

УДК 657.37:657.411

Т. О. Мулик,
к. е. н., доцент, завідувач кафедри аналізу та статистики,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0003-1109-2265

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.19-20.51

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ У ЗВІТНОСТІ ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ

T. Mulyk,
PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Analysis and Statistics Department,
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

DISPLAY OF INFORMATION ON EQUITY IN THE REPORTING OF ECONOMIC ENTITIES

У статті розглядаються питання щодо відображення інформації про власний капітал у звітності господарюючих суб'єктів. Визначено, що інформація про складові власного капіталу розкривається в усіх чинних формах фінансової звітності з різним ступенем деталізації. На підприємствах, що складають звичайну (повну) фінансову звітність вона представлена у: формі № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", формі № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", формі № 4 "Звіт про власний капітал" та у формі № 5 "Примітки до фінансової звітності". Встановлено, що вимоги до розкриття інформації про власний капітал залежать від організаційно-правової форми підприємства, його величини, виду діяльності, вибору складання звітності на основі міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку. Охарактеризовано критерії розмежування підприємств згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", яким передбачено поділ на: великі, середні, малі та мікропідприємства. Оцінено інформацію про власний капітал підприємств, що складають звичайну (повну) фінансову звітність (крім банків та бюджетних установ) у Балансі та Звіті про фінансові результати.

Представлено алгоритм складання Звіту про власний капітал. Охарактеризовано структуру Звіту про власний капітал, де по горизонталі вказуються елементи власного капіталу підприємства в розрізі статей першого розділу пасиву балансу, по вертикалі — джерела поповнення й причини зменшення власного капіталу, а на перетині відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображаються фактичні показники підприємства. Оцінено напрями змін у власному капіталі та їх чинники. Представлено допоміжну таблицю для складання Звіту про власний капітал. Досліджено, що певна інформація про складові власного капіталу відображена у Примітках до річної фінансової звітності.

Визначено, що інформація про власний капітал на малих та мікропідприємствах відображена лише в балансі, що не повною мірою забезпечує потреби зовнішніх користувачів, і не пояснює причини змін складових власного капіталу. Тому за необхідності на даних підприємствах доцільно складати внутрішню звітність, в якій може бути передбачений рух та зміни складових капіталу підприємства.

У процесі дослідження встановлено, що найбільше інформації про власний капітал надають підприємства, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. МСБО 1 передбачає подання більшого масиву інформації, ніж це передбачено вимогами НП(С)БО 1. Подається інформація про: загальний сукупний прибуток за період, впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, рух капіталу тощо.

The article considers the issues of reflecting information on equity in the reporting of economic entities. It is determined that information on the components of equity is disclosed in all current forms of financial statements with varying degrees of detail. At enterprises that prepare ordinary (complete) financial statements, it is presented in: form № 1 "Balance Sheet (Statement of financial position)", form № 2 "Statement of financial performance (Statement of comprehensive income)", form № 4 "Report on equity" and in the form № 5 "Notes to the financial statements". It is established that the requirements for the disclosure of information about equity depend on the organizational and legal form of the enterprise, its size, type of activity, the choice of reporting on the basis of international or national accounting standards. The criteria for differentiation of enterprises according to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" according to which the division into: large, medium, small and micro enterprises. The information

on the equity of the enterprises making the usual (full) financial reporting (except for banks and budgetary institutions) in the Balance sheet and the Report on financial results is estimated.

The algorithm for compiling the Statement of Equity is presented. The structure of the Statement of Equity is described, where the elements of the enterprise's equity are indicated horizontally in terms of articles of the first section of the balance sheet liabilities, the sources of replenishment and the reasons for the decrease of equity are indicated vertically, and the actual indicators are indicated. The directions of changes in equity and their factors are estimated. An auxiliary table for compiling the Statement of Equity is presented. It is investigated that certain information on the components of equity is reflected in the Notes to the annual financial statements.

It is determined that information on equity in small and micro enterprises is reflected only in the balance sheet, which does not fully meet the needs of external users, and does not explain the reasons for changes in equity components. Therefore, if necessary, at these enterprises it is advisable to prepare internal reports, which may provide for the movement and changes in the components of the capital of the enterprise.

