

DOI 10.18372/2786-5495.1.20583

УДК 657.1:334.72

Бірюк Олена Григорівна 

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,

КНЕУ ім. В. Гетьмана,

м. Київ, Україна

biriuk.olena@kneu.edu.ua

Коцупатрий Михайло Миколайович 

кандидат економічних наук, професор,

м. Київ, Україна

apk_kneu@ukr.net

Мельничук Вікторія Василівна 

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри аудиту,

КНЕУ ім. В. Гетьмана,

м. Київ, Україна

viktoriia_melnychuk@kneu.edu.ua

ЩОДО ОБЛІКУ РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ В ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

Анотація. У статті досліджено теоретико-правові засади формування та обліку резервного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю. Особливу увагу приділено специфіці створення цільового резерву для придбання часток у власному статутному капіталі без його зменшення, що передбачено чинним законодавством. Обґрунтовано доцільність деталізації рахунку 43 шляхом відкриття субрахунків 431 і 432 відповідно до напрямку використання.

Запропоновано типову кореспонденцію рахунків для забезпечення прозорості обліку, відповідності статутній політиці та ефективного управління прибутком товариства.

Ключові слова: *резервний капітал, товариство з обмеженою відповідальністю, частка у власному статутному капіталі товариства, придбання частки у власному статутному капіталі, прибуток, корпоративне управління.*

Annotation. *The article explores the theoretical and legal foundations for the formation and accounting of reserve capital in limited liability companies (LLCs). Special attention is paid to the peculiarities of creating a targeted reserve for the acquisition of shares in the company's own charter capital without reducing its size, as provided by current Ukrainian legislation. The feasibility of detailing account 43 through the introduction of subaccounts 431 and 432, depending on the purpose of use, is substantiated. A proposed set of accounting entries ensures transparency, compliance with the company's charter, and effective profit management.*

Key words: *reserve capital, limited liability company, share in the company's own charter capital, acquisition of a share in the company's own charter capital, profit, corporate governance.*

Вступ. *Перехід економіки України до ринкових засад зумовив трансформацію правового поля господарювання та сприяв виникненню нових організаційно-правових форм, орієнтованих на приватну власність і ініціативу. У цьому контексті товариства з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ) стали однією з найпоширеніших форм організації бізнесу. Вони забезпечують оптимальне поєднання простоти управління, гнучкості у веденні господарської діяльності та обмеження ризиків для учасників, що зробило їх зручною формою як для малих, так і для середніх підприємств.*

Зростання значущості ТОВ у структурі суб'єктів господарювання об'єктивно потребувало оновлення нормативної бази та вдосконалення механізмів корпоративного управління. До 2018 року правове регулювання діяльності ТОВ здійснювалося переважно на підставі положень Закону України «Про господарські товариства» [1], Господарського кодексу України [2] та Цивільного кодексу України [3, ст. 37]. Проте чинні на той час нормативні акти не враховували окремих сучасних практик управління корпоративними правами та не відповідали ринковим викликам.

Суттєвим кроком до гармонізації українського корпоративного законодавства з європейськими стандартами стало прийняття Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 6 лютого 2018 року [4]. Запроваджені ним зміни значно розширили інструментарій корпоративного управління, зокрема закріпили право товариства на придбання частки у власному статутному капіталі без зменшення його розміру. Водночас передбачено створення спеціального резервного капіталу в розмірі вартості такої частки як обов'язкову передумову здійснення відповідної операції. Таким чином, у національне законодавство було імplementовано один із ключових елементів корпоративної гнучкості, притаманний європейській практиці.

На законодавчому рівні також урегульовано питання правового статусу установчих документів ТОВ. Згідно з чинними нормами, суб'єкти господарювання цієї організаційно-правової форми можуть здійснювати свою діяльність як на основі індивідуально розробленого Статуту, так і відповідно до положень Модельного статуту, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 року №367 [5]. Така можливість надає підприємствам додаткову свободу у виборі формальних рамок функціонування, а також спрощує юридичні процедури у сфері корпоративного регулювання.

Враховуючи викладене, актуальним є дослідження механізмів формування та облікового відображення резервного капіталу в ТОВ, зокрема у частині, що стосується придбання частки у власному статутному капіталі без його зменшення.

Метою статті є розкриття особливостей формування резервного капіталу в ТОВ, аналіз чинних норм щодо його правового статусу та запропонування обґрунтованих підходів до бухгалтерського відображення спеціального резерву, що створюється у розмірі вартості придбаної частки.

Результати дослідження. Формування ефективної системи корпоративного управління в умовах ринкової економіки передбачає не лише відповідне правове регулювання, а й наявність фінансових інструментів, які здатні забезпечити гнучкість і стійкість підприємства в умовах динамічного середовища. Одним із таких інструментів є резервний капітал, роль якого в ТОВ потребує комплексного аналізу як з позиції законодавчого регулювання, так і з точки зору організації бухгалтерського обліку.

