

Крупка І.Я. Деякі аспекти відображення капіталу у звітності підприємства / І.Я. Крупка //Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля. Вип. №2 (60). – Луганськ: СНУ, 2003. – С. 163-166.

Крупка І.Я., аспірант
Тернопільської академії народного господарства

Деякі аспекти відображення капіталу у звітності підприємства

У вітчизняній фінансовій звітності капітал підприємства відображається у двох формах – Балансі та Звіті про власний капітал.

У теперішньому балансі капітал, як сума ресурсів, що інвестована у бізнес, представлений багатьма показниками. Виходячи з фундаментальної балансової моделі (Активи = Пасиви), світовою теорією і практикою вироблено ряд модифікацій інформаційного подання капіталу в балансі підприємства. Найбільш розповсюдженою є формула, за якою:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Залучені кошти}$$

Виходячи з неї, розмір власного капіталу підприємства визначається за залишковим принципом (активи мінус залучений зі сторони капітал). З такої позиції трактують поняття "власний капітал" національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [1]. Згідно з П(С)БО 1 власний капітал визначається як частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Саме такої моделі притримується більшість вітчизняних вчених у трактуванні капіталу з позиції власності [2, с. 270; 4, с. 40; 5, с. 428].

Пасив балансу на даний час будується за такими розділами:

1. Власний капітал.
2. Забезпечення наступних витрат і платежів.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Поточні зобов'язання.
5. Доходи майбутніх періодів.

Зважаючи на те, що власний капітал відображається у першому розділі пасиву балансу, всі інші показники слід вважати залученими (запозиченими) зі сторони ресурсами або зобов'язаннями.

Розмежовуючи власний капітал і зобов'язання з позиції теорії власності, треба мати на увазі наступне.

Власний капітал — це основний ризиковий капітал, власність підприємства, який не дає гарантованого права на прибуток, дивіденди. Щодо нього не встановлено чіткого графіка повернення коштів учасникам, інвесторам. До того ж часткова або повна втрата інвестованого в підприємство капіталу не призводить до юридичної відповідальності останнього перед власниками, засновниками.

Натомість, зобов'язання з погашення кредиторської заборгованості повинні бути обов'язково виконані, вони мають точну оцінку, строки повернення. Суб'єкти, щодо яких виникли боргові зобов'язання, повинні бути ідентифіковані в аналітичному обліку як окремі юридичні, фізичні особи, чи групи осіб.

Якщо розглядати теперішню структуру балансу з позиції розмежування капіталу на власний та залучений, то ці правила не завжди дотримуються. Це стосується, в першу чергу, окремих статей другого розділу пасиву "Забезпечення наступних витрат і платежів". Проведені відрахування коштів під майбутні витрати і платежі (оплату відпусток, гарантійних зобов'язань тощо) не є ідентифікованими, за ними не визначено кінцевий термін виплати. В решті-решт, деякі з них (наприклад, виплати за гарантованими зобов'язаннями) можуть й не наступити.

Аналогічна ситуація спостерігається і при трактуванні з позиції власності доходів майбутніх періодів (V розділ пасиву балансу). Зарахування їх до складу зобов'язань є неправомірним. Неврахування відкладених доходів взагалі приведе до порушення балансової формули. Отже, залишається єдине — вважати ці доходи, як і зарезервовані під майбутні виплати кошти, власністю підприємства.

Вимагає більш чіткого трактування в балансі залучений зі сторони капітал. Віднесення усіх залучених коштів до звичайних поточних зобов'язань було б неправомірним. Адже серед залучених джерел можуть значитися інвестиції, внесені на добровільних засадах сторонніми інвесторами з метою одержання прибутку, кредити під важливі інвестиційні програми тощо. Такі кошти слід кваліфікувати як запозичені інвестиційні ресурси. В той же час, частина залучених джерел складає поточну кредиторську заборгованість, яка виникає неминуче при розрахунках з постачальниками, працівниками, державними органами при сплаті податків та інших обов'язкових платежів.

Залучений зі сторони капітал традиційно поданий у новій моделі балансу розділами: III "Довгострокові зобов'язання" і IV "Поточні зобов'язання". За основну критеріальну ознаку в розмежуванні згаданих джерел прийнято строки погашення зобов'язань. Зобов'язання з терміном погашення понад один рік вважаються довгостроковими, з строком до року - короткостроковими. На нашу думку, такий поділ залучених ресурсів не має принципового значення в оцінці фінансового стану підприємства на даний час. Адже через надто високі процентні ставки короткострокові кредити та інші позикові кошти можуть використовуватися й на фінансування вкладень в необоротні активи. З іншого боку, у зв'язку з неплатежами, відстроченням поточних зобов'язань строки погашення поточних платежів часто перевищують річний термін.

