

*Святослав Питель, к.е.н., доцент*  
*Ольга Завитій, к.е.н., доцент*  
*Тернопільський національний економічний університет*  
*м.Тернопіль, Україна*

## **ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК КАТЕГОРІЇ ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ У СВІТОВІЙ ТА ВІТЧИЗНЯНІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ НАУЦІ**

Створення в Україні ринкової інфраструктури та трансформація бухгалтерського обліку відповідно до світових стандартів зумовили введення в економічну термінологію категорії "власний капітал", на зміну традиційного для радянської економіки поняття "джерела власних засобів підприємства". Сучасне тлумачення власного капіталу дозволяє більш чітко розмежувати внутрішні джерела фінансування діяльності підприємства від залучених в господарський оборот зовнішніх джерел у формі банківських короткострокових і довгострокових позик сторонніх юридичних та фізичних осіб, різної кредиторської заборгованості.

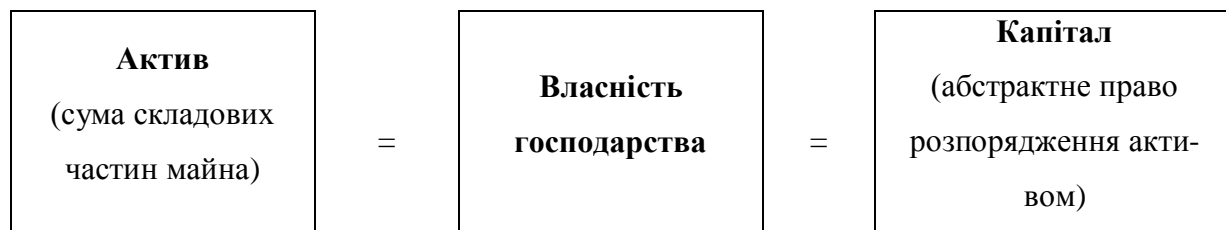
Ще на початку ХХ ст. вчені-економісти зіткнулись з проблемою не однозначного тлумачення поняття "капітал". Складність вирішення цього питання була пов'язана головним чином з негативним ставленням до самого поняття "капітал", що трактувалось марксистською теорією як засіб експлуатації трудящих. Ще півтора століття тому у виникненні акціонерного капіталу К. Маркс вбачав скасування капіталу як приватної власності у рамках самого капіталістичного виробництва, а разом з тим і скасування капіталістичного засобу виробництва у межах самого капіталістичного способу виробництва.

Визначаючи акціонерний капітал як підсумок найвищого розвитку капіталістичного способу виробництва, К. Маркс трактував його як необхідний перехідний пункт до зворотного перетворення капіталу у власність виробників, але вже не в приватну власність роз'єднаних виробництв, а у власність асоційованих виробництв, у безпосередню суспільну власність.

На початку двадцятого століття Г. Шершеневич і Н. Аринушкін визначали основний капітал як складовий, утворений внесками акціонерів, оскільки він створює матеріальну основу акціонерного товариства. Але поняття "складового капіталу" не є тотожним до майна товариства. Майно акціонерного товариства може значно перевищувати складовий капітал і кредитори мають право визнати всю цю цінність забезпеченням своїх вимог, стверджував Г. Шершеневич [1, 386].

Розглядаючи структуру балансу, професор Вейцман Р.Я. власним капіталом називав різницю сум активу і пасиву. Далі він продовжував: "Очевидно, що в цьому змісті капітал не є сукупністю певних цінностей, а лише число, що вражає різницю між вартістю майна та зобов'язаннями власника"[2, 32].

Професор І.Ф. Шерр підходив до визначення поняття "капітал" через право приватної власності. З точки зору господарювання власність складається з конкретних, придатних для обміну матеріальних благ, із складових частин майна, сума яких складає все майно і називається активом. З точки зору юридичного походження власності, її називають капіталом, як абстрактне право розпоряджуватись майном (рис. 1.2) [3, 19].



