

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**БАБ'ЯК ВОЛОДИМИР ІВАНОВИЧ**

**ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА /**  
**ACCOUNTING AND AUDIT OF THE ENTERPRISE EQUITY**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

**Виконала студентка групи**

**ОПЗм-21**

**В.І. Бабяк**

-----

**Науковий керівник:**

**к.е.н. доцент Завитій О.П.**

-----

**Магістерську роботу допущено до захисту:**

**“\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.**

**Завідувач кафедри**

**\_\_\_\_\_ Р.Ф. Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти визначення власного капіталу.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна суть поняття категорії власний капітал та його складові.....	6
1.2. Структура власного капіталу.....	14
1.3. Принципи та законодавче забезпечення обліку власного капіталу.....	30
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>46</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Теоретичні та практичні аспекти обліку власного капіталу.....</b>	<b>48</b>
2.1. Особливості відображення в обліку зареєстрованого капіталу.....	48
2.2. Особливості методики обліку вилученого і неоплаченого капіталу.....	58
2.3. Облік додаткового і резервного капіталу.....	63
2.4. Формування та відображення в обліку нерозподіленого прибутку (збитку минулих років).....	68
<b>Висновки до розділу 2.....</b>	<b>71</b>
<b>РОЗДІЛ 3. Аналіз і аудит ефективності формування власного капіталу.....</b>	<b>73</b>
3.1. Завдання та джерела інформації для аналізу і аудиту власного капіталу..	73
3.2. Аналіз ефективності використання власного капіталу на підприємстві.....	77
3.3. Методика проведення аудиту власного капіталу.....	86
<b>Висновки до розділу 3.....</b>	<b>97</b>
<b>Висновки і ропозиції.....</b>	<b>98</b>
<b>Список використаної літератури.....</b>	<b>101</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Основу інформаційної бази системи управління капіталом підприємства в умовах ринкових відносин складає детальне облікове забезпечення процесу формування та розміщення власного капіталу.

Процес формування будь-якого підприємства залежить від ефективного управління власним капіталом та його структури. Сформований власний капітал-це фінансова основа діяльності кожного підприємства. І саме це спонукає до пошуку нових способів управління підприємством, а зокрема отримання якісної та точної інформації про стан та наявність власного капіталу підприємства.

Будь-який господарський суб'єкт починає свою діяльність із вступного капіталу. Всі інші його складові виникають і збільшуються або зменшуються в процесі подальшої діяльності. Без капіталу неможливо почати бізнес, адже навіть найменше підприємство вимагає певної суми, щоб зареєструвати його, відкрити рахунок у банку, виготовити печатку та ін. Для цього треба авансувати гроші, які використовуються на різні платежі, а частина вноситься на рахунок в банку.

При створенні підприємства інвестується капітал у придбання майна (матеріальних цінностей, основних засобів, необоротних і нематеріальних активів) та фінансові ресурси, які становлять статутний капітал. Крім того, в процесі діяльності підприємства нагромаджується інший капітал. У сукупності сума цих капіталів має назву власний капітал.

Утворення власного капіталу дає гарантію для інвесторів, кредиторів, постачальників, позичальників, що підприємство є кредитоспроможним і йому можна довіряти, мати з ним ділові й партнерські стосунки.

Показник власного капіталу - один з найістотніших і найважливіших для підприємства показників, оскільки забезпечує фінансову стійкість розвитку підприємства, його платоспроможність в довгостроковому періоді, зниження ризику банкрутства.

Проблеми обліку й аналізу формування та змін власного капіталу завжди були в центрі уваги економістів. Ці проблеми досліджуються в працях провідних іноземних та вітчизняних вчених-економістів. Дослідженнями проблем обліку та аналізу формування і змін власного капіталу займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені та науковці, як: С.Ф. Голов, О.О.Канцуров, Г.Г.Кірейцев, В.В.Ковальов, М.І. Кутер, В.Ф.Палій, О.І. Пилипенко, І.Р. Поліщук, Я.В.Соколов, В.В. Сопко, Г.В.Нашкерська, В.Г.Швець

**Мета дослідження.** Метою написання дипломної роботи є дослідження основ проведення фінансового обліку, аналізу та аудиту власного капіталу, виявлення перешкод та проблем в проведенні обліку, розробка пропозицій щодо їх усунення і надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення існуючого порядку формування власного капіталу, його обліку, аналізу та аудиту.

**Завдання дослідження: :**

- розглянути природу та економічну сутність власного капіталу;
- вивчити порядок формування власного капіталу на підприємствах різних організаційно – правових форм;
- дослідити нормативно-правове забезпечення власного капіталу;
- дослідити порядок здійснення обліку зареєстрованого(пайового), додаткового, резервного, неоплаченого, вилученого капіталу, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), забезпечення наступних витрат і платежів, як складової частини власного капіталу підприємства;
- розглянути мету, завдання та цілі та основні процедури проведення аналізу та аудиту власного капіталу;
- визначити як на підприємстві проводиться аудит та аналіз різних видів власного капіталу.

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження даної дипломної роботи є сукупність теоретичних і практичних питань бухгалтерського обліку власного капіталу, аудиту і аналізу обсягу, динаміки і приросту основних складових власного капіталу.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження дипломної роботи є організація обліку СГПП „Володар”, теоретичні та практичні проблеми вдосконалення проведення обліку аналізу і аудиту власного капіталу.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна цієї дипломної роботи полягає у визначенні єдиного підходу до питань формування і порядку обліку, аналізу та аудиту власного капіталу на новій методичній основі. В процесі наукового дослідження, проведеного нами, на цій основі ми змогли отримати наступні практичні результати:

- детально розглянуто економічну сутність поняття „власний капітал” і дано власний підхід до розуміння даної економічної категорії, що дасть змогу керівникам та управлінському персоналу отримувати точну та неупереджену інформацію про наявний власний капітал на підприємстві;

- проведено детальний аналіз чинного нормативно-правового законодавства України, що регулює питання формування, обліку та аудиту операцій з власним капіталом. В процесі аналізу виявлені певні недоліки правового регулювання власного капіталу і запропоновано власне бачення щодо вирішення цих проблем;

- удосконалено методику проведення аналізу, що дасть змогу вирішити проблему отримання інформації про стан та наявність власного капіталу на підприємстві.

- **Практичне значення одержаних результатів.** Практичне значення одержаних результатів є досить вагомим, оскільки обґрунтовані теоретичні положення і методичні підходи щодо покращення процесу ведення бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту власного капіталу можуть застосовуватись на практиці різними суб'єктами господарських відносин, зокрема на СГПП „Володар”.

**Структура дипломної роботи.** Дана дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, пропозицій і списку використаних джерел. Вона викладена на 115 сторінках, ілюстрована 12 таблицями, 12 рисунками. Список використаних джерел включає 97 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

### 1.1. Економічна суть поняття категорії власний капітал та його складові

Поняття “капітал” та його різноманітні види, форми, елементи є такими ж поширеними в економічній теорії та повсякденному житті, як поняття “гроші”, “власність”, “заробітна плата” тощо.

З приводу економічного змісту цього поняття між марксистською політичною економією, з одного боку, та класичною школою політичної економії, а нині західною економічною наукою з другого боку, ведеться гостра полеміка, в якій протилежні сторони шукають лише слабкі, "вузькі" місця у своїх опонентів, не намагаються знайти раціональні елементи, шляхи синтезу.

Від правильного розуміння цієї проблеми значною мірою залежить наукова оцінка дальшого розвитку соціально-економічної системи в Україні та напрямів еволюції економічних систем країн Заходу.

Звідси випливає основна ідея даного питання – з'ясувати суть категорії “капітал”.

Первісне значення слова “капітал” походить від латинського слова “capitalis”, що означає “головний”, “основний”. Мабуть за всю історію політекономічного вчення ще нікому не вдалося дати вичерпне й точне визначення цього терміна. Представники різних економічних шкіл з капіталом пов'язували найрізноманітніші поняття: від вартості, яка приносить додаткову вартість до накопиченого багатства.[1 ]

Першу спробу дати науковий аналіз капіталу зробив Арістотель. Він ввів поняття “хремастика”, яке походить від слова “хрема” й означає “майно”, “володіння”. Під хремастикою Арістотель розумів мистецтво наживати достаток, або діяльність, спрямовану на нагромадження багатства, на одержання прибутку, на вкладення і нагромадження капіталу.

Класики політичної економії А. Сміт та Д. Рікардо ототожнювали капітал з нагромадженою працею, запасом (машин, інструментів, сировини тощо). Правда, А. Сміт до капіталу відносив лише ту частину запасів, яка призначена для дальшого виробництва і приносить доход. А. Сміт та Д. Рікардо зробили крок назад порівняно з Арістотелем при з'ясуванні суті капіталу.

Переважає більшість сучасних західних науковців аналогічно визначає суть даного поняття. Різниця між класиками політекономії та сучасними західними економістами полягає, по-перше, у тому, що останні значно розширили діапазон запасів, видів нагромадженої праці при з'ясуванні суті капіталу. Сюди включають дороги, мости, комп'ютери, споруди тощо. По-друге, отримання доходу пов'язується не лише з названими речовими факторами виробництва, а й з особистим, людським фактором виробництва. Якщо перші отримали при цьому назву “фізичного капіталу”, то другі – “людського капіталу”. До складу останнього належать надбані знання, звички, енергія людей. Прихильники теорії “людського капіталу” включають до нього навіть особисту чесність у ділових контактах. По-третє, окремі західні науковці ототожнюють капітал насамперед з грошима, з фінансовими ресурсами. По-четверте, вони ототожнюють капітал з часом, останній при цьому розглядається як окремий фактор виробництва, що створює доход.[77]

Капітал має подвійну природу - фізичну і абстрактну. Виявляючись як матеріальна субстанція, капітал одночасно виявляється і в аспекті виробничих відносин, які в поєднанні з працею стають головною продуктивною силою. Однак ця субстанція може розглядатися як капітал лише за наявності у ній потенціалу приносити дохід і відшкодовувати свою первісну вартість.

З одного боку, капітал – це сукупність коштів, що володіють потенціалом приносити економічні вигоди з іншого – це:

- і виробничі відносини (основний та оборотний капітал);
- і відносини власності (власний капітал і позиковий).

Українські вчені і науковці також не дають єдиного визначення власного капіталу. Так, наприклад, Бутинець Ф. Ф. в науковій праці „Бухгалтерський фінансовий облік”[21], а Чижевська Л. В., Береза С. Л. в праці „Бухгалтерський облік”, а також Чебанова і Василенко („Бухгалтерський фінансовий облік”) вказують, що „власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів”.

Лишиленко О. В., Должанський М. І., Должанський А. М., вважають, що „власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишилась після вирахування його зобов’язань”. Таке саме формулювання пропонує і Ткаченко Н. М., а також дає визначення і сумі власного капіталу: „сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників підприємства (фірми) ”

Професор Пушкар М. С. у своїх працях відмічає, що під поняттям „власний капітал” слід розуміти „вартісний вираз основних і оборотних засобів, котрими воно володіє” . З цим визначенням варто погодитися, оскільки, дійсно власний капітал і є вартісним виразом основних і оборотних засобів підприємства.

З іншого боку, з наведених вище визначень власного капіталу випливає, що в економічній літературі відсутні необхідні теоретичні обґрунтування цього поняття. Не дивно, що навіть визначення власного капіталу підприємства, приведені у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, виявилось також недосконалим. Так, характеризує власний капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань [80]. Очевидно, для початку треба було б визначити поняття зобов’язання, оскільки дане визначення в літературі також далеке від досконалості. Відтак, згадане визначення не розкриває економічної суті власного капіталу. На нашу думку це більше нагадує математичну формулу розрахунку певної величини.



Як видно з усього вищевикладеного, наявні визначення поняття власний капітал в економічній літературі лише поверхнево і не досить точно характеризують цю економічну категорію. У зв'язку з цим, варто акцентувати свою увагу на наступному.

Початок діяльності будь-якого підприємства повинен забезпечуватись певними засобами. Частину цих засобів власник (засновник) вкладає в розпочатий бізнес або ж в іншу підприємницьку діяльність зі своїх накопичень у вигляді грошових коштів. Але для здійснення перших господарських операцій їх може бути недостатньо.

Слід відмітити, що засоби, які необхідні для функціонування, здійснення фінансово-господарської діяльності, задоволення потреб підприємства складають його майно. Майно містить в собі наступні складові частини: цінності, позитивні права (борги перед підприємством), негативні права (борги підприємства), послуги, які надаються іншим підприємствам і послуги, які одержуються від інших підприємств.

Майно підприємства розглядається в економічній літературі як сукупність матеріальних (приміщення, споруди, сировина), нематеріальних (патенти, авторські права) та грошових цінностей, а також юридичних відносин даного підприємства з іншими підприємствами. Для правильного управління господарською діяльністю важливо знати, яким майном володіє підприємство, де воно використовується і за рахунок яких джерел воно створено.

Загалом, засоби, якими володіє підприємство в економічній літературі називаються активами. Як правило, частина цих засобів надається підприємству власником. Якщо власник є єдиним, хто вніс засоби, то справедливим буде наступне рівняння:

$$A = K, \quad (1.1.)$$

де,  $A$  – активи;  
 $K$  – капітал.

З іншого боку, частина активів також вноситься особами, які не є власними. Заборгованість підприємства за ці ресурси називається зобов'язаннями. Тому вище наведене рівняння змінює свій вигляд на наступне:

$$A = K + Z, \quad (1.2.)$$

де,  $Z$  – зобов'язання.

З даного рівняння випливає, що:

$$K = A - Z \quad (1.3.)$$

На цій підставі можна дати власне визначення цього поняття. На нашу думку, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишилась після вирахування його зобов'язань.

Залучення власного капіталу підприємством має свої переваги і недоліки.

Переваги залучення власного капіталу:

- 1) простота;
- 2) висока здатність генерування прибутку у всіх сферах діяльності;
- 3) забезпечення фінансової стійкості розвитку підприємства.

Недоліки залучення власного капіталу:

- 1) обмеженість обсягів залучення фінансових засобів для розширення операційної та інвестиційної діяльності;
- 2) висока вартість.

Економічна сутність власного капіталу проявляється у його функціях. Багато вчених займалися вивченням цього питанням, проте висвітлювали його по-різному. Розглянемо функції, які виконує власний капітал в процесі господарської діяльності підприємства і покажемо у формі таблиці як їх розуміли різні науковці (табл. 1.1).

Отже, як видно з вищескладеної таблиці, Й. Бетге зазначає, що власний капітал на відміну від залученого надається в розпорядження організації без будь-яких тимчасових обмежень і забезпечує, таким чином, безперервність її господарської діяльності (робоча функція або функція безперервності). Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. її називають функцією довгострокового

фінансування, а Ткаченко Н. М. - довгострокового кредитування. На наш погляд, доцільніше її назвати функцією довгострокового фінансування.

Таблиця 1. 1

## Функції власного капіталу, запропоновані різними авторами

Автор	Функції власного капіталу
Бетге Й.	1) робоча функція або функція безперервності; 2) функція відповідальності; 3) функція відшкодування збитку; 4) функція участі в прибутках; 5) функція управління організацією.
Огійчук М.Ф.	1) визначення частки приватного підприємця або кожного партнера товариства в активах підприємства; 2) визначення ступеня впливу на діяльність підприємства; 3) визначення ступеня впливу на розподіл прибутку або збитків; 4) визначення ступеня фінансування ризикових інвестицій; 5) визначення частки при розподілі майна в результаті ліквідації підприємства.
Ткаченко Н.М.	1) самостійності і влади (розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство); 2) відповідальності і захисту прав кредиторів (відображений в балансі підприємства власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві, а також захистом кредиторів і від втрати капіталу); 3) довгострокового кредитування (перебуває в розпорядженні підприємства необмежений час); 4) фінансування ризику (власний капітал використовується для фінансування ризикових інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори); 5) кредитоспроможності (при наданні кредиту, за інших рівних умов перевага надається підприємствам з меншою кредиторською і заборгованістю і більшим власним капіталом); 6) компенсації понесених збитків (тимчасові збитки мають погашатись за рахунок власного капіталу); 7) розподілу доходів і активів (частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна при ліквідації підприємства).
Чебанова Н.В., Василенко Ю.А	1) довгострокового фінансування (знаходиться в розпорядженні і підприємства необмежений час); 2) фінансування ризику (використовується для фінансування ризикованих інвестицій, на які можуть не погодитися з кредитори); 3) самостійності і влади (розмір власного капіталу визначає міру і незалежності та впливу його власника); 4) розподілу доходів і активів (частки окремих власників у капіталі є підставою для розподілу фінансового результату, а також майна у разі ліквідації підприємства).

Ткаченко Н. М., Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. вважають, що власний капітал виконує також функцію самостійності і влади (розмір власного капіталу

визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство), а Огійчук М. Ф. називає її функцією визначення ступеня впливу на діяльність підприємства, а Й. Бетге - функцією управління.

Ткаченко Н. М. зазначає, що тимчасові збитки можуть погашатись за рахунок власного капіталу і в зв'язку з цим виділяє окрему функцію власного капіталу - компенсації понесених збитків. Й. Бетге вважає так само, проте він назвав цю функцію функцією відшкодування збитку.

Й. Бетге та Огійчук М.Ф вважають, що розмір власного капіталу, яким володіє кожен з учасників підприємства, визначає ступінь впливу на розподіл прибутку.

Ряд вчених, а саме: Огійчук М.Ф, Ткаченко Н. М., та Чебанова Н. В., і Василенко Ю. А. виділяють такі функції власного капіталу, як фінансування ризику (власний капітал використовується для фінансування ризикових інвестицій, на які можуть не погодитись кредитори) і визначення частки при розподілі майна в результаті ліквідації підприємства.

Й. Бетге та Ткаченко Н. М. вважають, що власний капітал виконує функцію відповідальності.

Серед перелічених вище науковців лише Ткаченко Н. М. виділяє функцію кредитоспроможності, тобто, при наданні кредиту, за інших рівних умов, перевага буде надаватись підприємствам з меншою кредиторською заборгованістю і більшим власним капіталом. Саме він і надає найширший перелік функцій, які може виконувати власний капітал.

З усіх наведених вище функцій, на нашу думку, найголовнішими функціями власного капіталу, на нашу думку можна вважати наступні:

- 1) функція довгострокового фінансування;
- 2) функція відповідальності;
- 3) функція управління.

Класифікація власного капіталу може бути різна.

За формами власний капітал поділяється на дві категорії:

- інвестований (вкладений або сплачений);

– нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал характеризується як сума простих і привілейованих акцій за їх номінальною вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяється на:

- 1) зареєстрований капітал, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у Державному реєстрі господарюючих одиниць;
- 2) додатковий капітал (незареєстрований) - це додатково вкладений капітал, резервний капітал та нерозподілений прибуток.

На діючому підприємстві власний капітал можна представити такими складовими частинами:

- 1) зареєстрованим капіталом;
- 2) капітал у дооцінках;
- 3) додатковим капіталом;
- 4) резервним капіталом;
- 5) нерозподіленими прибутками (непокритими збитками);
- 6) вилученим капіталом;
- 7) неоплаченим капіталом.

Основним елементом власного капіталу є зареєстрований капітал — один із основних показників, що характеризує розміри і фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю, пайових внесків) засновників (учасників) підприємства. Виключенням є інвестиційні проекти, в яких статутний капітал відображається в бухгалтерському обліку і звітності в міру його сплати та в розмірах, що фактично склалися на звітну дату.

Формування зареєстрованого капіталу на підприємстві за рахунок внесків засновників (учасників) фіксується в засновницьких документах. Розмір зареєстрованого капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума зареєстрованого капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, повинні бути тотожними.

Сума, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками, представляє собою неоплачений капітал підприємства. Неукладені кошти засновників зменшують реальний розмір зареєстрованого капіталу і в балансі відображаються зі знаком мінус.

Зареєстрований(пайовий) капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Він складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств (КСП) в сільському господарстві, одержаних в результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Суми вилученого капіталу відображають вартість акцій власної емісії, які на даний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу. Він показує, що капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути перепроданий або анульований.

Кошти резервного (страхового) капіталу використовуються відповідно до напрямків, передбачених в установчих документах: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються

непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Нерозподілені прибутки – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, які зменшені на суму прибутків використаних у звітному році, включаючи нарахування податку на прибуток. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів і збільшує суму власного капіталу. Якщо фінансові результати діяльності збиткові, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

Отож, в даному питанні ми розглянули економічну сутність власного капіталу, розуміння поняття власного капіталу як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями, суть і значення власного капіталу на підприємстві, переваги і недоліки його залучення, основні функції і класифікація власного капіталу.

## **1.2. Структура власного капіталу**

Початок діяльності підприємства неможливий без наявності певного стартового капіталу, який би дозволив профінансувати першочергові заходи щодо налагодження фінансово-господарської діяльності. Засновники підприємства наділяють новостворену юридичну особу певним обсягом коштів чи майна, формуючи статутний фонд підприємства.

При формуванні власного капіталу підприємства, засновникам необхідно вирішити такі завдання: обрати майбутню організаційно-правову форму підприємства, визначити суму власного капіталу, склад внесків учасників, частку кожного із засновників, порядок фіксації суми власного капіталу в установчих документах, а також дотримання строків внесення коштів в статутний капітал підприємства.

Порядок формування власного капіталу залежить в першу чергу від організаційно-правової форми підприємства.

Формування капіталу на підприємствах основних організаційно – правових форм показані в таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Формування капіталу на підприємствах основних організаційно – правових форм

Організаційно-правова форма підприємства	Назва капіталу	Порядок формування капіталу
ВАТ, ЗАТ, ТзОВ, ТзДВ	Зареєстрований капітал	Сума часток засновників, визначених засновницькими
Повні та командитні товариства	Зареєстрований капітал	Сукупність внесків учасників
Державні та комерційні підприємства	Зареєстрований капітал	Сукупність виділених підприємству державним органом основних та оборотних засобів
Підприємства, засновані на власності об'єднання громадян	Пайовий капітал	Сукупність пайових внесків членів для спільного ведення підприємницької діяльності

Починаючи розгляд юридичних аспектів формування статутного фонду, зазначимо, що згідно із закоом України “Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” обов’язковість його створення встановлена лише для господарських товариств. Щодо решти підприємств - це право, а не обов'язок засновника. Однак доцільність використання цього права впливає з Податкового кодексу України згідно з якими внески до статутних фондів не включаються до складу валових доходів підприємств, а внески у вигляді основних фондів не є об'єктом обкладення ПДВ у засновника.

Розглянемо порядок формування власного капіталу для товариств з обмеженою відповідальністю.

Товариством з обмеженою відповідальністю є засноване одним або кількома особами товариство, зареєстрований капітал якого поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом.

Зареєстрований капітал товариства з обмеженою відповідальністю складається з вартості вкладів його учасників.