The study found that most information about equity is provided by companies that prepare financial statements in accordance with international standards. IAS 1 provides for a larger set of information than required by NP (S) BU 1. Information is provided on: total comprehensive income for the period, the effects of retrospective application or retrospective restatement for each component of equity, the comparison of value at the beginning and end of the period, capital movements, etc.

Ключові слова: звітність підприємств, власний капітал, Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, складові власного капіталу.

Key words: reporting of enterprises, equity, Balance sheet, Statement of financial results, Statement of equity, components of equity.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Враховуючи умови сьогодення, власний капітал підприємств, виступає важливим джерелом доходу господарюючого суб'єкту, основою виробничих та інвестиційних ресурсів, чинником формування фінансових результатів та об'єктом управління. Власний капітал засвідчує розмір вартості засобів, що належать засновникам підприємства у фінансуванні його активів. Тому для того, щоб ефективно ним управляти необхідно належним чином відображати інформацію про власний капітал у звітності підприємства. Її основною метою є інформування господарюючого суб'єкта про власний капітал, що є корисними для власників підприємства і для великого кола користувачів звітності при прийнятті ними управлінських рішень щодо ефективності використання капіталу. Власний капітал є важливою економічною категорією, про її значущість свідчать часті зміни в методиці обліку, посилення його ролі в аналізі господарської діяльності підприємства, розробці сучасних альтернативних підходів до його управління тощо.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Загальні вимоги до фінансової звітності, порядок її подання та оприлюднення регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], національними положеннями (стандарт) бухгалтерського обліку [2; 13; 9], положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку [14], міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [11], методичними рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [15]. Питання відображення власного капіталу у фінансовій звітності підприємства досліджено в наукових працях К. Безверхого, Н. Гудзенко, Р. Варічевої [7], Т. Горобець, Т. Євлаш [5], Н. Прохар, С. Приймак [8], С. Голова, О. Линника, Л. Коваль, Т. Яровенко, Т. Кучеренко, І. Андрейцевої [12], К. Свистільник, І. Назарова, І. Цюцяк [4], В. Воськало [3], Л. Безкоровайної [6] та інших науковців. У роботах зазначених учених досліджені питання: порядку складання та подання "Звіту про власний капітал", формування даного звіту за національними та міжнародними стандартами, складові власного капіталу підприємства, відображення власного капіталу у фінансовій звітності підприємств різних організаційно-правових форм, удосконалення порядку відображення інформації про складові власного капіталу у фінансовій звітності, тощо. Попри суттєвий доробок у цій галузі, особливості відображення власного капіталу у звітності господарюючих суб'єктів, потребують більш детальних та ґрунтовних досліджень, враховуючи зміни в законодавстві та умови господарювання.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Мета дослідження: проаналізувати вимоги до розкриття інформації про власний капітал у звітності господарюючих суб'єктів у розрізі різних організаційно-правових форм.

Таблиця 1. Критерії розмежування підприємств згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"

Показники	Мікро-підприємства	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства
Балансова вартість активів	До 350 тисяч євро	До 4 мільйонів євро	До 20 мільйонів євро	Понад 20 мільйонів євро
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	До 700 тисяч євро	До 8 мільйонів євро	До 250 осіб	Понад 40 мільйонів євро
Середня кількість працівників	До 10 осіб	До 50 осіб	До 250 осіб	Понад 250 осіб

Джерело: [1].

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Завершальним етапом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є складання фінансової звітності. В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначається, що підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено законодавством. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законодавством [1].

Фінансова звітність слугує віддзеркаленням інформації про фінансовий стан господарюючого суб'єкта та його результатів діяльності. В НП(С)БО 1 зазначається, що метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [2].

Розглянемо, в яких формах фінансової звітності представлено інформацію про власний капітал і яка саме.

Передусім слід відмітити, що вимоги до розкриття інформації про власний капітал залежать від організаційно-правової форми підприємства, його величини, виду діяльності, вибору складання звітності на основі міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку тощо [3].

Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], передбачено, що підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств (табл. 1). Зважаючи на це, є відмінності в поданні інформації про власний капітал у звітності господарюючих суб'єктів.

