

УДК 657.411:657.6

Плеша В. І.,

pleshav@lute.lviv.ua, ORCID ID: 0000-0001-5321-9602,

Researcher ID: HZL-2181-2023,

старший викладач кафедри комп'ютерних наук, прикладної та вищої математики, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

СУЧАСНІ АСПЕКТИ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ РІЗНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті сформовано комплексний підхід до методики бухгалтерського обліку власного капіталу різних суб'єктів господарювання в Україні з урахуванням сучасних змін законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ та цифровізації системи контролю. Діюча методика обліку власного капіталу, побудована переважно навколо рахунків класу 4 Плану рахунків, є універсальною, але недостатньо розділяє економічну та юридичну природу капіталу ТОВ/ТДВ, акціонерних товариств, кооперативів, фермерських господарств, малих підприємств, а також підприємств державного і комунального секторів у процесі реорганізації. Розглянуто відмінності між юридичним терміном “додатковий капітал” ТОВ/ТДВ та бухгалтерським рахунком 42 “Додатковий капітал”, проблему класифікації пайової кооперативів як власного капіталу або фінансових зобов'язань, недостатню прозорість руху капіталу у спрощеній фінансовій звітності, а також ризик втрати аналітичної ідентичності компонентів капіталу під час перетворення державних і комунальних підприємств у господарські товариства. Запропоновано модель “паспорта подій власного капіталу”, систему аналітичних субрахунків, тест бухгалтерської класифікації внеску за економічною сутністю, трансформаційну відомість компонентів капіталу та обов'язковий тест збереження капіталу перед розподілом прибутку. Обґрунтовано доцільність застосування blockchain не як заміни подвійного запису, а як криптографічно захищений шар підтвердження корпоративних рішень, внесків, змін часток, обмежень на дивіденди та аудиторських доказів. Описано загальну процедуру пілотного впровадження blockchain-контролю з використанням смарт-контрактів, електронних підписів, хешування первинних документів, багатосторонньої валідації та позаланцюгового зберігання конфіденційних даних. Наукова новизна полягає у поєднанні організаційно-правового розмежування власного капіталу з бухгалтерською класифікацією за економічною сутністю та цифровим контролем життєвого циклу капітальної події - від корпоративного рішення до відображення у звітності та перевірки законності розподілу прибутку.

Ключові слова: власний капітал, статутний капітал, додатковий капітал, пайовий капітал, нерозподілений прибуток, бухгалтерський облік, аудит, внутрішній контроль, blockchain, смарт-контракт.

Plesha V. I.,

pleshav@lute.lviv.ua, ORCID ID: 0000-0001-5321-9602,

Researcher ID: HZL -2181-2023

Senior Lecturer at the Department of Computer Science, Applied and Higher Mathematics, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

MODERN ASPECTS OF THE METHODOLOGY OF ACCOUNTING AND CONTROL OF EQUITY OF DIFFERENT BUSINESS ENTITIES IN UKRAINE

Abstract. The article develops a comprehensive approach to the methodology of accounting for equity of different business entities in Ukraine, taking into account recent legislative changes, National Accounting Standards, IFRS, and the digitalization of the control system. The existing methodology for accounting for equity, based primarily on Class 4 accounts of the Chart of Accounts, is universal but does not sufficiently distinguish between the economic and legal nature of capital in limited liability companies (LLCs) and additional liability companies (ALCs), joint-stock companies, cooperatives, farms, small enterprises, and state- and municipally-owned enterprises undergoing reorganization. The study examines the differences between the legal term “additional capital” used for LLCs and



© Плеша В. І.

ALCs and account 42 “Additional Capital” in accounting, the issue of classifying cooperative shares as either equity or financial liabilities, the insufficient transparency of capital movements in simplified financial statements, as well as the risk of losing the analytical identity of capital components during the transformation of state- and municipally-owned enterprises into business companies. The article proposes a model of an “equity event passport,” a system of analytical subaccounts, an accounting classification test for contributions based on their economic substance, a transformation statement of capital components, and a mandatory capital maintenance test before profit distribution. The expediency of using blockchain is substantiated not as a replacement for double-entry bookkeeping, but as a cryptographically protected layer for confirming corporate decisions, contributions, changes in ownership interests, dividend restrictions, and audit evidence. A phased procedure for pilot implementation of blockchain-based control is described, involving smart contracts, electronic signatures, hashing of source documents, multi-party validation, and off-chain storage of confidential data. The scientific novelty lies in combining the organizational and legal differentiation of equity with accounting classification based on economic substance and digital control over the life cycle of a capital event — from a corporate decision to its recognition in financial statements and verification of the legality of profit distribution.

Keywords: equity, share capital, additional capital, share-based capital, retained earnings, accounting, auditing, internal control, blockchain, smart contract.