Відповідно до зареєстрованого капіталу визначається мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Розмір статутного капіталу товариства не може бути меншим розміру, встановленого законом. Розмір статутного фонду та склад внесків засновників товариства обов'язково відображаються в установчих документах суб'єкта підприємницької діяльності – юридичної особи [93]. Згідно із ЗУ „Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” для товариства з обмеженою відповідальністю мінімальний розмір статутного капіталу має бути не меншим ніж розмір 100 мінімальних заробітних плат. Причому, дана сума визначається виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, який діє на момент створення підприємства.

Наступним важливим аспектом формування статутного фонду є визначення складу внесків. Загальне правило, сформульоване у Законі „Про господарські товариства”, зазначає, що вкладями засновників та учасників господарського товариства до статутного фонду можуть бути: будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в т.ч. на інтелектуальну власність), грошові кошти, у т.ч. в іноземній валюті [95]. Простіше кажучи, вкладом можуть бути будь-які цінності, крім тих, що вилучені з вільного обігу або обмежені у ньому (наприклад, об'єкти виняткової власності народу України). Згідно з тією ж статтею забороняється використовувати для формування статутного фонду бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу (рис. 1.1).

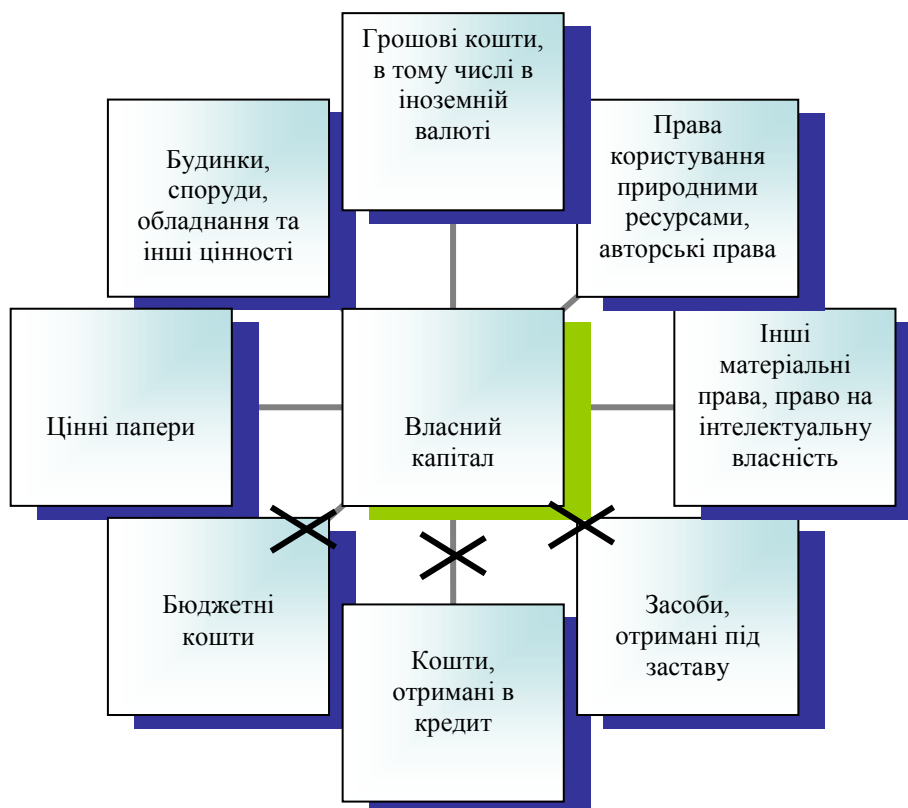


Рис. 1.1 Внески до власного капіталу

Зазначені вимоги обов'язкові лише для господарських товариств. Але у разі створення статутного фонду у підприємствах інших організаційно-правових форм ці правила традиційно застосовуються і до них виходячи з аналогії закону (ст.11 Цивільного процесуального кодексу України).

Також заборонено вносити векселі до статутних фондів товариств з обмеженою відповідальністю (Закон України "Про обіг векселів в Україні" від 05.04.2001 р. № 2374-12 із змінами і доповненнями 07.08.2015 р. № 3610-III).

Вартість об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів, вкладених в зареєстрований капітал, визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти (громадяни, юридичні особи, держава).

Майно, надане засновниками в рахунок їх внесків до зареєстрованого капіталу підприємства, оцінюється за домовленістю зі співвласниками підприємства.

Якщо на внесок до зареєстрованого капіталу майном, відсутні документи про підтвердження його вартості, то вона визначається за взаємною згодою

засновників, про що складається протокол засновницьких зборів. Якщо засновники не можуть прийти до спільної думки з оцінки майна, то в цьому випадку проводиться експертна оцінка в бюро технічної інвентаризації або в торгово-промисловій палаті. Засновницький опис майна є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників.

При формуванні власного капіталу важливим є питання визначення частки засновника при формуванні статутного фонду. У разі, якщо до статутного фонду вносяться грошові кошти, розмір частки засновника є зрозумілим - номінальна сума грошей співвідноситься із загальним розміром статутного фонду і визначається частка засновника у статутному фонді. А ось у разі, якщо вноситься майно, воно повинно бути відповідним чином оцінене. Знову ж таки загальним правилом є Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», який вказує, що порядок оцінки вкладів зазначається в установчих документах.

Вклади засновників (учасників) підприємства повинні вноситися у строки, передбачені законодавством та установчими документами.

До моменту державної реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю, його учасники повинні сплатити не менше ніж п'ятдесят відсотків суми своїх вкладів. Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства.

Якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх вкладів, товариство повинно оголосити про зменшення свого зареєстрованого капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію товариства.

Якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою від зареєстрованого капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого зареєстрованого капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не

прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру зареєстрованого капіталу, товариство підлягає ліквідації.[67]

Факт внесення вкладу підтверджується відповідними документами (у разі внесення грошей – довідкою банківської установи про надходження коштів на тимчасовий рахунок, а в разі внесення майна – документом про внесення: актом приймання-передачі, товарно-транспортною накладною тощо).

За прострочення внесення вкладів до статутного фонду установчими документами підприємства може бути передбачена відповідальність засновників. Так, стаття 52 Закону “Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” передбачає, що за невнесення свого вкладу проти строків, передбачених законодавством України та установчими документами, учасник ТзОВ сплачує на користь товариства 10 % річних з недовнесеної суми. З позиції цивільного законодавства вони вважаються неустойкою. В Цивільному кодексі України є два види неустойки – штраф і пеня. Раз ЗУ "Про госптовариства" визначив, що неустойку за несформований вчасно статутний фонд стягують у відсотках від суми боргу за час прострочення, то її можна вважати пенею.

Слід зазначити, що застосування пені за внеском до статутного фонду відповідно до закону “Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” залежить від вказівок в установчих документах. Тобто можна як змінити розмір пені (в бік зменшення або збільшення), так і повністю звільнити від неї. Це відповідає нормам Цивільного кодексу України, за яким виконання зобов'язань може забезпечуватися неустойкою згідно із законом або договором.

Якщо заборгованість за внесками до статутного фонду є в грошовій формі, то згідно із Цивільним кодексом таку заборгованість вважають грошовим зобов'язанням. Боржнику, який прострочив його виконання, на вимогу кредитора (товариства) слід заплатити суму боргу з урахуванням індексу інфляції за весь час прострочення. Необхідно звернути увагу на те, що

сплачують борг з урахуванням індексу інфляції тільки на вимогу кредитора, тобто, якщо товариство не вимагає такої сплати (шляхом складання претензії), то погашати борг можна без урахування інфляції.

Згадаємо і такий нюанс формування статутного фонду, як обмеження на розмір вкладів засновників. Виходячи з потреб недопущення монополізації товарних та фінансових ринків чи використання певних схем ухилення від сплати податків, ефективності контролю за певними видами діяльності, забезпечення ліквідності окремих специфічних суб'єктів господарської діяльності, національної безпеки та з ряду інших причин, встановлюються обмеження щодо розміру часток окремих засновників. Так, розмір частки засновника - юридичної особи, яка не є суб'єктом малого підприємництва, у статутному фонді платника єдиного податку не може перевищувати 25% (згідно Податкового кодексу України від 02.12.10 р. № 2755/VI-ВР (із змінами та доповненнями від 01.01.2018 р.). Також у випадку неотримання згоди органів Антимонопольного комітету України на придбання засновником при створенні за його участю суб'єкта підприємницької діяльності часток у розмірі більше 25% і 50% статутного фонду у певних випадках перевищення частками засновників вказаних лімітів вкладів до статутного фонду буде незаконним - нюанси цього питання визначені постановою КМ України "Про запровадження механізму запобігання монополізації товарних ринків" від 05.09.2016 р. № 76.

Згідно із Господарським кодексом України товариства з обмеженою відповідальністю також повинні створювати резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як двадцять п'ять відсотків статутного фонду, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим п'яти відсотків суми прибутку товариства. Учаснику товариства, який повністю вніс свій вклад, видається свідоцтво товариства.

Тепер розглянемо порядок формування власного капіталу на акціонерному товаристві. Акціонерним є товариство, зреєстрований капітал якого поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості. Акціонерні товариства можуть бути відкритими або закритими [88].

Акції відкритого акціонерного товариства можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах. Акціонери відкритого товариства можуть відчужувати належні їм акції без згоди інших акціонерів та товариства.

Акції закритого акціонерного товариства розподіляються між засновниками або серед заздалегідь визначеного кола осіб і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купуватися та продаватися на біржі. Акціонери закритого товариства мають переважне право на придбання акцій, що продаються іншими акціонерами товариства. Загальна номінальна вартість випущених акцій повинна дорівнювати розміру статутного фонду акціонерного товариства, який не може бути меншим від розміру, визначеного законом.

Відкрита підписка на акції при створенні акціонерного товариства організовується засновниками. Засновники в будь-якому випадку зобов'язані бути держателями акцій на суму не менш як двадцять п'ять відсотків статутного фонду і строком не менше двох років [67].

Щоб розпочати господарську діяльність акціонерне товариство потребує власних джерел фінансування. У момент створення акціонерного товариства таку функцію виконує його зареєстрований капітал. Згідно із Господарським кодексом, статутний капітал акціонерного товариства утворюється з вартості вкладів акціонерів, внесених внаслідок придбання ними акцій.

Зареєстрований капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів.

Розмір зареєстрованого (пайового) капіталу не може бути меншим за суму, еквівалентну мінімальним заробітним платам. З юридичної точки зору, його формування полягає в тому, що засновники отримують у власність частку

zareєстрованого капіталу у формі акцій, а товариство, у свою чергу, стає власником активів, які акціонери сплатили за акції. Звідси впливає визначення терміна “корпоративні права”.

Корпоративні права – це права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Вкладами засновників акціонерного товариства можуть бути: будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності; цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності); кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Забороняється використовувати для формування статутного фонду товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу.

Основні складові корпоративного права та шляхи його реалізації наведені в рис.1.2.

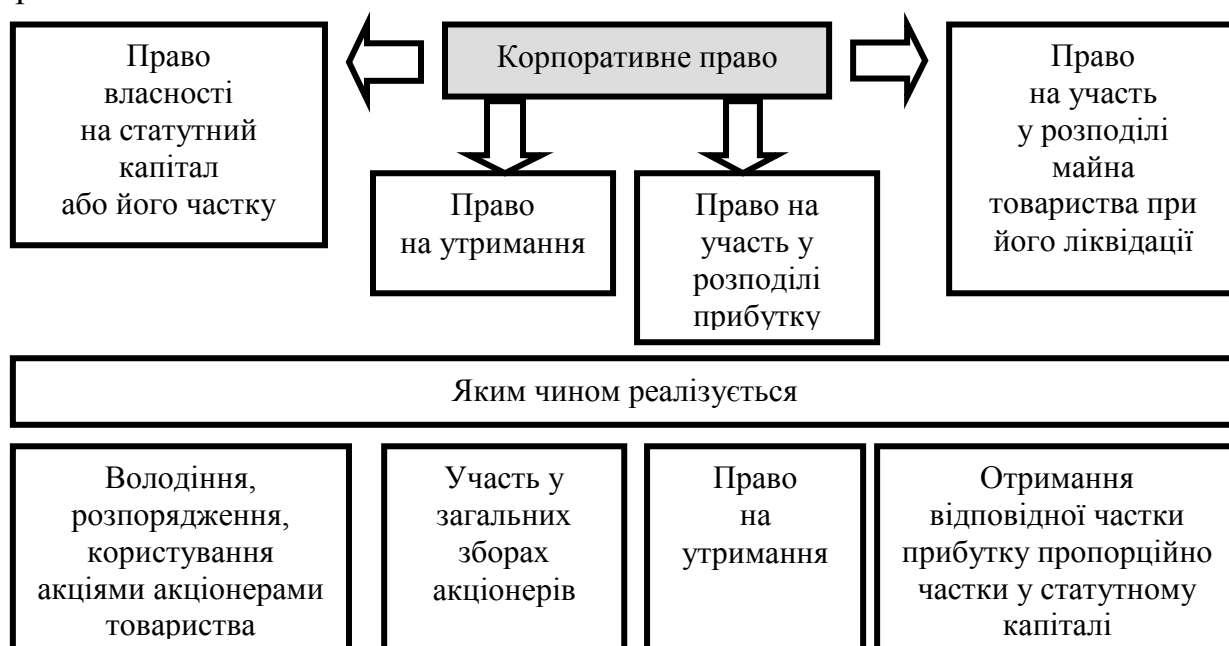


Рис. 1. 2. Складові корпоративного права та шляхи його реалізації

Для акумуляції засобів, які надійшли на формування власного капіталу, акціонерні товариства відкривають тимчасовий банківський рахунок (на підставі нотаріально завіреної копії засновницького договору та заяви, підписаної одним із засновників, повноваження якого підтверджуються рішенням засновницьких зборів).

Акціонерне товариство не пізніше, ніж через 6 місяців після реєстрації зобов'язане видати акціонерам акції (сертифікати акцій). ЗАТ має право випускати тільки іменні акції. Обіг іменних акцій фіксується товариством, яке зобов'язано вести книгу реєстрації акцій. Реєстраційною інформацією в даному випадку є дані про всіх власників акцій, про час їх придбання, про пакет акцій кожного акціонера. Емітентами акцій є відкриті та закриті акціонерні товариства, відмінності між якими наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика відкритих та закритих акціонерних товариств

№	Найменування відмінностей	Характеристика відмінностей	
		ВАТ	ЗАТ
1	Розповсюдження акцій при створенні	Відкрита підписка на акції	Розподіл акцій між засновниками
2	Вартість внеску засновників до скликання установчих зборів	10 % номінальної вартості випущених акцій	50% номінальної вартості випущених акцій
3	Обіг акцій на вторинному ринку цінних паперів	Біржовий обіг (купівля-продаж на фондовій біржі), позабіржовий обіг	Позабіржовий обіг
4	Види акцій, якими формується статутний фонд	Іменні акції та акції на пред'явника. Прості та привілейовані акції	Іменні акції. Прості та привілейовані акції



Вищезазначені відмінності між двома видами АТ впливають на процес здійснення ними першої емісії акцій та її документального оформлення (рис. 1.3., рис. 1.4. ).

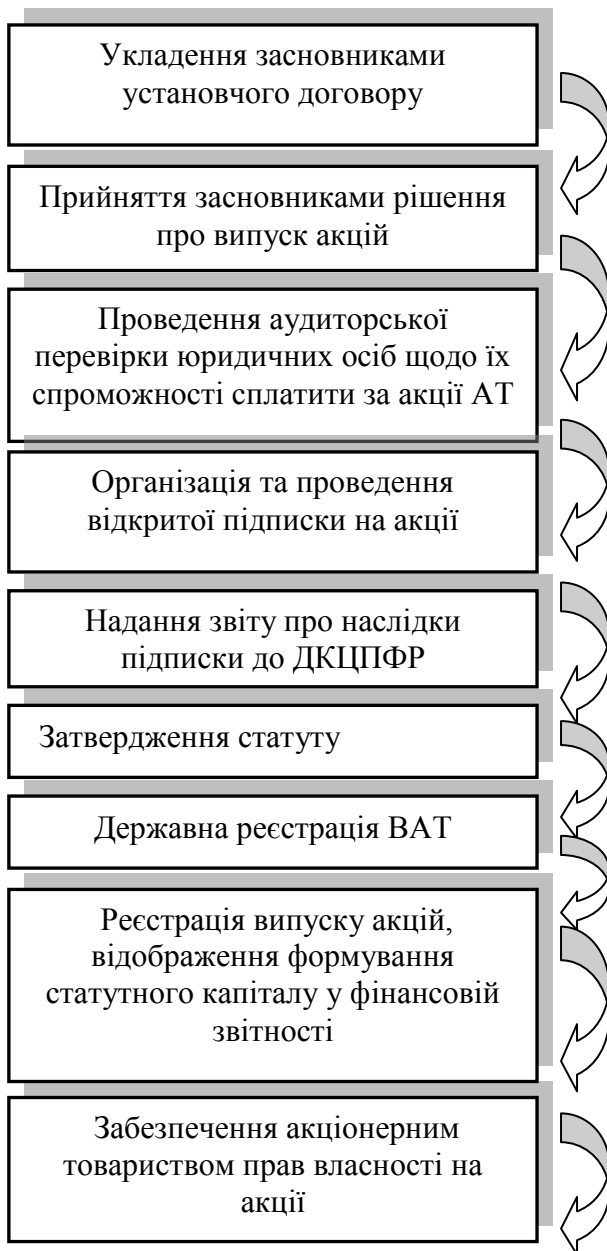


Рис. 1.3 Основні етапи здійснення першої емісії акцій ВАТ

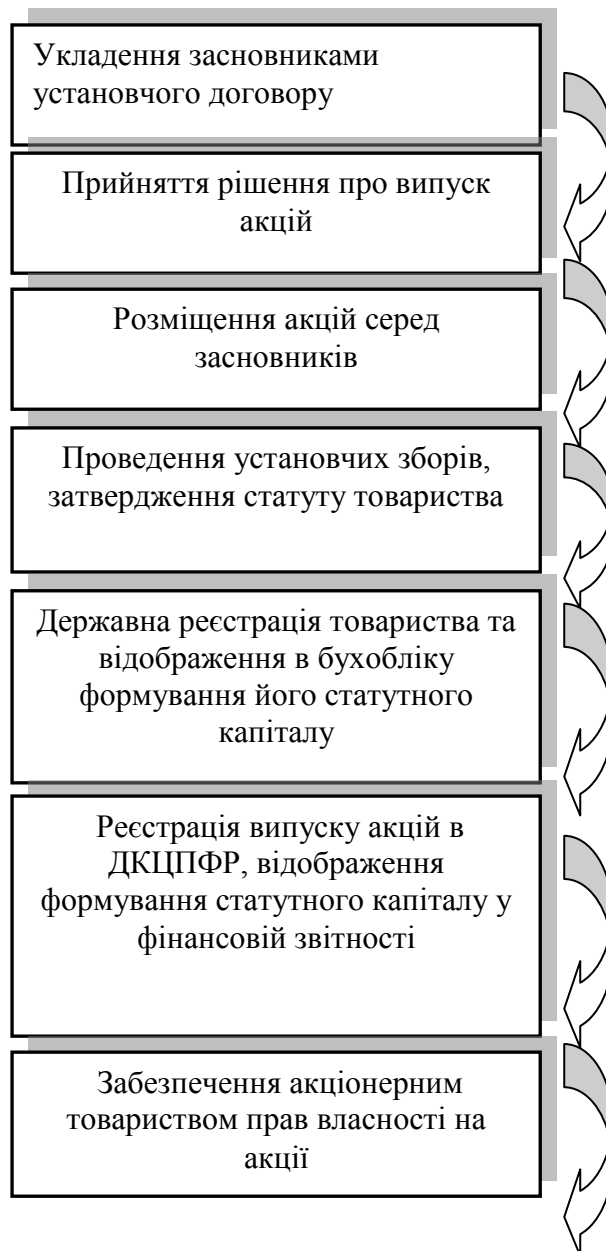


Рис.1.4 Основні етапи здійснення першої емісії акцій ЗАТ

Тепер розглянемо кожний етап детально та вкажемо на його особливості для ВАТ та ЗАТ.

1-й етап. Укладення засновниками АТ (юридичними та фізичними особами) установчого договору, який визначає порядок здійснення ними

спільної діяльності щодо створення АТ, відповідальність перед особами, що підписалися на акції, і третіми особами. Засновники несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями, що виникли до реєстрації АТ, а з моменту набуття товариством прав юридичної особи всі акціонери, в тому числі і засновники, несуть відповідальність тільки в межах належних їм акцій.

2-й етап. Прийняття засновниками АТ рішення про випуск акцій, фактично - про формування статутного капіталу АТ. Його оформлюють протоколом.

3-й етап. Проведення перевірки аудитором (аудиторською фірмою) фінансового стану засновників - юридичних осіб щодо їх спроможності сплатити внески до статутного капіталу відкритого АТ. Засновники будь-якого виду АТ зобов'язані бути держателями акцій Товариства на суму не менше 25% зареєстрованого капіталу і терміном не менше 2 років.

4-й етап. Організацію та проведення відкритої підписки на акції для ВАТ здійснюють у такій послідовності:

- реєстрація інформації про випуск акцій в ДКЦПФР. Інформація про випуск акцій повинна бути також засвідчена, крім підписів засновників, підписами та печаткою аудитора (аудиторської фірми).

За реєстрацію інформації про випуск акцій необхідно сплатити до місцевого бюджету державне мито у розмірі 0,1% номінальної вартості запланованого обсягу емісії. Публікація інформації про випуск акцій повинна бути в органах преси Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та в офіційному виданні фондової біржі.

Акції, що пропонуються для відкритого продажу, допускаються для розміщення не раніше ніж через 30 днів після опублікування оголошення про їх випуск;

Особи, які бажають придбати акції, повинні внести на рахунок засновників (його номер та найменування банку зазначають в інформації про випуск акцій) не менше 10% вартості акцій, на які вони підписалися. Після цього засновники видадуть їм письмові зобов'язання про продаж відповідної

кількості акцій. До дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, повинні внести не менше 30% номінальної вартості акцій (разом з початковим внеском).

Купують акції на підставі договору із засновниками. Акціонери, які підписалися на акції, зобов'язані оплатити повну їх вартість у термін, встановлений установчими зборами, але не пізніше одного року після реєстрації АТ. В іншому випадку доведеться сплачувати за час прострочення 10% річних від суми простроченого платежу.

При несплаті акцій протягом 3-х місяців після встановленого строку платежу АТ має право реалізувати їх в порядку, встановленому його статутом.

Що стосується розповсюдження акцій ЗАТ, то на законодавчому рівні передбачені такі особливості:

- акції шляхом підписки не розповсюджуються, а розподіляються між засновниками;
- засновники повинні внести до дня скликання установчих зборів не менше 50% номінальної вартості акцій.

Таким чином, при формуванні статутного фонду ЗАТ відсутній такий документ, як інформація про випуск акцій.