Таблиця 2. Інформація про власний капітал підприємства, що складають звичайну (повну) фінансову звітність (крім банків та бюджетних установ) у Балансі та Звіті про фінансові результати

Баланс (Звіт про фінансовий стан)		Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	
Розділ I пасиву		Розділ II «Сукупний дохід»	
Назва статті	Код рядка	Назва статті	Код рядка
Зареєстрований капітал	1400	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400
Капітал у дооцінках	1405	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405
Додатковий капітал	1410	Накопичені курсові різниці	2410
Резервний капітал	1415	Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Інший сукупний дохід	2445
Неоплачений капітал	1425	Інший сукупний дохід до оподаткування	2450
Вилучений капітал	1430	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455
		Інший сукупний дохід після оподаткування	2460
		Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465

Джерело: побудовано автором на основі [2].

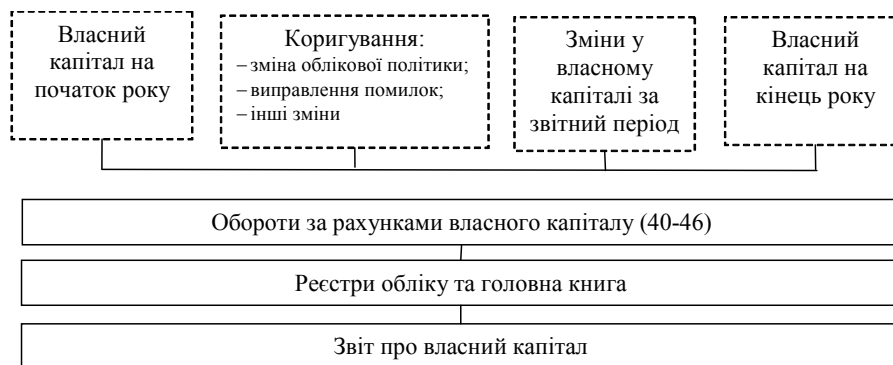


Рис. 1. Алгоритм складання Звіту про власний капітал

Джерело: побудовано автором на основі [2].

Необхідно зазначити, що інформація про складові власного капіталу розкривається в усіх чинних формах фінансової звітності з різним ступенем деталізації [4]. Так, на підприємствах, що складають звичайну (повну) фінансову звітність, вона представлена у: формі № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", формі № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", формі № 4 "Звіт про власний капітал" та у формі № 5 "Примітки до фінансової звітності".

Основним джерелом інформації, що характеризує фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, є Баланс, в якому на визначену

дату наводяться дані про господарські засоби за їхнім складом і розміщенням та джерелами формування [4]. В Балансі підприємства власний капітал відображується у I розділі пасиву (табл. 2). Під час заповнення статей Балансу в них переносяться залишки рахунків 40—46. На нашу думку, важливу цінність для користувачів інформації має рядок 1420 "Нерозподілений

прибуток (непокритий збиток)", оскільки цей показник засвідчує результати діяльності підприємства.

З метою деталізації даних про суми нерозподіленого прибутку (збитку) звітного періоду радимо у розділ I пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) внести рядок 1421 "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за період". У свою чергу пропонуємо рядок 1420 перейменувати у "Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" Балансу (Звіту про фінансовий стан), який визначається як сума залишку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок періоду та при-

Таблиця 3. Інформація про власний капітал підприємства в Звіті про власний капітал

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал
Залишок на початок року	4000							
Коригування:	4005							
Зміна облікової політики								
Виправлення помилок	4010							
Інші зміни	4090							
Скоригований залишок на початок року	4095							
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100							
Інший сукупний дохід за звітний період	4110							
Розподіл прибутку:								
Виплати власникам (дивіденди)	4200							
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205							
Відрахування до резервного капіталу	4210							
Внески учасників:								
Внески до капіталу	4240							
Погашення заборгованості з капіталу	4245							
Вилучення капіталу:								
Викуп акцій (часток)	4260							
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265							
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270							
Вилучення частки в капіталі	4275							
Інші зміни в капіталі	4290							
Разом змін у капіталі	4295							
Залишок на кінець року	4300							

Джерело: [2].

бутку (непокритого збитку) отриманого впродовж звітнього періоду.

У Звіті про фінансові результати інформування про власний капітал відображено у розділі II "Сукупний дохід" (табл. 2). Згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1 сукупний дохід — це зміни у власному капіталі протягом звітнього періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками [2]. При заповненні рядків розділу II Звіту про фінансові результати використовуються залишки рахунків 41,42.

Найбільш інформативно наявність та зміни у власному капіталі представлені у Звіті про власний капітал. Алгоритм складання такого Звіту представлено на рисунку 1.

