)БО 15 «Доходи»	Визначає дивіденди як частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	У П(С)БО 17 визначено, що нарахований податок на прибуток не визнається у звітні про фінансові результати як доходи чи витрати, коли податок на прибуток нарахований внаслідок дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до П(С)БО відображають збільшення власного капіталу.
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Визначає методику обліку придбання акцій (капіталу) іншого підприємства та відображення такої інформації у примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Зазначено як відображати показники власного капіталу у фінансовій звітності в іноземних валютах.

Джерело: розроблено авторами за даними: [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7]

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [9], визначено класифікацію власного капіталу та забезпечення зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку:

- рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- рахунок 41 «Капітал у дооцінках»;
- рахунок 42 «Додатковий капітал»;
- рахунок 43 «Резервний капітал»;
- рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- рахунок 45 «Вилучений капітал»;
- рахунок 46 «Неоплачений капітал»;
- рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;
- рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
- рахунок 49 «Страхові резерви».

Отже, для обліку господарських операцій, які пов'язані з формуванням власного капіталу, руху та змін у його структурі використовуються рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпе-

чення зобов'язань». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей капіталу – статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів. Також ці рахунки забезпечують необхідну інформацію для контролю за рухом капіталу та складання звітності про його наявність і ефективність використання.

Нижче, у табл. 2 представлена типова кореспонденція рахунків з обліку формування та змін у власному капіталі підприємства.

Інформація про власний капітал підприємства, яка накопичується на рахунках бухгалтерського обліку має своє відображення у фінансовій звітності.

Відображення інформації про власний капітал є надзвичайно важливе, адже власний капітал є основою для діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Зміни, які відбуваються у скла-

Таблиця 2

Типова кореспонденція рахунків з обліку змін у власному капіталі

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Зміст господарської операції
	Дт	Кт	
1	46	401	Оголошено статутний капітал
2	31	46	Відображено внески учасників у статутний капітал підприємства коштами на поточний рахунок
3	20, 22, 28	46	Відображено внески учасників у статутний капітал у вигляді запасів
4	42	40	Збільшено розмір статутного капіталу за рахунок додатково капіталу
5	443	40	Відображено реінвестування прибутку
6	443	671	Нараховано дивіденди за рахунок прибутку підприємства
7	671	40	Відображено реінвестування дивідендів
8	40	672	Відображено зменшення статутного капіталу
9	451	31	Відображено операції з викупу акцій

Джерело: розроблено авторами за даними: [13; 14]

ді власного капіталу та його стан на кінець звітного періоду відображає Звіт про власний капітал (форма № 4).

У звіті можна простежити джерела поповнення власного капіталу, проаналізувати, які операції призвели до зменшення власного капіталу. Крім того, структура форми № 4 дозволяє відстежити внутрішнє переміщення власного капіталу, наприклад його зміну, пов'язану з розподілом прибутку підприємства.

Базою для складання Звіту про власний капітал є Звіт про фінансовий стан (форма № 1) та Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), а також накопичені дані синтетичного й аналітичного обліку.

Розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності підприємств України відповідно до національних стандартів майже не відрізняється порівняно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Основна відмінність полягає в тому, що згідно з МСФЗ обов'язковим є розкриття інформації про склад випущеного капіталу і резерви [12]. Така інформація забезпечить представлення інформації про формування резервів, розподіл податкових платежів у часі, що дасть можливість більш ефективно приймати управлінські рішення.

Висновки і пропозиції. Власний капітал представляє частку акціонерів у підприємстві. Загальна сума активів за вирахуванням загальних зобов'язань визначає суму власного капіталу. Для акціонерів дуже важливо знати фінансовий стан суб'єкта господарювання, у яку вони хочуть інвестувати. Таким чином, чим стабільніше підприємство, тим воно привабливіше для інвестування. Грошові потоки, які надходять від інвесторів, призводять до зміни контролю структури капіталу.

Тому, бухгалтерський облік власного капіталу вимагає особливого уваги. Адже ця ділянка облікової роботи найбільш схильна до змін. Особливу складність при цьому вносить не до кінця опрацьоване законодавство і часті зміни. Тому, визначення класифікації власного капіталу та належний облік дозволить ефективно управляти та використовувати власний капітал. Також впровадження відповідно до МСФЗ розкриття інформації про формування резервів, розподіл податкових платежів у часі, дозволить ефективніше приймати управлінські рішення, що впливатиме на подальшу діяльність підприємства.

Застосування вищезазначених пропозицій дозволяє завчасно реагувати та приймати ефективні управлінські рішення для підтримки прибутковості підприємства.

Список літератури:

1. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 р. № 91 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
3. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інвестиції» від 30.11.2001 р. № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
5. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 р. № 353 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 р. № 163 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
10. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
11. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» I Вид, 2-е, доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
12. Дорош Н.І., Сніжко В.В. Облік власного капіталу в контексті національних та міжнародних стандартів. Молодий вчений, № 2(66) лютий, 2019 р. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/2/128.pdf> (дата звернення: 07.02.2020).
13. Олійник І.В. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства URL: <https://www.pdaa.edu.ua> (дата звернення 07.02.2020).
14. Чернишова Н. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» податки та бухгалтерський облік. Січень, 2018 / № 06. URL: <https://i.factor.ua> (дата звернення: 07.02.2020).
15. Chris Murphy. Equity. URL: <https://www.investopedia.com> (дата звернення: 07.02.2020).
16. Equity. URL: <https://dictionary.cambridge.org/ru> (дата звернення: 07.02.2020).

References:

1. Natsionalne Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» vid 07.02.2013 r. № 73 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
2. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 12 «Finansovi investitsii» vid 26.04.2000 r. № 91 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
3. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інвестиції» від 30.11.2001 р. № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).

5. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 17 «Podatok na prybutok» vid 28.12.2000 r. № 353 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
6. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 19 «Obiednannia pidpriemstv» vid 07.07.1999 r. № 163 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
7. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 21 «Vplyv zmin valiutnykh kursiv» vid 10.08.2000 r. № 193 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
8. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV / Verkhovna rada Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
9. Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii vid 30.11.1999 r. / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
10. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti vid 01.09.2010 r. / Rada z mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 07.02.2020).
11. Butynets, F.F. (2000). Teoriia bukhhalterskoho obliku: Pidruchnyk dlia studentiv vuziv spetsialnosti 7.050106 «Oblik i audyt». I Vyd. 2-e, dop. i pererob. Zhytomyr: ZhITI, 640 s.
12. Dorosh, N.I., & Snizhko, V.V. (2019). Oblik vlasnoho kapitalu v konteksti natsionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv. Molodyi vchenyi, no. 2(66) liutyi. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/2/128.pdf> (accessed: 07.02.2020).
13. Oliinyk, I.V. Vlasnyi kapital yak finansove dzherelo funktsionuvannia pidpriemstva. URL: <https://www.pdaa.edu.ua> (accessed: 07.02.2020).
14. Chernyshova, N. Forma № 4 «Zvit pro vlasnyi kapital» podatky ta bukhhalterskyi oblik. Sichen, 2018 / № 06. URL: <https://i.factor.ua> (accessed: 07.02.2020).
15. Chris Murphy. Equity. URL: <https://www.investopedia.com> (accessed: 07.02.2020).
16. Equity. URL: <https://dictionary.cambridge.org/ru> (accessed: 07.02.2020).