

УДК 657. 411

JEL classification: D24, M41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.02.145>

Тетяна СЛЕСАР,

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет біоресурсів і природокористування України,
вул. Героїв Оборони, 11, м. Київ, 03127, Україна,
e-mail: tslesar@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-6070-5059

Євгенія ШАРА,

кандидат економічних наук, доцент,
Ірпінський державний коледж економіки і права,
вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, 08200, Україна,
e-mail: shara_kbo@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-8091-0201

ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Слесар Т., Шара Є. Організація технології облікового процесу власного капіталу. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 2. С. 145–159. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.02.145>

Slesar, T., Shara, Y. (2021). Orhanizatsiia tekhnolohii oblikovoho protsesu vlasnoho kapitalu [Organization of equity accounting process technology]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 2, 145–159. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.02.145>

Анотація

Вступ. Відсутність чіткої організації обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями спричиняє проблеми у формуванні обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень не лише управлінським персоналом, а й іноземними інвесторами, що призводить до зниження припливу інвестицій на підприємство та виходу інвесторів.

Метою дослідження є уточнення змісту організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями та дослідження специфіки організації технології облікового процесу власного капіталу за стадіями первинного, поточного і підсумкового обліку.

Методи дослідження. У процесі вивчення організації облікового процесу власного капіталу були застосовані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. *Загальнонаукові методи – системного підходу, індукції та дедукції, аналізу, синтезу та узагальнення – використані для опрацювання інформації щодо уточнення змісту організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями. Спеціальні методи пізнання використані для дослідження*

© Тетяна Слесар, Євгенія Шара, 2021.

специфіки організації технології облікового процесу власного капіталу за стадіями первинного, поточного і підсумкового обліку.

Результати дослідження. За результатами проведеного аналізу літературних джерел, уточнено зміст організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями.

Досліджені положення організації бухгалтерського обліку через уточнення змісту стадій організації технології облікового процесу щодо власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями: первинного, поточного і підсумкового обліку, а також шляхом конкретизації переліків носіїв облікової інформації щодо власного капіталу (первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності), які використовуються в обліковій практиці підприємств з іноземними інвестиціями, що обумовило необхідність дослідження питань удосконалення документального забезпечення записів в обліку за операціями з власним капіталом підприємств з іноземними інвестиціями.

Удосконалено організацію бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями на основі обґрунтування впливу положень контрактних, установчих документів та облікової політики щодо організації документообігу та формування організаційних номенклатур бухгалтерського обліку.

Узагальнено необхідність формування облікових номенклатур для організації бухгалтерського процесу загалом та необхідність визначення обліковою політикою форми обліку та порядку реєстрації облікової інформації щодо власного капіталу в реєстрах аналітичного й синтетичного обліку.

Наведено перелік положень контрактної угоди, що визначається відповідно до потреб її учасників, та визначені аспекти юридичного забезпечення спільної діяльності в процесі складання контрактної угоди.

Перспективи. Наведені результати дослідження створюють перспективи для адаптації сучасних підприємств з іноземними інвестиціями до потреб міжнародних ринків капіталу, а за допомогою специфічного організаційного регламента бухгалтерського обліку – облікової політики, яка охоплює сукупність принципів, методів і процедур, – наведено правила організації обліку власного капіталу.

Ключові слова: власний капітал, іноземні інвестиції, організація обліку, облікова політика, облікові номенклатури, контрактна угода.

Формули: 0, рис.: 0, табл.: 1, бібл.: 15 .

Tetiana SLESAR,

PhD (Economics), Associate Professor,

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine,

street Heroes of Defense, Kyiv, 03127, Ukraine,

e-mail: tslesar@ukr.net

ORCID ID: 0000-0002-6070-5059

Yevheniia SHARA,

PhD (Economics), Associate Professor,

Irpin State College of Economics and Law,
University Street, 31 Irpin, 08200, Ukraine,
e-mail: shara_kbo@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-8091-0201

ORGANIZATION OF OWN CAPITAL ACCOUNTING PROCESS TECHNOLOGY

Annotation

Introduction. *The lack of a clear organization of equity accounting in enterprises with foreign investment causes problems in the formation of accounting and analytical support for management decisions not only by management but also by foreign investors, which reduces the inflow of investment into the company and the exit of investors.*

The purpose of the study is to clarify the content of the organization of accounting of equity in enterprises with foreign investment and study the specifics of the organization of the technology of the accounting process of equity at the stages of primary, current and final accounting.