Більш раціонально було б проводити таке розмежування залежно від участі одержаних ресурсів в інвестиційній чи поточній діяльності. В окремий розділ в даному випадку можна було б об'єднати запозичені зі сторони інвестиційні ресурси для придбання (спорудження) необоротних активів, що пов'язані з виплатою відсотків, іншої винагороди або досягнення певних вигод. Окремо доцільно відображати зобов'язання, що стосуються поточної кредиторської заборгованості перед постачальниками та іншими суб'єктами, працівниками, яка виникає неминуче в результаті виробничо-

комерційної, іншої операційної діяльності.

Інформація про капітал підприємства розкривається також у нововведеній звітній формі № 4 „Звіт про власний капітал”. Метою складання цього звіту є докладне пояснення усіх змін, що сталися у власному капіталі підприємства за звітний рік.

Звіт про власний капітал тісно пов'язаний з балансом, оскільки інформація про залишки капіталу в розрізі окремих його видів на початок і кінець року повинна відповідати даним I розділу пасиву балансу. Однак, Звіт форми № 3 містить значно більше інформації про залишки капіталу, ніж баланс. Окремим блоком показників у ньому відображається коригування залишків капіталу на початок року. Таке коригування проводиться відповідно до П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” за трьома статтями:

1. Зміна облікової політики (ряд. 020) – відображається вплив зміни облікової політики на події та операції попередніх періодів через коригування сальдо нерозподіленого прибутку.

2. Виправлення помилок (ряд. 030) – здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на суму виявлених помилок при складанні фінансових звітів після дати балансу.

3. Інші зміни (ряд. 040) – ні в П(С)БО 5 „Власний капітал”, ні в П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” чітко не вказано, що повинно відобразитися за цією статтею. На наш погляд, у даному розділі Звіту про власний капітал більш диференційовано слід відображати інформацію про події, що виникли після дати балансу, зокрема:

- зміни в капіталі у зв'язку з реорганізацією підприємства шляхом об'єднання, поділу, виділення тощо;

- дивіденди за звітний період, що оголошені підприємством після дати балансу;

- непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів та інші.

Вимагають подальшого вдосконалення й інші розділи Звіту про

власний капітал. Так, у розділі „Переоцінка активів”, що стосується переоцінки основних засобів, нематеріальних активів і незавершеного будівництва повинні відображати переоцінку фінансових інвестицій у зв’язку з доведенням їх ціни до справедливої вартості, а також зміни суми довгострокової дебіторської заборгованості у зв’язку з відображенням її у балансі за теперішньою вартістю. На розміри власного капіталу також може впливати переоцінка запасів та інших оборотних активів.

Розділ „Внески учасників” слід доповнити показником про інший вкладений засновниками підприємства капітал (крім акціонерних товариств). До нього доцільно відносити додаткові внески засновників (учасників) на розвиток підприємства понад встановлені установчими документами суми. Така ситуація часто зустрічається у практиці, особливо в малих, приватних підприємствах.

У розділі „Інші зміни в капіталі”, на нашу думку, повинна знайти місце інформації про зміни в капіталі у зв’язку з вибуттям основних засобів і інших необоротних активів, які раніше були переоцінені. Відповідно до п. 21 П(С)БО 7 „Основні засоби” перевищення сум попередніх до оцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості вибулих в результаті списання чи реалізації об’єктів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Ця операція в бухгалтерському обліку буде відображена записом за дебетом рах. 423 „Дооцінка активів” у кредит рах. 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, що призведе до відповідних змін у капіталі. Такі операції на підприємствах у даний час зустрічаються дуже часто у зв’язку зі списанням основних засобів, які були проіндексовані у 1992-1996 роках.

Більш глибокого розкриття вимагає інформація про власний капітал у примітках до фінансових звітів. П(С)БО 5 „Звіт про власний капітал” передбачає виділення у примітках інформації про кількість та номінальну вартість акцій до передплати і після її здійснення, загальну суму коштів в ході передплати на акції, про структуру акцій у складі статутного капіталу,

перелік основних засновників, які володіють частками у статутному фонді, що перевищують 5%. На жаль, таку інформацію можна одержати лише на підставі звітності, яка подається відкритими акціонерними товариствами до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. В той час вона не передбачена для інших форм і видів підприємств у складі фінансової звітності.

Впровадження в практику даних пропозицій дозволить більш чітко розмежовувати у звітності джерела формування майна підприємства, класифікувати його стосовно відношення до власності.

Література:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, № 2 „Баланс”, № 5 „Звіт про власний капітал”. //Електронна бібліотека „Юрист-Плюс”. - К.:ЦКТ, 2002.

2. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. Нормативно-практичні матеріали. За ред. Р.Л. Хом'яка. – Львів: Національний університет „Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр „ІНТЕЛЕКТ+” Інститут післядипломної освіти), „Інтелект-Захід”, 2001. – 728 с.

3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник/ під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.

4. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник /За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.

5. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.