**Рис. 1. Структура балансу**

Борисович Г. в 1930 році у своєму підручнику писав: "Власним капіталом на підприємстві називається та частина його цінностей за яку воно не є винним іншим господарствам, особам та установам. Ця частина цінностей може бути вкладена у підприємство самими господарями його або одержана ними у процесі його діяльності як зиск від його операцій" [4, 319].

На початку ХХ ст. мало місце неоднозначне розуміння понять капітал і прибуток, а також взаємозв'язку між доходами і дивідендами. Конфліктність суперечок навколо цих питань виникла в результаті упередженого інтересу до окремого учасника господарського процесу й ігнорування інтересів решти суб'єктів. Занижена оцінка активів призводила до того, що акціонери, продаючи свої акції, несли збитки, а кредитори були застраховані прихованими резервами підприємства. Завищення оцінки давало можливість перекласти тягар збитків на покупців акцій і поставити під загрозу вкладені інвестиції. Відповідно, більшість економістів прийшли до висновку, що прибуток і капітал можуть бути обчислені тільки з великою часткою ймовірності, і відображати лише відносну істину.

Не було однастайності у поглядах вчених на питання "капітал-фонди-резерви". Професор Кіпарисов М.А., розмежовуючи ці поняття, стверджував, що "капітали (акціонерний, основний) – утворюються виключно шляхом внесків власників товариства...; фонди – утворюються шляхом фактичного збільшення засобів підприємства і мають певне призначення...; резерви – утворюються встановленням певної оцінки в активі до фактичного її встановлення через реальні витрати, які здійснюються за рахунок резерву" [5, 160].

Вейцман Р.Я. і Роццаховський А.К. прирівнювали фонди і резерви до різновиду капіталу, поділяючи власний капітал на:

- 1) основний (акціонерний, пайовий, складовий і т.п.);
- 2) запасний;
- 3) спеціальні резерви: страховий, ремонтний;
- 4) амортизаційний [6, 18; 7, 26] .

Аналізуючи категорії "капітал" і "фонди" з соціально-економічних позицій, професор В. Бадер зазначає: "У змішаній (багатоукладній) економіці дані категорії не існують відокремлено, так би мовити у "чистому вигляді", а взаємодіють між собою, утворюючи фактично змішану (перехідну) категорію "фонди-капітал"[8, 39] .

Неоднозначне розуміння, трактування і подекуди повна підміна цих категорійних понять має місце і сьогодні. В. Новодворський, А. Хорин, В. Слабінський вказують на те, що поняття "капітал" слід відокремлювати від поняття "фонди" за ознакою їх походження. Капітал є запасом коштів, утвореним в результаті внесків ззовні по відношенню до підприємства і не пов'язаний з внутрішніми процесами.

Орієнтація економіки на адміністративно-командні методи управління, пріоритет державної форми власності зупинили розвиток творчої думки в теорії бухгалтерського обліку. Оскільки категорія "капітал" була надбанням капіталістичного суспільства, то їй не залишилось місця в соціалістичній системі господарювання. В радянській економіці з'являється нове поняття – фондів соціалістичного підприємства, фондів нагромадження, фондів суспільних засобів виробництва і засобів існування на протигагу "капіталу" в приватних підприємствах. Дещо пізніше в термінологію бухгалтерського обліку введено поняття статутного фонду як сукупності основних і оборотних засобів, закріплених за підприємством в момент його заснування. Водночас, більшість спеціалістів критично висловлювались щодо доцільності введення такої категорії. "В статутному фонді потоплені основні і оборотні засоби, та й до того ж у відновній оцінці, а не в реальному їх значенні з врахуванням фізичного зносу", – зазначає академік С.Г. Струмилін [9, 30].

