

УДК 657.41

Коваль Л.В., к.е.н., доцент,

Горбатюк В.В.

Вінницький національний аграрний університет

## **ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ: ОБЛІК ТА ПРЕДСТАВЛЕННЯ В ЗВІТНОСТІ, В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ**

У статті розглянуто особливості обліку та порядок відображення в звітності інформації про власний капітал підприємства в контексті національних та міжнародних стандартів

Ключові слова: власний капітал, облік, звітність.

Koval L., Gorbatiuk V.

## **EQUITY: ACCOUNTING AND REPORTING IN PRESENTATION, IN THE CONTEXT OF NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS**

In the article the features of account and order of reflection in accounting of information are considered about the property asset of enterprise in the context of national and international standards

Keywords: property asset, account, accounting.

Коваль Л.В., Горбатюк В.В.

## **СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ: УЧЕТ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ, В КОНТЕКСТЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

В статье рассмотрены особенности учета и порядок отражения в отчетности информации о собственном капитале предприятия в контексте национальных и международных стандартов

Ключевые слова: собственный капитал, учет, отчетность.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Власний капітал відіграє ведучу роль у створенні та розвитку підприємства. Для прийняття обґрунтованих та виважених управлінських рішень, керівникам потрібна повна та достовірна інформації про фінансово-

---

*Коваль Л.В., Горбатюк В.В.*

майновий стан їх підприємства. Основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна інформація, є бухгалтерський облік та фінансова звітність. Тому на сьогодні, для підприємств виняткове значення мають вдосконалення методики обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

Протягом останніх років в Україні відбувається реформування системи бухгалтерського обліку, шляхом наближення НПСБО до МСФЗ, з метою полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами. Тому актуальним є дослідження змін, які відбулись в законодавстві України, щодо ведення обліку власного капіталу і складання фінансової звітності та порівняння власного капіталу в контексті національних і міжнародних стандартів обліку.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблемам обліку власного капіталу, його структури, формування і використання у вітчизняній та міжнародній практиці приділяли увагу такі вчені, як Бутинець Ф. Ф., М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, В.В. Сопко та інші автори. Петришиною Н. С. та Грезнюк О. О. була здійснена порівняльна характеристика категорії «власний капітал» за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Проте питання обліку та звітності власного капіталу за міжнародними стандартами в порівнянні з вітчизняними, розглянуто не в повній мірі і потребує подальшого дослідження.

**Цілі статті.** Мета статті полягає у розкритті складових власного капіталу в обліку та звітності за вітчизняними та міжнародними стандартами, провести порівняльний аналіз та розглянути реформування системи бухгалтерського обліку, щодо власного капіталу в Україні.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Як показує досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ. Вже сьогодні Мінфін поступово вносить зміни до Національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською [6].

Згідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. № 73, власний капітал – це

частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [4]. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets). Рекомендації, на рахунок оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації, щодо елементів капіталу за міжнародними стандартами відображено в табл. 1.

Таблиця 1

Тлумачення елементів капіталу за МСФЗ [2]

Поняття, що тлумачиться	Стандарт	Назва стандарту
1	2	3
Визначення капіталу	Концептуальні основи (Framework)	Принципи підготовки фінансової звітності
Характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах
Відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим	МСБО (IAS) 12	Податки на прибуток
	МСБО (IAS) 16	Основні засоби
	МСБО (IAS) 38	Нематеріальні активи
	МСБО (IAS) 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Відображення в складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок	МСФО (IAS) 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Відображення в складі капіталу результатів змін курсової різниці	МСФО (IAS) 21	Вплив змін валютних курсів
Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства	МСБО (IAS) 1	Подання фінансових звітів
	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах

В процесі управління підприємством окреме місце займає походження власного капіталу. Світова практика використовує наступний поділ власного капіталу за джерелами утворення (рис. 1):



Рис. 1. Складові власного капіталу за міжнародними стандартами

У вітчизняній практиці власний капітал підприємства, залежно від джерела формування, також поділяється на дві групи (рис. 2).

Класифікація власного капіталу за джерелами його утворення є досить важливою при визнанні його елементів, тому враховуючи різницю у джерелах формування у міжнародній та вітчизняній практиці, також існують відмінності у компонентах фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО (табл. 2).

