

## МІСЦЕ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В ЗАГАЛЬНІЙ КЛАСИФІКАЦІЇ КАПІТАЛУ

*Досліджено класифікації капіталу, запропоновані різними авторами, уточнено місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу*

**Постановка проблеми.** В Україні з кожним роком збільшується кількість зареєстрованих підприємств з організаційно-правовою формою товариство з обмеженою відповідальністю. Так, у 2001 р. порівняно з 1997 р. їх кількість збільшилась на 74167 од. (або 50,20 %), у 2002 р. порівняно з 2001 р. – на 19894 од. (або 8,97 %), у 2003 р. порівняно з 2002 р. – на 19413 од. (або 8,03 %), у 2004 р. порівняно з 2003 р. – на 19893 од. (або 7,62 %). Причому у 1997 р. питома вага товариств з обмеженою відповідальністю у загальній кількості господарських товариств становила 81,32 %, у 2001 р. – 85,23 %, у 2002 р. – 86,22 %, у 2003 р. – 87,17 %, у 2004 р. – 88,08 %. Це є позитивною тенденцією, адже внески засновників до статутного капіталу цієї організаційно-правової форми підприємства створюють додану вартість, яка дозволяє забезпечувати процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання фінансових ресурсів.

Однак недостатній рівень теоретичної розробки класифікації капіталу в бухгалтерському обліку відповідно до визначеної Господарським Кодексом України класифікації підприємств зумовлює відсутність єдиного трактування поняття “статутний капітал”, що, в свою чергу, породжує відсутність єдиного порядку розрахунку компенсації учаснику при виході з товариства з обмеженою відповідальністю.

Розробка науково обґрунтованої класифікації капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю повинна забезпечити ефективність організації бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю і аналізу операцій з формування та змін статутного капіталу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** В навчальній та науковій літературі визначаються види капіталу за різними класифікаційними ознаками в працях І.П. Бабенка [1], І.А. Бланка [2], Н.Б. Борисова [3], Г.М. Борисовича [4], В.А. Бруннера [5], Ю.Ф. Бутинця [6], А.Л. Гольдіна [7], Т.М. Королюк [11], Є.Є. Сіверса [13], О.В. Ярощука [16]. Однак відсутність єдиного підходу до класифікації капіталу зумовлює необхідність розробки класифікації капіталу для уточнення місця в ній статутного капіталу.

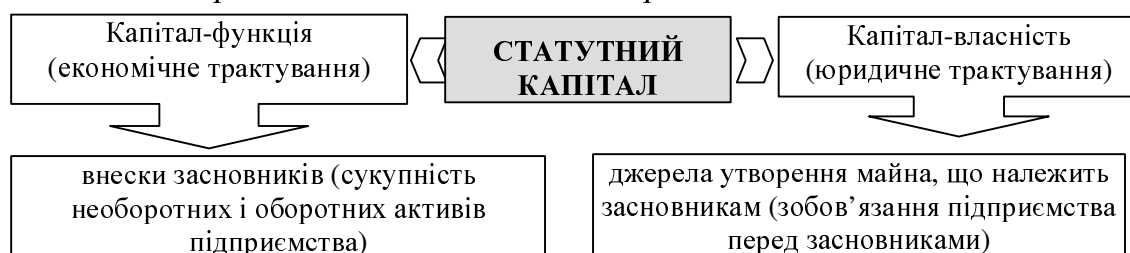
**Мета дослідження** – уточнити класифікаційні ознаки капіталу та місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Капітал є багатогранною та однією з найважливіших економічних категорій, невід’ємним елементом ринкових відносин. У працях сучасних економістів сутність капіталу характеризується багатьма термінами: “вартість”, “економічна цінність”, “стартовий капітал підприємства”, “економічний ресурс”, “економічний фактор”, “багатство”, “власність” тощо.

Різноманітність трактувань поняття “капітал” визначається різноманітністю сутнісних сторін цієї економічної категорії. Тому для виявлення її змісту слід розглянути основні характеристики, що формують сутність капіталу.

Так, І.А. Бланк розглядає капітал як: 1) об’єкт економічного управління; 2) накопичену цінність; 3) виробничий ресурс (фактор виробництва); 4) інвестиційний ресурс; 5) джерело доходу; 6) об’єкт тимчасового переважання; 7) об’єкт купівлі-продажу (об’єкт ринкового обігу); 8) об’єкт власності і розпорядження; 9) носій фактору ризику; 10) носій фактору ліквідності [2, с. 13]. Розгляд капіталу в навчально-практичній літературі у ринкових умовах господарювання пов’язаний безпосередньо з власністю, зокрема, з трактуванням останньої з економічної і юридичної точок зору.

