

## ГАРМОНІЗАЦІЯ МІЖНАРОДНОГО ТА ВІТЧИЗНЯНОГО ДОСВІДУ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

*Шаповал Г. М., канд. екон. наук, доц., Васищенко Ю. В., магістр,  
Харківський національний університет міського господарства  
імені О.М. Бекетова*

Поширення процесу інтеграції української економіки у світовий економічний простір сприяє стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За останні роки відбулися деякі зміни в порядку відображення власного капіталу підприємства в обліку та звітності, спрямовані на наближення НП(С)БО до МСФЗ. Для цього необхідний детальний аналіз та оцінка змін в обліку, виділення існуючих облікових проблем, пошук шляхів удосконалення обліку власного капіталу підприємства. Це зумовлює об'єктивну необхідність вивчення міжнародного досвіду обліку власного капіталу та відображення його у звіті.

В численних працях вітчизняних науковців це питання розглядалося з різних точок зору, але наразі існує багато проблем щодо вдосконалення методів обліку власного капіталу з урахуванням сучасних вимог бухгалтерського обліку та міжнародного досвіду.

Важливим моментом дослідження є розгляд структури «власного капіталу» як складової капіталу та його організації, що обліковує кожне підприємство. За діючим Національним положенням бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал включає такі структурні елементи: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал та вилучений капітал [1].

У міжнародній практиці власний капітал компанії можна поділити на дві частини за часом і джерелом формування:

1) Вкладений капітал – це сума коштів, вкладена власниками в процес організації бізнесу. Обсяг інвестованого капіталу може бути змінений тільки за рахунок додаткового інвестування або вилучення коштів власника.

2) Зароблений капітал – це сума грошей, яку власник заробляє і реінвестує в діяльність компанії. Це значення показує, наскільки збільшився чистий капітал компанії за весь час її існування завдяки діяльності компанії.

Найбільше в повній інформації про капітал зацікавлені акціонери, які купують акції компанії на ринку. Тому поняття власного капіталу в міжнародній практиці в основному розглядається для акціонерних товариств. Відповідно до вітчизняного законодавства іноземні акціонерні товариства можуть випускати прості та привілейовані акції з номінальною вартістю або без неї.

Отже, в міжнародній практиці виділяють нормативні резерви, тобто передбачені законодавством (в Україні таким є, наприклад, резервний капітал) та ненормативні (створені на основі рішення власників підприємства, наприклад, фонди соціального чи виробничого розвитку підприємства), а також резерви, які

відображають коригування збереження капіталу (до них можуть належати суми дооцінок або сума емісійного доходу) [2].

Класифікація власного капіталу за джерелами його утворення є досить важливою при визнанні його елементів та складанні фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО. Істотних відмінностей між складовими фінансової звітності немає, проте порядок складання та зміст статей різні. Це пов'язано з тим, що в зарубіжній практиці поняття власного капіталу розглядається переважно для акціонерних товариств, а за міжнародними стандартами інформація про зміни власного капіталу розкривається у спеціальній формі звіту — звіті про зміни власного капіталу.

Тому міжнародні стандарти містять детальні вимоги щодо обліку випуску акцій, операцій з власними викупленими акціями та ін. Така інформація відображається в спеціальному звіті про зміни у власному капіталі, який є важливою частиною фінансової звітності компанії, а за національними стандартами - у звіті про власний капітал.

Розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності українських компаній за національними стандартами мало чим відрізняється від міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Основна відмінність полягає в тому, що згідно з МСФЗ інформація про склад зареєстрованого капіталу та резервів повинна бути розкрита. Власний капітал у фінансовій звітності компанії показує підсумок розділу пасиву балансу, частини, де балансова вартість активів компанії перевищує її зобов'язання.

Як показує досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ. Вже сьогодні Міністерство фінансів поступово вносить зміни до Національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською [3].