JEL Classification: M41, M42, G32, G34, O33

DOI: <https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-87-23>

Постановка проблеми. Власний капітал є од-ночасно бухгалтерською, юридичною категорією та об’єктом корпоративного контролю. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначає власний капітал як різницю між активами і зобов’язаннями підприємства, тоді як НП(С)БО 1 формує структуру його подання у фінансовій звітності. Така залишкова природа показника не означає, що всі елементи власного капіталу є однорідними. Зареєстрований капітал, додатковий вкладений капітал, капітал у дооцінках, резерви, нерозподілений прибуток та вилучений капітал виникають із різних юридичних фактів, мають різний режим розподілу та по-різному захищають інтереси кредиторів і власників.

Нормативна модель бухгалтерського обліку традиційно намагається забезпечити єдність рахунків для широкого кола підприємств. Інструкція до Плану рахунків передбачає рахунки 40-46 для узагальнення інформації про власний капітал. Водночас організаційно-правова форма визначає зміст корпоративних прав і спосіб формування майнової бази. Для ТОВ статутний капітал складається з номінальної вартості часток, для акціонерного товариства – з номінальної вартості акцій, для кооперативу діють пайовий, неподільний і резервний фонди, а підприємства державного та комунального секторів мають специфічні правила формування й трансформації капіталу. Отже, однаковий синтетичний рахунок може приховувати різні економіко-правові характеристики.

Закон № 4564-IX доповнив законодавство про ТОВ/ТДВ положеннями про додатковий капітал, який може формуватися за рахунок внесків учасників без зміни номінальної вартості їх часток і без зміни статутного капіталу [1]. Паралельно Закон № 4196-IX описує перехід від низки традиційних організаційно-правових форм державних, комунальних та приватних підприємств до моделей, базованих на Цивільному кодексі та корпоративному праві. Для обліку це означає необхідність

відстежувати не лише суму чистих активів, а й правонаступництво кожного компонента власного капіталу, його джерело, обмеження на використання та зв’язок із корпоративними правами.

IAS 32 виходить із наявності або відсутності договірного обов’язку передати грошові кошти чи інший фінансовий актив і допускає, що інструмент, який у національному праві називається “часткою” або “паєм”, у бухгалтерському обліку може бути фінансовим зобов’язанням. IFRIC 2 спеціально розглядає частки членів кооперативів і показує, що право учасника вимагати викупу паю є важливим для класифікації. Це створює потенційну невідповідність між українським рахунком 402 “Пайовий капітал” і міжнародною логікою “equity versus liability”.

Ще одна практична проблема – контроль розподілу прибутку. Закон про акціонерні товариства встановлює обмеження на дивіденди, пов’язані зі станом власного капіталу, статутного та резервного капіталу, а також платоспроможністю. Проте бухгалтерські інформаційні системи часто фіксують рішення про дивіденди вже після корпоративного рішення, а не працюють як превентивний механізм, який до голосування автоматично перевіряє законність розподілу. У ТОВ, кооперативах і підприємствах у процесі трансформації аналогічний ризик посилюється відсутністю єдиного ланцюга “рішення - правова підстава - бухгалтерський запис - виплата - розкриття”.

Таким чином, наукове і практичне завдання полягає у переході від статичного обліку залишків власного капіталу до методики, що враховує юридичну форму, економічну сутність, корпоративне рішення, обмеження на розподіл і цифровий доказ, що дає змогу поєднати бухгалтерський облік, контроль і аудит у єдиній методичній системі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження щодо сутності та структури власного капіталу проводилися рядом вчених. А. П. Бобяк розглядав проблеми визнання та обліку власного

капіталу як економічної категорії [2]. С. Ф. Легенчук та І. Р. Поліщук досліджували розподіл власного капіталу між власниками корпоративних прав і обліково-аналітичне забезпечення управління ним [3]. К. П. Боримська та Р. В. Варічева запропонували вдосконалення методичного забезпечення обліку капіталу акціонерних товариств [4]. Л. В. Коваль і В. В. Болахівська акцентували управлінський аспект бухгалтерського обліку власного капіталу [5].

О. Колісник та А. Томша систематизували методичні підходи до обліку й аудиту власного капіталу [6]. В. В. Чудовець дослідив практичну складову обліку і звітності власного капіталу та окремо порушив питання вдосконалення обліку господарських товариств [7]. В. Ганусич і В. Шімон зіставили національні та міжнародні підходи [8]. О. Єремьян та О. Сарапіна узагальнили актуальні проблеми обліку, аудиту й аналізу власного капіталу в умовах цифровізації та зближення з МСФЗ [9].