З метою виявлення сутності статутного капіталу на рис. 1 наведено економічне та юридичне значення цієї категорії.



**Рис. 1.** Економіко-правова сутність статутного капіталу

*Власність* – це економіко-правове поняття, що означає: а) наявність в економічній сфері майна, благ, що знаходяться у володінні та розпорядженні різних суб’єктів (зі сторони благ – їх приналежність суб’єктам); б) наявність в економіці множини економічних суб’єктів, що володіють визначеним майном і правом володіння майном; в) наявність в суспільстві правил присвоєння благ-права; г) наявність системи виміру цінностей грошима – визначення вартості благ.

На наш погляд, між капіталом і власністю існує тісний взаємозв’язок. Економічний суб’єкт – відокремлений а) юридично і б) економічно – власник майна, включений в систему господарських відносин, зв’язків з іншими суб’єктами саме завдяки наявності права власності на деякі блага в межах їх відокремленості. Його визначають: а) наявність майна визначеної вартості, б) наявність відносин з приводу майна з іншими власниками, в) наявність

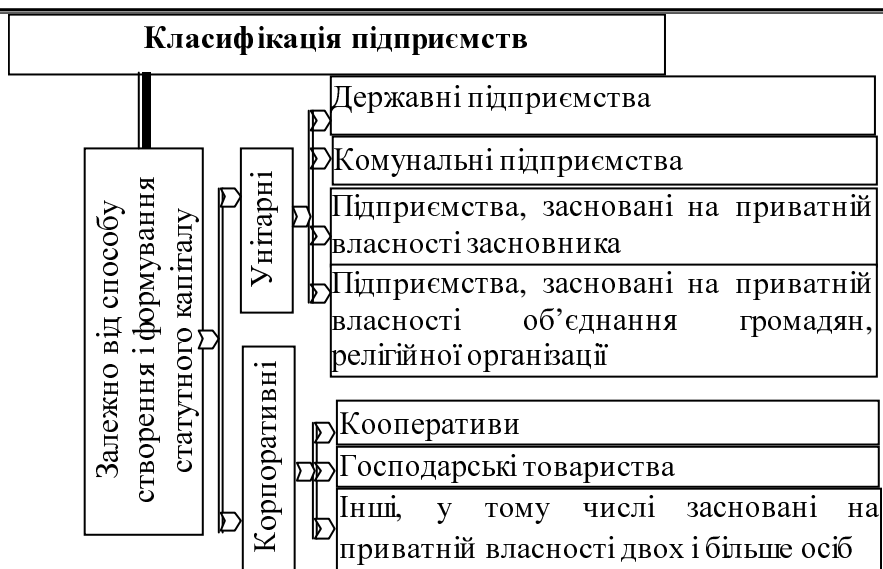
економічного інтересу у володінні майном. В межах кожного економічного суб'єкта існує баланс – абсолютна вартісна рівновага між майном і відносинами, оскільки сума відносин визначається вартістю майна, у зв'язку з яким ці відносини виникли і існують.

Відсутність єдиного трактування економіко-правової сутності початкового капіталу підприємств різних організаційно-правових форм зумовлює відмінності об'єктів бухгалтерського обліку стартового капіталу, що потребує детального дослідження.

Організаційно-правові форми підприємств – взаємопереплетіння відповідних форм об'єднання людей для здійснення їх спільної діяльності в межах певної структури із законодавчим закріпленням цих форм. Згідно із затвердженим Державним комітетом України із стандартизації, метрології та сертифікації класифікатором до організаційно-правових форм підприємств віднесено всі види підприємств [10, с. 644].

Відповідно до тлумачного словника: “класифікація – це система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями” [15, с. 258]. Погоджуємося з С.С. Розовою, що “класифікація – важливий елемент будь-якої людської діяльності, і в першу чергу наукової, і разом з тим якість конкретних класифікацій, як правило, є незадовільною. Побудова нових класифікацій нашоухується на багаточисленні і різноманітні труднощі, подолання яких є неможливим за відсутності необхідних теоретичних і методичних засобів. Розробка цих засобів спирається в нерозуміння самого поняття класифікації, у відсутність чітких уявлень про класифікацію як особливий феномен пізнання, що вимагає вже філософського, гносеологічного аналізу названих проблем” [12, с. 3]. З огляду на специфіку капіталу як економічної категорії, для розробки його класифікації на рис. 2 представлено поділ підприємств за порядком формування статутного капіталу.

