

УДК 657

І. Г. Ловінська, асистент
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СУТНІСТЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА З ПОЗИЦІЙ ОБЛІКУ

АННОТАЦИЯ. Уточнено понятие «собственный капитал» с позиций учета. Предложено определение собственного капитала в качестве объекта учета, с учетом обработанных мнений

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: собственный капитал, объект учета, международные и национальные стандарты учета.

ABSTRACT. The article explored the definition of capital account standpoint. Proposed definition of equity accounting as an object based on researched judgments.

KEY WORDS: capital, object of account, international and national standards of account

АНОТАЦІЯ. Уточнено поняття «власний капітал» з позицій обліку. Запропоновано визначення власного капіталу у якості об'єкту бухгалтерського обліку, враховуючи опрацьовані судження.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: власний капітал, об'єкт обліку, міжнародні та національні стандарти обліку.

Програма реформування бухгалтерського обліку та звітності, що здійснюється в даний час, спрямована на формування системи бухгалтерського обліку, адекватної новому типу господарських відносин. Основою ринкової економіки є відносини власності. У сучасній системі бухгалтерського обліку комплекс відносин власності виражений категорією «власний капітал», що й обумовлює необхідність її наукового дослідження.

Окремі аспекти багатогранної проблеми є предметом наукових досліджень ряду вчених далекого зарубіжжя: Є. Ф. Бріггема, Н. Р. Холта, Ван Хорна, Дж. М. Ваховича, Е. Нікбахта, А. Гропеллі, Ф. Модільяні, М. Міллера, Ф. Лі Ченга, Дж. І. Фіннерті, Дж. К. Шима, Дж. Г. Сигела, Б. Коласса, а також російських науковців: І. Т. Балабанова, В. В. Ковальова, О. С. Стоянової, Р. Г. Попової, Г. Б. Поляка, В. Г. Белоліпецького та ін. Належне місце в проведенні науково-теоретичного обґрунтування сутності власного капіталу посідають праці вітчизняних учених-економістів: І.

О. Бланка, В. М. Суторміної, М. Д. Білик, А. М. Поддєрьогіна, О. О. Терещенка, Г. Г. Кірейцева, М. В. Гридчини, В. П. Савчука, О. С. Редькіна, Є. Г. Рясних, Л. О. Коваленко, Л. М. Ремньової й ін.

Поява поняття «власний капітал» в економічній термінології має об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багатовікової практики. Його історичний огляд вказує на глибокий генезис і широту підходів до трактування власного капіталу як економічної категорії. Серед науковців немає єдності щодо визначення поняття «власний капітал», у зв'язку з чим уточнено це поняття.

Власний капітал — це загальна вартість власних засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів. Розраховується сума власного капіталу як частина в активах, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Капітал має юридичне і економічне значення. Юридичне значення капіталу полягає передусім в тому, що його розмір визначає межі мінімальної матеріальної відповідальності, які суб'єкт господарювання має за своїми зобов'язаннями. Економічна роль власного капіталу полягає в забезпеченні підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними як для початку, так і для продовження реальної господарської діяльності. Саме такий підхід до розуміння статутного капіталу був виключений в адміністративно-регульованій економіці. Розглядаючи економічну сутність, потрібно відмітити найважливіші характеристики капіталу, які полягають у тому, що він виступає основним чинником виробництва; характеризує фінансові ресурси підприємства, які приносять прибуток; використовується як головне джерело формування добробуту його власників; є головним виміром ринкової вартості підприємства. Його динаміка є важливим показником ефективності господарської діяльності.

Згідно з економічною природою власний капітал класифікується за способом виникнення складових у процесі господарської діяльності акціонерних товариств із врахуванням особливостей їх діяльності. За економічною суттю він відображає процес створення, розподілу, використання й відтворення ресурсів у межах окремого підприємства. До початку діяльності підприємства тільки фактично обмежена величина статутного капіталу й емісійний дохід, утворений при продажу акцій вище номінальної вартості, являє собою реально функціонуючий капітал, початково вкладений власниками.

Встановлено, що використання зарубіжного досвіду без врахування специфіки вітчизняних суб'єктів господарювання, відсутність комплексних теоретико-методичних розробок з проблемних питань бухгалтерського обліку та економічного аналізу формування і змін власного капіталу перешкоджають створенню системи обліково-аналітичного забезпечення управління вітчизняними підприємствами. Ефективність інвестицій у господарську діяльність знижується за наявності комплексу проблемних питань як у сфері економічної теорії й управління, так і в практиці облікового відображення складових власного капіталу. Нерозробленість методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу зумовлена використанням в Україні зарубіжного досвіду у вигляді перекладних і вітчизняних підручників з бухгалтерського обліку та управління, які не враховують специфічні умови господарювання в Україні, зокрема, на етапі формування ринкових відносин і в умовах виходу з економічної кризи.