Базою складання Звіту про власний капітал є збір та підготовка інформації, що отримується з таких джерел: Баланс та аналітична інформація до нього; Звіт про фінансові результати; установчі документи та свідоцтва про реєстрацію випуску акцій; реєстри бухгалтерського обліку; інші [5].

Звіт про власний капітал має таку структуру (табл. 3): по горизонталі вказуються елементи власного капіталу підприємства в розрізі

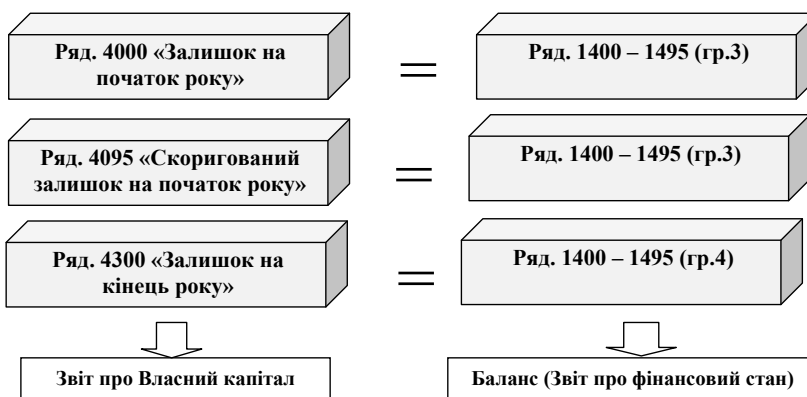


Рис. 2. Зіставність показників Звіту про власний капітал та Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Джерело: побудовано автором на основі [2].

статей першого розділу пасиву балансу, по вертикалі — джерела поповнення й причини зменшення власного капіталу. На перетинанні відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображаються фактичні показники [5].

Під час заповнення цієї форми звітності частина інформації переноситься з інших форм звітності (рис. 2), а саме: залишок за видами власного капіталу на початок і кінець року — з Балансу; чистий прибуток та інший сукупний дохід за звітний період — зі Звіту про фінансові результати. Однак у Звіті про власний капітал представлена інформація стосовно роз-

Таблиця 4. Напрями змін у власному капіталі та їх чинники

Елементи власного капіталу	Напрями змін у власному капіталі та їх чинник	
	Збільшення	Зменшення
Зареєстрований (пайовий) капітал (ЗК)	Реінвестування прибутку; формування початкового розміру статутного капіталу; випуск нових акцій; збільшення кількості акцій номінальної вартості; збільшення номінальної вартості акцій; реєстрація пайових внесків	Анулювання акцій, викуплених у акціонерів; повернення частки статутного капіталу у разі виходу учасника; зменшення номінальної вартості акцій; повернення внесків (паїв у разі виходу учасника)
Капітал у дооцінках (КД)	Дооцінка необоротних активів; дооцінка інших активів	Уцінка необоротних активів; уцінка інших активів
Додатковий капітал (ДК)	Реалізація викуплених акцій за ціною вище номіналу; емісійний дохід; додаткові внески учасників без збільшення СК; дооцінка необоротних або нематеріальних активів, незавершеного будівництва, фінансових інструментів; безкоштовне одержання необоротних активів	Реалізація викуплених акцій за ціною менше ціни викупу; анулювання акцій власної емісії, ціна яких вище номіналу; уцінка необоротних або нематеріальних активів, незавершеного будівництва, фінансових інструментів; нарахування амортизації за безкоштовно одержаними необоротними активами
Резервний капітал (РК)	Поповнення резервного капіталу за рахунок прибутку	Виплати та покриття збитків за рахунок РК
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (НП, НЗ)	Отримання чистого прибутку за звітний період	Збиток за звітний прибуток; виплата дивідендів; відрахування до РК
Неоплачений капітал (НК)	Заборгованість учасників за внесками до СК	Погашення заборгованості за внесками до СК та неоплаченими акціями
Вилучений капітал (ВК)	Вилучення акцій власної емісії у акціонерів; вилучення капіталу при виході учасника	Реалізація (перепродаж) та анулювання акцій, викуплених у акціонерів

Джерело: побудовано автором з використанням [7].