Research methods. *In the process of research on the organization of the accounting process of equity were used general and special methods of cognition. General scientific methods - system approach, induction and deduction, analysis, synthesis and generalization - are used in processing information to clarify the content of the organization of accounting for equity in enterprises with foreign investment. Special methods of cognition are used to study the specifics of the organization of the technology of the accounting process of equity at the stages of primary, current and final accounting.*

Results of the research. *According to the results of the analysis of literature sources, the content of the organization of accounting of own capital at the enterprises with foreign investments is specified.*

The provisions of the organization of accounting by clarifying the content of the stages of organization of accounting technology for equity in enterprises with foreign investment: primary, current and final accounting, as well as by specifying the lists of accounting information on equity (primary documents, accounting records, financial statements), which are used in the accounting practice of enterprises with foreign investment, which necessitated the study of improving the documentation of records in accounting for equity transactions of enterprises with foreign investment.

The organization of accounting of own capital at the enterprises with foreign investments on the basis of substantiation of influence of provisions of contract, constituent documents and accounting policy on the order of the organization of document circulation and formation of organizational nomenclatures of accounting is improved.

The need for the formation of accounting nomenclatures for the organization of the accounting process as a whole, and the need to determine the accounting policy form of accounting and the procedure for registration of accounting information on equity in the registers of analytical and synthetic accounting.

The list of provisions of the contract agreement which is defined proceeding from needs of its participants is resulted, and the aspects of legal maintenance of joint activity at drawing up of the contract agreement are defined.

Perspectives. These results create prospects for the adaptation of modern enterprises with foreign investment to the needs of international capital markets, and with the help of specific organizational accounting regulations - accounting policy, which covers a set of principles, methods and procedures - the rules of equity accounting.

Keywords: equity, foreign investment, accounting organization, accounting policy, accounting nomenclatures, contract agreement

Formulas: 0, fig.: 0, tabl.: 1: 0, bibl.: 15.

Постановка проблеми та її актуальність. Основним джерелом формування інформаційного забезпечення управління власним капіталом на підприємствах з іноземними інвестиціями слугує система бухгалтерського обліку. Сучасні підходи до формування її організаційних та методичних положень є недосконалими, що знижує якість інформаційного забезпечення та ефективність управління власним капіталом. У зв'язку з відсутністю дієвого механізму формування інформації про стан власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями знижується їхня привабливість для інвестора, що призводить до зниження фінансування їх подальшого функціонування. Тому розвиток сучасної науки про бухгалтерський облік має бути спрямований на модернізацію організації та методики бухгалтерського обліку власного капіталу для удосконалення їх відповідно до запитів, притаманних розвинутих економічним системам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню теоретичних і практичних питань організації бухгалтерського обліку власного капіталу підприємств присвячено значну кількість досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців. Зокрема, питання методики й організації обліку власного капіталу розкриваються в працях таких вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун та С. М. Шулепова [1], Т. А. Бутинець, Т. В. Давидюк, І. В. Жиглей, І. В. Замула [2], Т. Г. Камінська [3], М. В. Кужельний і С. О. Левицька [4], Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна та О. М. Голенко [5], М. Р. Лучко і І. Д. Бенько [6], О. О. Любар [7], В. П. Пантелеєв та О. С. Сніжко [8], О. І. Пилипенко [9], С. В. Свірко [10], В. В. Сопко [11], Вал. В. Сопко [12], Н. М. Ткаченко [13].

На основі тематичного аналізу економічної літератури виявлено, що деякі теоретичні і практичні питання обліку власного капіталу вітчизняних підприємств з іноземними інвестиціями ще не вирішені: розбіжності в нормативно-законодавчому регулюванні обліку власного капіталу; неузгодженість господарського регулювання контрактної угоди щодо іноземних інвестицій у статутний капітал та організації їхнього облікового відображення.

Метою дослідження є уточнення змісту організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями та дослідження специфіки організації технології облікового процесу власного капіталу за стадіями первинного, поточного і підсумкового обліку.

Виклад основного матеріалу. В умовах стандартизації обліку, набуття чинності оновлених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності, процес гармонізації вітчизняної облікової практики підприємств з міжнародними стандартами ускладнюється економічною нестабільністю та динамічністю, розробленням і впровадженням уточнених або нових міжнародних стандартів фінансової звітності [14]. Тому особливого значення набувають питання забезпечення адаптивності національної облікової системи до міжнародних уніфікованих принципів, норм і правил; використання в обліковій політиці підприємств з іноземними інвестиціями науково обґрунтованих методів, способів, процедур ведення обліку власного капіталу.