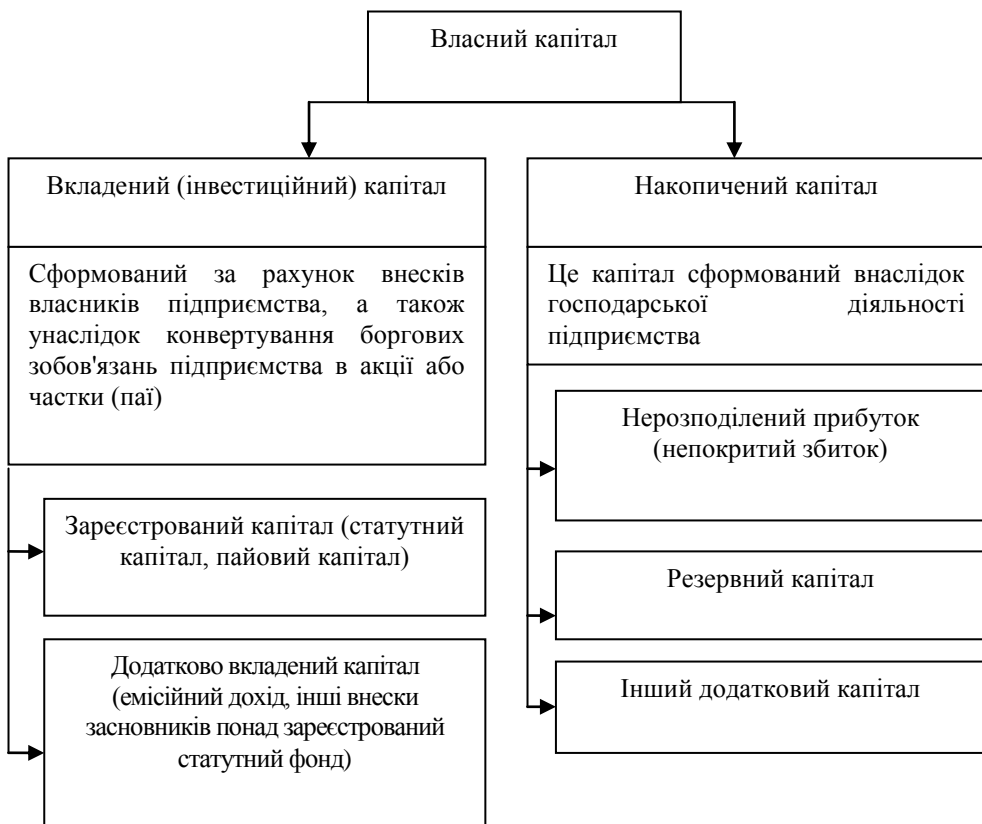


Рис. 2. Складові власного капіталу за національними стандартами

Таблиця 2

Порівняння фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО

МСФЗ	ПСБО
Звіт про фінансовий стан	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1)
Звіт про сукупні доходи за період	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2)
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів (форма №3)
Звіт про зміни у власному капіталі	Звіт про власний капітал (форма № 4)
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Примітки до фінансової звітності (форма 5)

Здійснивши аналіз таблиці 2, можна сказати, що істотних різниць між компонентами фінансової звітності немає. Однак не дивлячись на це, порядок її складання та зміст статей, що відображені в цих двох пакетах звітності, різні. Це можна пояснити тим, що поняття власного капіталу в зарубіжній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній. Тому міжнародні стандарти містять детальні вимоги щодо обліку випуску акцій, операцій з власними викупленими акціями, опціонів на акції та ін. Така інформація відображається в спеціальному звіті про зміни у власному капіталі (Statement of changes in shareholders' equity), який є важливою частиною фінансової звітності компанії.

Порівняння класифікації власного капіталу в плані рахунків за вітчизняними стандартами та за МСФЗ наведені в таблиці 3.

Таблиця 3

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та НП(С)БО 1 [2]

Код рахунку	Назва рахунку за НП(с)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5
40	Зареєстрований капітал	IAS1, 39;	E.01	Статутний капітал
41	Капітал у дооцінках	IAS1, 39	E.05.01	Резерв переоцінки
42	Додатковий капітал	IAS 1, 39	E.02	Додатковий капітал
421	Емісійний дохід	IAS1, 39	E.02.01	Емісійний дохід
422	Інший вкладений капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
423	Накопичені курсові різниці	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
425	Інший додатковий капітал	IAS1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
43	Резервний капітал	IAS1, 39	E.04	Додатковий оплачений капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	IAS 1, 39	E.07	Нерозподілений прибуток
441	Прибуток нерозподілений	IAS 1, 39	E.07.01	Прибуток нерозподілений
442	Непокріті збитки	IAS 1, 39	E.07.02	Непокріті збитки
45	Вилучений капітал	IAS1,32,39	E.03	Вилучений капітал
451	Вилучені акції	IAS1,32,39	E.03.01	Вилучені акції
452	Вилучені вклади і паї	IAS1,32,39	E.03.02	Вилучені вклади і паї
453	Інший вилучений капітал	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
46	Неоплачений капітал	IAS1,39	E.06	Неоплачений капітал