Таблиця 5. Допоміжна таблиця для складання Звіту про власний капітал

Назва статті звіту	Код рядка	Інформація бухгалтерського обліку необхідна для заповнення рядка
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 671
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 40
Відрахування до резервного капіталу	4210	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 43
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20 та ін. – К 40 (крім 404)
Погашення заборгованості з капіталу	4245	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20 та ін. – К 46
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 45 – К 30,31
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31 – К 45
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 45
Вилучення частки в капіталі	4275	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 672

Джерело: [6].

поділу прибутку, внесків учасників та вилучення капіталу, для представлення якої потрібна попередня підготовка і відповідна обробка бухгалтерської інформації [6].

Як зазначає Варічева Р.В., особливість заповнення полягає у тому, що зміна одного виду капіталу одночасно призводить до зміни іншого виду капіталу. Водночас показники, які призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу в Звіті про власний капітал відображаються у дужках. Не виключаються і зміни, які в цьому Звіті зачіпають тільки один вид капіталу, наприклад, таке витрачання прибутку як нарахування дивідендів слід показати тільки зменшенням нерозподіленого прибутку [7].

У структурі власного капіталу можливі зміни, що впливають на його збільшення або зменшення, їх перелік відображено в таблиці 4.

Для спрощення складання звіту про власний капітал, Безкоровайною Л.В. пропонується формування допоміжної таблиці за формою, що представлена в таблиці 5.

Ряд авторів для більшої наочності інформації на рахунках обліку пропонують відкриття певних аналітичних рахунків.

Так, Безкоровайна Л.В. [6], пропонує введення таких аналітичних рахунків:

— до субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді":

443.1 "Прибуток, використаний для виплати дивідендів";

443.2 "Прибуток, використаний для поповнення зареєстрованого капіталу";

443.3 "Прибуток, використаний для поповнення резервного капіталу";

— до субрахунку 451 "Вилучені акції":

451.1 "Акції, вилучені з метою анулювання";
451.2 "Акції, вилучені з метою перепродажу";

— до субрахунку 452 "Вилучені вклади та паї":
452.1 "Частки, вилучені з метою анулювання";

452.2 "Частки, вилучені з метою перепродажу".

Це допоможе скоротити час на збір інформації, необхідної для заповнення відповідних статей Звіту про власний капітал.

Отже, погоджуємось із Варічева Р.В., яка зазначає, що Звіт про власний капітал вирізняється значною деталізацією і враховує усі коригування, пов'язані із зміною облікової політики підприємства, виправленням помилок, будь-які інші зміни в обліку, що впливають на оцінку елементів (джерел) власного капіталу [7].

Певна інформація про складові власного капіталу відображена також у Примітках до річної фінансової звітності. Всі підприємства розкривають в них інформацію про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого (пайового) капіталу). Так, Акціонерні товариства наводять у Примітках інформацію про:

1) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату;

2) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснено передплату, порівняно з передбаченими величинами;

3) загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

— всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

— вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

— загальна сума іноземної валюти, внесена як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік;

4) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

— кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

— номінальна вартість акції;

— зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу;

— права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

— акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

— перелік засновників і кількості акцій, якими вони володіють;

— кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 %;

— акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їхніх термінів і сум;

5) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;

6) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені [8].

Усі інші підприємства наводять у Примітках таку інформацію:

— розподіл часток зареєстрованого (пайового) капіталу між власниками;

— права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у зареєстрованому (пайовому) капіталі.

Подання зазначеної вище інформації зумовлено необхідністю роз'яснення зовнішнім і внутрішнім користувачам змін, які відбуваються у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [8].

Деяка інша ситуація складається щодо відображення власного капіталу на малих та мікропідприємствах, які ведуть спрощений облік (табл. 6).

Так, малі підприємства згідно НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність", зобов'язані відображати [9]:

— у статті "Зареєстрований (пайовий) капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передба-

Таблиця 6. Інформація про власний капітал представлена малими та мікропідприємствами в Балансі та Звіті про фінансові результати

Фінансова звітність малого підприємства (Баланс)		Фінансова звітність мікропідприємства (Баланс)	
Розділ I пасиву		Розділ I пасиву	
Назва статті	Код рядка	Назва статті	Код рядка
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Капітал	1400
Додатковий капітал	1410	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425		

Джерело: побудовано автором на основі [9].