Оцінку вкладів, внесених в натуральній формі, затверджують установчі збори АТ. Це передбачено і нормами Національних стандартів. Так, у пункті 10 П(С)БО 7 зазначено, що первинною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість на момент прийняття на баланс.

Відповідно до П(С)БО 12 собівартість фінансової інвестиції, здійсненої шляхом обміну на цінні папери власної емісії, визнається за справедливою вартістю переданих цінних паперів. Аналогічні вимоги є в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та П(С)БО 9 “Запаси”.

5-й етап. Подання до ДКЦПФР звіту про результати відкритої підписки на акції. Роблять це не пізніше ніж через 15 календарних днів після закінчення

строку підписки. Вимоги до підготовки та реєстрації цього документа зазначені в розділі 3 Положення № 18.

6-й етап. Проведення установчих зборів АТ. Їх скликають не пізніше двох місяців з моменту завершення підписки на акції. Найголовніше рішення, яке повинні прийняти збори і від якого залежить наступний етап, - це рішення про створення товариства і затвердження його статуту.

7-й етап. Державна реєстрація товариства та відображення формування статутного капіталу в бухгалтерському обліку.

Товариство набуває прав юридичної особи із дня державної реєстрації, здійсненої відповідно до Положення про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності. Після цього воно відкриває поточний та інші рахунки в банках, укладає та схвалює угоди, укладені від його імені до моменту державної реєстрації, а також здійснює бухгалтерський облік результатів своєї роботи.

8-й етап. Реєстрація випуску акцій в ДКЦПФР та відображення статутного капіталу у фінансовій звітності.

9-й етап. Забезпечення акціонерним товариством підтвердження прав власності на акції.

На державних підприємствах статутний капітал створюється в момент виникнення підприємства за рахунок виділення із державних (муніципальних) коштів. Він являє собою державні кошти, виділені у постійне користування і розпорядження госпрозрахунковому підприємству у вигляді основних засобів та оборотних коштів. Розміри основних та оборотних коштів визначаються обсягом виробничої діяльності.

Оборотними коштами наділяються підприємства виходячи з необхідності мати мінімальні запаси товарно-матеріальних цінностей, що забезпечують виконання плану. Ці мінімальні запаси оборотних коштів називаються нормативами. До них належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, куповані та власного виробництва напівфабрикати, паливо, запасні частини для ремонту, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво –

як промислове, так і непромислове, витрати майбутніх періодів, запаси сільського господарства, продукція, товари, інші нормовані кошти.

Подальше збільшення власного капіталу підприємства по основних засобах здійснюється за рахунок об'єктів капітального будівництва, прийнятих до експлуатації у звітному році; вартості проектно-дослідницьких робіт по прийнятих до експлуатації об'єктах капітального будівництва; витрат на формування основного стада, зарахованих до основних фондів, виявлених при інвентаризації, що раніше не були взяті на баланс.

У частині оборотних коштів статутний капітал збільшується на суму вартості безкоштовно одержаних товарно - матеріальних цінностей та інших оборотних засобів; вартості матеріальних цінностей, що надійшли від ліквідації основних засобів, фінансування з бюджету для поповнення оборотних коштів, дооцінки товарно – матеріальних цінностей згідно з постановами та розпорядженнями Уряду України тощо.

Власний капітал зменшується у частині основних засобів на суму вартості безкоштовно переданих основних засобів по розпорядження вищих органів, зносу по безкоштовно прийнятих засобах; списування об'єктів з балансу, уцінки основних засобів (залишкова вартість) тощо.

У частині оборотних коштів зменшення власного капіталу відбувається за рахунок безкоштовно вилучених товарно – матеріальних цінностей та інших оборотних засобів; витрат, пов'язаних з ліквідацією основних засобів; сум уцінки товарно – матеріальних цінностей за постановами та розпорядженнями Уряду України та ін. Власний капітал, виділений підприємству, а також його зміни (збільшення, зменшення) обліковуються на рахунку №40 "Зареєстрований(пайовий) капітал".

Установчий (засновницький) документ має містити дані про суму коштів, виділених підприємству для здійснення його діяльності за профілем. Цей документ є основою реєстру статуту, тобто власного капіталу, в державному реєстрі.

В кооперативних підприємствах і організаціях пайовий капітал утворюється за рахунок пайових внесків спілок. Члени кооперативу – це фізичні особи, які разом формують і юридичну особу – кооператив. Пай – частка капіталу добровільного об'єднання (кооперативу, колективного підприємства), яка дає пайовику право на участь у загальних зборах пайовиків, на отримання дивідендів за результатами діяльності в звітному періоді і частини майна під час ліквідації такого об'єднання. Розміри паїв відображаються в спеціальному документі – свідоцтві, до якого додані купони на отримання дивідендів. По суті, пай є аналогом акції, а пайовий капітал – аналогом зареєстрованого капіталу. Пайовий капітал формується у споживчій кооперації, колективних сільськогосподарських підприємствах, житлово – будівельних кооперативах, кредитних спілках, виробничих кооперативах промисловості, будівництва та інших сферах господарської діяльності.

Згідно із Законом про кооперацію сільськогосподарські, промислові, споживчі та інші кооперативи мають право об'єднувати фізичних осіб, в яких з кооперативом можуть бути такі майнові відносини:

- 1) члени кооперативу не відповідають за справи кооперативу своїм майном та належним їм доходом, заробітком ;
- 2) згідно зі статутом член кооперативу вносить свій пай як грошима (готівкою), так і майном, залежно від статутних вимог.

Пайові зобов'язання мають бути виконані в межах року (від дня реєстрації статуту).

Розмір пайового капіталу визначається загальними зборами пайовиків. При вибутті з членів кооперативу обов'язково повертаються пайові внески. При розподілі прибутку щорічно, за рішенням зборів пайовиків, повинні нараховуватись дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю за згодою власників.

Із одержаного доходу члени кооперативу мають право на частку, яка за рішенням загальних зборів може приєднуватись до статутного фонду

(капіталу), про що членові кооперативу має бути видано відповідне підтвердження.

У кооперативах можливі два види реєстрованого капіталу:

- 1) статутний капітал;
- 2) пайовий капітал.

Пайовий капітал, на відміну від статутного, може утворюватись безпосередньо за рахунок майна членів кооперативу, а також використовуватись на передбачувані статутном цілі.

### **1.3. Принципи та законодавче забезпечення обліку власного капіталу**

В Україні є досить велика кількість законодавчих актів та інших нормативно-правових документів, що регулюють порядок формування, обліку і аудиту власного капіталу ( рис. 1.5).

Розглянемо перш за все як регулюють питання формування власного капіталу Господарський та Цивільний кодекси, саме вони мають найвищу юридичну силу серед перелічених вище нормативно-правових документів.

Господарський кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.

В Господарському кодексі дається визначення підприємства, види та організаційні форми підприємств, поняття майна підприємства. Розділ 9 даного кодексу характеризує господарські товариства. Зокрема, наводяться визначення господарських товариств, особи, які можуть бути засновниками та учасниками, види господарських товариств.

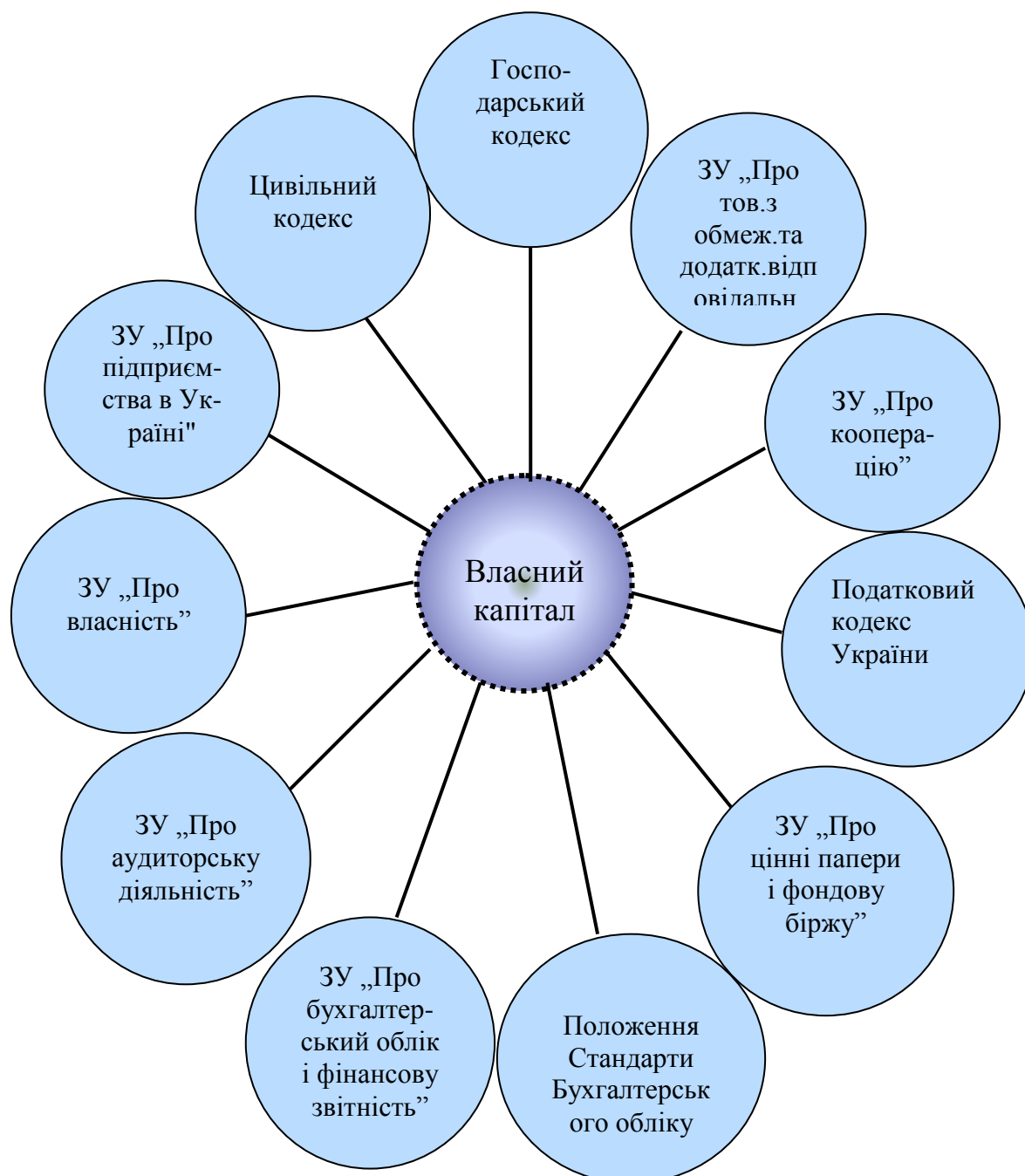


Рис. 1.5. Нормативно-правове забезпечення власного капіталу

Стаття 86 вказує, що вкладами учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності), кошти, в тому числі в іноземній валюті. Сума вкладів засновників та учасників господарського товариства становить статутний фонд товариства. Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного



фонду в порядку, встановленому цим Кодексом. Рішення товариства про зміни розміру статутного фонду набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру. У господарському товаристві створюються резервний (страховий) фонд.

Відповідно до статутного капіталу визначається мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Такого раніше не було. В теорії, звичайно, визнавали, що статутний фонд має гарантувати інтереси кредиторів, але не на практиці. Гарантувати інтереси кредиторів буде не сам статутний капітал, а мінімальний розмір майна товариства, який залежить від розміру статутного капіталу. Звідси випливає те, що необхідно завжди мати певну кількість майна в товаристві з обмеженою відповідальністю. Розмір статутного капіталу товариства не може бути меншим від розміру, встановленого законом.

Якщо статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю не буде сформовано протягом першого року після реєстрації, то розмір статутного капіталу потрібно зменшити або ухвалити рішення щодо ліквідації товариства.

Згідно із ст.144 ЦКУ якщо вартість чистих активів товариства стає менше визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, то товариство підлягає ліквідації. Передбачається, що ця стаття ЦКУ може бути підставою для ліквідації збиткових підприємств, оскільки чим більші збитки, тим менші чисті активи (згідно з п. 4 П(С)БО 19 чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань). Але якщо при створенні товариства з обмеженою відповідальністю статутний капітал складав мінімальний розмір, і менше такого розміру статутний капітал бути не може, то таке товариство доведеться ліквідувати.

Розглянемо тепер ЗУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 16.07.1999 року №996-XIV (із змінами і доповненнями від 16.11.18 р.), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Метою ведення бухгалтерського обліку власного капіталу є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Даним законом передбачено, що бухгалтерський облік власного капіталу є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством.

Згідно із статтею 4 ведення бухгалтерського обліку має ґрунтуватись на таких принципах: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Бухгалтерський облік власного капіталу на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до дня його ліквідації.

Згідно з даним законом підприємство самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку, затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації. Стаття 8 даного закону визначає, що головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства повинен: забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку; організувати контроль за відображенням на рахунках господарських операцій, пов'язаних із формуванням, збільшенням чи зменшенням власного капіталу; забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Господарським товариством цим законом визнаються підприємства, установи, організації, створені на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку.

До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

Засновниками та учасниками товариства можуть бути підприємства, установи, організації, а також громадяни, крім випадків, передбачених іншими законодавчими актами України. Іноземні громадяни, особи без громадянства, іноземні юридичні особи, а також міжнародні організації можуть бути засновниками та учасниками господарських товариств нарівні з громадянами та юридичними особами України, крім випадків, встановлених законодавчими актами України.

Вкладами учасників та засновників товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Вклад, оцінений у грошовому розмірі, становить частку учасника та засновника у статутному фонді. Порядок оцінки вкладів визначається в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено законодавством України. Забороняється використовувати для формування статутного фонду бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу.

Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду повинен бути перевірений аудитором (аудиторською фірмою).

У товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду, а також інші фонди, передбачені законодавством України

або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного фонду. Збільшення статутного фонду може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій), крім певних випадків. Зменшення статутного фонду при наявності заперечень кредиторів товариств не допускається. Рішення товариства про зміни розміру статутного фонду набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

В розділі другому "Окремі види товариств" даного закону в першій главі дається характеристика акціонерного товариства, його види. Вказується, що акціонери відповідають за зобов'язаннями товариства тільки в межах належних їм акцій. Засновниками акціонерного товариства можуть бути юридичні особи та громадяни. Засновники акціонерного товариства укладають між собою договір, що визначає порядок здійснення ними спільної діяльності по створенню акціонерного товариства, відповідальність перед особами, що підписались на акції, і третіми особами. Для створення акціонерного товариства засновники повинні зробити повідомлення про намір створити акціонерне товариство, здійснити підписку на акції, провести установчі збори і державну реєстрацію акціонерного товариства.

Також в даному законі описується порядок придбання і розповсюдження акцій, організація відкритої підписки на акції, розподіл акцій між засновниками, придбання акціонерним товариством власних акцій, порядок збільшення і зменшення розміру статутного фонду акціонерного товариства.

Глава друга даного закону дає нам поняття товариства з обмеженою відповідальністю: "товариством з обмеженою відповідальністю визначається товариство, що має статутний фонд, розподілений на частки, розмір яких визначається установчими документами."

У товариства з обмеженою відповідальністю створюється статутний фонд, розмір якого повинен становити не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення товариства з обмеженою відповідальністю.

Учасник товариства з обмеженою відповідальністю може за згодою решти учасників відступити свою частку (її частину) одному чи кільком учасникам цього ж товариства, а якщо інше не передбачено установчими документами, то і третім особам. Учасники товариства користуються переважним правом придбання частки (її частини) учасника, який її відступив, пропорційно їх часткам у статутному фонді товариства або в іншому між ними розмірі.

Передача частки (її частини) третім особам можлива тільки після повного внесення вкладу учасником, який її відступає. При передачі частки (її частини) третій особі відбувається одночасний перехід до неї всіх прав та обов'язків, що належали учаснику, який відступив її повністю або частково.

Частка учасника товариства з обмеженою відповідальністю після повного внесення ним вкладу може бути придбана самим товариством. У цьому разі воно зобов'язане передати її іншим учасникам або третім особам у строк, що не перевищує одного року. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму у вищому органі провадяться без урахування частки, придбаної товариством.

Учасника товариства з обмеженою відповідальністю, який систематично не виконує або неналежним чином виконує обов'язки, або перешкоджає своїми діями досягненню цілей товариства, може бути виключено з товариства на основі рішення, за яке проголосували учасники, що володіють у сукупності більш як 50% загальної кількості голосів учасників товариства. При цьому цей учасник (його представник) у голосуванні участі не бере.

При виході учасника з товариства з обмеженою відповідальністю йому виплачується вартість частини майна товариства, пропорційна його частці у статутному фонді. Виплата провадиться після затвердження звіту за рік, в

якому він вийшов з товариства, і в строк до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково в натуральній формі. Учаснику, який вибув, виплачується належна йому частка прибутку, одержаного товариством в даному році до моменту його виходу. Майно, передане учасником товариству тільки в користування, повертається в натуральній формі без винагороди.

Рішення товариства з обмеженою відповідальністю про зменшення його статутного фонду набирає чинності не раніше як через три місяці після державної реєстрації і публікації про це у встановленому порядку.

Також в законі "Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю" в главі четвертій наводиться визначення повного товариства, порядок відступлення частки (її частини) учасником, вихід і виключення учасника з повного товариства.

В главі п'ятій - "Командитне товариство" дано поняття даного виду господарського товариства, порядок вступу в командитне товариство, права та обов'язки вкладників.

Майно, що є державною власністю і закріплене за державним підприємством (крім казенного), належить йому на праві повного господарського відання. Здійснюючи право повного господарського відання, державне підприємство володіє, користується та розпоряджається зазначеним майном на свій розсуд, вчиняючи щодо нього будь-які дії, які не суперечать чинному законодавству та статуту підприємства.

Майно, що є у державній власності і закріплене за казенним підприємством, належить йому на праві оперативного управління. Здійснюючи право оперативного управління, казенне підприємство володіє та користується зазначеним майном. Казенне підприємство має право розпоряджатися закріпленим за ним на праві оперативного управління майном, що є у державній власності і належить до основних фондів підприємства, лише з дозволу органу, уповноваженого управляти відповідним державним майном.

Особливості розпорядження іншим майном казенного підприємства визначаються у його статуті.

Підприємство, якщо інше не передбачено чинним законодавством та його статутом, має право продавати і передавати іншим підприємствам, організаціям та установам, обмінювати, здавати в оренду, надавати безоплатно в тимчасове користування або в позику належні йому будинки, споруди, устаткування, транспортні засоби, інвентар, сировину та інше матеріальні цінності, а також списувати їх з балансу.

У статті 34 даного закону вказано, що у разі злиття підприємства з іншим підприємством усі майнові права та обов'язки кожного з них переходять до підприємства, яке виникло в результаті злиття. При приєднанні одного підприємства до іншого до останнього переходять усі майнові права та обов'язки приєднаного підприємства.

При виділенні з підприємства одного або кількох нових підприємств до кожного з них переходять за роздільним актом (балансом) у відповідних частинах майнові права і обов'язки реорганізованого підприємства.

При перетворенні одного підприємства в інше до підприємства, яке щойно виникло, переходять усі майнові права і обов'язки колишнього підприємства.

У випадках, передбачених статутом підприємства, частина чистого прибутку може передаватися у власність членів або трудового колективу підприємства. Порядок розподілу і використання цієї частини прибутку здійснюється радою або зборами трудового колективу.

Закон України "Про власність" також використовується при розкритті теми даної дипломної роботи. Зокрема в п'ятому розділі дається характеристика суб'єктів права колективної власності, підстави виникнення права колективної власності, а також об'єкти права власності колективного підприємства, кооперативу, акціонерного товариства, господарського товариства та ін.

Закон України "Про кооперацію" визначає правові, організаційні, економічні та соціальні основи функціонування кооперації в Україні.

Кооператив є первинною ланкою системи кооперації і створюється внаслідок об'єднання фізичних та/або юридичних осіб на основі членства для спільної господарської та іншої діяльності з метою поліпшення свого економічного стану.

Засновниками кооперативу можуть бути громадяни України, іноземці та особи без громадянства, а також юридичні особи України та іноземних держав, які беруть участь у діяльності кооперативів через своїх представників.

Кооператив створюється його засновниками на добровільних засадах. Рішення про створення кооперативу приймається установчими зборами

Чисельність членів кооперативу не може бути меншою ніж три особи. При створенні кооперативу складається список членів та асоційованих членів кооперативу, який затверджується загальними зборами. Термін "асоційовані члени", що раніше використовували тільки у сільгоспкооперації, тепер можуть застосовувати всі кооперативи. Стати ними можуть особи (фізичні та юридичні), які внесли пайовий внесок. Вони мають переважне право на одержання паю при ліквідації кооперативу, але при цьому у них лише дорадчий голос у кооперативі.

Членами кооперативу можуть бути громадяни України, іноземці та особи без громадянства, юридичні особи України та іноземних держав, що діють через своїх представників, які внесли вступний внесок та пай у розмірах, визначених статутом кооперативу, додержуються вимог статуту і користуються правом ухвального голосу. Членом кооперативу може бути фізична особа, яка досягла шістнадцятирічного віку і виявила бажання брати участь у його діяльності.

Для досягнення мети своєї діяльності кооператив набуває та використовує майно, фінансові та інші ресурси. Джерелами формування майна кооперативу є: вступні, членські та цільові внески його членів, паї та додаткові паї; майно, добровільно передане кооперативу його членами; грошові та майнові пожертвування, благодійні внески, гранти, безоплатна технічна



допомога юридичних і фізичних осіб, у тому числі іноземних; інші надходження.

Статтею 20 даного закону передбачено, що для забезпечення статутної діяльності кооператив у порядку, передбаченому його статутом, формує пайовий, резервний, неподільний та спеціальний фонди.

Пайовий фонд – майно кооперативу, що формується за рахунок паїв (у тому числі додаткових) членів та асоційованих членів кооперативу.

Неподільний фонд створюється в обов'язковому порядку і формується за рахунок вступних внесків та відрахувань від доходу кооперативу. Цей фонд не може бути розподілений між членами кооперативу, крім випадків, передбачених законом. Порядок відрахувань до неподільного фонду частини доходу визначається статутом кооперативу. Неподільний фонд для несільськогосподарських кооперативів – термін новий. На жаль, у законі не зазначені напрямки його використання.

Резервний фонд створюється за рахунок відрахувань від доходу кооперативу, перерозподілу неподільного фонду, пожертвувань, безповоротної фінансової допомоги та за рахунок інших не заборонених законом надходжень для покриття можливих втрат (збитків). Даний закон не наполягає на створенні резервного фонду – це право, але не обов'язок кооперативу.

Спеціальний фонд створюється за рахунок цільових внесків членів кооперативу та інших передбачених законом надходжень для забезпечення його статутної діяльності і використовується за рішенням органів управління кооперативу. Формувати спеціальний фонд є сенс лише тоді, коли планується залучати внески членів кооперативу.