Однак більша частина цих досліджень аналізує власний капітал на рівні “підприємства” загалом або зосереджується на окремій організаційній формі і могли не враховувати сучасні зміни законодавства стосовно додаткового капіталу ТОВ/ТДВ та перехідну реформу організаційно-правових форм за Законом № 4196-IX. Також автори не розглядали комплексної методики, яка одночасно: порівнює бухгалтерську природу компонентів капіталу різних юридичних форм; застосовує тест IAS 32/IFRIC 2 до українських кооперативних паїв; описує зміну компонентів капіталу при правонаступництві державних і комунальних підприємств; інтегрує превентивний контроль розподілу прибутку та blockchain-підтвердження капітальних подій.

Ж. Dai та М. Vasarhelyi обґрунтували можливість бухгалтерського обліку та підтвердження інформації на основі технології блокчейн [10]; Ж. Соупе та Р. McMickle показали межі застосовності бухгалтерського обліку та підтвердження інформації на основі технології блокчейн як самодостатнього облікового реєстру, оскільки економічні події виникають поза ланцюгом [11]. Ж. Schmitz і G. Leoni виокремили теми довіри, прозорості, безперервного аудиту та смарт-контрактів [12]. М. Alles і G. Gray описали ризик невідповідності даних у blockchain фактичній економічній події [13].

В Україні блокчейн в обліку та аудиті досліджували Ю. Попівняк [14], Г. Мацьків та співавтори [15], Н. Іванова, Л. Мільман, А. Сакун [16] та деякі інші. Ці праці показують можливості технології для прозорості, документообігу, автоматизації та аудиту, однак не концентруються на повному життєвому циклі власного капіталу різних організаційно-правових форм.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення методики бухгалтерського обліку та контролю власного капіталу різних суб'єктів господарювання в Україні, яка забезпечує узгодження юридичної форми капіталу з його економічною сутністю, підвищує аналітичність обліку, знижує ризики

помилкової класифікації та незаконного розподілу прибутку і створює основу для використання блокчейну з контрольованим доступом як додаткового шару доказовості та контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Базовим рівнем регулювання є Закон № 996-XIV, який встановлює загальні правові засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності та визначає власний капітал через залишковий інтерес в активах. НП(С)БО 1 деталізує вимоги до фінансової звітності й передбачає відображення власного капіталу у балансі та звіті про власний капітал. План рахунків і Інструкція № 291 формують інструментарій поточного обліку. Ця система забезпечує зіставність бухгалтерських записів між підприємствами. Проте синтетичні рахунки не завжди відображають конкретний правовий режим джерела капіталу. Наприклад, субрахунок 402 охоплює пайові внески різних форм, хоча право на повернення паю в кооперативі принципово відрізняється від прав акціонера на залишковий інтерес. Субрахунок 422 “Інший вкладений капітал” традиційно використовується для внесків засновників понад зареєстрований капітал, але після Закону № 4564-IX словосполучення “додатковий капітал товариства” отримало окреме юридичне значення [1].

Для малих підприємств НП(С)БО 25 спрощує склад фінансової звітності. Спрощення зменшує адміністративне навантаження, однак одночасно скорочує інформацію про рух власного капіталу. У ситуації, коли мікропідприємство має кількох учасників, внески понад статутний капітал, повернення внесків або суттєвий розподіл прибутку, відсутність окремого звіту про власний капітал створює інформаційну асиметрію для власників, кредиторів і контролерів.

Для підприємств державного і комунального секторів додаткове регулювання встановлює Положення, затверджене наказом Мініфіну № 1213. Після введення в дію Закону № 4196-IX важливо враховувати, що правова форма державного або комунального підприємства перестає бути стабільною для нових юридичних осіб, а в межах перехідного періоду відбувається перетворення та правонаступництво. Облікова методика повинна тому включати процедури трансформації, а не лише поточного ведення рахунку 401.

Міжнародна модель відрізняється тим, що не прив'язує визначення equity до конкретного національного рахунку. IAS 32 визначає equity instrument як контракт, що засвідчує залишковий інтерес в активах після вирахування всіх зобов'язань, а ключовою межею між equity та liability є наявність договірної обов'язку передати грошові кошти чи інший фінансовий актив. IAS 1 вимагає окремого звіту про зміни у власному капіталі та розкриття операцій із власниками в їх якості власників. Отже, міжнародний вектор підтримує більш явне розмежування джерел та обмежень капіталу.