ТОВ як форма господарювання характеризується наявністю статутного капіталу, поділеного на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники товариства не відповідають за його зобов'язаннями, що підвищує привабливість цієї організаційно-правової форми, особливо для малого та середнього бізнесу. Статут ТОВ виконує функцію інституційного регулятора, оскільки визначає ключові параметри внутрішньої політики: порядок управління, розподілу прибутку, формування резервного капіталу, склад учасників, обсяг часток тощо.

На відміну від акціонерних товариств, де резервний капітал є обов'язковим, для ТОВ його створення не передбачено законодавчо і регулюється Статутом. Як правило, він формується добровільно за рахунок чистого прибутку для покриття можливих збитків або непередбачених витрат. Обсяги відрахувань визначаються як частка прибутку (зазвичай 5–15%) і становлять 10–25% статутного капіталу.

Такий підхід базується на принципі обачності, передбаченому НП(С)БО 1 [6], і узгоджується з міжнародними стандартами звітності.

Однак із прийняттям у 2018 році нового Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» функції резервного капіталу значно розширилися. Зокрема, статтею 25 цього Закону передбачено можливість набуття товариством частки у власному статутному капіталі без його зменшення, що є новизною національного законодавства, запозиченою з практики європейського корпоративного права. Цей механізм набув практичного значення і є предметом окремого дослідження, в якому розглянуто бухгалтерські аспекти такого зменшення капіталу в сільськогосподарських підприємствах [7]. Реалізація такого права можлива виключно за умови попереднього створення резервного капіталу в розмірі ціни придбання частки, що забезпечує фінансове обґрунтування відповідної операції та захист інтересів інших учасників.

Науково обґрунтованим є трактування частини резервного капіталу як цільового обмеженого резерву, що не підлягає використанню для інших цілей, зокрема розподілу між учасниками чи виплати дивідендів. Придбана товариством частка не враховується під час голосування та розподілу майна у разі ліквідації, що знижує ризики конфліктів інтересів.

Таким чином, резервний капітал у ТОВ виконує подвійну функцію: загальну — для покриття потенційних збитків, і спеціалізовану — для викупу часток у власному капіталі. У зв'язку з цим у науковій літературі підкреслюється необхідність їх облікового розмежування, враховуючи різницю в правовому статусі, строках використання та економічному змісті.

З позиції практики доцільним є відкриття окремих субрахунків до рахунку 43: 431 — для покриття збитків, 432 — для придбання часток. Це забезпечує прозорість у внутрішньому обліку, підвищує достовірність звітності та полегшує прийняття управлінських рішень. У разі відчуження частки резерв втрачає свою функцію й підлягає поверненню до нерозподіленого прибутку.

Ефективна модель обліку резервного капіталу повинна враховувати норми законодавства, положення статуту та облікову політику товариства. Такий підхід сприяє обґрунтованості даних, зміцненню фінансової дисципліни та підвищенню прозорості управління прибутком. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку №291, облік резервів здійснюється на рахунку 43 «Резервний капітал» [8].

Враховуючи сучасні потреби управління капіталом та різноспрямовані функції резервів, доцільним є деталізація обліку шляхом відкриття окремих субрахунків до рахунку 43, що дозволяє чітко відображати джерела формування резервів та цілі їх використання. Пропонується така структура: 431 «Резервний капітал для покриття збитків за результатами господарської діяльності» — для акумуляції коштів на випадок можливих фінансових втрат; 432 «Резервний капітал для придбання часток у власному статутному капіталі» — для реалізації положень ст. 25 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю».

З практичної точки зору, субрахунок 431 призначений для відображення щорічних відрахувань від чистого прибутку з метою накопичення резерву, який може бути використаний для покриття збитків, зафіксованих у майбутніх звітних періодах. Розмір таких відрахувань і умови їх здійснення повинні бути чітко прописані в Статуті товариства, що є базою для реалізації облікової політики в частині формування резервів (табл. 1).

Такий підхід дозволяє реалізувати фінансову гнучкість підприємства, забезпечити безперервність діяльності у кризових умовах, а також дотримуватися вимог користувачів фінансової звітності щодо достовірності та стабільності капіталу. З огляду на викладене, облік резервного капіталу для покриття збитків має бути чітко структурованим, із забезпеченням належної деталізації за напрямками використання та джерелами формування.

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку формування та використанні резервного капіталу для покриття збитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Направлено частину чистого прибутку на формування резервного капіталу для покриття збитків	443	431
2	Списано непокриті збитки за результатами господарської діяльності за рахунок резервного капіталу	431	442

— субрахунок 443 відображає використання чистого прибутку відповідно до рішення загальних зборів учасників товариства.

— субрахунок 431* - акумулює резервні кошти для страхування від майбутніх збитків.

— субрахунок 442 «Непокриті збитки минулих років» - використовується для списання негативного фінансового результату, який не був погашений іншими джерелами

Практика функціонування ТОВ свідчить про необхідність застосування ще одного специфічного виду резервного капіталу — для викупу часток у власному статутному капіталі без його зменшення. Така операція допускається виключно за умови створення відповідного резерву за рахунок чистого прибутку, як передбачено ст. 25 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю».