В законі також дається характеристика поняттю пая: "пай – майновий (поворотний) внесок члена (асоційованого члена) кооперативу у створення та розвиток кооперативу, який здійснюється шляхом передачі кооперативу майна, в тому числі грошей, майнових прав, а також земельної ділянки". Пай кожного члена кооперативу формується за рахунок разового внеску або часток протягом певного періоду. Майнові внески оцінюються у грошовій формі.

Розмір паю члена кооперативу залежить від фактичного його внеску до пайового фонду. Паї, в тому числі резервного і спеціального фондів, є персоніфікованими і у сумі визначають загальну частку кожного члена кооперативу у майні кооперативу.

У разі виходу або виключення з кооперативу фізична чи юридична особа має право на одержання своєї загальної частки натурою, грошми або (за бажанням) цінними паперами відповідно до їх вартості на момент виходу, а земельної ділянки – у натурі. Строк та інші умови одержання членом кооперативу своєї загальної частки встановлюється статутом кооперативу, при цьому строк одержання зазначеної частки не може перевищувати двох років, а відлік його розпочинається з першого січня року, що настає з моменту виходу або виключення з кооперативу.

Право власності членів кооперативу – фізичних осіб на свою загальну частку успадковується. Кооператив відповідає за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном.

У разі ліквідації кооперативу майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів кооперативу розподіляється між членами кооперативу у порядку, визначеному статутом. Майно неподільного фонду не підлягає поділу між його членами і передається за рішенням ліквідаційної комісії іншій (іншим) кооперативній організації (кооперативним організаціям). При цьому у рішенні повинні бути визначені напрями використання зазначеного майна.

Податковий кодекс України дає визначення корпоративним правам, які виникають у власника при внесенні ним цінностей у статутний фонд підприємства. Корпоративне право – право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної чи фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах.

Також даний кодекс регулює порядок внесення майна до статутного фонду акціонерного товариства, яке не є основними фондами. До складу валових доходів не включаються суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

Пряма інвестиція – це господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою. Таким чином, внесення майна, яке не є основними фондами, до статутного фонду товариства в обмін на корпоративні права є прямою інвестицією, і вартість такого майна не відображається у податковому обліку цього товариства. Прибуток, що підлягає оподаткуванню визначається шляхом зменшення скоригованого валового доходу, зокрема на суму амортизаційних відрахувань, нарахованих за основними фондами, внесеними до статутного фонду підприємства.

Зокрема не є об'єктом оподаткування операції з передачі основних фондів як внеску до статутного фонду юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані нею корпоративні права.

Цілісний майновий комплекс – активи, сукупність яких забезпечує ведення окремої підприємницької діяльності на постійній і регулярній основі і термін використання яких перевищує дванадцять календарних місяців.

Повернення основних фондів, попередньо внесених до статутного фонду юридичної особи іншими юридичними або фізичними особами, у разі їх виходу з числа засновників або учасників такої юридичної особи або при ліквідації такої юридичної особи.

При розгляді теми даної дипломної роботи ми також користувались Законом України "Про цінні папери і фондовий ринок" від 10.03.2016 року. Згідно із статтею 4 даного закону "акція – цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує дольову участь у статутному фонді акціонерного

товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства."

Випуск акцій акціонерного товариства здійснюється у розмірі його статутного фонду або на всю вартість майна державного підприємства (у разі перетворення його в акціонерне товариство). Також в даному законі вписані права, що надаються власнику акцій, порядок випуску і придбання акцій, виплата доходів по акціях.

Стаття 4 даного закону також дає визначення привілейованим акціям: "привілейовані акції дають власникові переважне право на одержання дивідендів, а також на пріоритетну участь у розподілі майна акціонерного товариства у разі його ліквідації. Привілейовані акції не можуть бути випущені на суму, що перевищує 10% статутного фонду акціонерного товариства.

У статті «Зареєстрований(пайовий) капітал» розглядається, як зафіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, що є внеском власників (учасників) в капітал підприємства. Для підприємств, в яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають за цією статтею суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. В пайовому капіталі наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами. В статті «Додатковий капітал» акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Під резервним капіталом розуміється сума резервів, створених відповідно до чинного законодавств або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. У статті нерозподілений прибуток відображається або сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників за внесками до статутного капіталу. У статті

"Вилучений капітал" господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі, величина яких на дату складання балансу може бути достовірно визначена тільки шляхом попередніх оцінок.

Для ефективного проведення аудиту власного капіталу слід користуватись нормами Закону України "Про аудиторську діяльність". Цей закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Даний закон регулює порядок проведення аудиту власного капіталу. Зокрема, вказується, що положення цього закону діють на території України і поширюються на усі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності.

Аудит – перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит власного капіталу може здійснюватися незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. В договорі передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Акціонерні товариства, підприємства з іноземними інвестиціями, довірчі товариства та інші підприємства, для яких законодавством встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до першого грудня поточного року

повідомити податковим інспекціям про укладення договору на аудиторську перевірку.

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору визначається актом прийому-здачі аудиторського висновку або іншого офіційного документа. Аудиторський висновок складається з дотриманням відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника. Господарюючі суб'єкти з річним господарським оборотом менш як 250 неоподатковуваних мінімумів, кооперативи, підприємства, товариства та інші господарюючі суб'єкти незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, повинні подати аудиторський висновок та інші документи публічної бухгалтерської звітності до відповідної податкової інспекції України протягом дев'яти місяців року, що настає за звітним. Інші суб'єкти господарювання подають аудиторський висновок до відповідної податкової інспекції не пізніше 10 днів після закінчення аудиторської перевірки.

Керівництво господарюючого суб'єкта несе персональну відповідальність за повноту та достовірність бухгалтерських та інших документів, що стосуються порядку обліку операцій з власним капіталом, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту. В разі виявлення фактів недостовірності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити замовника не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

Отже, ми розглянули основні нормативно-правові документи, які в більшій чи меншій мірі регулюють питання формування, обліку та аудиту власного капіталу.

При виникненні спірних ситуацій в першу чергу слід керуватись Господарським та Цивільним кодексами, оскільки саме вони мають найвищу юридичну силу. Однак, тут можуть виникнути певні непорозуміння тому, що одночасне введення в дію двох законодавчих актів, які по-різному регулюють

підприємницькі правовідносини, завдають суттєвої шкоди підприємництву. Це може спричинити певні перешкоди на шляху розвитку вітчизняної економіки і тим самим погіршити імідж України у світовому співтоваристві.

### **Висновки до розділу 1**

Власний капітал підприємства – це підсумок першого розділу пасиву балансу, тобто перевищення балансової вартості активів підприємства над його зобов'язаннями. Основними складовими власного капіталу є статутний капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілений прибуток. Відомості про розміри статутного і резервного капіталу містяться у статуті підприємства. Показник власного капіталу є одним з головних індикаторів кредитоспроможності підприємства. Він – основа для визначення фінансової незалежності підприємства, його фінансової стійкості та стабільності.

Для більшості підприємств основним елементом власного капіталу є зареєстрований(пайовий) капітал – сума вкладів власників підприємства в його активи за номінальною вартістю згідно із засновницькими документами.

В Україні є досить велика кількість законодавчих актів та інших нормативно-правових документів, що регулюють порядок формування, обліку і аудиту власного капіталу. Найвищу юридичну силу серед нормативно-правових документів мають Господарський та Цивільний кодекси.

## РОЗДІЛ 2

### ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

#### 2.1. Особливості відображення в обліку зареєстрованого капіталу

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються положеннями, норми якого стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- забезпечення обліку даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- своєчасне, повне, правильне відображення розміру і всіх змін власного капіталу;
- контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними фондами;
- організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори:

- форму власності;
- організаційно – правову форму господарювання;
- кількість засновників.



Визначальним фактором при організації обліку власного капіталу повинні стати статутні вимоги. Від цього залежить номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також побудова аналітичного обліку по них.

Для ведення первинного обліку власного капіталу застосовують наступні первинні документи (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Документування операцій з власного капіталу

Для обліку наявності і руху статутного капіталу призначений Журнал 7 (для сільськогосподарських підприємств – Журнал - ордер №12 с.г.). Кредитові обороти по рахунку 40 „Зареєстрований(пайовий) капітал” записуються на основі первинних документів або згрупованих довідок і аркушів-розшифровок у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків. У кінці місяця кредитові обороти по рахунку 40 „Зареєстрований(пайовий) капітал” із Журнала 7 (Журнала- ордера №12 с.г.) переносять у Головну книгу.

Загальна схема обліку власного капіталу наведена на рисунку 2.2.

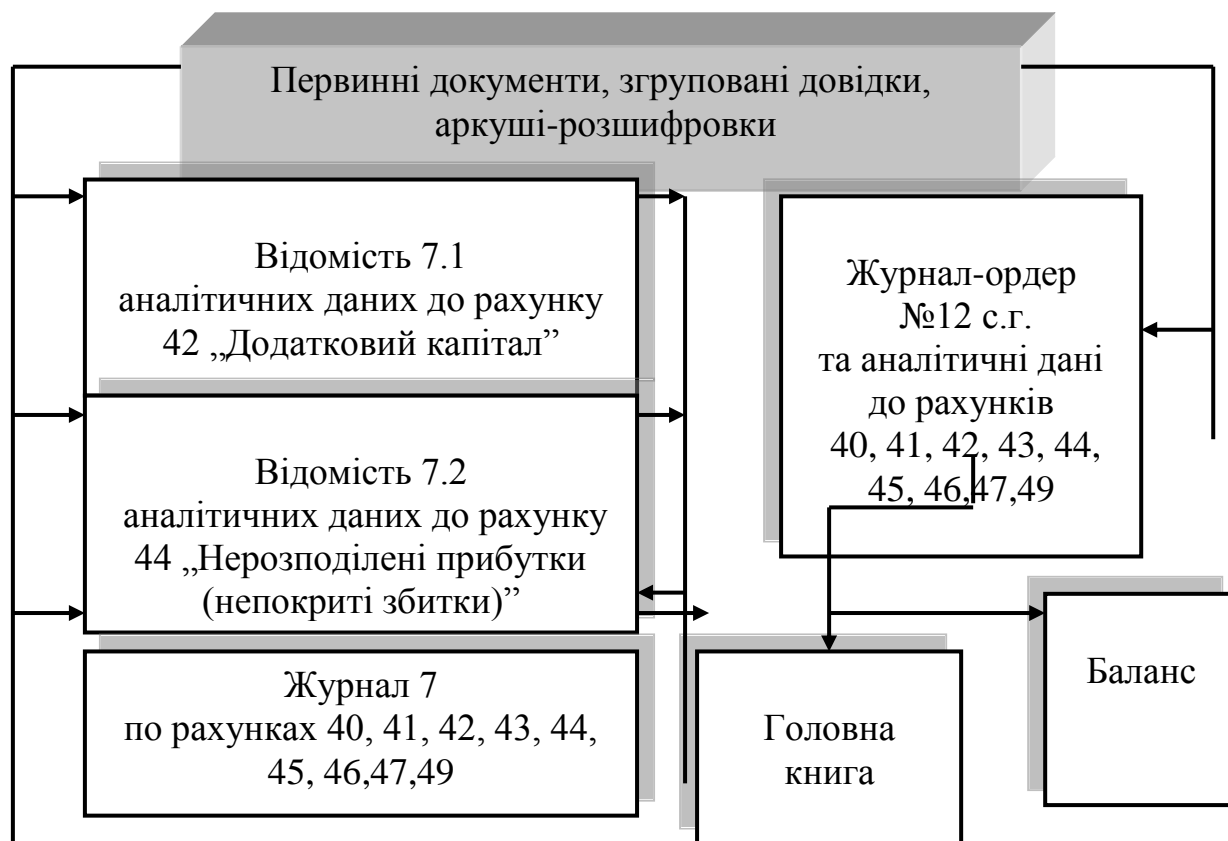


Рис 2.2. Загальна схема обліку власного капіталу  
(залежно від форм реєстрів, що використовує підприємство)

Для обліку власного капіталу передбачені наступні рахунки: 40 “Зареєстрований(пайовий) капітал”, 41 “Капітал у дооцінках”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки ( непокриті збитки )”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”, 47 Забезпечення майбутніх витрат і платежів, 49 Страхові резерви.

Рахунки 42, 43, 44 призначені для обліку власного капіталу, який створюється в процесі господарської діяльності підприємства, але не є статутним капіталом. Цей капітал належить власникам і направляється на задоволення потреб господарюючого суб’єкту, проте він не закріплений по частках за кожним з учасників.

Рахунки 40,41,45,46 використовують для формування власного капіталу підприємства. В залежності від організаційної форми підприємства це може бути статутний або пайовий капітал (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Види капіталу на підприємствах основних  
організаційно – правових форм

№ з/п	Організаційно-правова форма підприємства	Назва капіталу
1.	Відкрите акціонерне товариство, закрите акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю	Статутний Капітал
2.	Повні та командитні товариства	Складовий
3.	Державні та комерційні підприємства	Статутний
4.	Підприємства, засновані на власності об'єднання громадян	Пайовий Капітал

Бухгалтерський облік статутною капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Для обліку статутного капіталу в СГПП “Володар” використовують три основні рахунки: рахунок 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”, рахунок 46 “Неоплачений капітал” та рахунок 45 “Вилучений капітал”.

Всі операції, пов’язані з формуванням, змінами, ліквідацією власного капіталу, відображаються на рахунку 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”. Сальдо цього рахунку повинно відповідати розміру власного капіталу.

Рахунок 40 “Зареєстрований(пайовий) капітал” – пасивний, фондний, призначений для обліку та узагальнення інформації про стан та рух власного капіталу підприємства ( рис. 2.4.).

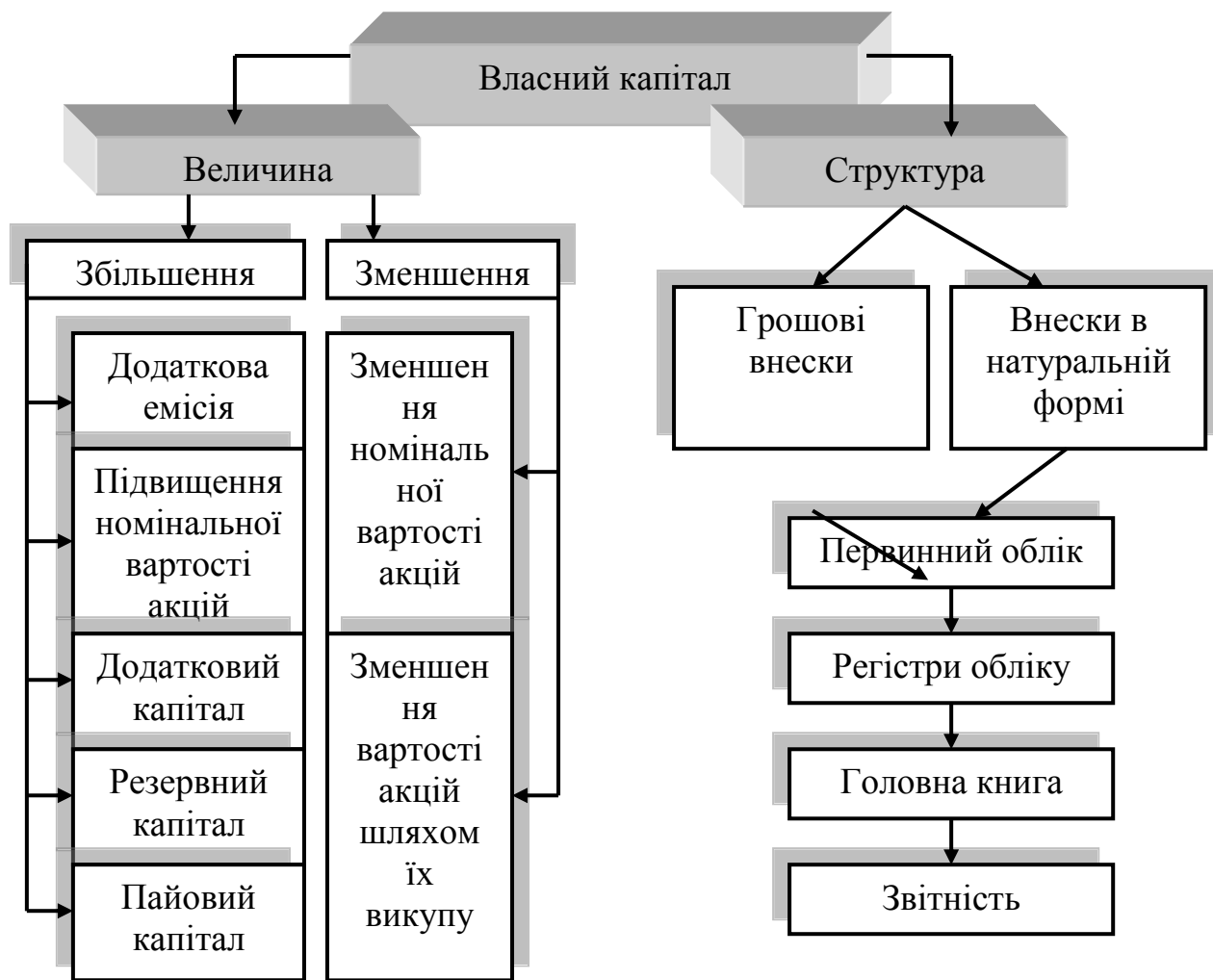


Рис. 2.4 Загальна схема формування, збільшення та зменшення власного капіталу

Аналітичний облік статутного капіталу проводиться по засновниках підприємства. На підприємствах, створених у формі акціонерних товариств відкриваються такі субрахунки:

- за видами акцій – прості, привілейовані;
- за ознаками внесків – оголошений, підписаний, оплачений, вилучений капітал.

Починаючи з дня реєстрації підприємства, в реєстрах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені наступні записи (навіть якщо бухгалтера або бухгалтерської служби немає) (табл. 2.2).

Таблиця 2. 2

## Відображення в обліку формування власного капіталу

Зміст господарської операції	Рахунки	
	Дебет	Кредит
Зареєстровано статут зі статутним капіталом	46	40
Відображено внески до статутного фонду		
- грошовими коштами	30, 31	46
- основними засобами	10	46
- іншими необоротними активами	11	46
- нематеріальними активами	12	46
- запасами	20, 22, 28	46

Бухгалтерський облік заборгованості засновників (акціонерів) АТ за внески до статутного капіталу ведуть на рахунку 46 “Неоплачений капітал”.

Після того, як підприємство зареєстроване і засновники внесли свої внески можна розпочинати здійснення господарської діяльності, практично не звертаючи увагу на статутний капітал протягом року з дня реєстрації. Розмір статутного капіталу не змінюється внаслідок надходження чи вибуття активів АТ. Збільшувати або зменшувати його можна тільки шляхом відповідної процедури згідно з вимогами Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства. При цьому зміна власника акцій внаслідок укладення угод купівлі-продажу, міни, дарування, успадкування не матиме ніякого впливу на розмір статутного капіталу, що відображений на рахунку 40.

Основною метою діяльності будь-якого підприємства є збільшення його власного капіталу.

На розмір власного капіталу впливає чотири основних типи операцій: доходи, витрати, внески та вилучення (рис.2.5).

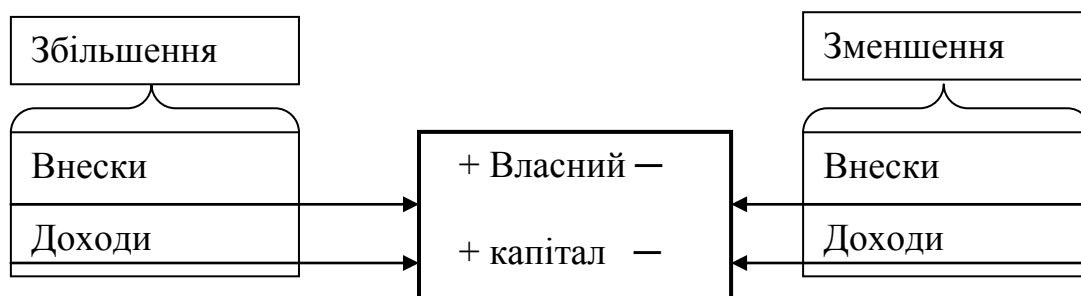


Рис. 2.5 Основні типи операцій, що змінюють величину власного капіталу

Значні типи операцій представляють собою процеси: процеси отримання доходів та понесення витрат, процеси здійснення внесків та вилучення.

У випадку змін по внесках до власного капіталу вносяться зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації. Товариство зобов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснив реєстрацію, про зміни.

Рішення товариства про зміни розміру власного капіталу вступає в силу з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Будь-які, навіть передбачені засновницькими документами, зміни власного капіталу, не зареєстровані у встановленому порядку, є порушенням і тягнуть за собою адміністративні штрафи за порушення обліку та звітності. Але, крім того, державна реєстрація такого підприємства може бути анульована, а саме підприємство - ліквідоване.

Збільшення власного капіталу за умови повного формування раніше оголошеної величини здійснюється одностайним рішенням загальних зборів учасників. Статутний капітал СГПП "Володар" може бути збільшений за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- дивідендів, які належать учасникам;
- нерозподіленого прибутку.

Товариство за рішенням загальних зборів акціонерів може збільшити свій статутний капітал шляхом додаткового випуску акцій, обміну облігацій на акції, збільшення вартості раніше випущених акцій, а також шляхом залучення додаткових інвестицій, індексації основних засобів та з інших причин за умови

повної оплати (за вартістю не нижче номінальної) всіх випущених акцій. При додатковій емісії акцій акціонерне товариство затверджує проспект емісії або інформацію про випуск цінних паперів.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється у виключних випадках за рішенням зборів акціонерів після повідомлення всіх його кредиторів у встановлені законодавством терміни. Зменшення величини статутного капіталу відбувається внаслідок зниження номінальної вартості акцій або скорочення їх кількості шляхом викупу частини акцій у їх власників.

Зміни розміру статутного капіталу АТ відображаються в бухгалтерському обліку після внесення змін про це до державного реєстру.

На СГПП “Володар” статутний капітал створено двома засновниками: юридичною та фізичною особами. Частка юридичної особи в статутному капіталі товариства становить 99,99 %, а фізичної – 0,01%. З початку заснування товариства розмір статутного капіталу не змінювався. Проте в статуті передбачені такі випадки.

Випадки зменшення статутного капіталу СГПП “Володар” наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

## Зменшення власного капіталу

Випадки зменшення	Документи, які подаються до органів державної реєстрації
Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка, нотаріально завірені зміни до установчих документів, протокол загальних зборів учасників, документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію
Вихід (виключення) одною чи декількох учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка, протокол загальних зборів учасників, документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію та: а) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників (учасників) - копію рішення засновників; б) у разі добровільного виходу фізичної особи — нотаріально засвідчена заява; в) у разі примусового виключення учасника — рішення уповноваженого на це органу.

