

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛУ В КОНТЕКСТІ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН

Обґрунтовані теоретичні положення і методичне забезпечення стандартизації обліку власного капіталу, визначені шляхи покращення та підвищення ефективності застосування стандартів обліку власного капіталу у вітчизняній практиці та запропоновано алгоритм гармонізації національних й міжнародних стандартів обліку з врахуванням інституційних тенденцій практики.

Ключові слова: інституціональна теорія бухгалтерського обліку, облік власного капіталу, гармонізація, імплементація, адаптування, МСФЗ.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Глобалізаційні процеси вимагають неухильного й поступового удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. Нині відбувається формування уніфікованої системи бухгалтерського обліку з метою формування єдиних стандартів на міжнародному рівні.

Серед вагомих причин, які визначають перехід до єдиних стандартів є уникнення неузгодженостей в процесі ведення обліку та формування фінансової звітності, що виникають внаслідок використання різних принципів національних та міжнародних вимог. Це викликає низку запитань від органів державного управління, інвесторів, кредиторів. Особливо в частині наявності та ефективності використання капіталу.

Однак ефективність єдиних принципів (стандартів) формування бухгалтерської інформації, її інтерпретації для користувачів залежить від інституційних середовищ. Імплементация МСФЗ має різну ефективність у різних країнах.

Варто зауважити, що більш ніж десятирічна практика запровадження в Україні МСФЗ в якості національних стандартів викликає сумнів, що саме такий підхід забезпечить вітчизняному бухгалтерському обліку статус важливого соціально-економічного інституту, не кажучи уже за статус ключової функції управління, або сегменту національної безпеки країни. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку обґрунтовує стратегію адаптування МСФЗ, в т.ч. і у такому важливому питанні як облік капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародних стандартів досліджували такі науковці, як: С.Голов [1], О.Діділовський [2], Т.Картузова [3], В.Костюченко [4], В.Пархоменко [5], В.Сопко [6] та інші. Проте сьогодні, в контексті останніх законодавчих змін методології формування показників фінансової звітності, подальше дослідження теорії та практики впровадження облікових стандартів в Україні набуває нової актуальності. Особливої уваги потребує проблематика побудови обліку окремих об'єктів, пошук консенсусів їх трактування, класифікації та відображення інформації щодо них у фінансовій звітності. Серед таких облікових об'єктів одну з найважливіших позицій займає капітал як основний показник рівня фінансового стану та розвитку підприємницької діяльності.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування стратегії стандартизації обліку капіталу за міжнародними та вітчизняними принципами та окреслення проблемних напрямів гармонізації їх розбіжностей.

Викладення основного матеріалу дослідження. У вітчизняному бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про капітал до недавнього часу був П(С)БО 4 "Звіт про власний капітал", який втратив чинність 19.03.2013 після прийняття Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [7]. У згаданому стандарті власний капітал визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Міжнародні стандарти не надають однозначного – трактування власного капіталу. Деякі згадки щодо цього поняття містяться у МСФЗ № 1 – про розкриття інформації у звітності, у МСФЗ № 39 наведена класифікація фінансових інструментів, що інтерпретуються як капітал й зобов'язання, (МСФЗ 10) – надає інформацію щодо дивідендів, викуплених акцій тощо [8].

Як бачимо, стандарт, що регламентував би порядок обліку капіталу відсутній у міжнародній практиці. Відповідно цього немає у вітчизняній імплементації МСФЗ. Однак власний капітал є складним й багатогранним об'єктом, облік якого у вітчизняних реаліях потребує чіткої регламентації з врахуванням організаційно-правових форм власності, інших особливостей ведення фінансово-господарської діяльності, які витікають з тих чи інших інституційних особливостей та їх змінах в процесі реформ.

Перш за все необхідно визначити, які фактори впливатимуть на побудову обліку капіталу та його регулювання. Серед них основними, на нашу думку, є:

- стан та перспективи змін інститутів та інституційних середовищ;
- стратегії розвитку економічної системи та форм власності;
- види підприємницької діяльності (організаційна складова);
- вплив сучасних економічних теорій на побудову понятійно-категоріального апарату і концепцій бухгалтерського обліку тощо.

Враховуючи перелічені чинники впливу, важливим є розробка алгоритму гармонізації національної та міжнародної системи регулювання обліку капіталу підприємства (рис. 1). Для успішного виконання дій, наведених в алгоритмі, необхідним стає виконання певних умов у процесі запровадження МСФЗ в Україні, а саме:

- забезпечення вільного доступу до змісту МСФЗ, формування інформаційно-аналітичної бази з перспектив застосування МСФЗ (через наповнення веб-сайту Міністерства фінансів України рекомендаційними навчальними матеріалами, науковими статтями, інформацією з поширення кращої практики їх застосування, тощо);
- призначення відповідальних суб'єктів методологічного впливу за адаптацію та впровадження стандартів;
- здійснення заходів, за координації Методологічної Ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України, координації наукових досліджень з проблем адаптування МСФЗ з проведення консультацій та навчання бухгалтерів принципам й особливостям веденню обліку;
- законодавче уточнення кола суб'єктів, що зобов'язані ввести облік за міжнародними стандартами;
- постійний моніторинг застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності.