На відміну від загального резерву для покриття збитків, спеціальний резерв має цільове призначення, регламентується законом і вимагає окремого облікового підходу. Доцільним є використання субрахунку 432, який забезпечує ідентифікацію джерела формування та напрямів використання коштів. Сума резерву визначається рішенням загальних зборів і не може бути спрямована на інші потреби, включаючи дивіденди.

Облік ведеться в розрізі кожної частки, що дозволяє контролювати рух коштів і уникати зловживань. Процедура включає формування резерву, виплату вартості частки, утримання податків, її подальше відчуження або повернення невикористаних коштів до нерозподіленого прибутку.

Для облікового відображення таких операцій доцільно застосовувати запроповану кореспонденцію рахунків (табл. 2).

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу для придбання часток у власному статутному капіталі ТОВ (запропонований варіант)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Направлено частину чистого (нерозподіленого) прибутку на створення резерву у розмірі ціни придбання частки	443	432
2	Викуплено частку у учасника, що вибуває з товариства:		
2.1	— на суму номінальної вартості частки	452	672
2.2	— на суму перевищення ринкової вартості над номінальною	443	672
3	Утримано податки із суми перевищення вартості:		
3.1	— податок на доходи фізичних осіб	672	641
3.2	— військовий збір	672	642
4	Перераховано кошти учаснику, що вибув	672	311
5	Відчужено придбану частку без зменшення статутного капіталу:		
5.1	– за номінальною вартістю	377	452
		311	377
5.2	– за ринковою вартістю	377	452
		311	377
		452	421
6	Зареєстровано зміни в статуті щодо розміру часток	401	401
7	Перенесено невикористаний резерв до складу нерозподіленого прибутку	432	441

Такий підхід забезпечує дотримання облікових принципів (обачності, повного висвітлення, автономності) та узгодженість між фінансовим обліком і статутною політикою товариства.

Оскільки такий резерв має тимчасовий характер і функціонує до моменту відчуження придбаної частки, після завершення операції його залишок підлягає перенесенню на рахунок 441 «Нерозподілений прибуток», якщо інше не передбачено Статутом. Це дозволяє не лише уникнути «заморожування» коштів, а й підтримувати гнучкість капіталу в структурі власного капіталу товариства.

Таким чином, застосування окремого субрахунку 432 для обліку цільового резерву надає можливість: підвищити прозорість фінансової звітності; забезпечити

відповідність законодавчим вимогам; мінімізувати ризики зловживань у сфері обігу корпоративних прав;

Отже, враховуючи як загальні положення чинного законодавства, так і особливості корпоративної практики, резервний капітал у ТОВ виконує не лише стабілізаційну, а й регуляторну функцію. Його облік повинен забезпечувати не лише достовірне відображення господарських операцій, а й гнучкість фінансового управління, з урахуванням прав учасників і вимог статутних документів.

Висновки. Результати дослідження засвідчили, що резервний капітал у ТОВ виконує дві ключові функції: загальну — для покриття можливих збитків, та спеціальну — для фінансування операцій з придбання частки у власному статутному капіталі без його зменшення. Такий функціональний поділ зумовлює необхідність нормативного розмежування напрямів використання резервів та впровадження відповідного методичного підходу в системі бухгалтерського обліку.

Обґрунтовано доцільність деталізації рахунку 43 «Резервний капітал» шляхом відкриття субрахунків 431 і 432, що дозволяє чітко ідентифікувати джерела формування резервів, забезпечити їх цільове використання та підвищити прозорість внутрішнього обліку. Особливої уваги заслуговує спеціальний резерв, що формується виключно за рахунок чистого прибутку на підставі рішення загальних зборів і використовується у суворій відповідності до вимог статті 25 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю».

Узагальнення типових бухгалтерських проведення для кожного напрямку використання резервного капіталу забезпечує уніфікацію облікових рішень, достовірність звітності та ефективність внутрішнього контролю. Такий підхід сприяє зміцненню фінансової дисципліни, гармонізації облікової політики із положеннями законодавства й статуту товариства, а також підвищенню ефективності корпоративного управління.

Таким чином, запропонована модель обліку резервного капіталу в ТОВ є обґрунтованою з правової, методичної та управлінської точки зору, і має практичну значущість для суб'єктів господарювання, які прагнуть забезпечити стабільність та гнучкість фінансового управління.

Список використаних джерел

1. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII. Дата оновлення 13.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text> (дата звернення 01.05.2025)
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Дата оновлення: 09.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 01.05.2025)
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. Дата оновлення: 12.03.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 01.05.2025)
4. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06.02.2018 № 2275-VIII. Дата оновлення: 22.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення 01.05.2025)
5. Про затвердження Модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю: постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 №367. Дата оновлення: 25.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/387-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення 01.05.2025)
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 23.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 01.05.2025)
7. Бірюк О., Коцупатрий М., Гливенко В. Облікове відображення зменшення статутного капіталу у фермерських господарствах. *Проблеми і перспективи*

економіки та управління. 2023. № 2(34). С. 204–214. DOI:
[https://doi.org/10.25140/2411-5215-2023-2\(34\)-204-214](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2023-2(34)-204-214)

8. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 04.11.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 01.05.2025)