Право добровільного виходу учасника з товариства з обмеженою відповідальністю встановлено законодавством. Порядок виходу учасника з СГПП “Володар” відображено в його засновницьких документах, які не суперечать чинному законодавству.

Прийнявши рішення про вихід з товариства, учасник повинен подати співзасновнику письмову заяву про свій вихід. Ця заява в обов’язковому порядку засвідчується нотаріально.

З моменту прийняття загальними зборами учасників позитивного рішення за заявою учасника, останній вважається вибулим із товариства. Засвідчена копія протоколу або виписка з книги протоколів видається учасникові, який вибув з товариства, а також подається разом з іншими документами для реєстрації змін в засновницьких документах.

Для того, щоб уникнути розбіжностей між учасниками в статуті СГПП “Володар” наводиться порядок виходу учасника з товариства, в якому передбачено терміни розгляду заяв зборів, порядок голосування та ін.

Так, згідно зі статутом, учасник може бути виключеним зі складу товариства при одностайному (без врахування голосу того, хто виключається) та обґрунтованому рішенні загальних зборів учасників про виключення. Дві наведені ситуації потребують, крім обов’язкової публікації у пресі та державній реєстрації змін до установчих документів, розрахунків з учасником, якому повинні бути виплачені :

- сума його внеску до статутного капіталу;
- вартість частини майна підприємства, пропорційна його внеску до статутного капіталу;
- частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

В бухгалтерському обліку дана операція відображається записом:

- Дт 441 “Прибуток нерозподілений” – Кт 672 “Розрахунки за іншими виплатами” (нараховано частину прибутку, що належить учаснику);
- Дт 672 “Розрахунки з учасниками” – Кт 30 “Готівка”.



Вийти з СГПП “Володар” та повернути вкладені кошти можна наступним чином:

- шляхом продажу своєї частки учасникам або третім особам, а також самому товариству;
- шляхом виплати товариством вартості частки учасника, якщо є звернення із заявою про вихід.

Відступити частку – означає відчужити її на умовах цивільно – правового договору, який передбачає перехід права власності (купівля – продаж, обмін, дарування). Відступити частку можна як повністю, так і частково:

- учаснику ( учасникам ) цього ж товариства;
- третім особам;
- безпосередньо товариству.

Переуступка учасником своєї частки в статутному капіталі можлива лише за згоди всіх учасників, оформленої одностайним протокольним рішенням загальних зборів засновників підприємства, та вступає в силу з дати державної реєстрації змін і доповнень до установчих документів.

Товариство може виплатити учаснику вартість його частки. Така процедура триває досить довго. Вартість частки учасника при цьому виплачується не раніше затвердження фінансового звіту товариства за рік, в якому учасник вийшов з нього, але в строк до 12 місяців з дня виходу.

При цьому учасник має право отримати ту вартість частини майна товариства, яка відповідає його частці у статутному капіталі. Тобто, якщо частка учасника становить 25 % статутного капіталу, то на момент виходу він має право вимагати не свій внесок, а 25 % вартості майна всього товариства на момент подання вимоги. Причому така вартість може бути більшою за вартість його вкладу – якщо підприємство прибуткове, а може бути і меншою – якщо збиткове.

При виході учасника з СГПП “Володар” йому виплачується вартість або видається частина майна товариства, пропорційна його частині в статутному капіталі. За згодою з СГПП “ Володар ” колишній учасник також може

повністю або частково отримати компенсацію в натуральній формі та без додаткової винагороди.

## 2.2. Особливості обліку вилученого і неоплаченого капіталу

Наступною складовою частиною власного капіталу є вилучений капітал. Для його обліку використовується рахунок 45 “Вилучений капітал”.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Суми вилученого капіталу відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал повинен бути або перепроданий, або анульований.

По дебету рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників. Оплата одержаних акцій може здійснюватися грошовими коштами, векселями та з позикових рахунків. По кредиту показують вартість анульованих або перепроданих акцій (часток). Якщо акції анульовані, то на цю суму зменшується статутний капітал, при перепродажу - показують зменшення вилученого капіталу та збільшення відповідних активів. При реалізації акцій своїм акціонерам заборгованість може відобразитись на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

Рахунок 45 “Вилучений капітал” має такі субрахунки:

- 451 “Вилучені акції”;
- 452 “Вилучені вклади і паї”;
- 453 “Інший вилучений капітал”.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Облік вилученого капіталу ведеться на підставі платіжних доручень, ВКО, ПКО, виписок банку, довідок бухгалтерії тощо. Загальна схема бухгалтерського обліку вилученого капіталу відображена на рисунку 2.6.

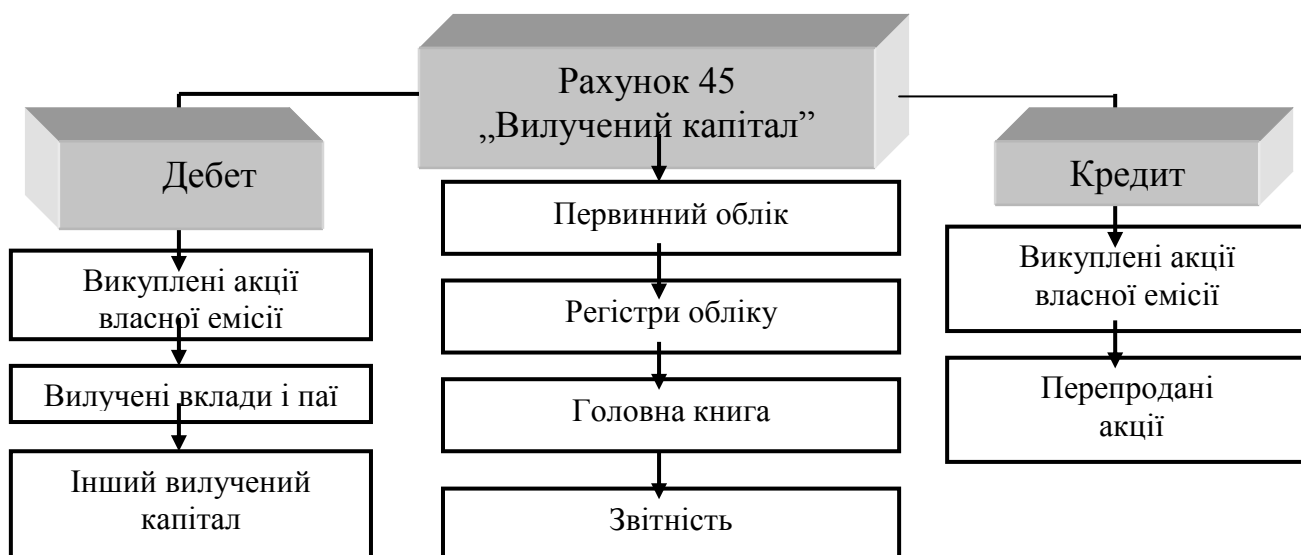


Рис. 2.6. Схема бухгалтерського обліку вилученого капіталу

Обсяг вилученого капіталу в процесі діяльності підприємства може змінюватись. Ці операції відображаються в бухгалтерському обліку наступним чином ( табл. 2.4. ).

Таблиця 2.4

#### Відображення в обліку збільшення вилученого капіталу

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Збільшення вилученого капіталу			
1	Відображено надходження коштів в касу підприємства в сумі фактичної собівартості акцій, повторно випущених в обіг	301	451
2	Відображено номінальну вартість акцій, викуплених підприємством у акціонерів анульованих у зв'язку зі зменшенням розміру статутного капіталу	40	451
3	Відображено суму перевищення над номінальною вартістю акцій викуплених підприємством у акціонерів і анульованих у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу	421	451

Зменшення вилученого капіталу відображається в бухгалтерському обліку по дебету субрахунків 451 “Вилучені акції”, “Вилучені вклади й паї” в кореспонденції з кредитом таких рахунків: 30 “Готівка”, 31 “Поточні рахунки”, 50 “Довгострокові кредити банків”, 60 “Короткострокові кредити банків”, 62 “Короткострокові векселі”.

Субрахунок 453 "Інший вилучений капітал" – "біла пляма", точніше, одне з найтемніших місць Плану рахунків і Інструкції №291. Можна лише передбачити, що цей рахунок призначений для обліку тієї частини власного капіталу підприємства, яка вилучена з обороту з причин, не пов'язаних зі змінами у складі учасників.

У бухгалтерському обліку країн Західної Європи і США такий рахунок, на якому враховується частина капіталу, вилучена з причин, не пов'язаних зі змінами у статутному капіталі або зі змінами у складі засновників, просто необхідний. Ця необхідність пояснюється чинним у цих країнах податковим законодавством.

Річ у тім, що засновники товариств з обмеженою або повної відповідальністю (або засновники одноосібного бізнесу) за законами цих країн не можуть числитися найманими працівниками саамі у себе. Отже, доходи, отримувані ними від власного бізнесу, не можуть називатися "заробітною платою".

Виходячи з того, що такі підприємства не вважаються в цих країнах юридичними особами, доходи, зароблені підприємством у звітному періоді, вважаються доходами фізичних осіб – власників. А, отже, таке підприємство не є платником податку на прибуток. Замість цього весь зароблений таким чином дохід обкладається податком на доходи фізичних осіб. У зв'язку з чим власники щороку подають особисту декларацію, куди включають доходи свого підприємства (якщо підприємство одноосібне) або частину доходів підприємства, яка припадає на цю особу як співвласника (якщо це товариство з обмеженою або повної відповідальністю). Всі доходи такого декларанта підсумовуються і відповідним чином обкладаються податком на доходи фізичних осіб. До оподаткованої бази не входить лише визначений законом мінімум чистого прибутку підприємства, який його власник отримує замість того, що називається заробітною платою. Цей мінімум власник може отримувати з прибутку щомісяця протягом року на особисті потреби. Ось ці вилучення і записуються протягом року на контрпассивний рахунок "Вилучений

капітал", субрахунок "Дозволені вилучення". Якщо сталося так, що підприємець вилучив суму, яка перевищує дозволений законом мінімум, він з цієї суми перевищення повинен заплатити податок (не штраф).

На початку наступного року, після подання всіх фінансових звітів і особистої податкової декларації, суми вилучень, які обліковуються на цьому рахунку, остаточно списуються з балансу на зменшення капіталу, тобто на збитки. Далі, протягом наступного року, все повторюється: в міру вилучень підприємцем частин капіталу на особисті потреби вилучені суми записуються на цей контрпасивний рахунок для податкового контролю за вилученнями. Наприкінці року після подання підприємцем особистої декларації, цей рахунок знову "очищується". Очевидно, що це "не наш" рахунок, він запозичений з облікової практики західних країн. І нічого поганого, звичайно, немає (скоріше навпаки), але до його використання за призначенням ще не готове наше податкове законодавство. І навряд чи буде готове в найближчому майбутньому. Також для обліку статутного капіталу використовується рахунок 46 "Неоплачений капітал".

Неоплачений капітал – це сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками. Рахунок 46 "Неоплачений капітал" - регулюючий, призначений для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. По дебету рахунку 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, а по кредиту — погашення цієї заборгованості. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. Загальна схема бухгалтерського обліку неоплаченого капіталу відображена на рис. 2.7.

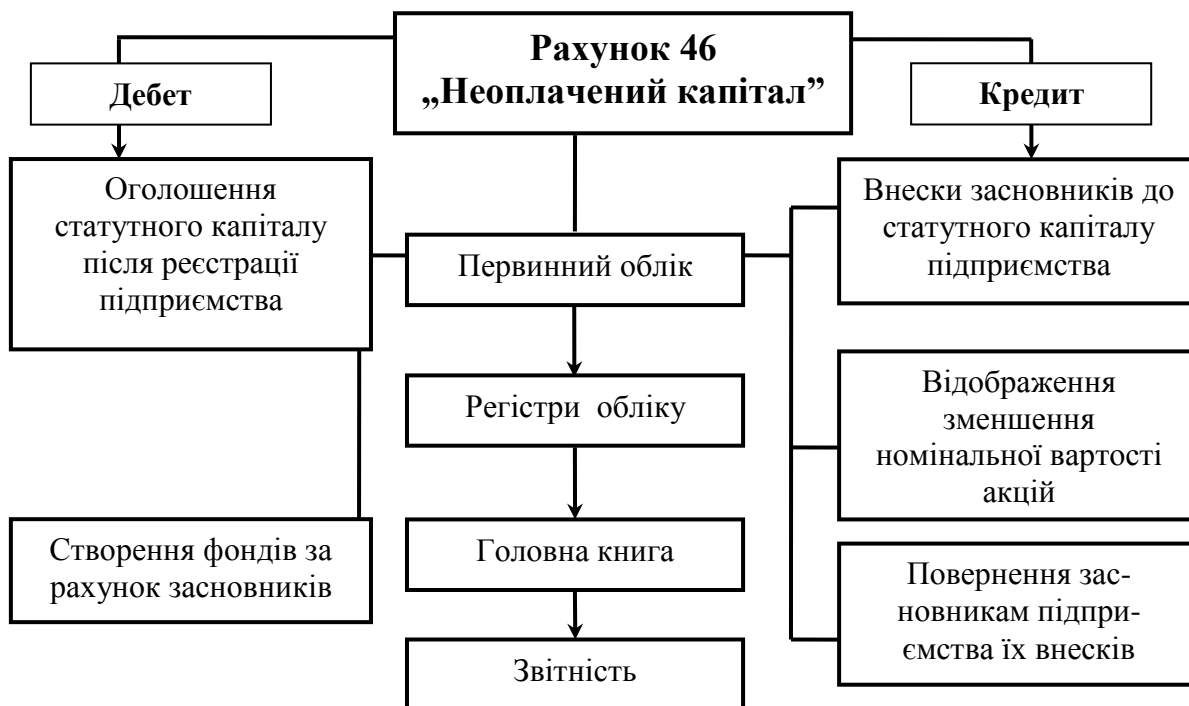


Рис. 2.7. Схема бухгалтерського обліку неоплаченого капіталу

Сума неоплаченого капіталу може змінюватись протягом фінансово – господарської діяльності підприємства. Джерела збільшення та зменшення неоплаченого капіталу відображено на рисунку 2.8.

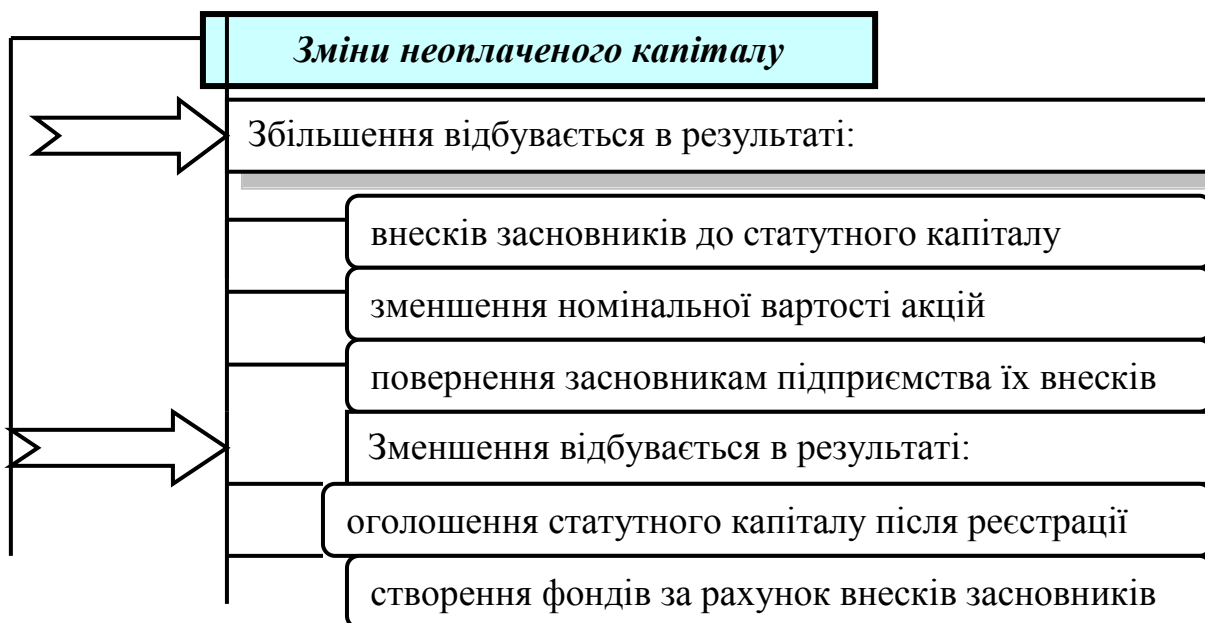


Рис. 2.8. Джерела збільшення та зменшення неоплаченого капіталу

Операції, пов'язані з внесками і вкладами засновників та акціонерів, відображаються так:

Дт 46 “Неоплачений капітал” (зменшення заборгованості);

Кт 30 “Готівка” (повернення частки у статутному капіталі засновникам, які вибули);

Кт 31 “Рахунки в банках” (перераховано повернуті частки через банк);

Кт 40 “Зареєстрований(пайовий) капітал” (анульовано частину акцій);

Кт 42 “Додатковий капітал” (вилучено зі статутного фонду додатковий капітал);

Кт 45 “”Вилучений капітал” (повернення вкладів і паїв юридичним і фізичним особам).

Погашення заборгованості за вкладами до статутного капіталу відображається з кредита рахунка 46 “Неоплачений капітал” у дебет рахунків:

– необоротних активів (10, 11, 12, 14, 15) – на внесення майна довгострокового користування;

– запасів (20, 21, 22, 28) – внесення матеріальних цінностей;

– грошових коштів (30, 31, 34, 35) – гроші та цінні папери;

– 42 “Додатковий капітал” – зменшення заборгованості на суму додаткового капіталу, внесеного акціонерами;

– позики банку (50, 60) –внесення часток наданням кредитів;

– 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – Perezарухування заборгованості;

– 66 “Розрахунки з оплати праці” – за рахунок заробітної плати;

– 67 “Розрахунки з учасниками” – за рахунок нарахованих дивідендів;

– 68 “Розрахунки за іншими операціями” – Perezарухування заборгованості.

Як видно, погашення заборгованості може покриватися будь-якими активами або зобов'язаннями, що розширює можливості для створення акціонерних товариств чи підприємств інших організаційних форм. Основною вимогою при утворення такої заборгованості є її погашення протягом року.

Треба звернути увагу на те, що рахунки класу 4 – капіталу, кореспондують, в основному, між собою та рахунками класу 3 – грошовими

коштами та цінними паперами, і лише через рахунок 46 “Неоплачений капітал” здійснюється зв'язок з іншими рахунками класу 1, 2, 3, 5, 6. Разом із тим через рахунок 46 переважно є доступ до рахунка 40 “Зареєстрований(пайовий) капітал”.

Отже, правильне і раціональне ведення цього рахунка має принципове значення для забезпечення інформації про власний капітал та його зміни. Доцільно на цю ділянку призначити досвідченого працівника бухгалтерії, який добре розбирається у фінансових проблемах та бухгалтерському обліку.

### **2.3. Облік додаткового і резервного капіталу**

Додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Додатковий капітал може бути двох видів:

- 1) вкладений;
- 2) не вкладений.

Вкладений додатковий капітал – це сума емісійного доходу, на яку вартість проданих випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Не вкладений додатковий капітал – це сума вартості дооцінки необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших фізичних або юридичних осіб, а також інші різні види додаткового капіталу.

Для обліку цих сум передбачений рахунок 42 "Додатковий капітал", по кредиту якого відображається збільшення додаткового капіталу, по дебету - зменшення. Рахунок 42 має 5 субрахунків.

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.



Емісійним доходом вважається також різниця у вартості отриманих оборотних і необоротних активів, отриманих як компенсація за передані за номінальною вартістю акції, що відображається записами:

Дт 10, 11, 12, 20, 21, 26, 27, 28 ; Кт 421 "Емісійний доход".

На субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" відображається інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, тощо без рішення про зміни розміру статутного капіталу. Сюди відносяться різні внески для фінансово – господарської діяльності підприємства (придбання оборотних і необоротних активів, для реалізації перспективних проектів, покриття збитків тощо). Внески можуть вноситися за рішенням засновників на цілі, пов'язані з подальшим існуванням і розвитком бізнесу. Вони вносяться на добровільних засадах і на умовах, вироблених на зборах засновників. Внески можуть бути безповоротними або повертатись на умовах укладених угод.

При внесенні грошових коштів чи майна робиться запис:

Дт 10, 20, 30, 31; Кт 422 "Інший вкладений капітал".

Повернення грошових коштів чи майна відображається зворотними записами.

На субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" (відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку).

Сума уцінки та до оцінки необоротних і нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій та капітальних інвестицій визначається на основі проведення інвентаризації і оформляється при дооцінці активів запасами:

Дт 10, 11, 12, 14, 15; Кт 423 "Накопичені курсові різниці".

Зворотні записи складаються на суму уцінки, але потрібно відзначити, що такі проводки робляться з рахунками необоротних активів і лише у випадках, коли уцінюються об'єкти, які раніше були до оцінені.

На субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Прикладом таких операцій може бути передача необоротних активів у якості подарунка, передача об'єктів меценатами, добродійними фондами, як допомога постраждалим від стихійного лиха. Така передача повинна бути зафіксована у первинних документах із приміткою, що об'єкти необоротних активів передані безоплатно, і лише за цих умов робиться в обліку запис на їх справедливую вартість:

Дт 10, 11, 12, 15; Кт 424 "Безоплатно одержані необоротні активи".

На суму безоплатно отриманих необоротних активів нараховується амортизація, яка у даному звітному періоді вважається доходом:

Дт 424 "Безоплатно отримані необоротні активи";

Кт 745 "Доход від безоплатно отриманих активів".

Прийняті об'єкти можуть бути зараховані до виробничих запасів, експлуатуватися з усіма наслідками, що з цього випливають (нарахування зносу, передача в оренду, продаж та ін.).

На субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, наприклад: збільшення капіталу за рахунок надходжень довгострокової фінансової допомоги грошима юридичних і фізичних осіб, надходження коштів від санаторів при оголошенні підприємства банкрутом.

На суму отриманих коштів складається запис:

Дт 30 "Готівка";

Дт 31 "Рахунки в банках";

Кт 425 "Інший додатковий капітал".

Повернення коштів оформляється записом:

Дт 425 "Інший додатковий капітал";

Кт 30 "Готівка";

Кт 31 "Рахунки в банках".

Облік додаткового капіталу здійснюється на підставі актів приймання-передачі основних засобів, довідок бухгалтерії, накладних, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Для раціональної організації додаткового капіталу підприємства необхідно, передусім, його правильно класифікувати .