Таблиця 1

Нормативні рівні регулювання власного капіталу в Україні та міжнародні орієнтири			
Рівень	Ключові джерела	Що регулюється	Методичний ризик
Загальний бухгалтерський	Закон № 996-XIV; НП(С)БО 1; План рахунків № 291	Визначення, визнання, подання та рахунки власного капіталу	Універсальні рахунки не завжди відображають різну правову природу внесків
Корпоративний	Закони № 2275-VIII, № 2465-IX	Статутний/додатковий капітал, акції, частки, дивіденди, обмеження	Юридичний термін може не збігатися з бухгалтерською класифікацією
Кооперативний	Закон № 1087-IV	Пайовий, неподільний, резервний фонди	Можливий обов'язок повернення паю та ризик класифікації зобов'язання
Державний/ комунальний	Закон № 4196-IX; наказ № 1213	Трансформація форм, майно та капітал, правонаступництво	Ризик “згортання” компонентів капіталу при перетворенні
Спрощений	НП(С)БО 25	Форми 1-м/2-м, 1-мс/2-мс	Недостатня деталізація змін власного капіталу
Міжнародний	IAS 1, IAS 32, IFRIC 2, IFRS for SMEs	Класифікація власного капіталу та зобов'язань за економічною сутністю, розкриття інформації	Потреба узгодити національну юридичну термінологію з економічною сутністю

Джерело: складено автором

Таблиця 2

Порівняння особливостей обліку власного капіталу різних суб'єктів господарювання			
Суб'єкт	Домінуючий компонент	Ключовий бухгалтерський ризик	Запропонований контроль
ТОВ/ТДВ	Статутний + новий юридичний додатковий капітал	Змішування 422 із іншими видами додаткового капіталу; приховане зобов'язання повернення	Окрема аналітика 4221-4223 + перевірка на економічну сутність
Акціонерне товариство	Акціонерний, емісійний, резервний, вилучений капітал	Незаконний розподіл дивідендів; неузгодженість з депозитарними даними	Автоматична перевірка на збереження капіталу та звірка
Кооператив	Пайовий, неподільний, резервний фонди	Пай може бути економічно зобов'язанням	Перевірка погашуваності паю + окремий неподільний фонд
Фермерське господарство	Внески членів + накопичений результат	Змішування приватного майна, прав користування та капіталу	Реєстр капіталізованих прав + контроль вилучень
Мале підприємство	Агрегований власний капітал	Втрата інформації про рух капіталу	Спрощена таблиця руху капіталу

Джерело: складено автором

Для ТОВ/ТДВ базовою категорією є статутний капітал, що складається з номінальної вартості часток учасників. В обліку зареєстрована сума відображається на субрахунку 401, а заборгованість учасників за внесками – через рахунок 46. Після фактичного внесення активів неоплачений капітал погашається. Така модель є зрозумілою, коли внесок безпосередньо змінює номінальну частку.

Зараз закон прямо дозволяє передбачати статутом ТОВ/ТДВ додатковий капітал за рахунок внесків учасників без зміни номінальної вартості часток або розміру статутного капіталу [1]. Це розширює фінансову гнучкість, але породжує три

бухгалтерські питання: чи кожний такий внесок безумовно є власним капіталом? Якщо корпоративний договір передбачає обов'язкове повернення коштів у визначену дату або за вимогою учасника, економічна сутність може наближатися до фінансового зобов'язання; як відмежувати законодавчий “додатковий капітал товариства” від інших складових рахунку 42 – дооцінок, безоплатно отриманих активів та інших видів додаткового капіталу; як відстежити індивідуальну належність внеску учаснику, якщо він не збільшує номінальну частку, але може породжувати права, визначені статутом або корпоративним договором.

Для цього пропонується у межах субрахунку 422 запровадити аналітику: 4221 “Внески учасників до додаткового капіталу ТОВ/ТДВ за ст. 12 Закону № 2275-VIII”; 4222 “Інші безповоротні внески власників без зміни статутного капіталу”; 4223 “Капітальні внески з умовами/обмеженнями”. Аналітичний рівень має вестися за кожним учасником, датою рішення, видом активу, оцінкою, наявністю умов повернення та корпоративним документом.

В акціонерному товаристві власний капітал найбільш формалізований: закон визначає мінімальний статутний капітал, процедури емісії, збільшення і зменшення статутного капіталу, резервний капітал, викуп акцій та дивіденди. Облік має забезпечувати зв'язок між даними депозитарного обліку, рішеннями загальних зборів, результатами емісії та рахунками 40, 42, 43, 44, 45 і 46.

Для методики важливо відокремлювати номінальну вартість розміщених акцій (401) від емісійного доходу (421), а власні викуплені акції – через вилучений капітал. Для акціонерного товариства критичним є не лише правильний запис, а й контроль збереження капіталу. Закон обмежує виплату дивідендів, якщо власний капітал є меншим або внаслідок виплати стане меншим за визначену законом захисну суму, а також у випадку недостатності майна для задоволення вимог кредиторів.