Значний вплив на організацію бухгалтерського обліку, його зміст і завдання мають ті економічні умови, в яких він здійснюється. За твердженням Г.С. Струмиліна лише в акціонерних товариствах, які зобов'язані оприлюднювати звітність, бухгалтерський облік проводився на належному фаховому рівні. З початком соціалістичного будівництва наукова робота по удосконаленню методології обліку власного капіталу припинилась.

Тим часом, дослідницька робота в теорії власного капіталу за кордоном розвивалась і знаходила відображення в працях багатьох зарубіжних економістів. Так, один із найвизначніших представників західної економічної теорії Дж. Хікс поділяв різні підходи визначення капіталу як сукупності засобів виробництва чи як грошової суми, що використовується в господарських операціях з метою одержання доходу. До числа "прихиль-

ників теорії фонду" ("fundists") Хікс відніс тих економістів, які визначали капітал як грошову вартість, це, на його думку, перш за все представники англійської класичної політичної економії, а також В. Джевонс і багато прихильників австрійської школи. В останній третині минулого століття посилювався вплив "матеріалістів", тобто прихильників тлумачення капіталу як сукупності предметів, для яких характерна певна загальна ознака. До їх числа Хікс відносить А. Маршала і А. Пігу.

Ряд економістів, які вбачали в капіталі лише сукупність предметів, наприклад, виробниче обладнання, фіксували "ex post" процеси нагромадження в натуральній формі. Такий підхід, на думку Хікса, спрямований в минуле. Природу капіталу повніше відображає збільшення його вартості в грошовій формі. Особливо важливим є наступна обставина: для індивідуального підприємця поняття "капітал" пов'язується з грошовою вартістю, відображеною в бухгалтерському обліку. Саме таке тлумачення капіталу фігурує в планових розрахунках підприємця, направлених у майбутнє, стверджував Дж.Р. Хікс [10, 79].

П. Самуельсон і В. Нордгауз в своєму підручнику зазначають, що капітал складається з вироблених благ тривалого користування, які використовуються в якості ресурсів у подальшому виробництві. Фундаментальною властивістю капіталу є той факт, що він одночасно виступає як у ролі ресурсу, так і продукту [11, 287]. Р. Макконел і Л. Брю ототожнюють поняття "капітал" з інвестиційними ресурсами, прирівнюючи до нього засоби виробництва: інструменти, машини, обладнання; фабрично-заводські, складські транспортні засоби і збутову сітку, що використовуються у виробництві товарів і послуг [12, 37].

Нікбахт Е. і Гроппеллі А. капітал розуміють як вартість активів компанії за відрахуванням боргових зобов'язань, тобто чисту вартість активів компанії [13, 19]. Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуел стверджують, що акціонерний капітал є сукупністю двох основних складових – оплаченого капіталу (зустрічається варіант перекладу цього поняття як "авансований капітал") і нерозподіленого прибутку, за вирахуванням вартості викуплених акцій власної емісії по ціні придбання [14, 263].

В бухгалтерському обліку зарубіжних корпорацій власний капітал їх власників називається акціонерним капіталом [15, 480]. Він поділяється на дві категорії – інвестований капітал (вкладений чи оплачений) і нерозподілений прибуток. В склад інвестованого капіталу включають капіталізований нерозподілений прибуток. Інвестований капітал представлений простими і привілейованими акціями по їх номінальній (чи оголошеній) вартості і капіталом, оплаченим понад номінал, що в свою чергу може бути розділений за джерелами утворення.

Стосовно зарубіжних корпорацій у вітчизняній економічній літературі зустрічаються різні тлумачення терміну "акціонерний капітал". Більшість ав-

торів, серед яких А.В. Абрамичев, Т.Ф. Валуєва, Ю.А. Григор'єв, А.П. Зуділін, О.В. Лихачов, А.Ф. Мухін дають спрощене трактування поняття "акціонерний капітал", ототожнюючи його з прийнятим у нас терміном "статутний капітал акціонерного товариства", розуміючи його як сумарну номінальну вартість щойно випущених і тих, що знаходяться в обігу акцій.