За даними рис. 2, можна стверджувати, що підприємство, створене одним засновником і статутний капітал якого не поділений на частки, називається унітарним. А корпоративним є підприємство, створене двома і більше засновниками, статутний капітал якого поділений на частки. Отже, товариство з обмеженою відповідальністю як вид господарського товариства відноситься до корпоративних підприємств.



**Рис. 2.** Види підприємств залежно від способу створення і формування статутного капіталу згідно з Господарським кодексом України

З позиції бухгалтерського обліку капітал підприємства можна поділити за багатьма ознаками. Класифікація капіталу досліджена багатьма науковцями, які виділили різноманітні класифікаційні ознаки. З метою уточнення місця статутного капіталу в класифікації капіталу, дослідимо класифікаційні ознаки, які виділяють різні науковці.

Систематизацію видів капіталу та класифікаційних ознак в літературних джерелах наведено в табл. 1.

Так, І.А. Бланк проводить класифікацію капіталу за двома напрямками: за джерелами залучення та формами залучення. За джерелами залучення капітал поділяється: 1) за національною належністю власників капіталу (національний (вітчизняний) капітал; іноземний капітал); 2) за титулом власності (капітал, залучений із внутрішніх джерел; капітал, залучений із зовнішніх джерел); 3) за групами джерел залучення капіталу відносно підприємства (власний капітал; залучений капітал); 4) за формами власності капіталу, що надається підприємству (приватний капітал; державний капітал) [2].

За формами залучення І.А. Бланк визначає капітал: 1) за організаційно-правовими формами залучення капіталу підприємством (акціонерний капітал; пайовий капітал; індивідуальний капітал); 2) за натурально-речовою формою залучення капіталу (капітал в грошовій формі; капітал у фінансовій формі; капітал в матеріальній формі; капітал в нематеріальній формі); 3) за періодом залучення капіталу (довгостроковий (перманентний) капітал; короткостроковий капітал); 4) за формою авансування залученого капіталу в активи підприємства (основний капітал; оборотний капітал) [2]. Вважаємо наведену вище

класифікацію недосконалою для практики ведення бухгалтерського обліку товариств з обмеженою відповідальністю, адже вона розглядає капітал як актив.

**Таблиця 1.** Класифікація капіталу, запропонована різними авторами

№ з/п	Види капіталу	Погляди авторів							
		Бруннер В.А. (1901 р.) [5]	Бабенко І.П. (1911 р.) [1]	Борисов Н.Б. (1925 р.) [3]	Борисович Г.М. (1925р.) [4]	Сіверс Є.Є. (1926 р.) [13]	Гольдін А.Л. (1930 р.) [7]	Бланк І.О. (2002 р.) [2]	Ярошук О.В. (2004 р.) [16]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Акціонерний	БО	БО		С	БО	БО	ОПФ	ОПФ
2	Будівельний		БО						
3	Валовий		БО						
4	Власний				БО			НП	ПВл
5	Внутрішній							Т	ДУ
6	Готівковий	БО							
7	Державний							ФВ	ФВ
8	Довгостроковий (перманентний)							ПВ	ПВ
9	Залучений							НП	
10	Запасний (резервний, страховий)	БО	БО		Пр	БО	БО		
11	Заставний		БО						
12	Змінний		В						
13	Зовнішній							Т	ДУ
14	Індивідуальний				С			ОПФ	ОПФ
15	Іноземний							ДЗ	П
16	К. у грошовій формі							НРФ	НРФ
17	К. у матеріальній формі							НРФ	НРФ
18	К. у нематеріальній формі							НРФ	НРФ
19	К. у фінансовій формі							НРФ	НРФ
20	Капітал делькредере		БО						
21	Капітал забезпечення	БО	БО						
22	Капітал погашення (амортизаційний)		БО				БО		
23	Колективний								ФВ
24	Короткостроковий							ПВ	ПВ
25	Мертвий		БО						НР
26	Накопичений								
27	Національний (вітчизняний)							ДЗ	П
28	Непрацюючий								НР