Порівнюючи визначення «власного капіталу» за П(С)БО та «капіталу» згідно МСБО, можна побачити їх тотожність. Відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] та П(С)БО 2 «Баланс» [2] наводять визначення власного капіталу підприємства, виходячи з «залишкового» підходу:

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Таке визначення не відповідає на питання, які критерії мають застосовуватися для визнання окремих елементів власного капіталу. Відповідь на це питання дає більш розгорнуте визначення власного капіталу, яке відображає його економічний зміст.

Власний капітал — це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо.

Капітал втілює в собі ту частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства. Від власного капіталу слід відрізнити суми зобов'язань та ті кошти, які утримуються підприємством для виконання певних цілей (програм), тобто від майбутніх, відкладених витрат.

Міжнародні стандарти не містять такого стандарту, що тлумачить суто визнання, визначення та оцінку власного капіталу. Рекомендації, щодо оцінки та відображенні у фінансовій звітності інформації, щодо елементів капіталу відображено в табл. 1.

ТЛУМАЧЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КАПІТАЛУ ЗА МСФЗ І П(С)БО

Поняття що тлумачиться	МСБО	П(С)БО
Визначення капіталу	Концептуальні основи (framework) «Принципи підготовки фінансової звітності»	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО 2 «Баланс»
Характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань	МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття» Інтерпретації (IFRIC) 2 «Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах»	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Відображення у складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим	МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток» МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	П(С)БО 17 «Податок на прибуток» П(С)БО 7 «Основні засоби» П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Відображення у складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок	МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
Відображення у складі капіталу результатів змін курсової різниці	МСБО (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів»	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства	МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів»	
	МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття» Інтерпретації (IFRIC) 2 «Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах»	П(С)БО 5 Звіт про власний капітал П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»

Узагальнення облікового відображення складових власного капіталу підприємств з урахуванням зарубіжного досвіду дозволило встановити два підходи до їх відображення у бухгалтерському обліку: 1) як фактичної чистої вартості підприємства, що охоплює авансований та інвестований капітал у підприємство, а також оплачений понад номінал і реінвестований капітал (США, Польща); 2) як позики корпорації у її власників, що представлено акціонерним капіталом, прибутком, субсидіями для капітальних вкладень, резервами майбутніх витрат і ризиків (Великобританія, Франція).

Дослідження структурних елементів власного капіталу підприємств України дозволило встановити ознаки належності до першого підходу їх відображення у бухгалтерському обліку. Це обумовлено спектром організаційно-правових форм вітчизняних підприємств відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України, особливостями формування підприємствами складових власного капіталу, що визначає порядок відображення інформації про них у бухгалтерській звітності. Урахування вказаних особливостей і методичне забезпечення обліку власного капіталу підприємства відповідно до його організаційно-правової форми є важливим елементом удосконалення методики бухгалтерського обліку, що сприятиме раціональній організації бухгалтерського обліку та навчально-методичному забезпеченню формування фахівців з обліку.

Відображення інформації про власний капітал в Україні принципово не відрізняється від міжнародних. Це зумовлено тим, що при формуванні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку фахівці керувалися міжнародними стандартами фінансової звітності. У США і Японії акціонерний і партнерський капітал відображається в межах фактично оплаченого, в зв'язку з тим, що стаття заборгованості акціонерів (засновників) відсутня. За недостатньої оплати акцій умовні зобов'язання по зібраних грошових коштах, що виникли, розкриваються в поясненнях.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з капіталом повинно здійснюватись лише після ретельного аналізу суті операцій, що призводять до змін в елементах капіталу. Перш за все, слід приділяти увагу господарськими операціями з отримання або передачі активів, зміни оцінки необоротних активів та визначенню фінансових результатів. Саме такі операції найчастіше призводять до змін у власному капіталі. Від характеру

діючої на підприємстві облікової політики стосовно визнання доходів і втрат, оцінки активів значною мірою буде залежати, наскільки адекватно буде оцінений власний капітал підприємства.

Таким чином, власний капітал втілює в собі частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства. Власний капіталу слід відрізнити від суми зобов'язань і коштів, що резервуються підприємством для виконання певних цілей (програм), тобто від майбутніх, відкладених витрат (забезпечення майбутніх витрат і платежів). До власного капіталу не відносять також одержані доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

На зміни в капіталі впливають багато факторів, які виникають у процесі господарської діяльності господарюючо-го суб'єкта, як то: отримання чистого прибутку (збитку) за звітний період, розподіл прибутку, виправлення помилок і змін в обліковій політиці підприємства, переоцінки необоротних активів, внески учасників, вилучення капіталу й інші події, які безпосередньо призводять до збільшення або зменшення власних коштів підприємства, його чистих активів.

Отже, актуальним завданням і необхідною умовою вдосконалення управління власним капіталом є подальше поліпшення нормативно-правового регулювання, що регламентує облік власного капіталу, яке дозволить підвищити оперативність і аналітичність облікової інформації, ступінь її достовірності та буде сприяти удосконаленню контролю за власним капіталом.

Література

1. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87.
2. П(С)БО 2 «Баланс», Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 (зі змінами)
3. *Жолнер І. В.* Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 368 с.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.