Продовжуючи вивчати міжнародний досвід обліку власного капіталу, розглянемо особливості відображення його складових у бухгалтерських рахунках у різних країнах світу, як показано в таблиці 1.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика використання плану рахунків в зарубіжних країнах

Країни	Призначення класу в плані рахунків	Характеристика плану рахунків щодо власного капіталу
1	2	3
Польща	Для обліку власного капіталу використовують рахунки класу 8	80 «Засновницький капітал» - 801 «Статутний капітал» - 802 «Додатковий капітал» - 803 «Резерви» - 804 «Фонд переоцінки» - 806 «Резервний капітал»

Продовження таблиці 1

1	2	3
Молдова	Для обліку власного капіталу призначені рахунки класу 3 «Власний капітал»	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 31 «Статутний і додатковий капітал» та субрахунки:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 311 «Статутний капітал» (3111 «Статутний капітал», 3112 «Прості акції», 3113 «Привілейовані акції», 3114 «Вклади», 3115 «Паї»)</li> <li>- 312 «Додатковий капітал»</li> <li>- 313 «Неоплачений капітал»</li> <li>- 314 «Незареєстрований капітал»</li> <li>- 315 «Вилучений капітал»</li> </ul> </li> <li>- 32 «Резерви» (321 «Резерв по законодавству», 322 «Резерв по статуту», 323 «Інші резерви»);</li> <li>- 33 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» з субрахунками;</li> <li>- 34 «Неоплачений капітал» з субрахунками;</li> <li>- 35 «Підсумковий фінансовий результат»</li> </ul>
Казахстан	Обліку власного капіталу у даному Плані рахунків призначений розділ 5 «Капітал та резерви», що містить 7 синтетичних рахунків та 15 субрахунків	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 5000 «Статутний капітал» (5010 «Привілейовані акції», 5020 «Прості акції», 5030 «Вклади і пай»);</li> <li>- 5100 «Неоплачений капітал» (містить 4 субрахунки);</li> <li>- 5200 «Викуплені власні інструменти капіталу»;</li> <li>- 5300 «Емісійний дохід»;</li> <li>- 5400 «Резерви» (містить 6 субрахунків);</li> <li>- 5500 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» (містить 2 субрахунки);</li> <li>- 5600 «Підсумковий прибуток (підсумковий збиток)».</li> </ul>
США	в простому плані рахунків виділяють два розділи для обліку капіталу	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Фондові рахунки для індивідуальних підприємців та партнерств               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 300 Капітал власника (Owner's capital)</li> <li>- 330 Внески до капіталу;</li> </ul> </li> <li>- Фондові рахунки для корпорацій (Equity Accounts for corporations):               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 300 Привілейовані акції,</li> <li>- 310 Звичайні акції,</li> <li>- 320 Додатковий капітал, 0</li> <li>- 330 Нерозподілений прибуток,</li> <li>- 350 Викуплені в акціонерів</li> </ul> </li> </ul>
Україна	4 клас рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», що містить 7 синтетичних рахунків та більше 20 субрахунків:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та субрахунки за видами капіталу;</li> <li>- 41 «Капітал у дооцінках» та субрахунки за видами капіталу;</li> <li>- 42 «Додатковий капітал» та субрахунки:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 421 «Емісійний дохід»;</li> <li>- 422 «Інший вкладений капітал» ;</li> <li>- 423 «Накопичені курсові різниці»;</li> <li>- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;</li> <li>- 425 «Інший додатковий капітал»;</li> </ul> </li> <li>- 43 «Резервний капітал» та субрахунки за видами капіталу;</li> <li>- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) » та субрахунки:</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- 441 «Прибуток нерозподілений»;</li> <li>- 442 «Непокриті збитки»;</li> <li>- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;</li> <li>- 45 «Вилучений капітал» та субрахунки:</li> <li>- 451 «Вилучені акції»;</li> <li>- 452 «Вилучені вклади й паї»;</li> <li>- 453 «Інший вилучений капітал»;</li> <li>- 46 «Неоплачений капітал» та субрахунки за видами капіталу.</li> </ul>
--	--	---

В 2013 році в Україні пройшло реформування системи бухгалтерського обліку, було прийнято НП(С)БО 1, були внесені зміни у структуру та назви форм фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Введено такі статті балансу, як «зареєстрований капітал» і «капітал в дооцінках», введено поняття сукупного доходу і визначено його складові, які відображаються в розділі II звіту про фінансові результати. Це дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, інший сукупний дохід [4].