Аналітичний облік додаткового капіталу ведеться у відомості 7.1. в розрізі субрахунків. У відомості показується сальдо на початок місяця (дебет чи кредит), записи в дебет рахунка 42 з кредиту рахунків (10, 13, 44, 11, 12, 14, 15, 20, 22, 28, 35, 40, 41, 43, 45, 46, 74), записи з кредиту 42 в дебет рахунків (10, 11, 12, 13, 14, 15, 20, 22, 25, 26, 28, 30, 31, 35, 46, 48), сальдо на кінець місяця і разом оборот із початку року. Він організується таким чином, щоб забезпечити керівництво інформацією про напрямки використання фондів. Підсумкові кредитові обороти рахунку 42 „Додатковий капітал” у кореспонденції з дебетом інших рахунків в кінці місяця переносяться із Відомості 7. 1 до журналу 7, а із журналу – до Головної книги. Сільськогосподарські підприємства облік додаткового капіталу ведуть у Журналі-ордері 12 с.г. та Головній книзі.

Резервний капітал - це такий вид власного капіталу, який не є зареєстрований. Цей капітал не може утворитись за рахунок результатів діяльності.

Основні джерела утворення резервного капіталу такі:

1. додатковий капітал:  
Дт 42 “Додатковий капітал”  
Кт 43”Резервний капітал”
2. нерозподілений прибуток.

Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоби створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації підприємства.

Політика щодо створення резервного капіталу розробляється з урахуванням ризику роботи на конкретному ринку, рівня конкуренції,

перспектив подальшого росту, характеру продукції, можливостей її збуту та інших факторів. Якщо резервний капітал дорівнює статутному, або навіть перевищує його, то підприємство зможе маневрувати ним, а саме – покривати збитки, сплачувати борги при оголошенні його банкрутом. При недостатньому резервному капіталі справи підприємства можуть бути безнадійними. З іншого боку, створення резервного капіталу вимагає вилучення частини прибутку чи додаткового капіталу з обороту на тривалий період, а це означає з точки зору колективу підприємства недоотримання доходів через зменшення оплати праці, дивідендів на акції та інших виплат за рахунок прибутку. Отже, необхідно вибрати оптимальний варіант для створення резервного капіталу.

Відрахування від прибутку в резервний капітал в бухгалтерському обліку відображається записом:

Дт 44 “Нерозподілені прибутки ( непокриті збитки )”,  
 Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”  
 Кт 43 “Резервний капітал”.

Кошти резервного (страхового) капіталу використовуються відповідно до напрямків, передбачених в установчих документах: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

В бухгалтерському обліку зменшення резервного капіталу відображається наступним чином:

- Дт 43 – Кт 40 ( поповнено статутний капітал за рахунок створеного резерву );
- Дт 43 – Кт 442 ( покрито збитки за рахунок резервного капіталу ).

У випадках, коли нараховуються дивіденди за відсутності прибутків з резервного капіталу необхідно скласти дві проводки. Перший запис робиться на суму нарахованих дивідендів за рахунок статутного капіталу:

Дт 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”; Кт 67 “Розрахунки з учасниками”.

Друга проводка – на поповнення статутного капіталу, який зменшився на суму нарахованих дивідендів:

Дт 43 “Резервний капітал”; Кт 40 “Зареєстрований(пайовий) капітал”.

Синтетичний облік резервного капіталу ведеться в Журналі 7, а аналітичний - в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

#### **2.4. Формування та відображення в обліку нерозподіленого прибутку (збитку минулих років )**

В період функціонування господарські одиниці одержують прибутки (збитки), суми яких, після погашення всіх заборгованостей, є власністю підприємства. Тобто, це є власний капітал, хоча не зареєстрований в засновницьких документах і неперсоніфікований.

Для узагальнення інформації про формування і використання фінансових результатів господарської діяльності підприємства використовується рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

По кредиту рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

- 1) 441 "Прибуток нерозподілений";
- 2) 442 "Непокриті збитки";
- 3) 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

На субрахунку 441 відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 відображаються непокриті збитки, їх списання і здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до П(С)БО "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" відображається кореспонденцією рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

В бухгалтерському обліку прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності шляхом визначення фінансового результату від:

- реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто діяльності, яка є метою створення даного підприємства;
- інших операційних доходів;
- інших фінансових доходів;
- інших доходів;
- надзвичайних доходів.

Процес визначення прибутку чи збитку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складається з двох етапів. На першому етапі визначається дохід від реалізації продукції (товарів, робіт чи послуг), який зменшується на суму податку на додану вартість (акцизного збору). На другому етапі чистий дохід, тобто дохід за мінусом ПДВ (акцизного збору) списується на фінансовий результат. Потім на фінансовий результат списується собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт і послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та нараховані податки. Різниця між чистим доходом і перерахованими вище затратами буде складати нерозподілений прибуток або непокриті збитки.

Отже, нерозподілений прибуток після сплати податків і є елементом власного капіталу.

В бухгалтерському обліку прибуток списують в кредит рахунка 441 “Прибуток нерозподілений” і дебету рахунків :

- 791 “Результат основної діяльності”;
- 792 “Результат фінансових операцій”;
- 793 “Результат іншої звичайної діяльності”;
- 794 “Результат надзвичайних подій”.

Збитки відображаються по дебету рахунка 442 “Непокриті збитки” і кредиту рахунків:

- 791 “Результат операційної діяльності”;
- 792 “Результат фінансових операцій”;
- 793 “Результат іншої звичайної діяльності”;
- 794 “Результат надзвичайних подій”.

Остаточний фінансовий результат - нерозподілений прибуток (непокритий збиток) - визначається як різниця між нерозподіленим прибутком і прибутком, використаним у звітному періоді.

При складанні квартальних звітів порівнюються залишки по рахунках 441 і 443, і, якщо по рахунку 441 буде кредитове сальдо, то підприємство на цю суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, а якщо сума прибутку, використаного у звітному році, перевищує суму нерозподіленого прибутку, то цю різницю відображають на рахунку 442 .

Для обліку операцій на рахунку 44 „Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” використовується Журнал 7, який відкривається на місяць. В Журналі 7 записуються кредитові обороти по рахунку 44 на підставі первинних документів чи аркушів-розшифровок. Вони ж служать для заповнення Відомості 7.2 аналітичних даних до рахунку 44. Підсумкові кредитові обороти за звітний місяць рахунку 44, що відображаються в аналітичних даних, повинні відповідати кредитовим оборотам рахунку 44 в Журналі 7. Ці суми переносяться в Головну книгу. Сільськогосподарські

підприємства для обліку фінансових результатів за рахунком 44 „Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” використовують Журнал-ордер 12 с.г. та Головну книгу.

## **Висновки до розділу 2**

Бухгалтерський облік власного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з цього реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Для обліку статутного капіталу на СГПП „Володар” використовують три основні рахунки: рахунок 40 „Зареєстрований(пайовий) капітал”, рахунок 46 „Неоплачений капітал” та рахунок 45 „Вилучений капітал”.

Складовою частиною власного капіталу є вилучений капітал. Його величина не впливає на суму власного капіталу, а лише показує, що цей капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою. Вилучений капітал повинен бути або перепроданий або анульований. Неоплачений капітал – це сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками. Згідно з положеннями нового Цивільного кодексу якщо протягом першого року після реєстрації підприємства сума статутного капіталу не сплачена повністю, то необхідно зменшити розмір статутного капіталу або ухвалити рішення щодо ліквідації підприємства (це стосується господарських товариств). Правильне і раціональне ведення цього рахунку має принципове значення для забезпечення інформації про власний капітал та його зміни;

Забезпечення майбутніх витрат і платежів створюються підприємством з метою рівномірного включення передбачуваних у майбутньому витрат у витрати виробництва (управління) і таким чином дозволяють вирівнювати проміжні фінансові результати відповідно до загальнорічної тенденції.



## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ І АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ФОРМУВАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

#### **3.1. Завдання та джерела інформації для аналізу та аудиту власного капіталу**

Основними завданнями аудиту операцій з власним капіталом є:

- 1) перевірка достовірності відображення показників щодо власного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності й правильності їх формування та цілеспрямованого використання;
- 2) встановлення обґрунтованості операцій з формування прибутків і збитків, їх використання і розподілу;
- 3) встановлення повноти формування статутного капіталу, відповідності фактичних внесків учасників умовам установчих документів, дотримання строків внесення часток до статутного капіталу;
- 4) перевірка стабільності величини статутного капіталу, його відповідності розміру, визначеному установчими документами.

Предметом аудиту операцій з власним капіталом є процеси та господарські операції, пов'язані зі створенням власного статутного, пайового, додаткового і резервного капіталу, обліком нерозподілених прибутків (непокритих збитків), формуванням вилученого та неоплаченого капіталу, а також відносини, що виникають при цьому між підприємством та його власниками та працівниками.

Основною ціллю діяльності підприємства є одержання прибутку, а необхідною умовою реалізації цієї цілі є збереження власного капіталу. Саме тому слід приділяти важливе значення питанням аудиту та аналізу власного капіталу.

Метою аудиту операцій з власним капіталом є встановлення достовірності первинних даних відносно формування та використання власного

капіталу, повноти й своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу у відповідності до установчих документів та облікової політики, достовірності відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Джерелами інформації для аудиту операцій з власним капіталом є:

- 1) наказ про облікову політику підприємства;
- 2) документи, що підтверджують право власності на майно, що вноситься в якості внеску до статутного капіталу: свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність;
- 3) організаційні документи:  
свідоцтво про державну реєстрацію ; накази та розпорядження; протоколи про результати закритого перепису , про підсумки торгів, зборів засновників, акціонерів; довідки про прийняття на облік в податковому органі, про реєстрацію в органах статистики та відповідних відділеннях позабюджетних фондів; ліцензії на види діяльності, що підлягають ліцензуванню згідно з законодавством; первинні документи з обліку власного капіталу; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку власного капіталу (в СГПП “Володар” використовують журнал – ордер №7 та відомість 7.1.);
- 4) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 5) звітність

При вивченні операцій з власним капіталом використовують прийоми фактичного та документального контролю.

Аудит операцій з власним капіталом доцільно розпочинати з інвентаризації. Об'єктами інвентаризації є зобов'язання підприємства перед власниками, учасниками, пайовиками, акціонерами.

Інвентаризація власного капіталу полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником. Тобто, інвентаризацією

виявляються по відповідних документах залишки, ретельно вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на таких рахунках, встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток у власному капіталі та їх власників.

При цьому можуть бути виявлені факти, коли в якості вкладу до статутного капіталу вносяться основні засоби, виробничі запаси, непридатні для використання (несправні, розукомплектовані, неякісні), і нематеріальні активи, що не мають практичної цінності.

При перевірці формування статутного капіталу необхідно брати до уваги організаційно – правову форму підприємства, що перевіряється. Тому при вивченні операцій з власним капіталом доцільно здійснити перевірки юридичного статусу та права здійснення статутних видів діяльності, складу засновників, структури і управління підприємства, а також фінансових можливостей для досягнення поставлених цілей діяльності.

Аудитор має враховувати те, що складові власного капіталу відображаються в бухгалтерському обліку одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до зміни структури власного капіталу.

В ході дослідження особливу увагу необхідно приділяти вивченню поелементної розшифровки залишків власного капіталу.

Завданнями аналізу власного капіталу:

- оцінка наявності, складу і динаміки джерел фінансування підприємства;
- оцінка виявлення змін в складі і структурі власного капіталу;
- оцінка причин та наслідків зміни власного капіталу підприємства;
- оцінка ефективності використання капіталу;
- відшукування шляхів росту власного капіталу, підвищення рівня його віддачі та фінансової стійкості підприємства.

Джерела аналізу:

1. Фінансова звітність підприємства.

2. Регістри синтетичного та аналітичного обліку:
  - Журнал 7 “Облік власного капіталу та забезпечення зобов’язань”;
  - Відомість 7.1. аналітичних даних рахунка 42 “Додатковий капітал”;
  - Відомість 7.2. аналітичних даних рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

3. Фінансовий план.

Аналіз формування та зміни власного капіталу товариства в деякій мірі є засобом оцінки відповідності дій керівництва чинним законодавчим актам, установчим документам та рішенням зборів акціонерів.

У процесі аналізу правильності формування статутного капіталу акціонерного товариства необхідно перевірити суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, та порядок оцінки вкладів у статутний капітал згідно із засновницькими документами.

Засновники повинні підтвердити свою платоспроможність та законність спрямування джерел коштів на придбання акцій. Обов’язковою умовою для юридичної особи є наявність аудиторського висновку, який підтверджує достовірність даних балансу про наявність у потенційного акціонера вільних власних коштів у грошовій формі для здійснення внесків до статутного капіталу акціонерного товариства в обсягах, передбачених установчими документами, а також оцінки його фінансового стану і платоспроможності.

Слід також здійснити оцінку додержання термінів відкритої підписки на акції та термінів сплати внесків, а при їх порушенні – повноти нарахування пені та сплати пені.

Значення кожного елемента власного капіталу (статутний капітал, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал) за даними балансу потрібно оцінити за показниками питомої ваги до підсумку капіталу та у валюті балансу, а також прослідкувати їх динаміку за звітний період.

Значення статутного капіталу в діяльності підприємства визначається за такими відносними показниками капіталу: частка сплаченого капіталу за мінусом вилученого у зареєстрованому, темпи зміни статутного та власного капіталу, питома вага статутного капіталу у власному капіталі, у валюті балансу та темпи її зміни, розмір статутного капіталу на одного акціонера, розмір статутного капіталу на одну акцію. При наявності відповідних джерел, доцільно проаналізувати тенденції у зміні суми капіталу за ряд попередніх періодів та виявити вплив факторів на її формування.

Детальніший аналіз структури акціонерного капіталу здійснюється за даними синтетичного та аналітичного обліку до рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" у такому порядку: за видами акцій (звичайні, привілейовані, іменні та на пред'явника), в межах видів за кількістю та за номінальною вартістю, за кількістю конвертованих привілейованих акцій у звичайні, за кількістю викуплених акцій окремих видів за період.

Ефективність використання власного капіталу характеризують показники чистої виручки від реалізації продукції на одну грошову одиницю середньої величини статутного, власного капіталу; балансового прибутку на одну грошову одиницю середньої величини статутного, власного капіталу, розмір балансового та прибутку до розподілу в розрахунку на одну акцію та на одного акціонера.

Зміни, що відбуваються у складі акціонерного капіталу протягом звітного періоду, впливають на значення показників прибутковості акцій. Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, розраховують як відношення чистого прибутку, зменшеного на величину дивідендів за привілейованими акціями до середньозваженої кількості простих акцій, що перебувають в обігу. Для отримання середньозваженої кількості акцій слід помножити відповідну кількість акцій в обігу (+ випущені – викуплені) помножити на кількість днів, протягом яких вони перебували в обігу.

Для розрахунку прибутку на потенційну просту акцію слід скорегувати чисельник та знаменник цього рахунку з урахуванням впливу потенційних

простих акцій (фінансових інструментів або інших контрактів, які дають право їхнім власникам на прості акції. Аналіз динаміки і структури власного капіталу акціонерного товариства, необхідно доповнити аналізом якісних параметрів цінних паперів, що ним були випущені.

При аналізі дивідендної політики слід мати на увазі, що в ринкових умовах співвідношення чистого прибутку товариства серед акціонерів у вигляді дивідендів, реінвестованої частини прибутку та наявності нерозподіленого прибутку залежать від ряду чинників: характеру утворення товариства, періоду функціонування, галузевої належності, отриманих фінансових результатів, кількості розміщених привілейованих акцій, розміру дивідендів за ними та міркувань щодо реінвестування.

### **3.2. Аналіз ефективності використання власного капіталу на підприємстві.**

Власний капітал є основою для початку діяльності підприємства і гарантом його стабільності – відносної свободи від зовнішніх джерел фінансування, одним із найістотніших і найважливіших показників. Саме тому власникам товариств різних форм власності слід приділяти значну увагу питанням аналізу власного капіталу.

Отож, в процесі проведення аналізу виділяють такі основні етапи:

Вивчається загальний обсяг власного капіталу та його динаміка; відповідність темпів приросту власного капіталу темпам приросту активів і обсягу реалізованої продукції підприємства; динаміка питомої ваги власного капіталу в загальному обсязі фінансових ресурсів підприємства; Розраховуються показники: власний основний капітал, власний оборотний капітал (чисті оборотні активи); оцінюється їхня величина і динаміка; На основі “Звіту про власний капітал” вивчається склад власного капіталу і зміни, які відбулися в ньому протягом звітного періоду; оцінюються фактори, за рахунок яких відбулися зміни як в обсязі так і в складі власного капіталу; Розглядається

система коефіцієнтів фінансової стійкості підприємства; Оцінюється достатність власних фінансових ресурсів, сформованих на підприємстві та вивчається динаміка рівня ефективності їх використання. Вивчаються основні фактори, які вплинули на зміну рентабельності власного капіталу.

Отже, на першому етапі аналізу на основі даних балансу проводимо вивчення загального обсягу власного капіталу. При подальшому аналізі необхідно вивчити динаміку і структуру власного капіталу, з'ясувати причини змін окремих його складових і дати оцінку цим змінам за аналізований період.

Зміни в складі власного капіталу можуть відбутись внаслідок:

- Переоцінки активів;
- Чистого прибутку (збитку за звітний період);
- Розподілу прибутку;
- Внесків учасників;
- Вилучення капіталу;
- Інших змін у капіталі.

Рух власного капіталу можна розрахувати за допомогою наступних показників: коефіцієнт надходження і коефіцієнт вибуття.

Розрахунок та аналіз руху капіталу показано в аналітичній таблиці 3.1.

Як видно з даних таблиці, величина власного капіталу зросла на 8,9 тис. грн. Це відбулось за рахунок отримання в звітному періоді чистого прибутку в сумі 124,4 тис. грн. Також спостерігається використання іншого додаткового капіталу (78,7 тис. грн.). В 2017 році відбулось відрахування нерозподіленого прибутку до резервного капіталу в сумі 13,1 тис. грн., а також вилучення частки в капіталі у сумі 23,7 тис. грн. Хоча протягом звітного періоду величина власного капіталу зросла незначною мірою, проте в загальному результати аналізу руху власного капіталу заслуговують позитивної оцінки.

Таблиця 3.1

## Аналіз руху власного капіталу

Показники	Статутний Капітал	Пайовий капітал	Додатковий Капітал	Резервний Капітал	Нерозподілені Прибутки	Вилучений капітал	Разом
Залишок на поч. року	14839,5	-	1129,7	-	36,8	-	2650,4
Надходження	-	-	-	-	124,4	-	124,4
Використання	-	-	78,7	-	36,8	-	115,5
Залишок на кін. Року	1483,9	-	1051,0	-	124,4	-	2659,3
Абсолютна зміна залишків	-	-	-78,7	-	87,6	-	8,9
Коеф. Надходження	-	-	-	-	100	-	4,7
Коефіцієнт вибуття	-	-	6,97	-	100	-	4,3

Четвертим етапом аналізу власного капіталу є розрахунок показників фінансової стійкості.

Відповідно до чинного нині законодавства України для оцінювання фінансової стійкості підприємства вирішального значення набуває показник чистих активів, який визначають як різницю суми активів, використовуваних для розрахунку, і суми зобов'язань, взятих до розрахунку.

Згідно з чинним законодавством України для акціонерних товариств, якщо по закінченні другого і кожного наступного фінансового року вартість чистих активів підприємства менша за його статутний капітал, підприємство зобов'язане поінформувати про зменшення свого статутного капіталу до величини, що не перевищує вартість його чистих активів. Тому різниця реального власного і статутного капіталів – основний вихідний показник стійкості фінансового стану підприємства.



На СГПП “Володар” значення даного показника на початок періоду становить 1166,5 тис. грн., а на кінець – 1175,4 тис. грн..

Позитивні складові наведеного виразу можна умовно назвати приростом власного капіталу, а негативні складові – вилученням власного капіталу. Якщо зростання власного капіталу перевищує його вилучення (або дорівнює йому), то різниця реального власного капіталу та статутного капіталу є позитивною (або принаймі не є негативною) і, відповідно, виконується мінімальна умова фінансової стійкості підприємства.

У випадку визначення нестачі реального власного капіталу зусилля потрібно спрямувати на збільшення прибутку, зростання рентабельності, погашення заборгованості учасників (засновників) за внесками у статутний капітал, розподіл чистого прибутку переважно на поповнення резервного капіталу.

Фінансова стійкість відображає рівень ризику діяльності компанії і залежності від залученого капіталу. У результаті здійснення будь-якої господарської операції фінансовий стан підприємства може залишитися незмінним покращитися чи погіршитися. Нестача власних засобів по показниках минулого періоду може свідчити про кризовий стан на підприємстві. На початку року ми можемо спостерігати нестачу засобів для формування запасів і витрат але вже наприкінці періоду підприємство має їх надлишок. Потік фінансово-господарських операцій здійснюваних щодня є причиною переходу з одного типу стійкості в інший. Ріст частки власних засобів свідчить про збільшення фінансової стійкості підприємства однак використання залучених коштів може сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства.

При оцінці рейтингу підприємств інвестора приваблюють ті підприємства які мають найкращу фінансову стійкість. На сьогодні немає єдиної методології для визначення показника за допомогою якого можна якісно оцінити ступінь фінансової стійкості підприємства.

Фінансові коефіцієнти являють собою відносні показники фінансового стану підприємства. Аналіз фінансових коефіцієнтів полягає в порівнянні їх значень з базовими величинами а також у вивченні їхньої динаміки за звітний період і за ряд років. Для точної і повної характеристики фінансового стану підприємства і тенденції його зміни досить порівняно невеликої кількості фінансових коефіцієнтів. Важливо лише щоб кожний з цих показників відображав найбільш істотні сторони фінансового стану.

Для оцінки фінансової стійкості підприємства використовують цілий ряд показників, основним з яких є коефіцієнт співвідношення позичених і власних коштів. Цей показник визначають діленням всієї суми зобов'язань щодо залучених в оборот позичених коштів на суму власних коштів. Він показує, скільки позичених коштів залучається підприємством на одну гривню, вкладених в активи власних коштів.

Коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат власними джерелами дозволяє оцінити рівень автономії підприємства від зовнішнього фінансування. Даний показник показує якою мірою матеріальні запаси покриті власним капіталом і не потребують залучення позикових коштів. Його необхідно розглядати у взаємозв'язку із станом виробничих запасів. Якщо на підприємстві значні надлишкові запаси, то власний оборотний капітал не окриє їх повністю, тому коефіцієнт буде менший одиниці. Про нормальне забезпечення свідчить значення коефіцієнта на рівні 60-80%

Важливою характеристикою стійкості фінансового стану підприємства його незалежності від зовнішніх джерел фінансування є коефіцієнт автономії. Нормальне мінімальне значення коефіцієнта автономії оцінюється на рівні 0,5. Виконання обмеження важливо не тільки для самого підприємства, але і для його кредиторів.

Істотною характеристикою стійкості фінансового стану є також коефіцієнт маневреності власних коштів.