Аналіз світової і вітчизняної економічної літератури свідчить про велику різноманітність підходів до з'ясування природи капіталу. Разом з тим усі вони майже однотайні у тому, що капітал – це самозростаюча вартість, все що здатне у своєму русі приносити дохід.

Міжнародні стандарти під власним капіталом розуміють ресурси інвестовані власниками в бізнес, а також нагромаджений прибуток. Проте порядок формування власного капіталу регламентується національними законодавчими актами та установчими документами.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [16, 12].

На нашу думку, економічний зміст поняття власного капіталу, наведений в національних стандартах є найбільш обґрунтованим з точки зору джерел його формування. Разом з тим, вважаємо, що власний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку є в першу чергу вартісним вираженням зобов'язувальних прав власників (учасників) юридичної особи. Його величина може бути визначена як різниця між сумою активів підприємства і його борговими зобов'язаннями. Розрахункова величина власного капіталу за даними балансу отримала назву "чисте майно підприємства".

Для того щоб вивести бухгалтерський облік на якісно новий рівень, удосконалити його методологію, необхідно в першу чергу дослідити його власний категорійний апарат і принципи, використовуючи власну надзвичайно багату теоретичну спадщину і орієнтуючись на зростаючі вимоги сучасної економіки.

### **Література:**

1. Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права. ТІ. Введение. Торговые деятели. – 4-е изд.. – С.-П.: Издание Бр. Башмаковых, 1908. – С. 386.
2. Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства. – М.: "Красный пролетарий", 1926. – С. 32.
3. Шерр Й.Ф. Бухгалтерия и баланс. 4-е изд.. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – С. 19.
4. Борисович Г. Курс загального рахівництва. – К.: Державне видавництво України, Харків. – 1930. – С. 319.
5. Кипарисов Н.А. ...Основы счетоведения. 2-е изд.. – М.-Л.: Государственное издательство, тип. "Красный пролетарий", 1928. – С. 160.

6. Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. – С.-Пб.: Типо-Литография "Якорь", 1910. – С.18.
7. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства (двойная бухгалтерия и ее применение к различным видам хозяйств). 16-е изд. значительно дополненное. – М.: Издание Центросоюза, 1929. – С.26.
8. Бадер В. Капітал і фонди // Економіка України. – 1992. – №7. – С. 39.
9. Струмилин С.Г. Избранные произведения. Т. 1. Статистика и экономика. – М.: Издательство академии наук СССР, 1963. – С. 30.
10. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал: Пер. с англ./ Общ. ред. и вступ, ст. Р.М. Энтова. – М.: "Прогресс", 1993. – С. 79.
11. Самуельсон Пол А., Нордхаус Вильям Д. Экономика: Пер. с англ. – М.: "Издательство БИНОМ", 1997. – С. 287.
12. Макконел К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. 11-го изд. – М.: Республика, 1992. – С. 37.
13. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси / Пер. з англ. В.Ф. Овсієнка та В.Я. Мусієнка; – К.: Основи, 1993. – С. 19.
14. Принципы бухгалтерского учета /Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел : Пер. с англ. / Под. ред. Я В Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.263.
15. Хендриксен Э. С, Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 480.
16. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник. / Укладачі: Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С 12.

*Неля Проскуріна, к.е.н., доцент  
Запорізький національний університет  
м. Запоріжжя, Україна*

## **АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

В умовах трансформаційних процесів і глобалізації економіки інформація є одним із самих значущих ресурсів у будь-якій компанії, організації, підприємстві, а для деяких – і основним виробничим ресурсом, адже від збереження інформації й безперервного доступу до неї нерідко залежать важливі технологічні й бізнес-процеси. Інформаційні технології впливають на виробничі процеси підприємств. [1] Для того щоб оцінити реальний стан захищеності ресурсів інформаційної системи і її здатність протистояти зовнішнім і внутрішнім загрозам безпеки, необхідно регулярно проводити аудит інформаційної безпеки.