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
29	Неречовий		НРФ						
30	Облігаційний		БО			БО			
31	Оборотний		В	БО	БО			ФРА	ФРА
32	Основний	БО	В	БО	БО	БО	БО	ФРА	ФРА
33	Пайовий	БО	БО		С		БО	ОПФ	ОПФ
34	Підприємницький		БО		БО	БО			
35	Позичковий		БО		БО	БО			ПВл
36	Постійний		В						
37	Працюючий								НР
38	Приватний							ФВ	ФВ
39	Речовий		НРФ						
40	Складовий	БО	БО						
41	Спеціальний		БО		Пр				
42	Статутний								БО
43	Чистий (нетто-капітал)	БО	БО						

Примітки:

БО – без ознаки

Н – за національною належністю

НРФ – за натурально-речовою формою

С – за суб'єктом формування

В – за участю у виробничому процесі

ПВл – за правом власності

ОПФ – за організаційно-правовою формою

З – за забезпеченістю

Зм – за змінністю

СД – за ступенем доходності

Пр – за призначенням

Т – за титулом власності

ПВ – за періодом використання

ДУ – за джерелами утворення

П – за походженням

НР – за напрямками розміщення

ФРА – за формою розміщення в активах

ВР – за вимогами реєстрації

НП – за належністю підприємству

СО – за ступенем оплати

ЖУП – за етапами життєвого циклу підприємства

ФВ – за формами власності

ДЗ – за джерелами залучення по відношенню до

підприємства

Яроцук О.В. визначає такі класифікаційні ознаки капіталу: 1) за правом власності (позичений; власний); 2) за формами власності (приватний, колективний, державний); 3) за організаційно-правовими формами залучення капіталу (акціонерний, пайовий, індивідуальний); 4) за періодом використання (довготерміновий, короткотерміновий); 5) за джерелами утворення (зовнішній, внутрішній); 6) за походженням капіталу (вітчизняний, іноземний); 7) за напрямками розміщення (працюючий (резервний та страховий капітал; “мертвий” капітал); непрацюючий); 8) за натурально-речовою формою (капітал у грошовій формі, капітал у фінансовій формі, капітал у матеріальній формі, капітал у нематеріальній формі); 9) за формою розміщення в активах підприємства (основний, оборотний) [16, с. 6]. Якщо трактувати капітал як джерело утворення майна, то підходять наступні класифікаційні ознаки: за правом власності, за організаційно-правовими формами залучення капіталу, за джерелами утворення, за походженням капіталу. Всі інші ознаки характеризують капітал як активи підприємства. В наведеній вище класифікації не визначено засновницький капітал для товариства з обмеженою відповідальністю.

Отже, до класифікації капіталу існує два підходи: капітал як джерело утворення майна і капітал як активи підприємства.

Класифікацію капіталу за організаційно-правовими формами досліджено багатьма науковцями. Так, зокрема, В.А. Бруннер (1901 р.) виділяє складовий, пайовий, основний або акціонерний види капіталу [5], І.П. Бабенко (1911 р.) – пайовий, акціонерний (складовий, основний) [1], Є.Є. Сіверс (1926 р.) – основний (акціонерний) капітал [13].

У 2004 р. О.В. Ярошук за організаційно-правовою формою виділяє акціонерний, пайовий, індивідуальний види капіталу [16], а С.М. Гольцова, І.Й. Плікус – статутний і пайовий види капіталу [8]. В 2005 р. Т.М. Корольок, виділяє статутний капітал як складову власного капіталу для акціонерного товариства [11].

Певний інтерес представляє класифікація власного капіталу, запропонована С.М. Гольцовою та І.Й. Плікус, яка містить всі складові власного капіталу та визначає поділ власного капіталу на основні (статутний і пайовий, що є зареєстрованим (персоніфікованим)), незареєстрований капітал (резервний, додатковий (вкладений, інший), нерозподілений прибуток (непокритий збиток), коригуючі (неоплачений капітал, вилучений капітал)) [8, с. 109].

Отже, компоненти власного капіталу, наведені С.М. Гольцовою та І.Й. Плікус, включають коригуючі складові – неоплачений і вилучений капітал. Основними складовими автори вважають статутний і пайовий капітал, які називають зареєстрованим (персоніфікованим), а незареєстрований капітал включає додатковий (вкладений, інший), резервний капітал, нерозподілені прибутки. Однак в наведеній загальній класифікації відсутній складений<sup>1</sup> капітал, що робить схему недосконалою і неповною.