Він показує, яка частина власних засобів підприємства знаходиться в мобільній формі, що дозволяє відносно вільно маневрувати цими засобами.

Високі значення коефіцієнта позитивно характеризують фінансовий стан, але оптимальні його значення сильно залежать від галузі промисловості. В легкій промисловості його значення повинно бути орієнтовно на рівні 0,5.

Згідно з проведеними розрахунками, значення коефіцієнта маневреності на початок періоду становить 0,18, а на кінець – 0,22. Як бачимо, протягом року він дещо підвищився, проте оптимальне його значення має бути в таких межах – 0,3-0,5. З фінансової точки зору, чим вищий є рівень цього коефіцієнта, тим краще він характеризує ступінь мобільності власного капіталу, показує, яка його частина знаходиться в обігу, тобто в тій формі, яка дає змогу вільно маневрувати цими засобами.

Індекс постійного активу використовується для характеристики стану основного капіталу. Він вказує на капіталізовану частку власного капіталу. Розраховується наступним чином:

Таблиця 3.4

## Аналіз показників фінансової стійкості

Показники	На поч.р.	На кін.р.	Зміни
Коефіцієнт співвідношення позичених і власних коштів	0,08	0,06	- 0,02
Коефіцієнт забезпечення	67	79	12
Коефіцієнт автономії	0,92	0,95	0,03
Коефіцієнт маневреності	0,18	0,22	0,04
Індекс постійного активу	0,9	0,8	- 0,1
Коефіцієнт нагромадження	0,1	0,4	0,3

Як видно із даних таблиці, коефіцієнт співвідношення позичених і власних коштів на початок періоду становив 0,08, а на кінець – 0,06, тобто відбулося його зменшення. Це означає, що протягом аналізованого періоду зменшилась частка позичених коштів підприємства. Це з позитивної сторони характеризує стан фінансової стійкості, оскільки чим більша частка власного капіталу, то для кредиторів та інвесторів це краще, оскільки в них є впевненість щодо повернення своїх вкладень підприємством. Чим більша частка власного капіталу і менша – позикового, тим менший фінансовий ризик. Але, як показує практика, ефективність використання позикового капіталу більша, ніж ефективність використання власного. Але в окремих конкретних випадках,

залежно від ситуації, що склалася, може бути вигідним використовувати більше власний капітал, менше позичати позикові кошти і мати менший фінансовий ризик. Отож, від оптимальності співвідношення власного і позикового капіталу значною мірою залежить фінансовий стан підприємства.

Як видно із проведених розрахунків, коефіцієнт забезпечення на початок аналізованого періоду становить 67%, а на кінець – 79%. Це означає, що у СГПП “Володар” рівень автономії підприємства лежить в межах норми, тобто усі його матеріальні запаси повною мірою покриті власним капіталом і не потребують залучення позикового капіталу.

Нормальне мінімальне значення коефіцієнта автономії оцінюється на рівні 0,5. Це означає, що всі зовнішні зобов’язання підприємства можуть бути покриті його власними засобами. В СГПП “Володар” коефіцієнт автономії на початок аналізованого періоду становив 0,92, а на кінець – 0,95. Ріст коефіцієнта автономії свідчить про збільшення фінансової незалежності підприємства, зниження фінансового ризику у майбутньому. Така тенденція з погляду кредиторів підвищує гарантування підприємством своїх зобов’язань.

Оптимальне значення коефіцієнта маневреності власного капіталу становить 0,3-0,5. В СГПП “Володар” на початок періоду становив 0,18, а на кінець – 0,22. З фінансової точки зору, чим вищий є рівень цього коефіцієнта, тим краще він характеризує ступінь мобілізації власного капіталу. Він показує, яка частина власного капіталу знаходить в обігу. Хоча рівень даного показника на даному підприємстві і є незначним, позитивною характеристикою є зростання його значення протягом звітного періоду.

Індекс постійного активу показує яку частку коштів підприємство вкладає в основні засоби. В СГПП “Володар” величина даного показника є значною (0,91 – на початок періоду, 0,83 – на кінець). Це означає, що найбільшу питому вагу у власному капіталі займають необоротні активи. Це з негативної точки зору характеризує фінансову стійкість підприємства. Для виходу із цього становища СГПП “Володар” слід залучати довгострокові кредити. Проте, єдиним позитивним моментом є те, що частка позаоборотних активів у

джерелах власних засобів підприємства протягом аналізованого періоду зменшилась на 0,1.

Коефіцієнт нагромадження власного капіталу показує питому вагу джерел власних засобів, спрямованих на розвиток основної діяльності. Виходячи з даних таблиці, бачимо, що значення даного показника на початок періоду становило 0,1, а на кінець – 0,4, тобто відбулось його зростання. Позитивна динаміка коефіцієнта свідчить про поступове нагромадження власного капіталу.

Таблиця 3.3

## Аналіз тривалості обороту власного капіталу.

Показники	За попередній період	За звітний Період	Зміна
Чиста виручка від реалізації продукції, тис. грн..	2256,8	4325,8	069,0
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн..	2645,3	2654,9	9,6
Коефіцієнт оборотності власного Капіталу	0,9	1,6	0,7
Тривалість обороту власного капіталу	422	221	-201

Згідно із проведеними розрахунками, коефіцієнт оборотності власного капіталу за попередній період становив 0,9, а за звітний – 1,6, тобто, спостерігається його збільшення майже в два рази (на 0,7). Дане підвищення відбулось за рахунок зростання обсягу реалізації. Високий коефіцієнт оборотності свідчить про те, що кредитори більше беруть участь у виробництві, ніж власники. Низький коефіцієнт означає, що певна частина власних коштів не задіяна у виробництві, тому виникає необхідність вкладення власних коштів в інші напрями бізнесу.

Одночасно спостерігається скорочення тривалості обороту власного капіталу, а саме на 201 день (тривалість обороту в попередньому звітному періоді становила 422 дні, а в звітному – 221). Чим менший період обороту капіталу, тим вища при інших рівних умовах ефективність його використання, так як кожний оборот капіталу генерує додатково певну суму прибутку.

### 3.3. Методика проведення аудиту власного капіталу

Аудит власного капіталу починається із перевірки правильності формування та використання статутного капіталу.

Перевірка засновницьких документів, облікових та звітних даних про формування статутного капіталу здійснюється в наступному порядку:

- 1) перевірка наявності і форми установчих документів;
- 2) встановлення відповідності змісту установчих документів вимогам законодавчих і нормативних актів;
- 3) вивчення повноти і дотримання строків внесення статутного капіталу;
- 4) перевірка грошової оцінки вартості майна, що вноситься засновниками в оплату акцій при створенні акціонерного товариства;
- 5) перевірка правильності оподаткування коштів, переданих до статутного капіталу організації її засновниками;
- 6) встановлення законності видів діяльності;
- 7) визначення відповідності розміру статутного капіталу даним установчих документів і законодавству;
- 8) перевірка повноти і правильності формування статутного капіталу;
- 9) встановлення дотримання законодавчо встановлених строків для кінцевих розрахунків з формування статутного капіталу;
- 10) оцінка правильності відображення в обліку формування статутного капіталу;
- 11) встановлення реальності внесення сум до статутного капіталу;
- 12) визначення обґрунтованості змін величини статутного капіталу.

Перевірка наявності і форми установчих документів полягає у встановленні фактичного права підприємства на проведення основної та інших видів діяльності

В ході такої перевірки необхідно встановити:

- чи є в наявності статут та установчий договір;
- наявність свідоцтва про державну реєстрацію підприємства або патент для суб'єктів малого підприємництва;

- предмет діяльності підприємства;
- наявність ліцензії, якщо окремі види діяльності у відповідності з чинним законодавством підлягають ліцензуванню;
- чи передбачено статутом здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
- органи управління товариством;
- чи має право підприємство створювати на території даної країни та за кордоном філії та інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;
- організаційно-правову форму підприємства;
- хто є засновниками підприємства;
- розмір статутного капіталу та часток кожного засновника, які вони повинні внести до статутного капіталу;
- види рахунків, які має право відкривати підприємство в установах банків;
- чи передбачено статутом створення резервного та інших видів капіталу;
- порядок розподілу прибутку підприємства;
- чи своєчасно вносилися зміни до установчих документів, якщо такі були.

За видами діяльності, що підлягають ліцензуванню, перевіряється наявність ліцензій та строки їх дії, так як право підприємства здійснювати такі види діяльності виникає з моменту отримання ліцензії або у зазначеній в ній термін і зупиняється при завершенні строку її дії. Діяльність, що здійснюється без відповідних ліцензій, вважається незаконною. СГПП “Володар” не займається діяльністю, що підлягає ліцензуванню.

Якщо підприємство створювалось декількома засновниками, то повинен бути укладений установчий договір, а статут повинен бути затверджений засновниками. СГПП “Володар” створено двома засновниками: юридичною та фізичною особою, про що і вказано в установчому договорі товариства.

Аудитору необхідно встановити наявність відповідних документів і дотримання процедури затвердження та державної реєстрації господарюючого суб'єкта. Оскільки юридична особа вважається створеною не з моменту прийняття засновниками рішення про її створення, а з моменту її державної реєстрації, потрібно перевірити наявність свідоцтва про державну реєстрацію та перереєстрацію, якщо до засновницьких документів вносились зміни.

При ознайомленні з установчим договором встановлюються визначені умови передачі майна, участі в діяльності, розподілу між учасниками прибутків та збитків, управління діяльністю юридичної особи, виходу засновників (учасників) з його складу тощо. При цьому аудитор повинен дослідити дотримання підприємством кожної з таких умов.

Наступним етапом аудиту є перевірка додержання статуту. Статут підприємства є обов'язковим не лише для членів підприємства, а й для всіх установ, організацій, підприємств і осіб, що вступають у відносини з таким підприємством. Статут як правовий документ регламентує основні питання діяльності підприємства і має юридичну силу підзаконного акту.

Під час перевірки необхідно брати до уваги організаційно-правову форму підприємства. Наприклад, в статуті акціонерного товариства, затвердженому засновниками, крім відомостей про розмір статутного капіталу повинна міститись інформація про категорії акцій, що випускаються товариством, їх номінальну вартість та кількість, права акціонерів тощо.

При перевірці розміру статутного капіталу підприємства аудитор враховує, що мінімальний розмір статутного капіталу визначається законом для кожного виду юридичних осіб. При цьому, якщо в ході перевірки встановлюється, що величина чистих активів відповідно до даних річного звіту стала меншою, ніж зареєстрований власний капітал, необхідно перевірити, чи проводилось підприємством зменшення статутного капіталу до величини, що не перевищує вартості його чистих активів.

Перевірка операцій по розрахунках із засновниками передбачає вивчення наступних питань:



- 1) чи своєчасно і в якому розмірі засновники внесли свою частку до статутного капіталу підприємства;
- 2) в якому вигляді внесено частки учасників до статутного капіталу і чи правильно оформлено документи на ці операції;
- 3) чи правильно проводиться нарахування доходів від участі в капіталі підприємства.

В СГПП “Володар” також перевіряється чи дотримується відповідність записів в первинних документах записам у журналі № 7 по рахунку 46 і Головній книзі.

Далі проводиться перевірка наявності і правильності оформлення документів, що підтверджують факти розрахунків із засновниками.

Реальність внесків до статутного капіталу аудитор встановлює шляхом дослідження наявності і правильності оформлення документів, що підтверджують факти розрахунків із засновниками. В підтверджувальних документах повинно бути посилання на формування статутного капіталу, що важливо не тільки для цілей бухгалтерського обліку, але і для цілей оподаткування - обґрунтування правильності застосування пільг по податках.

Свій внесок до статутного капіталу засновники СГПП “Володар” внесли грошовими коштами на розрахунковий рахунок товариства.

При перевірці надходження основних засобів і нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу слід обов'язково проаналізувати договори про внесення необоротних активів, впевнитись у тому, що вартість, яка відображена по необоротних активах відповідає вартості у договорі.

За деякими видами засобів, що вносяться в рахунок внесків до статутного капіталу, необхідна наявність документів, що підтверджують право власності на таке майно (нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби інтелектуальна власність тощо).

Перевірка правильності формування статутного капіталу в акціонерних товариствах полягає у вивченні дотримання наступних вимог:

- 1) яка номінальна вартість акцій, що формують статутний капітал товариства, придбаних акціонерами;
- 2) чи однакова номінальна вартість усіх звичайних акцій;
- 3) чи дотримуються умови внесення коштів засновниками при створенні АТ;
- 4) чи поширюються акції ЗАТ лише між учасниками і чи не поширюються вони шляхом підписки і купівлі-продажу на біржі;
- 5) чи відповідає форма оплати договору про створення товариства чи статуту (грошовими коштами, цінними паперами, іншим майном чи майновими-правами, що мають грошову оцінку тощо):
  - б) чи проведена реєстрація випусків акцій акціонерним товариством;
  - 7) чи дозволяє аналітичний облік отримувати інформацію про засновників, стадії формування капіталу, види акцій тощо.

Аналізуючи правильність оплати акцій, аудитор звертає увагу на те, чи не допускається оплата акцій (частки) шляхом заліку коштів, отриманих в кредит, засобів, отриманих під заставу, бюджетних коштів тощо.

При перевірці формування статутного капіталу необхідно встановити правильність оцінки майна, що вноситься в рахунок оплати акцій (вкладів). Грошова оцінка такого майна повинна відбуватись за згодою між засновниками (учасниками), а у випадках, передбачених законодавством, підлягає незалежній експертній оцінці.

Наступним етапом аудиту є перевірка дотримання строків оплати статутного капіталу. Фактичне надходження внесків засновників перевіряється на підставі первинних документів і записів в реєстрах по рахунку 46. Дебетове сальдо по цьому рахунку показує заборгованість, яка обліковується за акціонерами (учасниками) з оплати підписки на акції (внесків до статутного капіталу). При цьому необхідно перевірити своєчасність погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу і реальність дебетового сальдо. Для перевірки дотримання строків оплати доцільно встановити дати реєстрації товариства та розміщення додаткових акцій, строк погашення

заборгованості по оплаті акцій, що визначаються статутом або рішенням про розміщення додаткових акцій, наявність заборгованості засновників по оплаті акцій.

Окрім первинних даних обов'язковою є перевірка достовірності даних, відображених в облікових регістрах, що підтверджують факт оплати акцій (виписки банку, об'яви на внесок готівкою, прибуткових касових ордерів, актів оприбуткування майна тощо).

Доцільно також виявити відповідність дат і сум, відображених в прибуткових касових ордерах та Касовій книзі по грошових коштах, що надійшли в рахунок оплати акцій; дат і сум, відображених в облікових регістрах на відповідних рахунках бухгалтерського обліку та первинних документах, які підтверджують фактичне надходження грошових коштів та майна в рахунок оплати акцій. При цьому поряд з перевіркою достовірності інформації, встановлюється правильність оформлення первинних документів.

Аудитор також здійснює перевірку обґрунтованості змін величини власного капіталу.

Якщо протягом звітного періоду у господарюючого суб'єкта мали місце зміни у величині власного капіталу, то такі операції підлягають детальному вивченню. Аудитор при цьому повинен встановити правомірність таких змін, а також правильність та своєчасність записів в бухгалтерському обліку. Слід також враховувати, що зміни можуть проводитись в добровільному і в примусовому порядку. Збільшення статутного капіталу здійснюється, як правило, на добровільній основі з метою додаткового залучення капіталу або інших активів.

Під час перевірки виявляються джерела збільшення статутного капіталу.

Аудитору слід враховувати, що статутний капітал акціонерного товариства може бути збільшений шляхом випуску нових акцій або підвищення номінальної вартості раніше випущених акцій, збільшення статутного капіталу для покриття понесених підприємством збитків не допускається.

У випадку, якщо аудитором встановлено, що відбувалась зміна розміру статутного капіталу, необхідно перевірити правомірність прийняття такого рішення, а також обґрунтованість зміни. Рішення приймається вищим органом управління - загальними зборами акціонерів. Якщо рішення було прийнято Радою директорів, то необхідно впевнитися в тому, що їй належить таке право відповідно до статуту або рішенням загальних зборів акціонерів.

Перевірка обґрунтованості змін власного капіталу здійснюється за даними записів по рахунку 40 з використанням статуту товариства, зареєстрованих змін і доповнень до нього, протоколів загальних зборів акціонерів та виписок з них, виписок з рішень Ради директорів, а також звітності товариства.

Оскільки зміни капіталу завжди пов'язані з внесенням відповідних змін до статуту, який набуває сили для третіх осіб з моменту його державної реєстрації, необхідно прослідкувати, щоб бухгалтерські записи по рахунках були проведені не раніше цього моменту і, відповідно, у звітності була відображена сума капіталу, яка відповідає статуту.

При збільшенні капіталу шляхом додаткового розміщення акцій необхідно прослідкувати, щоб їх випуск відбувався в межах встановленої статуту кількості оголошених акцій. Якщо додаткове розміщення здійснюється не в перше, то можлива до розміщення кількість буде визначатися як різниця між числом оголошених в статуті акцій певних категорій і видів та розміщених раніше додаткових акцій тих же категорій і видів. Випуск акцій в більшій кількості дозволяється лише в тому випадку, якщо загальними зборами акціонерів, поряд з прийнятим рішенням про зміну величини статутного капіталу, було прийнято рішення про збільшення кількості оголошених акцій, тобто були внесені зміни до Статуту товариства. Так як рішення про збільшення кількості оголошених акцій може бути прийняте тільки загальними зборами акціонерів, то контролеру доцільно уточнити підсумки голосування.

Якщо товариство в звітному періоді зменшило статутний капітал, необхідно в'яснити причину прийняття такого рішення. В будь-якому випадку слід перевірити наявність фактів, які вимагають зменшення власного капіталу.

При цьому необхідно пам'ятати, що загальні збори акціонерів не можуть приймати рішення про зменшення власного капіталу, якщо його величина менше встановленої законодавством.

Якщо причиною зменшення власного капіталу є несвоєчасність реалізації акцій, неоплачених у встановлений строк, то необхідно перевірити: чи проводився запис в реєстрі акціонерів; чи поверталось майно або інші кошти, внесені в оплату акцій до закінчення встановленого терміну; чи діяло товариство відповідно до статуту, вимагаючи оплати неустойки за невиконання зобов'язань по оплаті акцій. При зменшенні власного капіталу внаслідок несвоєчасної реалізації акцій, викуплених у акціонерів, слід впевнитися в тому, що товариство дійсно мало право їх викупати.

Згідно даного порядку після державної реєстрації статутний капітал в сумі здійсненої підписки на акції, зафіксованої в статуті, відображається по кредиту рахунку 40 в кореспонденції з рахунком 46. Таким чином, одразу ж після реєстрації товариства по кредиту рахунку 40 повинна бути відображена сума, яка відповідає розміру капіталу, передбаченому Статутом. Порівняння даних відбувається за схемою (рис. 3.1).



Рис. 3.1 Порядок порівняння показників власного капіталу

Аудитору необхідно також вивчити порядок виходу співвласників з підприємства, що повинен бути передбачений статутом, а також документи, що

підтверджують згоду сторін. Зокрема, при здійсненні контролю на СГПП “Володар” співвласник повинен подати співзасновникам нотаріально засвідчену письмову заяву про свій вихід. А загальні збори учасників, у разі прийняття позитивного рішення, видати копію протоколу або виписку з книги протоколів учасників, який вибув з товариства. Такі документи разом з іншими документами подаються для реєстрації змін в засновницьких документах.

Аудитор повинен приділяти значну увагу цим питанням, так як відомі факти отримання засновником від підприємства великих позик з подальшим виходом не тільки зі складу засновників цього підприємства, а й його ліквідацією пайового капіталу, до якої записуються підсумки по книгах аналітичного обліку.

Особлива увага при цьому звертається на повноту оприбуткування вступних внесків в спеціальній відомості і своєчасність оформлення на них прибуткових касових ордерів. Для цього аудитор вибірково порівнює кооперативні книжки пайовиків, відомості прийому пайових внесків і книги аналітичного обліку.

В процесі контролю вивчається також правильність розрахунку відрахувань від прибутку на пайові внески і законність їх виплати членам кооперативу. Якщо на підприємстві частина збитку згідно річного звіту покривалась за рахунок коштів пайового капіталу, то необхідно перевірити наявність постанови загальних зборів, точність визначення суми, що підлягає списанню з особових рахунків членів кооперативу, оформлення записів в членських книжках про списання пайових внесків на покриття збитку.

Аудитор також проводить вивчення джерел формування та правильності витрачання резервного капіталу.

Відповідно до законодавства підприємства повинні створювати резервний капітал, з метою покриття невиробничих втрат і збитків, а також виплат доходів (дивідендів) учасникам при відсутності або недостатній кількості прибутку звітного року. Розмір резервного капіталу не повинен бути

більшим 25 % величини статутного капіталу і не меншим величини, що встановлена законодавчо.

При аудиті необхідно приділити увагу тому, з яких джерел походить формування капіталу, якою є його величина згідно з установчими документами, чи відповідає величина резервною капіталу законодавчо встановленим нормам.

В ході аудиту резервів необхідно вивчити наступні питання:

- 1) чи є на підприємстві рішення про створення резервів і яких саме;
- 2) чи правильно проведено розрахунок суми резерву на наступний рік;
- 3) чи змінилася сума створеного резерву на кінець року порівняно з даними на початок року;
- 4) за яких причин резерв не було використано наприкінці року, та як ці суми можуть бути використані в наступному році;
- 5) яка доцільність створення резервів за умови, що із року в рік спостерігається перехід значних сум нарахованих резервів;
- 6) в якому місяці було створено резерв.

Оскільки створення резерву впливає на зменшення прибутку підприємства, необхідно проаналізувати доцільність його створення і напрями використання. Окрім цього необхідно перевірити, чи використовуються кошти резервного капіталу за призначенням. Він може бути направлений на покриття збитку за звітний рік, на виплату доходів засновникам при відсутності або недостатності прибутку звітного року тощо, що повинно відповідати Статуту та іншим документам.

Обов'язковим етапом аудиту є вивчення формування і використання нерозподіленого прибутку.

За підсумками звітного року у господарюючого суб'єкта утворюється балансовий прибуток (збиток), який є кінцевим фінансовим результатом (прибутком або збитком).

При проведенні такої перевірки значну увагу слід приділити вивченню правильності формування прибутку (збитку) та його відповідного відображення на рахунках. Досить важливим є вивчення використання прибутку, при цьому

слід встановити, на що буде здійснюватися його використання, відповідність нормативним документам, правильність відображення в обліку.

Завершальним етапом перевірки є узагальнення виявлених відхилень в обліку власного капіталу порівняно з діючим законодавством і обґрунтованість позицій щодо їх усунення. Так, якщо аудитор вважає, що виявлені порушення неістотні, не впливають на законність подальшого функціонування підприємства, не наносять шкоди державі, власникам і кредиторам, то він має право видати позитивний висновок (в залежності від результатів перевірки інших об'єктів контролю згідно аудиторської програми).