Питання організації обліку власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями у фаховій літературі розкрито недостатньо. Чинна вітчизняна нормативно-законодавча база не містить визначення суті організації бухгалтерського обліку.

Тематичний аналіз публікацій вітчизняних науковців показав їх єдність у тлумаченні визначення організації бухгалтерського обліку.

Зокрема, С. О. Левицька і Ф. Ф. Бутинець визначають організацію бухгалтерського обліку як систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [1; 4].

Сопко В. В. визначає організацію бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях як систему методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії. Вчений стверджує, що зміст бухгалтерського обліку як системи, формується господарськими фактами (явищами та процесами), що обробляються згідно з вимогами управління. Тому бухгалтерський облік може бути описаний як технологічна система, що організаційно формує певну послідовну систему етапів процесу, тобто кожен таку структурну одиницю (етап або фазу) можна виокремити як самостійний об'єкт організації [11].

Отже, резюмуючи наведені визначення можна уточнити зміст організації бухгалтерського обліку на підприємствах з іноземними інвестиціями – це сукупність методів, способів, заходів, які забезпечують оптимальне функціонування системи бухгалтерського обліку та її подальший розвиток на підприємстві відповідно до мети, цілей та місії з метою отримання зрозумілої, достовірної, доречної та зіставної інформації про господарську діяльність підприємства.

Варто зазначити, що вітчизняні науковці детально розкривають питання організації технології облікового процесу. Так, зокрема, С. В. Свірко весь процес бухгалтерського обліку поділяє на три етапи: первинного, поточного й підсумкового обліку [10].

Перший етап – вхід до системи. За сукупністю операцій у бухгалтерському обліку його характеризують порівняно однозначно як первинне спостереження, що складається зі споглядання, сприйняття, вимірювання, фіксування відповідного господарського факту на певному носії інформації. Водночас формуються докази для

здійснення бухгалтерських записів у майбутньому. Цей етап можна охарактеризувати як первинний облік.

Другий етап – процес системи. Для ведення бухгалтерського обліку виконуються операції з реєстрації господарських фактів у системі рахунків на відповідних технічних носіях облікової інформації – облікових регістрах (книгах, картках, журналах, машинограмах тощо), підсумування даних, їх розподілу та перерозподілу, складання різних розрахункових таблиць. Цей етап може бути охарактеризований як поточний облік.

Третій етап – вихід із системи. За сукупністю операцій він являє собою складання різних зведених даних облікового характеру. Цей етап у бухгалтерському обліку називають узагальнювальним (підсумковим) обліком. Цієї ж позиції дотримується і Ф. Ф. Бутинець [1].

Отже, організація технології облікового процесу власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями відбувається за стадіями первинного, поточного і підсумкового обліку:

- на стадії первинного обліку для документального забезпечення записів зазвичай використовують первинні документи, передбачені міжгалузевими уніфікованими системами документації. За потреби на підприємстві можуть розроблятися внутрішні форми первинних документів (довідки, розпорядження), при чому опис форм первинних документів та порядку їх заповнення потрібно наводити в наказі про облікову політику;

- на стадії поточного обліку визначається форма його ведення. На підприємствах з іноземними інвестиціями самостійно обирають форму обліку (переважно, автоматизовану), тобто визначають і закріплюють в обліковій політиці порядок реєстрації облікової інформації в регістрах аналітичного й синтетичного обліку;

- інформація підсумкового обліку власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями відображається у формах фінансової звітності і примітках до неї. Склад форм фінансової звітності і приміток до неї та порядок розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств, визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15], а в передбачених чинним законодавством випадках – МСФЗ (зокрема, йдеться про фінансову звітність публічних акціонерних товариств, акції яких вільно обертаються на офіційно оформлених ринках).

Щодо технології облікового процесу в частині генерування та оброблення облікової інформації, то вона базується на застосуванні таких елементів методу бухгалтерського обліку, як первинна документація, відображення інформації з первинних документів за допомогою подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах, інвентаризація, оцінювання, калькулювання, складання балансу (звіту про фінансовий стан) та іншої звітності.

Бухгалтерський облік та його організація щодо власного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями розпочинається з організації первинної облікової інформації, виявлення складу господарських операцій на об'єктах, які відображаються у системі обліку підприємства. Така організація потребує складання переліків інформації або облікових номенклатур власного капіталу. Під номенклатурою обліку «слід розуміти перелік даних інформації, яка є в законах, нормативних актах, кошторисах, квотах,

планах і фактично зафіксованих характеристиках господарських фактів та процесів, використовуваних у контрольному процесі для підготовки управлінських рішень (склад даних залежить від характеру діяльності)» [11].

