

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

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.

By the author studies the essence of equity allowed to reveal its essence as the object of economic accounting to determine the structure and interrelationship of certain components of the capital and give general description of account equity accounting.

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

Keywords. Equity, organizational and legal form of enterprise, capital, share capital, unpaid capital, seized the capital, additional capital, surplus, retained earnings.

Бухгалтерський облік як інформаційна система не може залишитися осторонь від процесів економічних перетворень, які відбуваються в Україні в останні роки. Якісні зміни об'єктів господарювання, що відбулися і ще тривають в господарському житті нашої країни, вимагають науково обґрунтованої перебудови бухгалтерського обліку, його методології та організації. Формування багатуокладної економіки значно розширило 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.

Визначення терміну "власний капітал" які подаються різними вченими-економістами відрізняються не дуже суттєво. Однак серед науковців немає однозначної єдності щодо визначення цього поняття.

Так, Сопко В.В. дає таке визначення: "Власний капітал — це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними (засновниками) на підприємстві з уже оподаткованого прибутку".

Бутинець Ф.Ф. та Войналович О.П. розуміють під власним капіталом загальну вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та є джерелом формування активів.

Терещенко О.О. під власним капіталом підприємства розуміє підсумок першого розділу пасиву балансу, тобто перевищення балансової вартості активів підприємства над його зобов'язаннями.

Іванов І.І. дає таке визначення власного капіталу: "Власний капітал (власні вкладення) - це власні джерела підприємства, що без визначеного терміну повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку.

Білуха М.Т. пише, що власний капітал визначається вартістю майна суб'єкта господарювання, тобто чистими активами (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом) і складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів.

Об'єднавши економічну і юридичну основу, Капля І.В. стверджує, що "власний капітал" є власним джерелом відтворення активів, який відображає обсяг прав та інтересів власників і має бути представлений інвестованим та накопиченим капіталом.

Але найбільш повно дану категорію, на мою думку, відображено у визначенні ПБО, власний капітал - це внутрішні активи підприємства, що дісталися йому від власників (засновників, учасників, акціонерів), вкладників або зароблені самостійно. Це активи, які можуть бути використані підприємством за власним розсудом в рамках його стратегічних завдань і цілей.

Багатогранність підходів до визначення поняття власного капіталу 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.

Проаналізувавши підходи різних вчених, пропонуємо таку загальну структуру власного капіталу підприємства, як наведено на рис.1.

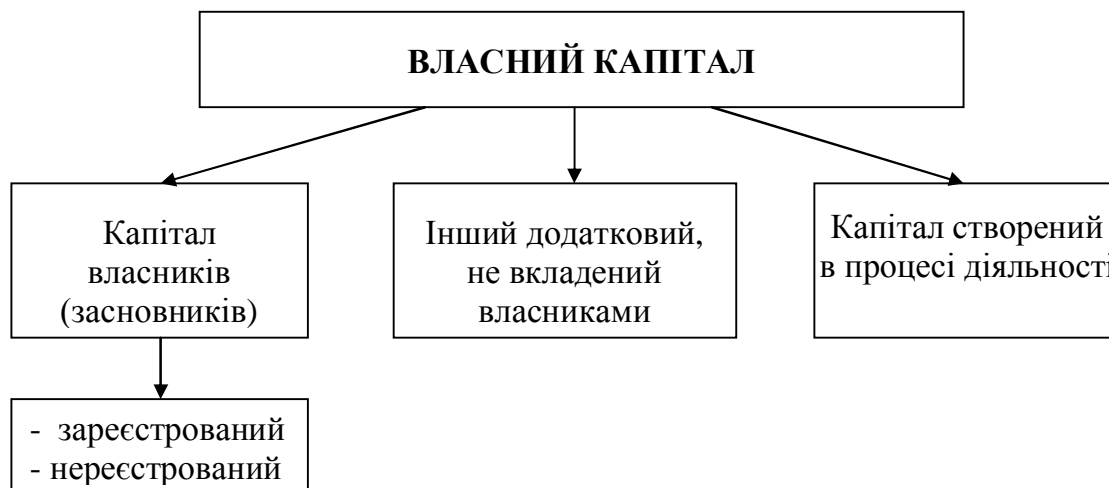


Рис. 1. Структура власного підприємницького капіталу

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:

- зареєстрований - 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 зареєстрованого капіталу підприємства після прийняття рішення про таке збільшення, але до державної реєстрації цих змін тощо.

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 складові:

- 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 організаційно-правової форми підприємства. 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.

Для відображення структури власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм було відібрано чотири підприємства київської області (ДП ВАТ, ВАТ, ЗАТ і ТОВ) та проаналізовано структуру їх власного капіталу по елементах (табл. 1).

Отже, як бачимо з табл. 1, для підприємств різних організаційно-правових форм характерна неоднакова структура капіталу та співвідношення її елементів. Найбільш розгалуженою вона є на підприємствах акціонерного типу, в той час як господарські товариства можуть взагалі не мати деяких елементів цієї структури.

Для розуміння відмінностей у структурі власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм, розглянемо кожен з елементів структури власного капіталу з точки зору виконуваних ним функцій.

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.

Таблиця 1. Складові власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм (на прикладі підприємств Київської області)

Складові власного капіталу	ДП ВАТ "Київський завод "Радар"			ЗАТ "Київфундаментбуд"			ВАТ "Фармак"			ТОВ "Колоріс"		
	2007	2008	Абс.приріст, тис. грн.	2007	2008	Абс. приріст, тис. грн.	2007	2008	Абс. приріст, тис. грн.	2007	2008	Абс. приріст, тис. грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Статутний капітал	181189	181189	0	5859	5859	0	36366	36366	0	3 317	4410	1093
Пайовий капітал	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Додатковий вкладений капітал	2679	2679	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інший додатковий капітал	0	0	0	1240	1240	0	12327	306137	293810	1	20	19
Резервний капітал	0	0	0	0	0	0	9092	9092	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток	3949	4395	446	1972	-3280	-5252	153836	166939	13103	-642	-646	-4
Неоплачений капітал	0	0	0	-1	-1	0	0	0	0	-34	0	34
Вилучений капітал	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0	0
Разом	187817	188263	446	9070	3818	-5252	211621	518534	306913	2642	3784	1142

Джерело: Складено за матеріалами підприємства

Неоплачений капітал. Даний вид капіталу притаманний тим підприємствам, у яких є в наявності статутний або пайовий. Він виникає завдяки тому, що згідно із законодавством 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 викупувються 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 зареєстрованими, 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.

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).

Таблиця 2. Перелік рахунків для обліку власного капіталу

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

Підсумовуючи вищевикладене можна сказати, що 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).

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.

Література:

1. Положення бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 за № 399/3692.
2. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік: навчально-практичний посібник / Завгородній В.П. Савченко В.Н. - К.: «Бліц-інформ», 2005. – 385 с.
3. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. ч.10. – Луганськ, 2008 – 768с.
4. Організація бухгалтерського обліку. Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л.Томашевська. Підручник, 4-те видання, доповнене, перероблене. Житомир, П.П. «Рута», 2005 р. – С. 360–363, 370–371.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. - К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.