чена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал;

— у статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу;

— у статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства;

— у статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

— у статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства — передачу майна відповідно до Положення 1213 [10].

Мікропідприємства згідно НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність", зобов'язані відображати [9] (табл. 6):

— у статті "Капітал" наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отрима-

них підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу”;

— у статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Отже, інформація про власний капітал на малих та мікропідприємствах відображена лише в балансі, що не повною мірою забезпечує потреби зовнішніх користувачів, і не пояснює причини змін складових власного капіталу. Тому за необхідності на цих підприємствах доцільно складати внутрішню звітність, в якій може бути передбачений рух та зміни складових капіталу підприємства.

Законодавством врегульовано, що фінансову звітність за міжнародними стандартами повинні складати публічні акціонерні товариства, страховики, банки а також господарючі суб'єкти, які здійснюють діяльність: з надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення; з недержавного пенсійного забезпечення; допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Будова фінансової звітності за НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [2] практично повністю відповідає структурі фінансової звітності згідно з МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [11]. Однак, зважаючи те, що в МСБО 1 не означено чітко встановлених форм фінансової звітності і, для їх складання господарючі суб'єкти послуговуються формами визначеними НП(С)БО 1, виникають деякі суперечності.

МСБО 1 власний капітал розцінюється як внески власників і накопичений прибуток організації. В бухгалтерському балансі власний капітал поділяється на підкласи. Так, статутний капітал, нерозподілений прибуток і резерви відображаються окремо. Такі класифікації є показниками правових та інших обмежень можливості підприємства розподіляти чи по-іншому використовувати власний капітал, оскільки вони мають значення для використання фінансових звітів для прийняття рішень [12].

У Звіті про зміни у власному капіталі, МСБО 1 визначено, що він повинен містити таку інформацію:

— загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток;

— для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8;

— для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

— прибутку чи збитку;

— іншого сукупного прибутку;

— операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю [11].

Також, згідно з МСБО 1, суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках:

а) для кожного класу акціонерного капіталу:

— кількість акцій, дозволених до випуску;

— кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;

— номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;

— узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;

— права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;

— частки в суб'єкті господарювання, утримувані суб'єктом господарювання чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;

— акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми;

б) опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі [11].

Отже, оцінивши вимоги МСБО 1 та НП(С)БО 1 видно, що вони досить наближені та відповідають будові та змісту Звіту про власний капітал щодо наповнення інформацією. Зокрема у цьому Звіті подається інформація про: загальний сукупний прибуток за період, впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду тощо.

ВИСНОВКИ

У процесі дослідження встановлено, що інформація про власний капітал розкривається в таких формах звітності: форма № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", форма № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", форма № 4 "Звіт про власний капітал" та форма № 5 "Примітки до фінансової звітності". Визначено, що інформація про власний капітал залежить від організаційно-правової форми підприємства, його величини, виду діяльності, вибору складання звітності на основі міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку тощо. Найповніше інформацію про власний капітал представлено у "Звіті про власний капітал".

Інформація про власний капітал на малих та мікропідприємствах відображена лише в балансі, що не повною мірою забезпечує потреби зовнішніх користувачів, і не пояснює причини змін складових власного капіталу. Тому за потреби на цих підприємствах доцільно складати внутрішню звітність, в якій може бути передбачений рух та зміни складових капіталу підприємства.

У процесі дослідження встановлено, що найбільше інформації про власний капітал надають підприємства, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. МСБО 1 передбачає подання більшого масиву інформації, ніж це передбачено вимогами НП(С)БО 1. Подається інформація про: загальний сукупний прибуток за період, впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, рух капіталу тощо.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 20.09.2020).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 20.09.2020).
3. Воськало В.І., Воськало Н.М. Відображення власного капіталу у фінансовій звітності підприємств різних організаційно-правових форм. Науковий вісник НАТУ України. 2014. Вип. 24.3. С. 203—209.
4. Цюцяк І.Л. Удосконалення порядку відображення інформації про складові власно-

го капіталу у фінансовій звітності. Економіка АПК. 2013. № 9. С. 60—66.

5. Євлаш Т.О. Звітність підприємств: Опорний конспект лекцій. Харків: ХДУХТ. 2017. 181 с.

6. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 4. URL: <http://www.global-national.in.ua> (дата звернення 21.09.2020).