Пропонується перетворити цю правову норму на обов'язковий автоматизований контрольний тест до моменту прийняття рішення про дивіденди. Інформаційна система повинна розраховувати: Власний капітал після розподілу = Власний капітал на звітну дату – заплановані дивіденди ± коригування після звітної дати. Отриманий результат зіставляється із законодавчо встановленим мінімальним рівнем, що визначається як сума статутного капіталу, обов'язкового резерву та перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій. Рішення про дивіденди має отримувати статус “допустиме”, “умовно допустиме – потрібна перевірка подій після звітної дати” або “блоковано”. Такий контроль не замінює орган управління, але знижує ризик прийняття рішення на основі застарілих даних.

Закон України “Про кооперацію” розрізняє пайовий фонд, неподільний фонд та резервний фонд. Пайовий фонд формується з пайових внесків членів і може змінюватися; неподільний фонд не підлягає розподілу між пайовиками; резервний фонд використовується для покриття шкоди від надзвичайних ситуацій. У національній практиці пайові внески відображаються на субрахунку 402, що створює інтуїтивне сприйняття всього пайового фонду як власного капіталу.

Однак IFRIC 2 показує, що назва “member shares” (пайові внески) не визначає бухгалтерську природу інструмента. Якщо кооператив має безумовний обов'язок викупити пай за вимогою члена, такий інструмент за загальним правилом тяжіє до фінансового зобов'язання, якщо не виконуються умови винятку. В українській методиці ця перевірка не формалізована. Через це однакові за юридичною назвою паї різних кооперативів можуть мати

різну економічну природу, але обліковуватися однаково.

Пропонується ввести “перевірку погашуваності паю” з п'яти питань: чи має член безумовне право вимагати повернення паю; чи може кооператив безумовно відмовити у погашенні; чи існують законодавчі або статутні обмеження на викуп; чи залежить повернення від ліквідації або рішення загальних зборів; чи існує встановлена сума/формула грошового погашення. Результати перевірки мають документуватися в обліковій політиці. Неподільний фонд доцільно відображати окремою аналітикою в межах власного капіталу, а не змішувати з резервним капіталом загального призначення. Можна розглянути застосування субрахунку управлінського рівня 4031 “Неподільний фонд кооперативу” або окремий субрахунок, із заборону використання для виплат членам, крім випадків припинення відповідно до закону. Це підвищить контроль за ресурсами, які юридично не є розподільними.

Спрощена звітність за НП(С)БО 25 є виправданою з погляду пропорційності регулювання, проте власний капітал є сферою, де надмірне узагальнення може бути ризикованим. Якщо підприємство має одного власника і просту структуру капіталу, узагальнений баланс зазвичай достатній. Якщо ж є кілька учасників, внески без зміни статутного капіталу, значний нерозподілений прибуток, часті виплати власникам або реорганізація, користувачам потрібен рух компонентів капіталу.

Можна застосувати критерій “капітальної складності”, коли мале або підприємство повинно додавати спрощену таблицю руху власного капіталу, якщо виконується хоча б одна умова: більше одного учасника; зміна структури власності протягом року; внески до додаткового капіталу; повернення внесків; дивіденди понад 25% нерозподіленого прибутку на початок року; від'ємний власний капітал; реорганізація. Нормативно це може бути реалізовано через доповнення НП(С)БО 25 приміткою/додатком “Рух власного капіталу за суттєвими операціями з власниками”.

Також пропонується застосування “паспорта події власного капіталу” (ППВК) – структурований електронний запис, який створюється для кожної суттєвої операції з власниками або зміни компонентів власного капіталу. Його завдання – з'єднати корпоративний документ, економічну сутність, бухгалтерську класифікацію, проведення, звітність і контрольні обмеження.

ППВК має містити такі поля: унікальний ідентифікатор події; тип суб'єкта; тип події (формування, додатковий внесок, збільшення/зменшення, викуп, повернення паю, дооцінка, формування резерву, дивіденди, покриття збитку, трансформація); дата корпоративного рішення; орган, що прийняв рішення; нормативна підстава; учасник/клас акцій/категорія пайовика; об'єкт внеску; оцінка; наявність права вимагати повернення; обмеження на розподіл; рекомендований рахунок; фактичне бухгалтерське проведення; сума; дата державної/депозитарної реєстрації, якщо потрібна;

посилання на первинні документи; результат контрольних тестів; електронні підписи відповідальних осіб.

Такий паспорт не є новим первинним документом у традиційному сенсі. Він може формуватися автоматично в ERP-системі. Його перевага – можливість перевірити повний ланцюг: чи було правомочне рішення; чи відповідає внесок критеріям власного капіталу; чи збігається сума з документами; чи зареєстрована зміна; чи коректно відображено операцію в рахунках; чи правильно розкрита вона у звітності.

Для операцій із ТОВ/ТДВ ППВК має включати блок “право повернення/компенсації”. Для кооперативів – блок “умови викупу паю”. Для акціонерних товариств – ідентифікатор емісії/корпоративної дії та контроль дивідендних обмежень. Для державних/комунальних перетворень – ідентифікатор трансформаційної відомості і mapping старого та нового компонента капіталу.