Такі номенклатури, згідно з інформацією з фахових джерел, має розробляти бухгалтерія (під керівництвом головного бухгалтера), економісти, фінансисти та інші працівники підприємства.

В облікових номенклатурах узагальнюються такі дані:

- характеристика необхідних переліків даних;
- призначення переліків;
- прийняті одиниці виміру;
- носії, фіксуючі дані.

Проблемним питанням у процесі складання таких номенклатур є те, що для оформлення операцій з власного капіталу майже не визначені конкретні первинні документи. У зв'язку з цим всі дані щодо таких переліків інформації містяться у звітності підприємства, реєстрах, довідках або машинограмах синтетичного або аналітичного обліку.

Аналіз досвіду підприємств з іноземними інвестиціями (СП «Ютс-пром») дав змогу сформуванню орієнтовний перелік номенклатур обліку власного капіталу (табл. 1).

Таблиця 1

Запропонований склад номенклатур обліку власного капіталу

Характеристика необхідних переліків даних	Призначення	Од. вим.	Носії інформації
1	2	3	4
Номенклатури первинного обліку власного капіталу			
Формування зареєстрованого (пайового) капіталу та резервів	Контроль за спрямуванням коштів та вірності обліку	«»	Кошториси, первинні документи (акти приймання-передачі основних засобів, виписки банку, прибутковий касовий ордер, накладні, рахунки підрядних організацій, договори з купівлі-продажу активів, акти дооцінки основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та ін. активів, акти приймання передачі), аналітичні дані (журнал-ордер 12 с-г, та ін.), статутні документи, засновницький опис майна, звіти та довідки незалежних експертів «Про підтвердження вартості немайнових внесків засновників», Протоколи зборів засновників, наказ про облікову політику
Використання власного капіталу	Контроль за використанням власного капіталу		Кошториси, планові та фактичні калькуляції, наказ про облікову політику, розпорядження, рішення зборів учасників підприємства та нова редакція статуту, рішення зборів учасників щодо виплати дивідендів або збільшення резервного капіталу, договір засновників при продажі акцій, приймання-передачі основних засобів, накладна, виписка банку, довідки бухгалтерії
2. Номенклатури поточного обліку власного капіталу			

продовження таблиці 1

Зареєстрований (пайовий) капітал	Контроль правильності синтетичного тт. аналітичного обліку	Тис. грн. / Дол. США/ Євро	Статутні документи, форми звітності, роздруківки за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», журнал-ордер № 12 с-г та ін. Субрахунки до рахунка 40, де наводяться дані за видами акцій, учасниками та ін.
Інші складові власного капіталу:			Установчі документи, Головна книга, Оборотний баланс, журнал-ордер № 12 с-г та ін. Крім того, додаються:
капітал у дооцінках – додатковий капітал резервний капітал – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – вилучений капітал – неоплачений капітал			– роздруківки за рахунком 41 «Капітал у дооцінках», у розрізі інформації щодо визнання результатів переоцінки необоротних активів, цінних паперів, призначених на продаж, що враховані за справедливою вартістю, інструментів хеджування, курсових різниць за цінними паперами, номінованими в іноземній валюті, призначеними на продаж, що враховані за справедливою вартістю роздруківки за рахунком 42 «Додатковий капітал», у розрізі інформації щодо: сум, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість; сум дооцінки необоротних активів; вартості активів безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних і фізичних осіб; вартості інших видів додаткового капіталу; роздруківки за рахунком 43 «Резервний капітал», за видами та напрямками використання, – роздруківки за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (збитки)» роздруківки по р-ку 45 «Вилучений капітал» у розрізі інформації щодо визнання в обліку викуплених в акціонерів акцій, їх подальшого перепродажу чи анулювання. роздруківки за рахунком 46 «Неоплачений капітал» у розрізі інформації щодо визнання заборгованості акціонерів (засновників) з приводу формування статутного капіталу
Номенклатури підсумкового обліку власного капіталу			
Зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), вилучений капітал, неоплачений капітал	Забезпечення користувачів фінансової звітності інформацією про власний капітал підприємства	«»	Оборотно-сальдовий баланс, Головна книга, звіт про фінансовий стан, звіт про прибутки, збитки та інший сукупний дохід, звіт про зміни у власному капіталі, облікова політика та інші примітки до фінансової звітності підприємства

Як зазначає Вал. В. Сопко, формування облікових номенклатур необхідно для організації бухгалтерського процесу загалом – їх наявність усуває дублювання в обліку, сприяє обґрунтованому вибору первинних документів, облікових реєстрів, формуванню документопотоків, вирішенню інших питань бухгалтерського обліку [12].