7. Варічева Р.В. Звіт про власний капітал як джерело аудиту операцій з руху власного капіталу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. Вип. 2 (17). С. 37—43.

8. Приймак С.В., Костишина М.Т., Долбнева Д.В. Фінансова звітність підприємств: навчально-методичний посібник. Львів: Ліга-Прес, 2016. 268 с.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність": наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000, № 39. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/REG4382?an=445804> (дата звернення 20.09.2020)

10. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#n18> (дата звернення 23.09.2020).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення 20.09.2020).

12. Андрейцева І.А., Рибак О.П. Формування показників фінансової звітності згідно МСФЗ. Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. 2012. Вип. 6. С. 282—288.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність": наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013. № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення 20.09.2020).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами": наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005, № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення 20.09.2020).

15. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністер-

ства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text> (дата звернення 20.09.2020).

16. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.А. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

17. Правдюк Н.А., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: "Центр учбової літератури", 2019. 224 с.

18. Мулик Т.О., Цуркан А.О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями. Науковий вісник Херсонського державного університету. Вип. 29, ч. 2. 2018. С. 173—177.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 20 September 2020).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "Accounting Regulation (Standard) 1 "General Financial Reporting Requirements", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (Accessed 20 September 2020).

3. Voskalo, V. I. and Voskalo, N. M. (2014), "Representation of equity in the financial statements of enterprises of different organizational and legal", *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 24.3, pp. 203—209.

4. Tsiutsiak, I. L. (2013), "Improving the order of reflection of information on the components of equity in the financial statements", *Ekonomika APK*, vol. 9, pp. 60—66.

5. Ievlash, T.O. (2017), *Zvitnist pidpriemstv: Opornyi konspekt lektsii. Reporting of enterprises: Reference lecture notes*, KhDUKhT, Kharkiv, Ukraine.

6. Bezkorovina, L. V. (2015), "Features of accounting forequity in enterprises", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 4, available at: <http://www.global-national.in.ua> (Accessed 20 September 2020).

7. Varichieva, R.V. (2010), "Statemen to fequityas a source of audit of equity transactions", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhaltenskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 2 (17). pp. 37—43.

8. Pryimak, S. V. Kostyshyna, M. T. and Dolbnieva, D. V. (2016), *Finansova zvitnist pidpriemstv: navchalno-metodychnyiposibnyk* [Financial statements of enterprises: a textbook], Liha-Pres, Lviv, Ukraine.

9. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "National Accounting Regulation (Standard) 25 "Simplified Financial Reporting", available at: <https://ips.ligazakon.net/document/REG4382?-an=445804> (Accessed 20 September 2020).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2006), Order "Regulations on the order of accounting of separate assets and operations of the enterprises of the state, municipal sectors of economy and the economic organizations which own and / or use objects of the state, municipal property", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#n18> (Accessed 20 September 2020).

11. IFRS (2012), "International Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (Accessed 20 September 2020).

12. Andreitseva, I. A. and Rybak, O. P. (2012), "Formation of financial reporting indicators in accordance with IFRS", *Visnyk Kamianets-Podilskoho natsionalnoho universytetu imeni Ivana Ohienka. Ekonomichni nauky*, vol. 6, pp. 282—288.

13. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "National Accounting Regulation (Standard) 2 "Consolidated Financial Statement", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (Accessed 21 September 2020).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order "Regulation (standard) of accounting 29 "Financial reporting by segments", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (Accessed 21 September 2020).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "Methodical recommendations for filling out financial reporting forms", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text> (Accessed 21 September 2020).

16. Mulyk, T. O. Materynska, O. A. and Plonsak, O. L. (2017), *Analiz hospodarskoi diialnosti: navchalnyi posibnyk* [Analysis of economic activity: a textbook], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

17. Pravdiuk, N. L. Mulyk, T.O. and Mulyk, Ya.I. (2019), *Upravlinnia finansovoiu bezpekoiu pidpriemstv: oblikovo-analitychnyiaspekt: monohrafiia* [Management of financial security of enterprises: accounting and analytical aspect: monograph], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

18. Mulyk, T.O. and Tsurkan, A.O. (2018), "Information and organizational principles of analysis of fixed assets in the management of real investments", *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, vol. 29, no. 2, pp. 173—177.

Стаття надійшла до редакції 04.10.2020 р.