Рис. 1. Алгоритм гармонійної розбудови вітчизняного обліку власного капіталу

Примітка: розробка автора

У 2011 р. Україна посилила кроки щодо переходу на МСФЗ. Визначено, що складати звітність відповідно до МСФЗ будуть:

- 1) за 2012 рік:
 - публічні й акціонерні товариства;
 - банки;
 - страхові компанії;
- 2) з 01.01.2013 р. компанії, таких видів діяльності:
 - надання фінансових послуг;

– із недержавного пенсійного забезпечення;

3) з 01.01.2014 р.:

– компанії, що надають допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування [10].

Повний комплект фінансових звітів, які підприємство має подавати згідно з Міжнародними стандартами (МСБО 1 “Подання фінансових звітів”) [11, с. 1005], містить:

– звіт про фінансовий стан на кінець періоду;

– звіт про сукупні прибутки та збитки за період;

– звіт про зміни у власному капіталі за період;

– звіт про рух грошових коштів за період;

– примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Таким чином, відбулись зміни й у відображенні інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності. У власному капіталі підприємства, згідно зі змінами, виділяють нові складові: зареєстрований капітал й капітал в дооцінках. Тобто відбувається гармонізація класифікації власного капіталу відповідно до міжнародної практики, що виділяє вкладений й нагромаджений капітал.

З одного боку, гармонізація вимагає чіткого трактування нових статей, а також доповнення плану рахунків для їх обліку. Нині існує проект наказу Міністерства фінансів України “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку”, де запропоновані зміни Плану рахунків класу 4. Згідно з проектом, за кредитом рахунку 40 “Зареєстрований капітал” відображається збільшення зареєстрованого капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 “Зареєстрований капітал” має такі субрахунки:

401 “Статутний капітал”;

402 “Пайовий капітал”;

403 “Інший зареєстрований капітал”.

З іншого, для врахування національного інституційного середовища доцільним є адаптування МСФЗ. Вітчизняний облік капіталу доцільніше більш деталізувати. Першочергово, потрібно деталізувати склад субрахунків, з метою систематизації складових зареєстрованого та нагромадженого капіталу. Наприклад, з використанням аналітичних рахунків, для акціонерних товариств доречним буде розмежовувати акції, з яких складається статутний капітал, припустимо так: 4011 “Прості акції”, 4012 “Привілейовані акції”. Чіткої деталізації потребують субрахунки 402 “Пайовий капітал” (за вкладками й паями) 403 “Інший зареєстрований капітал” (за капіталами дочірніх та ін. підприємств). Це все сприятиме гармонізації вітчизняних стандартів з міжнародними в національних інтересах.

Перспективною є розробка і окремого стандарту обліку “Власний капітал” як на національному так і на міжнародному рівні.

Вважаємо, що такий стандарт повинен містити такі обов’язкові параграфи:

1. Загальні положення – сфера дії стандарту, тощо.

2. Поняття, склад та класифікація власного капіталу – трактування понять, що використовуються в стандарті, опис формування його складових, класифікація відповідно до різних організаційно-правових форм власності та виду підприємницької діяльності тощо.

3. Оцінка капіталу – правила оцінки та дооцінки.

4. Принципи, правила та методичні підходи до обліку власного капіталу.

5. Розкриття інформації – інформація, що підлягає відображенню у фінансовій звітності.

6. Заключні положення.

Розробка й введення у національну та міжнародну практику запропонованого стандарту обліку сприятиме удосконаленню процесу бухгалтерського обліку, що призведе до уникнення неузгодженостей та існуючих проблем відображення об’єктивної інформації про власний капітал із врахуванням інституційних змін в глобальному та національному вимірах.

Висновки. Не виникає сумніву необхідність гармонізації національної системи обліку із міжнародною. Разом з тим, сучасні економічні теорії доводять, що цей процес доцільно проводити на принципах адаптування, із врахуванням інституціональних особливостей та змін.

Надзвичайно важливим в цьому контексті є гармонізація обліку власного капіталу, стандартизація якого чітко не регламентується ні МСБО, ні ПСБО, що не сприяє розвитку інвестиційного клімату та підприємницької ініціативи.

Удосконалення стандартизації обліку капіталу вимагає детального вивчення існуючих проблем на національному й міжнародному рівнях. Доцільним вбачається розробка окремого стандарту з обліку капіталу. Це сприятиме гармонізації обліку капіталу для країн, що мають на меті посилення інтеграції в міжнародний економічний простір. Останнє в інтересах і України.

Список використаної літератури:

1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–54.
2. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Діділовський // Міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – Вип. – 1 (19). – С. 142–146. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf.
3. Картузова Т.В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т.В. Картузова, О.М. Яворська // Національний лісотехнічний університет України. – 2010. – № 20.9. – С. 176–180.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2011. – 840 с.
5. Пархоменко В.О. Принципи і підходи регулювання і регламентації бухгалтерського обліку / В.О. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 12–19.
6. Сопко В.А. Економіко-правові основи і напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку контролю до потреб міжнародної стандартизації / В.А Сопко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 5–11.
7. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info>.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info>.
9. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.
10. Спільний лист від 07.12.2011 р. Національного банку України (№ 12–208/1757–14830), Міністерства фінансів України (№ 31–08410–06–5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4–07/702) “Про застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v1757500-11>.
11. МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO1.

ЖУК Валерій Миколайович – доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН.

Наукові інтереси:

– галузевий облік та аудит;

– адаптування в практику господарювання міжнародних стандартів фінансової звітності.

Стаття надійшла до редакції 11.09.2013