Отже, організація бухгалтерського обліку потребує уточнення методів і заходів, спрямованих на оптимальне функціонування обліку та його подальший розвиток. Конкретизація правил обліку власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями здійснюється за допомогою специфічного організаційного регламента бухгалтерського обліку – облікової політики, яка охоплює сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності. До зазначених процедур доцільно віднести порядок заповнення і підписання первинних документів, правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, порядок реєстрації облікової інформації в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

Функції, права, відповідальність бухгалтерської служби та облікового персоналу щодо обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями, регулюються внутрішніми організаційними регламентами. Під такими регламентами, крім облікової політики, слід розуміти нормативні «документи, що регламентують функціонування апарату управління і здійснення облікового та аналітичного процесів. До них належать положення про відділ, управління, посадові інструкції, стандарти, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого часу».

Отже, для обліку власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями у наказі про облікову політику підприємства потрібно обов'язково виокремлювати загальні положення з організації обліку (засоби узагальнення інформації та система реєстрів, затверджений деталізований робочий план рахунків тощо).

Якщо облік власного капіталу в підприємствах з іноземними інвестиціями автоматизований – програмний продукт, що використовує підприємство, обов'язково повинен бути охарактеризований у окремому додатку до наказу «Про облікову політику підприємства». Для забезпечення надійної системи обліку та контролю окреслений додаток має містити:

- зміст програмного продукту, що використовується для автоматизації обліку та контролю власного капіталу;
- характеристику функціональних особливостей модулів;
- перелік автоматизованих робочих місць для здійснення обліку власного капіталу;
- виокремлення інтегрованого програмного продукту для внутрішнього контролю власного капіталу, його модулів.

Підприємства з іноземними інвестиціями підлягають обов'язковій реєстрації у МФУ, куди надсилається письмова заява, копія рішення про створення спільного підприємства та нотаріально завірени копії установчих документів. Згідно з реєстрацією підприємство набуває чинність юридичної особи (до цього інші суб'єкти не можуть укладати угоди із підприємством з іноземними інвестиціями – їм загрожує визнання недійсності, а банки – не можуть відкривати рахунки для них і здійснювати кредитно-розрахункові операції).

Організація обліку власного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями пов'язана з оформленням установчих документів, обов'язкових за законом, – контрактної угоди, статуту, заяви про створення спільного підприємства. Тільки після їх складання та реєстрації можливе відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку. МСФЗ 11 «Спільна діяльність» зазначає, що контрактну угоду можна засвідчити різними способами – контрактом, укладеним між учасниками

контролю, протоколом переговорів між учасниками контролю, договором між ними (один з таких учасників може визначатися як головний) [14]. У деяких випадках така угода може бути викладена як окремий розділ статуту.

Таким чином, підставою для реєстраційного обліку власного капіталу є контрактна угода (що визначає розподіл рівнів контролю за капіталом та безпосередній порядок здійснення спільної діяльності). Крім того, відповідно до чинного законодавства України, до дня установчих зборів інвестори (у т.ч. зарубіжні) мають сплатити частину свого внеску до майбутнього статутного капіталу на спеціальний рахунок, відкритий засновниками в банку для формування статутного капіталу (ця частка залежить від організаційно-правової форми підприємства, що створюється). Оскільки внески можуть вноситись у грошовій та негрошовій формах, мають бути враховані всі податкові наслідки та курсові різниці від таких операцій.

В угоді про спільну діяльність необхідно передбачити порядок:

– приймання і призначення особи, відповідальної за збереження внесків у вигляді майна;

– оформлення і збереження документації;

– видачі інвесторам письмових зобов'язань і тимчасових посвідчень;

– оплати витрат та податкових зобов'язань (що виникнуть у процесі формування статутного капіталу), пов'язаних з реєстрацією підприємства та іноземних інвестицій, випуску акцій, підготовкою і проведенням установчих зборів [14].

Облік формування та використання статутного капіталу після його реєстрації розпочинається з моменту відображення в обліку операцій щодо створення та руху власного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями.

Важливим є аналітичний облік за видами такого капіталу по кожному з інвесторів (із веденням відомостей про номінальну та ринкову вартість внесків або акцій, про суму заборгованостей по засновницьких внесках, про зміну розміру його частки в статутному капіталі, про форму, у якій зроблені його внески) [14].