Blockchain можна застосовувати як інструмент мінімізації ризиків в обліку і контролі власного капіталу. Його доцільно розглядати як додатковий шар узгодження й доказовості. Запропонована модель не передає блокчейн функцію визнання чи оцінки. Визнання залишається функцією бухгалтера та облікової політики, оцінка – відповідних стандартів і професійного судження, а блокчейн зберігає узгоджений слід підтвердженнь.

Оптимальним для власного капіталу є блокчейн з дозволами, де валідатори визначені за ролями. Мінімальна корпоративна конфігурація: підприємство (бухгалтерія/корпоративний секретар), банк або платіжний провайдер, зовнішній аудитор; для акціонерних товариств – депозитарна установа; для державних/комунальних перетворень – уповноважений орган управління/реєстратор. Не кожний учасник має бачити всі дані. На ланцюг виносяться хеші документів, ідентифікатори, статуси і контрольні результати; персональні та комерційно чутливі дані зберігаються off-chain із керуванням доступом.

Для внеску до статутного або додаткового капіталу смарт-контракт може реалізувати послідовність: корпоративне рішення підписано → відкрито очікувану подію внеску → банк підтвердив надходження коштів або незалежний оцінювач/відповідальна особа підтвердив/підтвердила негрошовий внесок → реєстратор підтвердив зміну, якщо потрібна → ERP отримала дозвіл на фінальний бухгалтерський статус → хеш бухгалтерського запису зафіксовано в ланцюгу. Якщо внесок не потребує державної реєстрації (наприклад, додатковий капітал ТОВ без зміни статутного капіталу), відповідний крок пропускається, але право учасника та умови внеску залишаються в метаданих ППВК.

Для розподілу прибутку смарт-контракт не повинен автономно “вирішувати” виплату дивідендів. Він може виконувати контрольні правила. До рішення загальних зборів система отримує підтверджені значення власного капіталу, нерозподіленого прибутку, резервів, наявних обмежень і запланованої суми виплат. Якщо порушується захисний поріг

або відсутній необхідний документ, подія переходить у статус “заблоковано до затвердження”. Розблокування можливе лише після нового підписаного рішення/коригування даних. Така модель зберігає людську компетенцію органів управління, але мінімізує обхід контрольних процедур.

Для кооперативів блокчейн може фіксувати історію пайових внесків, умови членства, рішення про повернення паю та джерело виплати. Це знижує ризик конфліктів щодо суми внеску і дати виникнення права на повернення. Однак smart contract не повинен автоматично класифікувати пай як equity або liability без налаштованого методичного тесту; класифікаційна логіка має бути прозорою та затвердженою в обліковій політиці.

Інтегрована методика обліку, контролю й аудиту власного капіталу передбачає наступні кроки: ідентифікувати організаційно-правову форму → визначити юридичний тип капітальної події → перевірити економічну сутність прав/обов'язків → обрати компонент власного капіталу або зобов'язання → застосувати аналітичний рахунок → виконати нормативні контрольні тести → сформулювати ППВК → зафіксувати контрольний хеш у дозволеному блокчейні → відобразити у звітності → провести аудиторський слід / звірка даних. Запропонована схема змінює логіку методики: організаційно-правова форма є стартовим контекстом, але не кінцевим критерієм бухгалтерської класифікації. Кінцеве рішення має враховувати економічні права та обов'язки. Саме це дозволяє уникнути ситуації, коли слово “капітал” у законі автоматично означає власний капітал (equity) у бухгалтерському сенсі або коли історично сформований компонент чистих активів при реорганізації безпідставно стає статутним капіталом.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Проведене дослідження показало, що сучасна методика бухгалтерського обліку власного капіталу в Україні потребує не повної відмови від чинного Плану рахунків, а глибокої диференціації аналітики і процедур контролю залежно від організаційно-правової форми та економічної сутності прав власників. Найбільш суттєві відмінності виникають у ТОВ/ТДВ, акціонерних товариствах, кооперативах, фермерських господарствах, малих і мікропідприємствах та суб'єктах державного/комунального сектору в перехідний період.

Після змін законодавства юридична конструкція додаткового капіталу ТОВ/ТДВ стала окремим джерелом методичного ризику. Запропоновано відокремити такі внески на аналітичному рівні рахунку 422 і застосовувати тест економічної сутності, щоб внесок із безумовним обов'язком повернення не був автоматично класифікований як власний капітал. Для кооперативів запропоновано тест погашуваності паю, що наближує національну практику до IAS 32 та IFRIC 2, а неподільний фонд пропонується виділити в окремому контрольну аналітику.