Власний капітал акціонерного товариства, на думку Т.М. Корольок, містить вкладений капітал (статутний капітал, додатковий вкладений капітал); накопичений капітал (інший додатковий капітал, резерви прибутку (резервний капітал, договірні резерви, резерв переоцінки), нерозподілений прибуток) [11, с. 7]. Вважаємо, що наведену вище класифікацію власного капіталу слід доповнити фактично оплаченим, неоплаченим та вилученим капіталом.

Так, в бухгалтерському обліку класифікація капіталу передбачає поділ за належністю підприємству. Зважаючи на відсутність єдиного підходу серед науковців до класифікації капіталу, на рис. 3 уточнено місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу.

Дані рис. 3 свідчать про те, що трактування статутного капіталу залежить від трактування власного капіталу і капіталу. Суттєву роль відіграє ступінь

---

<sup>1</sup> Складений капітал – початковий капітал, необхідний для діяльності повного і командитного товариств відповідно до вимог Цивільного кодексу України [14, ст. 115, 120, 137].

оплати статутного капіталу. Адже до фактичної оплати внесків статутний капітал не може вважатися реальним джерелом утворення майна підприємства.

<b>КАПІТАЛ</b>		
<i>за належністю підприємству</i>		
залучений	<b>власний</b>	
<i>за вимогами реєстрації</i>		
	незареєстрований	<b>зареєстрований</b>
<i>за організаційно-правовою формою підприємства</i>		
	складений	пайовий
		<b>статутний</b>
<i>за ступенем оплати</i>		
	оплачений	неоплачений або вилучений

**Рис. 3.** Характеристика статутного капіталу через класифікаційні ознаки капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю (власна розробка)

Примітка.

— місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу

Майно, що є внеском до статутного капіталу, щоб зростати, повинно обертатися у сферах виробництва, розподілу, обміну та споживання.

Власний капітал суб'єкта господарювання як юридичної особи визначається вартістю його майна, тобто чистими активами. Власний капітал має складну структуру, яка залежить від організаційно-правового статусу суб'єкта господарювання.

На підставі даних рис. 3 можна уточнити визначення статутного капіталу для товариств з обмеженою відповідальністю. Вважаємо, що статутний капітал – це вид капіталу за організаційно-правовою формою підприємства, розмір якого визначається установчими документами відповідно до чинного законодавства і є сукупністю внесків засновників (учасників) в майно під час створення підприємства для забезпечення його статутної діяльності. Під організаційною формою підприємств слід розуміти форми об'єднання людей для здійснення їх спільної діяльності у межах певної структури.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В процесі дослідження уточнено поняття статутного капіталу для теоретичного обґрунтування підходів до організації та методики бухгалтерського обліку в товариствах з обмеженою відповідальністю, а також уточнено місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу, що дозволить визначити і систематизувати його ключові елементи як основу для раціональної організації синтетичного та аналітичного обліку, проведення внутрішньогосподарського контролю і аналізу операцій з формування та змін статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю.



Перспективним напрямом дослідження є удосконалення методики бухгалтерського обліку змін статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии. – СПб., 1911. – 1106 с.
2. Бланк И.А. Управление формированием капитала. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 512 с.
3. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
4. Борисович Г.М. Курс подвійного рахівництва. – Державне видавництво України. – 1925.
5. Бруннер В.А. Общедоступная Коммерческая Терминология. – М., 1901. – 262 с.
6. Бутинець Ю.Ф. Класифікація капіталу на початку ХХ ст. // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 2002. – № 18. – С. 7-11.
7. Гольдин А.Л. Бухгалтерия. Общее счетоводство. – часть II.– 1930. – 586 с.
8. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. – Київ: “Центр навчальної літератури”, 2004. – 292 с.
9. Господарський кодекс України Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р.
10. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2/ Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
11. Королюк Т.М. Облік власного капіталу й аналіз його впливу на інвестиційну привабливість акціонерних товариств: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.06.04/ Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К., 2005. – 20 с.
12. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке. – Новосибирск: Наука, 1986. – 224 с.
13. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства. – Курск.: Издательство “Советская деревня”, 1926. – 234 с.
14. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16 січня 2003 р.
15. Яременко В., Сліпушко О. Новий тлумачний словник української мови: В чотирьох томах: Т.2. К.: Видавництво “Аконіт”, 2000. – 912 с.
16. Ярощук О.В. Аналіз формування капіталу підприємства: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.06.04/ Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2004. – 20 с.

*Наукові інтереси:* методологічні основи бухгалтерського обліку статутного капіталу в господарських товариствах; методика аналізу фінансової стійкості підприємства.