Отже, юридичне забезпечення спільної діяльності – складання контрактної угоди, що відповідно до МСФЗ 11 «Спільна діяльність» визначає такі аспекти:

1) діяльність, тривалість та зобов'язання щодо звітності даного підприємства;

2) порядок призначення ради директорів (або подібного керівного органу) підприємства та визначення права голосу органів контролю;

3) визначення внесків до капіталу учасниками контролю у вільно конвертованій валюті та у національній грошовій одиниці України;

4) розподіл учасниками контролю продукції, доходу, витрат та результатів діяльності [14].

Таким чином, у контрактній угоді повинні визначатись:

– система контролю власного капіталу та інші положення (назва підприємства);

– місцезнаходження підприємства;

– перелік учасників контролю;

– загальний розмір статутного капіталу;

– умови внесення інших, крім грошових внесків, до статутного капіталу, умови матеріально-технічного постачання та збуту продукції підприємства).

Перелік положень контрактної угоди визначається відповідно до потреб її учасників, проте важливо виокремити положення щодо:

1) зберігання комерційної таємниці (адже учасники не повинні займатись наданням або оприлюдненням даних щодо підприємства, що можуть завдати шкоди один одному). Тому кожен з учасників має дотримуватися конфіденційності відносно технічної, фінансової, комерційної та іншої інформації, яка стала йому відома. Перелік інформації, яка не підлягає розголошенню, найчастіше визначається керівництвом (або правлінням) підприємства (з метою нерозголошення інформації, яка може завдати шкоди комерційній діяльності підприємства та, особисто, інвесторам);

2) страхування майна (іноземні інвестори переважно ставлять вимоги щодо обов'язковості страхування майна підприємства з іноземними інвестиціями);

3) комплектування персоналу підприємства. У кожній країні умови щодо найму працівників є різними, тому учасники мають коротко прописати ці положення щодо громадян України та іноземних громадян (умови оплати праці, термін прийому на роботу, положення про соціальний розвиток колективу);

4) право учасників, контроль та отримання звітності. Для контролю за використанням вкладених ними коштів учасники повинні мати право на перевірку, одержання інформації та даних з інших питань, пов'язаних з діяльністю підприємства, ознайомлення з документацією підприємства та його майновими цінностями. Крім того, іноземні інвестори зацікавлені в отриманні звітної інформації, укладеної за зрозумілими для них правилами, стандартами щодо фінансової звітності підприємства з іноземними інвестиціями.

Щодо статуту підприємств з іноземними інвестиціями, то його форму та зміст доцільно визначити у складі розділів:

– основних положень (що містять дані щодо назви, місця знаходження, предмета діяльності, номеру та дати підписання контрактної угоди на основі якої утворено підприємство);

– юридичного статусу (що містить дані щодо прав володіння та розпорядження майном);

– відокремлених прав на об'єкти, що входять до складу майна підприємства;

– умов затвердження зразка печатки;

– органів управління (узагальнюються основні положення щодо переліку та діяльності органів управління);

– терміну дії та закінчення діяльності спільного підприємства (узагальнюються дані, щодо терміну дії та умов припинення діяльності);

– порядку вибуття інвесторів зі складу учасників (порядку майнових розрахунків, розміру і термінів виплати грошової суми, належної учаснику в разі розірвання договору про спільну діяльність), порядку ліквідації підприємства в разі припинення терміну дії;

– вирішення спорів, арбітраж та штрафні санкції.

Для підприємств з іноземними інвестиціями існує специфіка формуванні розділів, зокрема:

– статутний капітал в аналітичному розрізі:

1) розмір статутного капіталу;

2) особливості формування та верхня межа участі у статутному капіталі іноземного партнера;

3) можливі форми вкладів до статутного капіталу (грошова; негрошова);

4) особливості оцінки вкладів у негрошовій формі.

У процесі формування розділу необхідно зважити на ту обставину, що у вітчизняному законодавстві відсутня верхня межа участі у статутному капіталі іноземного партнера, тому виникає потреба прописати цю норму в статуті. Для уникнення необґрунтованого завищення вартості вкладів у інших, крім грошових цінностей, виникає необхідність залучення незалежних експертів для його оцінювання, та викладення у звітах незалежного експерта методології такого оцінювання:

– резервний капітал в аналітичному розрізі зобов'язує передбачити порядок формування та коригування резервного капіталу (можливо із зазначенням формули для такого коригування) та обмеження частки нерозподіленого прибутку в капіталі підприємства;

– інформація для кредитування щодо права залучати кредити на фінансування капітальних вкладень і оборотних коштів зобов'язує встановлення фіксованої верхньої межі позикового капіталу в загальній сумі капіталу, та встановлення переліку банківських установ, за допомогою яких можуть залучатися позикові кошти;

– розрахунки з учасниками, де узагальнюються дані щодо розрахункових рахунків іноземних та вітчизняних учасників, та на які перераховуються всі види належних їм виплат, слід наводити за допомогою окремої довідки – реквізити таких розрахунків можуть змінюватися.