Для малих підприємств запропоновано не повертатися до повного звіту про власний капітал,

а застосувати ризик-орієнтоване розкриття за критерієм “капітальної складності”.

В обліку розподілу прибутку сформульовано підхід попереднього контролю за збереженням капіталу: законодавчі обмеження мають бути перетворені на формалізовані правила, які перевіряються до прийняття або виконання рішення про дивіденди. Це зближує бухгалтерський облік із внутрішнім контролем і зменшує ризик ситуацій, коли порушення виявляється лише під час аудиту. Блокчейн може дати практичний ефект лише як рівень підтвердження з дозволенним доступом, що криптографічно пов'язує рішення, внески, реєстраційні факти, бухгалтерські записи та контрольні результати. Він не усуває подвійний запис, професійне судження або зовнішній аудит і не вирішує проблему достовірності первинного факту. Саме тому запропонована модель базується на зберіганні документів поза блокчейном, у блокчейн хешах і статусах, передбачає застосування мультипідпису та коригування реєстру в режимі лише додавання для забезпечення цілісності й підтверджуваності операцій з власним капіталом.

Перспективами подальших досліджень є: тестування запропонованої методики на вибірці українських ТОВ, кооперативів і підприємств у процесі перетворення; розроблення формальної моделі оцінки “капітальної складності” для НП(С)БО 25; побудова типового смарт-контракту набору контрольних правил для дивідендів та внесків; дослідження податкових наслідків внесків до додаткового капіталу ТОВ/ТДВ; вивчення узгодження блокчейну з електронним аудитом та XBRL/таксономією фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до статті 12 Закону України “Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” : Закон України від 31.07.2025 № 4564-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4564-20>.
2. Бобяк А. П. Власний капітал підприємства, як економічна категорія, та його облік. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 1(19). С. 55-58. DOI: 10.26642/pbo-2011-1(19)-55-58.
3. Легенчук С. Ф., Поліщук І. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 1(31). С. 197-211. DOI: 10.26642/pbo-2015-1(31)-197-211.
4. Боримська К. П., Варічева Р. В. Удосконалення методичного забезпечення облікового відображення власного капіталу в системі управління акціонерним товариством. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 3(21), ч. 1. С. 58-70. DOI: 10.26642/pbo-2011-3(21)Ч.1-58-70.
5. Коваль Л. В., Болахівська В. В. Бухгалтерський облік власного капіталу в управлінні підприємством. *Агросвіт*. 2019. № 9. С. 53-58. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.9.53.
6. Колісник О., Томша А. Методичні підходи та організація обліку і аудиту власного капіталу підприємства. *Економіка та суспільство*. 2022. № 37. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-37-29.
7. Чудовець В. В. Удосконалення обліку власного капіталу господарських товариств. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством : матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф.*, Луцьк, 25 травня 2024 р. Луцьк, 2024. С. 233-236. URL: <https://lib.lntu.edu.ua/uk/147258369/18922>.
8. Ганусич В., Шімон В. Теоретичні аспекти обліку власного капіталу: порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2025. № 9. С. 140-158. DOI: 10.58423/2786-6742/2025-9-140-158.
9. Yeremian O., Sarapina O. Current issues and development prospects of enterprise equity accounting, auditing, and analysis. *Galician Economic Journal*. 2026. Vol. 98, No. 1. P. 43-53. DOI: 10.33108/galicianvisnyk_tntu2026.01.043.
10. Dai J., Vasarhelyi M. A. Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*. 2017. Vol. 31, No. 3. P. 5-21. DOI: 10.2308/isis-51804.
11. Coyne J. G., McMickle P. L. Can Blockchains Serve an Accounting Purpose? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 2017. Vol. 14, No. 2. P. 101-111. DOI: 10.2308/jeta-51910.
12. Schmitz J., Leoni G. Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda. *Australian Accounting Review*. 2019. Vol. 29, No. 2. P. 331-342. DOI: 10.1111/auar.12286.
13. Alles M., Gray G. L. “The first mile problem”: Deriving an endogenous demand for auditing in blockchain-based business processes. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2020. Vol. 38. Article 100465. DOI: 10.1016/j.accinf.2020.100465.
14. Попівняк Ю. М. Технологія блокчейн у бухгалтерському обліку й аудиті: сучасний стан, можливості та перспективи застосування. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3(89). С. 137-144. DOI: 10.26642/ema-2019-3(89)-137-144.
15. Мацьків Г., Смірнова І., Малікова А., Пугаченко О., Дубініна М. Застосування технології блокчейн у бухгалтерському обліку та аудиті: досвід України та Казахстану. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. Vol. 1, No. 48. P. 180-192. DOI: 10.55643/fcaptr.1.48.2023.3955.
16. Іванова Н. А., Мільман Л. М., Сакун А. Ж. Застосування блокчейн-технологій у бухгалтерському обліку та аудиті: аналіз інноваційних можливостей у контексті цифрової трансформації. *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. № 2. DOI: 10.37634/efp.2024.2.3.