Розглядаючи класифікацію та облік власного капіталу в різних країнах світу, можна сказати, що в зарубіжній практиці поняття капіталу здебільшого пов'язане з акціонерними товариствами. Таким чином, коли власний капітал відображається у звіті, є детальна інформація про випуск акцій, операції з власним викупом акцій, опціони на акції тощо.

З метою удосконалення обліку статутного капіталу акціонерних товариств України субрахунок 401 «Статутний капітал» може бути доповнено аналітичними рахунками «Привілейовані акції» та «Прості акції», які використовуються для обліку загальної номінальної суми вартість випущених звичайних акцій товариства, що дасть змогу розрізнити інформацію для акціонерного товариства, які володіють різними частками капіталу. Щодо додавання та вилучення капіталу, то вважаємо, що у вітчизняній бухгалтерській практиці ці види капіталу представлені більш детально.

Власне управління капіталом у кожній країні має свої особливості та визначається багатьма факторами: з історичної точки зору воно закінчується основною формою власності підприємств країни. Незважаючи на те, що складові власного капіталу в більшості зарубіжних країн схожі (переважно практика формування різноманітних резервів і фондів, які належним чином реалізуються для забезпечення належного рівня платоспроможності та фінансової стійкості підприємства), вітчизняним бухгалтерам слід застосовувати позитивний досвід бухгалтерського обліку для відображення цього виду бізнесу на практиці. Це сприятиме покращенню фінансового забезпечення вітчизняного бізнесу, а також європейського економічного процесу інтеграції в національну економіку в цілому.

Отже, вивчаючи міжнародні аспекти та вітчизняну практику класифікації капіталу, можна розрізнити первинний капітал і накопичений капітал. Існують

певні відмінності у представленні компонентів власного капіталу в бухгалтерських рахунках для іноземних рахунків і національних рахунків, оскільки власний капітал є найбільш поширеним у зарубіжній практиці.

Нині триває процес гармонізації вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, про що свідчать зміни в інформаційному наповненні фінансової звітності, особливо звіту про власний капітал. Проте в процесі поєднання світового та вітчизняного досвіду існують перешкоди в методологічних та організаційних характеристиках українського бухгалтерського обліку. Саме ці питання потребують подальшого вивчення та усунення для виходу вітчизняної економіки на міжнародну бізнес-арену.

Водночас сучасна економічна теорія доводить, що цей процес має здійснюватися відповідно до принципу адаптації з урахуванням інституційних особливостей та змін. У цьому контексті надзвичайно важливою є уніфікація власного обліку капіталу, стандартизація якого прямо не регламентується МСБО чи ПСБО, що не сприяє розвитку інвестиційного клімату та підприємницької ініціативи.

#### **Список використаних джерел:**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
2. Концептуальна основа фінансової звітності документ 929\_009, прийняття від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
3. Ціцька Н. Впровадження у практику міжнародних стандартів фінансової звітності [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_3\\_2013\\_04\\_18\\_19/vprovadzhenja\\_u\\_praktiku\\_mizhna\\_rodnih\\_standartiv\\_finansovoi\\_zvitnosti/23-1-0-518](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/vprovadzhenja_u_praktiku_mizhna_rodnih_standartiv_finansovoi_zvitnosti/23-1-0-518)
4. Пилипенко К. А. Власний капітал: облік та представлення в звітності за національними та міжнародними стандартами / К. А. Пилипенко, О. І. Дідик // Формування та перспективи розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (заочна форма). – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 228 - 232.

## **ВПРОВАДЖЕННЯ КОМПЛЕКСНОЇ МОДЕЛІ КОНСОЛІДАЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕКОВОЇ СКЛАДОВОЮ ПІДПРИЄМСТВА**

*Юр'єва І. А., канд. екон. наук, Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»*

Проблематика інформаційної безпеки вже знайшла своє відображення у чинному законодавстві України. Зокрема, Конституція України та ряд інших нормативно-правових актів розглядають інформаційну безпеку на рівні з суверенітетом та територіальною цілісністю. Це стосується, насамперед, інфор-