Отже, результати дослідження створюють перспективи для адаптації сучасних підприємств з іноземними інвестиціями до потреб міжнародних ринків капіталу, а за допомогою специфічного організаційного регламенту бухгалтерського обліку – облікової політики, яка охоплює сукупність принципів, методів і процедур, – наведено правила організації обліку власного капіталу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Аналіз інформації з літературних джерел дав змогу уточнити зміст організації бухгалтерського обліку на підприємствах з іноземними інвестиціями – це сукупність методів, способів, заходів, які забезпечують оптимальне функціонування системи бухгалтерського обліку та її подальший розвиток у підприємстві відповідно до мети, цілей та місії з метою отримання зрозумілої, достовірної, доречної та зіставної інформації про господарську діяльність підприємства.

Організація технології облікового процесу щодо власного капіталу в підприємствах з іноземними інвестиціями здійснюється за стадіями первинного, поточного і підсумкового обліку.

На стадії первинного обліку для документального забезпечення записів зазвичай використовують первинні документи, передбачені міжгалузевими уніфікованими системами документації. За потреби на підприємстві можуть розроблятися внутрішні форми первинних документів (довідки, розпорядження), опис форм первинних документів та порядку їх заповнення потрібно наводити в обліковій політиці.

На стадії поточного обліку визначається форма його ведення. На підприємствах з іноземними інвестиціями самостійно обирають форму обліку (переважно,

автоматизовану), тобто визначають і закріплюють в обліковій політиці порядок реєстрації облікової інформації в реєстрах аналітичного й синтетичного обліку.

Інформація підсумкового обліку власного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями відображається у формах фінансової звітності і примітках до неї. Склад форм фінансової звітності і приміток до неї та порядок розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств визначаються НП(С)БО, а в передбачених чинним законодавством випадках – МСФЗ (зокрема, йдеться про банки).

Підставою для реєстраційного обліку власного капіталу є контрактна угода, що зобов'язує інвесторів (у т. ч. зарубіжних) до дня установчих зборів сплатити частку свого внеску до майбутнього статутного капіталу на спеціальний рахунок, відкритий засновниками в банку для формування статутного капіталу; наведено перелік положень контрактної угоди, що визначається відповідно до потреб її учасників, та визначені аспекти юридичного забезпечення спільної діяльності у процесі складання контрактної угоди.

Уточнені положення контрактної угоди можуть слугувати основою обґрунтування напрямків удосконалення облікової політики підприємств з іноземними інвестиціями щодо власного капіталу.

Наведені результати дослідження створюють перспективи для адаптації сучасних підприємств з іноземними інвестиціями до потреб міжнародних ринків капіталу, а за допомогою специфічного організаційного регламента бухгалтерського обліку – облікової політики, яка охоплює сукупність принципів, методів і процедур, – наведено правила організації обліку власного капіталу.

Література

1. Організація бухгалтерського обліку : підруч. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
2. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України : моногр. / Т. А. Бутинець, Т. В. Давидюк, І. В. Жиглей, І. В. Замула ; за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ЖДТУ, 2012. 308 с.
3. Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообігу капіталу: моногр. Київ, 2013. 448 с.
4. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : підруч. Рівне : НУВГП, 2010. 262 с.
5. Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Ч. 3. Київ : КНЕУ, 2002. 370 с. URL: <http://bookmeta.com/book/592-buxgalterskij-oblik-navchalnij-posibnik-l-g-lovinska-l-v-zhilkina-o-m-golenko/44-rozdil7.html>
6. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : підруч. Київ : Знання, 2006. 311 с.
7. Любар О. О. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу. *Ефективна економіка*. 2020. № 4. 11 с. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/101.pdf

8. Пантелєєв В. П., Сніжко О. С. Словник бухгалтера та аудитора; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2009. 239 с.
9. Пилипенко О. І. Аналіз інвестиційної привабливості підприємства: огляд методик. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Вип. 1 (13). С. 323–329.
10. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 269–295. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa/2015-1/22>
11. Сопко В. В. Власний капітал акціонерних товариств: Особливості визначення та обліку. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2007. Вип. 17.6. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlitu/17_6/246_Sopko_17_6.pdf
12. Сопко В. В. Концепція бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) ; Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ, 2008. 31 с.
13. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підруч. 6-те вид. допов. і перероб. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
14. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua>
15. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