## Продовження табл. 3

47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати
471	Забезпечення виплат відпусток	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
472	Додаткове пенсійне забезпечення	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
474	Забезпечення інших витрат і платежів	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
48	Цільове фінансування та цільові надходження	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати

Найбільш суттєві різниці є в методичній частині звітності, зокрема вони стосуються економічних факторів, таких як оподаткування, соціальних відрахувань, більш обмежених можливостей і вимог щодо створення резервів на гарантійне обслуговування, ремонт, податкових резервів, майбутніх доходів за відсотками або дивідендами [5].

Щодо реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, то в 2013 році до НП(С)БО 1 були внесені зміни у структури та назви форм фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Введено такі статті балансу (табл. 4), 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 [7].

Таблиця 4

Зміни в Балансі за розділом I «Власний капітал» [1]

До 08.08.2013 р.			З 09.08.2013 р.		
Код рахунка	Назва статті	Код рядка	Код рахунка	Назва статті	Код рядка
40	Статутний капітал	300	40	Зареєстрований капітал	1400
41	Пайовий капітал	310	41	Капітал у дооцінках	1405
42	Додатковий вкладений капітал	320	42	Додатковий капітал	1410

425	Інший додатковий капітал	330			
43	Резервний капітал	340	43	Резервний капітал	1415
44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
46	Неоплачений капітал	360	46	Неоплачений капітал	1425
45	Вилучений капітал	370	45	Вилучений капітал	1430

Відповідно до цього у Плані рахунків та Інструкції щодо його застосування зроблено такі зміни: рахунок 40 «Статутний капітал» тепер звучить «Зареєстрований (пайовий) капітал», рахунок 41» Пайовий капітал» тепер «Капітал у дооцінках».

На рахунку 40 «Зареєстрований капітал» обліковуватиметься та узагальнюватиметься інформація про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначений для обліку інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються в складі власного капіталу, відповідно до НП(С)БО та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Також інформація про курсові різниці, які відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, відтепер буде відображатись на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці», який теж зазнав змін.

**Висновки.** Отже, існують відмінності в складі та структурі власного капіталу за національними стандартами обліку та міжнародними стандартами. Зокрема, на нашу думку, тому що поняття власного капіталу в міжнародній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній та акціонери є найбільш зацікавленими особами у повній інформації про капітал.

Відповідно до різних організаційно-правових форм підприємств, існують розбіжності у відносинах власності, а також у регулюванні майнових питань, це і зумовлює особливості та відмінності обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні вже почалося і це складний, неоднозначний процес, який повинен співвідноситися з готовністю системи бухгалтерського обліку, до відповідних новацій. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні полегшить співпрацю вітчизняних підприємств зі світовими торговельними партнерами, і цим самим надасть можливість



залучити додаткові іноземні інвестиції.

Тому, через існуючі невідповідності у міжнародних та вітчизняних облікових стандартах щодо обліку власного капіталу, це питання є актуальним та потребує подальшого дослідження.

1. Гуренко Т. О. Сучасний погляд на власний капітал [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: <http://nubip.edu.ua/sites/default/files>
2. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. — К.: НУХТ, 2012. — 335 с.
3. Замлинський В. А. Міжнародна стандартизація обліку як основа підвищення конкурентоспроможності економіки України /В. А. Замлинський // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2012. – № 65. – С.12–15.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868.
5. Петришина Н. С., Греснюк О. О. Порівняльна характеристика категорії власний капітал за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Н. С. Петришина, О. О.Греснюк // Облік і аудит. Наука й економіка. – 2013. – №1(29). – С.74–79.
6. 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/vprovadzhennja\\_u\\_praktiku\\_mizhna\\_rodnikh\\_standartiv\\_finansovoji\\_zvitnosti/23-1-0-518](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/vprovadzhennja_u_praktiku_mizhna_rodnikh_standartiv_finansovoji_zvitnosti/23-1-0-518)
7. Изменения в бухгалтерском учете 2013 [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: <http://www.prof-buh.in.ua/>