REFERENCES

1. Pro vnesennia zmin do statti 12 Zakonu Ukrainy "Pro tovarystva z obmezhenoiu ta dodatkovoio vidpovidalnistiu" : Zakon Ukrainy vid 31.07.2025 № 4564-IX, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4564-20>.
2. Bobiak, A. P. (2011), Vlasnyi kapital pidpriemstva, yak ekonomichna katehoriia, ta yoho oblik, *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, № 1(19), s. 55-58. DOI: 10.26642/pbo-2011-1(19)-55-58.
3. Lehenchuk, S. F. and Polishchuk, I. R. (2015), Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vlasnym kapitalom, *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, № 1(31), s. 197-211. DOI: 10.26642/pbo-2015-1(31)-197-211.
4. Borymska, K. P. and Varicheva, R. V. (2011), Udoskonalennia metodychnoho zabezpechennia oblikovoho vidobrazhennia vlasnoho kapitalu v systemi upravlinnia aktsionernym tovarystvom, *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, № 3(21), ch. 1, s. 58-70. DOI: 10.26642/pbo-2011-3(21)Ч.1-58-70.
5. Koval, L. V. and Bolekhivska, V. V. (2019), Bukhhalterskyi oblik vlasnoho kapitalu v upravlinni pidpriemstvom, *Ahrosvit*, № 9, s. 53-58. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.9.53.
6. Kolisnyk O. and Tomsha A. (2022), Metodychni pidkhody ta orhanizatsiia obliku i audytu vlasnoho kapitalu pidpriemstva, *Ekonomika ta suspilstvo*, № 37. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-37-29.
7. Chudovets, V. V. (2024), Udoskonalennia obliku vlasnoho kapitalu hospodarskykh tovarystv, *Suchasni kryzovi yavyshcha v ekonomitsi ta problemy oblikovoho, kontrolnoho ta analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom : materialy XVI Mizhnar. nauk.-prakt. konf., Luts'k, 25 travnia 2024 r.*, Luts'k, s. 233-236, available at: <https://lib.lntu.edu.ua/uk/147258369/18922>.
8. Hanusych V. and Shimon V. (2025), Teoretychni aspekty obliku vlasnoho kapitalu: porivniania natsionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku, *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, № 9, s. 140-158. DOI: 10.58423/2786-6742/2025-9-140-158.
9. Yeremian O. and Sarapina O. (2026), Current issues and development prospects of enterprise equity accounting, auditing, and analysis, *Galician Economic Journal*, vol. 98, No. 1, p. 43-53. DOI: 10.33108/galicianvisnyk_tntu2026.01.043.
10. Dai J. and Vasarhelyi, M. A. (2017), Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance, *Journal of Information Systems*, vol. 31, No. 3, p. 5-21. DOI: 10.2308/isis-51804.
11. Coyne, J. G. and McMickle, P. L. (2017), Can Blockchains Serve an Accounting Purpose?, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, vol. 14, No. 2, p. 101-111. DOI: 10.2308/jeta-51910.
12. Schmitz J. and Leoni G. (2019), Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda, *Australian Accounting Review*, vol. 29, No. 2, p. 331-342. DOI: 10.1111/auar.12286.
13. Alles M. and Gray, G. L. (2020), "The first mile problem": Deriving an endogenous demand for auditing in blockchain-based business processes, *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 38, Article 100465. DOI: 10.1016/j.accinf.2020.100465.
14. Popivniak, Yu. M. (2019), Tekhnolohiia blokchein u bukhhalterskomu obliku y audyti: suchasnyi stan, mozhlyvosti ta perspektyvy zastosuvannia, *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, № 3(89), s. 137-144. DOI: 10.26642/ema-2019-3(89)-137-144.
15. Matskiv H., Smirnova I., Malikova A., Puhachenko O. and Dubinina M. (2023), Zastosuvannia tekhnolohii blokchein u bukhhalterskomu obliku ta audyti: dosvid Ukrainy ta Kazakhstanu, *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, vol. 1, No. 48, p. 180-192. DOI: 10.55643/fcaptop.1.48.2023.3955.
16. Ivanova, N. A., Milman, L. M. and Sakun, A. Zh. (2024), Zastosuvannia blokchein-tekhnolohii u bukhhalterskomu obliku ta audyti: analiz innovatsiinykh mozhlyvostei u konteksti tsyfrovoy transformatsii, *Ekonomika. Finansy. Pravo*, № 2. DOI: 10.37634/efp.2024.2.3.

Стаття надійшла: 14.07.2026

Стаття прийнята: 12.08.2026

Стаття опублікована: 31.08.2026