References

1. Butynets F. F., Oliinyk O. V., Shyhun M. M., Shulepova S. M. (2002). Orhanizatsiia bukhhaltenskoho obliku [Organization of accounting]; za zah. red. prof. F. F. Butyntsia. Zhytomyr: PE "Ruta". 592 p. [in Ukrainian].
2. Butynets T. A., Davydiuk T. V., Zhyhlei I. V., Zamula I. V. (2012). Rozvytok nauky pro bukhhaltenskyi oblik i hospodarskyi kontrol: zabezpechennia stiikoho rozvytku ekonomiky Ukrainy [Development of the science of accounting and economic control: ensuring sustainable development of the economy of Ukraine]; za zah. red. prof. F. F. Butyntsia. Zhytomyr: ZhSTU. 308 p. [in Ukrainian].
3. Kaminska T. G. (2013). Oblik i kontrol kruhoobihu kapitalu [Accounting and control of capital turnover]: monogr. Kyiv. 448 p. [in Ukrainian].
4. Kuzhelnii M. V., Levytska S. O. (2010). Orhanizatsiia obliku [Organization of accounting]. Rivne: NUVHP. 262 p. [in Ukrainian].
5. Lovinska L. H., Zhylkina L. V., Holenko O. M. (2002). Bukhhaltenskyi oblik [Accounting], vol. 3. K.: KNEU. 370 p. [in Ukrainian].
6. Luchko M. R., Benko I. D. (2006). Bukhhaltenskyi oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries]. K.: Knowledge. 311 p. [in Ukrainian].
7. Liubar O. O. (2020). Normatyvno-pravove rehuliuвання bukhhaltenskoho obliku vlasnoho kapitalu [Regulatory regulation of equity accounting]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 4. 11 p. [in Ukrainian].

8. Pantelieiev V. P., Snizhko O. C. (2009). Slovnyk bukhhaltera ta audytora [Dictionary of accountant and auditor] State. Com. Statistics of Ukraine, Gos. acad. statistics, accounting and auditing. K.: SE "Inform. – analyst. Agency". 239 p. [in Ukrainian].
9. Pylypenko O. I. (2009). Analiz investytsiinoi pryvabyvosti pidpryiemstva: ohliad metodyk [Analysis of investment attractiveness of the enterprise: review of methods]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu –Problems of theory and methodology of accounting, control analysis*, 1 (13), 323-329 [in Ukrainian].
10. Svirko S. V. (2015). Oblikova polityka biudzhethnykh ustanov yak diievyi instrument optymizatsii yikh bukhhalterskoho obliku [Accounting policy of budgetary institutions as an effective tool for optimizing their accounting]. *Finansy, oblik i audit–Finance, Accounting and Auditing*, 1, 269-295. Retrieved from: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa/2015-1/22> [in Ukrainian].
11. Sopko V. V. (2007). Vlasnyi kapital aktsionermykh tovarystv: Osoblyvosti vyznachennia ta obliku [Own capital of joint-stock companies: Features of definition and accounting]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho lisotekhnichnoho Universytetu Ukrainy – Scientific Bulletin of the National Forestry University of Ukraine*, 17.6. Retrieved from: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/17_6/246_Sopko_17_6.pdf [in Ukrainian].
12. Sopko V. V. (2008). Kontseptsii bukhhalterskoho obliku pasyviv (kapitalu, vlasnosti) v upravlinni pidpryiemnytskoiu diialnistiu [The concept of accounting for liabilities (capital, property) in the management of entrepreneurial activity]: author's ref. dis. ... Dr. econ. science: 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type of economic activity). Kiev. nat. economy. Univ. Vadim Hetman. K. 31 p. [in Ukrainian].
13. Tkachenko N. M. (2013). Bukhhalterskyi (finansovyi) oblik, opodatkuvannia i zvitnist [Accounting (financial), taxation and reporting]. K.: Alert. 982 p. [in Ukrainian].
14. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti [International Financial Reporting Standards]. Retrieved from: <http://www.minfin.gov.ua> [in Ukrainian].
15. NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [NP(S)BU 1 "General requirements for financial reporting"]: MFP order № 73 dated 07.02.2013. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].

Статтю отримано 25 березня 2021 р.

Article received March 25, 2021