Якщо аудитор не виявив ніяких порушень в обліку формування власного капіталу, то він не повинен бути повністю впевненим в ідеальності проведеної перевірки. Тут необхідний не тільки юридичний (правовий), але і економічний підхід. Тому слід, крім того, встановити: чи забезпечує величина власного капіталу обсяг діяльності підприємства і яка питома вага його в загальній сумі власних джерел. Від цього залежить ступінь довіри до підприємства зі сторони потенційних інвесторів, а також, в деякій мірі, стійкість підприємства при непередбачуваних обставинах.

У тому ж випадку, коли аудитор виявив істотні порушення в статутних документах, а також в обліку власного капіталу, які ставлять під сумнів законність функціонування підприємства, чи наносять шкоду державі, власникам (акціонерам) і кредиторам, то він повинен надати час керівництву економічного суб'єкта для усунення виявлених порушень. Якщо це не буде виконано, то аудитор буде змушений дати негативний аудиторський висновок.

### **Висновки до розділу 3**

Основною ціллю діяльності підприємства є одержання прибутку, а необхідною умовою реалізації цієї цілі є збереження власного капіталу. Саме тому слід приділяти важливе значення питанням аудиту та аналізу власного капіталу.



Предметом аудиту операцій з власним капіталом є процеси та господарські операції, пов'язані зі створенням власного статутного, пайового, додаткового і резервного капіталу, обліком нерозподілених прибутків (непокритих збитків), формуванням вилученого та неоплаченого капіталу, а також відносини, що виникають при цьому між підприємством та його власниками та працівниками.

Метою аудиту операцій з власним капіталом є встановлення достовірності первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти й своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу у відповідності до установчих документів та облікової політики, достовірності відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Метою аналізу показника власного капіталу слід приділяти значну увагу. Він є чи не найважливішим серед усіх інших тому, що достатня величина власного капіталу підприємства є гарантом його стабільності і свободи від зовнішніх джерел фінансування;

Для виміру, оцінки й аналізу капіталу використовується безліч показників. У той же час необхідно відзначити, що капітал є категорією, що має складну економічну природу, і показники його не відбиваються прямо у фінансовій звітності підприємства. Тому одержання показників капіталу можливо тільки з застосуванням розрахункових і аналітичних методів. Дані обставини, у свою чергу, і визначають гостру необхідність у розробці і використанні при проведенні оцінки й аналізу капіталу системи показників, що найбільше повно характеризують його стан, рух і ефективність використання.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

При написанні даної дипломної роботи ми дослідили економічну суть поняття „власний капітал”, визначили його структуру та основні види, порядок формування власного капіталу на підприємствах різних організаційно – правових форм, а також методику фінансового обліку усіх складових частин власного капіталу, методику здійснення аудиту власного капіталу і провели аналіз власного капіталу в СГПП „Володар”.

Внаслідок цього можна зробити такі висновки:

1. В економічній літературі не дано єдиного і вичерпного визначення поняття „власний капітал”. Ми вважаємо, що найбільш точним і таким, що відповідає суті є наступне: власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

2. початок діяльності підприємства неможливий без наявності певного стартового капіталу, проте порядок формування власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм дуже відрізняється. Наприклад, в господарських товариствах створюється власний капітал, який складається з вартості вкладів його засновників; в акціонерних товариствах статутний капітал поділяється на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості; на державних підприємствах статутний капітал являє собою державні кошти, виділені у постійне користування і розпорядження госпрозрахунковому підприємству у вигляді основних засобів та оборотних коштів; в кооперативних підприємствах і організаціях роль власного капіталу виконує пайовий капітал, який утворюється за рахунок пайових внесків членів спілок;

3. порядок формування власного капіталу, ведення обліку та контролю власного капіталу неможливо проводити без нормативно-правового регулювання.

4. бухгалтерський облік власного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з цього

реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо. Величина власного капіталу не є постійною. Вона може збільшуватись або зменшуватись в залежності від рішення засновників, але для господарських товариств вона не може бути меншою від законодавчо встановленого рівня;

5. Складовою частиною власного капіталу є вилучений капітал. Його величина не впливає на суму власного капіталу, а лише показує, що цей капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою. Вилучений капітал повинен бути або перепроданий або анульований. Неоплачений капітал – це сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками. Згідно з положеннями нового Цивільного кодексу якщо протягом першого року після реєстрації підприємства сума власного капіталу не сплачена повністю, то необхідно зменшити розмір власного капіталу або ухвалити рішення щодо ліквідації підприємства (це стосується господарських товариств). Правильне і раціональне ведення цього рахунку має принципове значення для забезпечення інформації про власний капітал та його зміни;

6. Додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів, безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу. Для обліку цих сум використовується рахунок 42 “Додатковий капітал”. Додатковий капітал може направлятись на збільшення статутного, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків. Призначення резервного капіталу полягає в тому, що створюється певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації підприємства;

7. Для узагальнення інформації про формування і використання фінансових резервів господарської діяльності підприємства використовується рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

На цьому пасивному рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулого років, а також використаного в поточному році прибутку;

8. Забезпечення майбутніх витрат і платежів створюються підприємством з метою рівномірного включення передбачуваних у майбутньому витрат у витрати виробництва (управління) і таким чином дозволяють вирівнювати проміжні фінансові результати відповідно до загальнорічної тенденції. Забезпечення майбутніх витрат і платежів відносяться до власного капіталу лише тоді, коли вони використовуються за призначенням;

9. Метою контролю операцій з власним капіталом є встановлення достовірності первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу у відповідності до установчих документів. Метою аналізу є оцінка наявності і складу власного капіталу підприємства та відшукування шляхів його росту, підвищення його віддачі та покращення фінансової стійкості підприємства;

10. Метою аналізу показника власного капіталу слід приділяти значну увагу. Він є чи не найважливішим серед усіх інших тому, що достатня величина власного капіталу підприємства є гарантом його стабільності і свободи від зовнішніх джерел фінансування;

11. Аудит є одним з невід'ємних видів незалежного фінансового контролю, що забезпечує завчасне виявлення відхилень в системі ведення бухгалтерського обліку власного капіталу. Аудит власного капіталу здійснюється поетапно. Аудитори перевіряють правильність формування власного капіталу, дотримання строків оплати власного капіталу, обґрунтованість змін величини власного капіталу, порядок виходу співвласників з підприємства. Завершальний етап – складання аудиторського висновку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Ажнюк М.О. Основи економічної теорії: навч. посіб./ М.О. Ажнюк, О.С.Передрій.-К.:Знання, 2010.-368с.
2. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження: Наук.–практична конф. / Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.– К.: Піраміда, 2010.– 144 с.
3. Аудит: Навч.–метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.Я.Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко та ін. – К.: КНЕУ, 2009. – 268 с.
4. Барановський О.І. Фінансова безпека. – К.: Фенікс, 2010. – 338 с.
5. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія / І.В. Басанцов. – К. : Корпорація, 2016. – С. 234.
6. Безпека економічних трансформацій: Зб.матеріалів „круглого столу” / під ред. Я .А.Жаліло. – К.: НІСД: „Альтепрес”, 2010. – 386 с.
7. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. Вип. 28. С.187-193.
8. Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2016. – 888с.
9. Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В.. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2016. – 888с.
10. Білуха М.Т, Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д-ра екон. наук, проф. М.Т. Білухи. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2016. – 888 с.
11. Бондар М.І. Звітність підприємства:навч. по осіб./ М.І. Бондар.-К.: ЦУЛ,2015.-570с.
12. Бруханський Р.Ф. Вектори розширення предмета бухгалтерського обліку Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези

доповідей V міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 6 жовтня 2018 року). Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. С. 13-16.

13. Бруханський Р.Ф. Галузева специфіка обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств Сучасний стан і перспективи розвитку обліку, аналізу та фінансового забезпечення підприємств агропромислового виробництва: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 9-10 листопада 2017 р./ Харк. нац. аграр. ун-т. Харків: ХНАУ, 2017. С. 10-13.

14. Бруханський Р.Ф. Генерування системи управління вартістю на основі стратегічно орієнтованої системи обліку Право, економіка та управління: генезис, сучасний стан та перспективи розвитку : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю економіко-правового ф-ту ОНУ імені І. І. Мечникова (м. Одеса, 14-15 верес. 2018 р.) / ОНУ імені І. І. Мечникова. Одеса : Фенікс, 2018. С. 191-195.

15. Бруханський Р.Ф. Послідовність генерування моделі стратегічного управлінського обліку Глобальні принципи фінансового, облікового та аналітичного забезпечення аграрного сектора економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м.Харків, 8-9 листопада 2018 р.). Вип. 1. ХНАУ, 2018. С. 9-12.

16. Бруханський Р.Ф. Розширення інформаційного спектру облікової системи підприємства Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. С. 26-28.

17. Бруханський Р.Ф. Стратегічна парадигма управлінського обліку Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 79-81.

18. Бруханський Р.Ф. Традиційні обмеження (цінності) бухгалтерського обліку в фарватері стратегічного менеджменту аграрних підприємств Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі

економіки в умовах євроінтеграції : збірник матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (24 листопада 2017 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Ю. С. Бездушна. К. : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 20-24.

19. Бурковська А.В. Маркетинговий аудит: навч. посіб./А.В. Бурковська.- К.: ЦУЛ, 2014.-208с.

20. Бурова Т. А., Корнієнко О. С. Бухгалтерський облік та аудит для менеджерів: навч. посібник / Національний ун–т кораблебудування ім. адмірала Макарова. Інститут післядипломної освіти. – Миколаїв : НУК, 2017. – 128с.

21. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник /Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – Житомир : Рута, 2010. – 544 с.

22. Бутко А.Д., Марченко Б.М. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави // Фінанси України. – 2013. – № 8. – С.127 – 135.

23. Бухгалтерський облік в галузях економіки: підручник для студентів вищих навчальних закладів/ В.Б. Загорай , М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За редд. В.Б. Захожая, М.Ф. Базась. – К.:МАУП, 2015. – 986

24. Бухгалтерський облік в документах: Навчальний посібник. / Під редакцією Л.Н. Чернелевського. – 2-ге вид., перероб. І доп. – К.:Кондор, 2017.– 430 с.

25. Бухгалтерський облік в Україні з використанням положень (стандартів) бухгалтерського обліку/М.І. Должанський, А.М. Должанський.- Львів: В-во ЛБІ, 2013.- 494с.

26. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Навч. посібник 3-тє видання доповнене і перероблене/ Укладачі Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник.- Тернопіль: Економічна думка, 2002.-322 с.

27. Бухгалтерський облік та звітність в Україні: Збірник нормативно-правових актів/Укладачі М.І. Камлик.-К.: Атіка, Літера ЛТД, 2010.-752с.

28. Василенко В.А., Ткаченко Т.І. Стратегічне управління. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2013. – 396 с.

29. Величко О., Голов С., Зубілевич С., Костюченко В., Легка В.. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України: Порівняльно–правове дослідження / Центр європейського та порівняльного права / Сергій Голов (наук.ред.). – К. : Арт–медіа, 2015. – 584с.
30. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник /М.О. Виноградова.-К.: ЦУЛ, 2014.-500с.
31. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Є. Контроль і ревізія: навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисп.-К.:КНЕУ,2010.-166с.
32. Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) – Тернопіль: Економічна думка, 2003.-480с.
33. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін. – К.: АВТ, 2017. – 424 с.
34. Гушко С. В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств / Криворізький економічний ін–т Державного вищого навч. закл. "Київський національний економічний ун–т ім. Вадима Гетьмана". – К., 2017. – 265с.
35. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. – Кіровоград : ТОВ "Імекс–ЛТД", 2006. – 323с.
36. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, М.В. Бариніна-Закірова, А.В. Мамишев, К.В. Павлюк. – К. : НДФІ, 2014. – 320 с.
37. Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.
38. Дідоренко Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали



Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

39. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія / Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 92с.

40. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль: Конспект лекцій / Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2010. – 60с.

41. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л.В. Дікань. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 327 с.

42. Економічний аналіз: Навч.посібник /М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред. акад.. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка.- К.: КНЕУ, 2011.- 540 с.

43. Енциклопедія бухгалтерських проводок // Бухгалтерія. - 2015. - №43 (458). - с. 196-199.

44. Єрмошенко М.М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення. – К.: КНТЕУ, 2014. – 309 с.

45. Ждан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль» / Т.А. Ждан // Науковий журнал «Причорноморські економічні студії». – 2018. - №16. – С.161-168

46. Закон України №227522«Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018

47. Завитій О.П. Особливості формування стратегії економічного розвитку регіонів в сучасних умовах. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах ілюзії та прагматичної реабілітації соціуму». м. Кам'янець-Подільський (26-27 квітня 2018 р), Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж, 2018. С.88-90.

48. Завитій О.П. Стратегічне управління розвитком економічних систем на регіональному рівні Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2018. 167 с. С. 116-118.

49. Завитій О.П. Фінансово-господарський контроль . Опорний конспект лекцій для студентів 5 курсу денної і заочної форми навчання спеціальності Облік і аудит. - Тернопіль ПП Шпак, 2011. - 96с.

50. Завитій О.П. Цифрова економіка – економіка віртуального світу Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 76-77.

51. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств/ О.П.Завитій//Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки.2015.-№2-с.198-207

52. Загородній А. Г., Корягін М. В., Єлісєєв А. В., Полякова Л. М. Аудит: теорія і практика / Національний ун–т "Львівська політехніка". – 2. вид., перероб. та доп. – Л. : Видавництво Національного ун–ту "Львівська політехніка", 2014. – 456с.

53. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.(поточна редакція від 16.11.2018)

54. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р. №140-У [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

55. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку: монографія / Ірина Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168

56. Іванова І.М. Сучасні європейські моделі системи фінансового контролю // Теорії мікро– макроекономіки: Зб. наук. праць проф. викл. складу і аспірантів, Випуск 21 / За ред. проф. Мальвина Ю.М., Ніколенка Ю.В. – К.: Знання України, 2015. – С. 74–76.

57. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Фінансовий контроль. – 2012. – № 1. – С.51.
58. Калюга Є.В. Фінансово–господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка–Центр, 2012. – 360 с.
- 59.
60. Контроль і ревізія: конспект лекцій для студентів напрямку підготовки Облік і аудит/уклад. Матюк Л.В.-ЛНТУ,2018.-86с.
61. Копилов В. А., Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Ярошенко Ф. О., Швець В. Г.. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4 т. / Науково–дослідний фінансовий ін–т / Микола Янович Азаров (голова ред.кол.) – К. : НДФІ, 2017.
62. Кравченко Ю. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні// Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 46-52
63. Кундря О. Оцінка обліку капіталу підприємства // Баланс.-2017.- №6.
64. Кушина О. Статутний фонд ТОВ: відступаємо частку // Бухгалтерія.-2002.-№48.
65. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. – К.: НДФІ, 2016. – 240 с.
66. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник./За ред.. В.Я. Амбросова. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Вд «Професіонал», 2015. – 896 с.
67. Мацегора І.А. Облік статутного капіталу ВАТ в сучасних умовах // Збірник наук. праць кафедри економічного аналізу.- Випуск 12.- Тернопіль: В-во "Економічна думка".-2013.
68. Мельничук В. Аудит статутного капіталу підприємства // Економіка. Фінанси. Право.-2010.- №6.

69. Мельничук В.Г. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 21 – 28.
70. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. – 2002.– № 2 – С.33 – 36.
71. Новикова С. Збільшення статутного фонду за рахунок основних засобів//Бухгалтерія.-2005.-№9/1.
72. Новіков С. Повернення частки учаснику: особливості обліку // Все про бухгалтерський облік.-2012.-№ 49.
73. Онищенко Т., Котик Н. Альбом бухгалтерських проводок.-Х.:Фактор, 2017.-92с.
74. Організація бухгалтерського обліку. Навч. Посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник, М.М.Шигун, С.М.Шулепанова; 2-е вид.доп. і перероб.-Житомир:ЖІТІ, 2010.-576с.
75. Паржин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посібник.- М: Знання, КОО, 2014.- 245с.
76. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Положення (стандарти), плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку. Ч. 4. – Луганськ, 2014. – 640 с.
77. Погорелова Н. Внесок до статутного фонду основними засобами // Все про бухгалтерський облік.-2011.- №103.
78. Політична економія. Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів/ За ред. В.О.Рибалкіна, В.Г.Бодрова. – К.: Академвидав, 2010. – 672 с.
79. Про аудиторську діяльність, Закон України від 22.04.1993 № 3125–ХІІ // Відомості ВРУ від 08.06.1993 р., № 23, ст. 243.
80. Пуцентейло П.Р. Завитій О.П. Особливості формування стратегії управління економічним розвитком регіону. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. № 27. С. 298–308.
81. Пуцентейло П.Р. Інституційне забезпечення економічного розвитку аграрного сектору України. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ

столітті : національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. П'ятнадцятої Ювілейної Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених [м. Тернопіль, 29-30 берез. 2018 р.] / редкол. : Л. П. Амбрик, О. В. Борисяк, М. М. Брик [та ін.] ; відп. за вип. В. О. Онищук. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. (276 с.) С. 205-207.

82. Пуцентейло П.Р. Стратегічні управлінські орієнтири економічного розвитку регіону. Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, 2018. 559 с. С. 205-208.

83. Рижикова О. Внески до статутного капіталу нематеріальних активів і ТМЦ // Все про бухгалтерський облік.-2017.-№103.

84. Романів Є.М. Контроль і ревізія. Нормативно-практичні матеріали : навч. посіб. / Є.М. Романів, Р.Л. Хомяк, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Л. : Нац. ун-т „Львівська політехніка” („ІНТЕЛЕКТ”, Інститут післядипломної освіти) : Інтелект-Захід, 2016. – 320с.

85. Рябініна О. Деякі проблеми обліку статутного капіталу // Економіст.-2008.- №4.

86. Савченко В.Я. Аудит.- Київ: КНЕУ, 2012.-322 с.

87. Спільник І., Палюх М. Суб'єктивний фактор і ризики в аналітичній діяльності бухгалтера Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с. С. 127-129.

88. Спільник І., Палюх М. Цифровий формат фінансової звітності: сутність, переваги, перспективи Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 115-117.

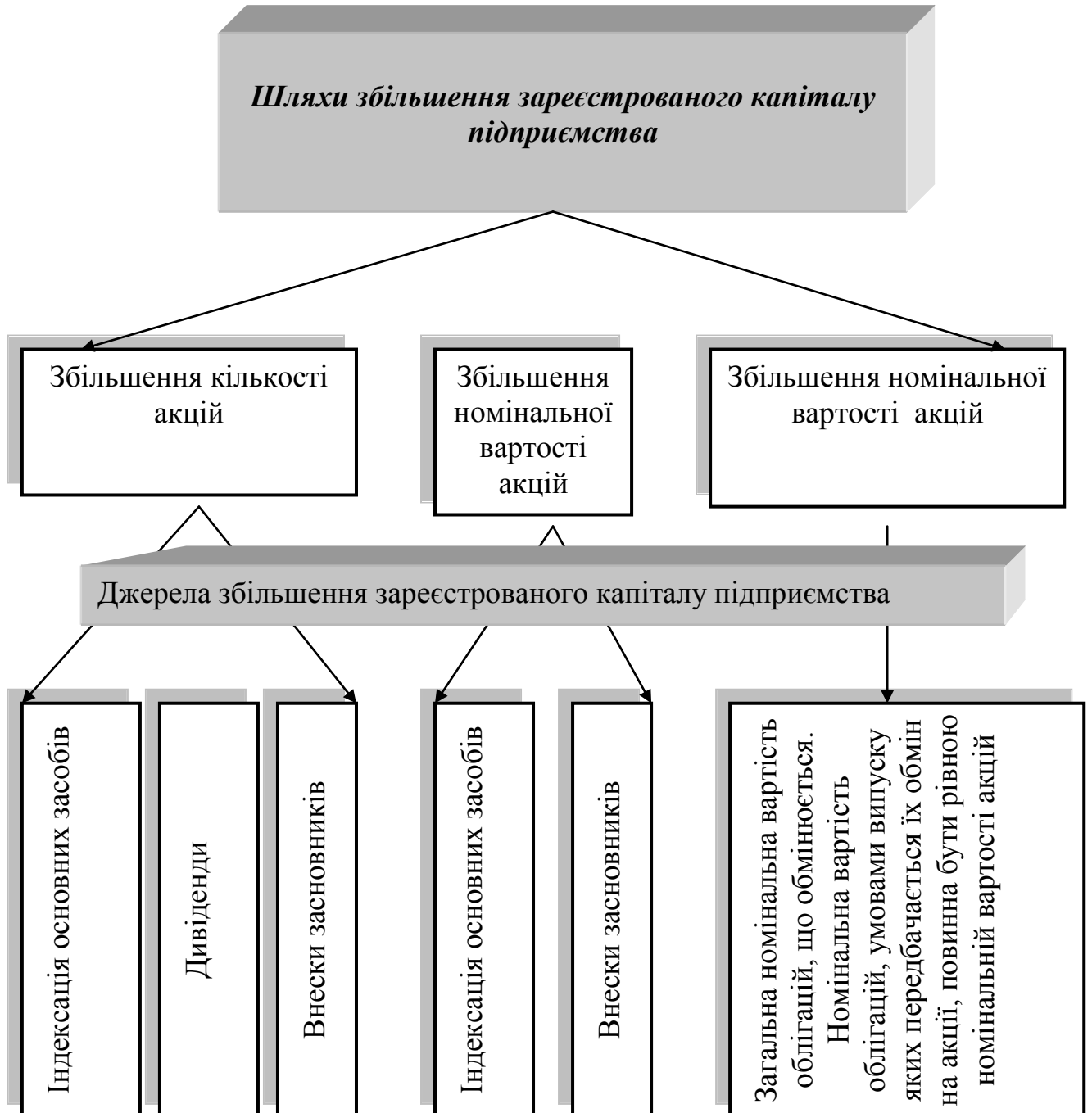
89. Сук О. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань// Бухгалтерія.-2017.- №10.

90. Тарасюк Н. Облік формування статутного фонду//Консультант бухгалтера.-2012.- №18-19.

91. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підручник для студентів вищ. навч. закл. екон. спец.-6-е вид.-К.: А.С.К., 2013.-784с.
92. Черниш С.С. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.
93. Чорнуцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану / С.П. Чорнуцький // Фінансовий контроль. – № 4 (39). – 2016. – С. 535
94. Шеремета Й. Н. Аналіз структури власного капіталу підприємства і його вплив на прийняття фінансових рішень // Збірник наукових праць кафедри ек. аналізу.-Випуск 12.-Тернопіль: В-во "Економічна думка".-2003.
95. Шеремета О. Особливості проведення аудиту капіталу // Аудитор України.-2003.-№11.
96. Яновський В. Статутний капітал ТОВ: купівля – продаж частки// Бухгалтерія.-2016.-№ 14.
97. Ярощук О. В. Моделі прогнозування фінансового стану підприємства. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 224-226.

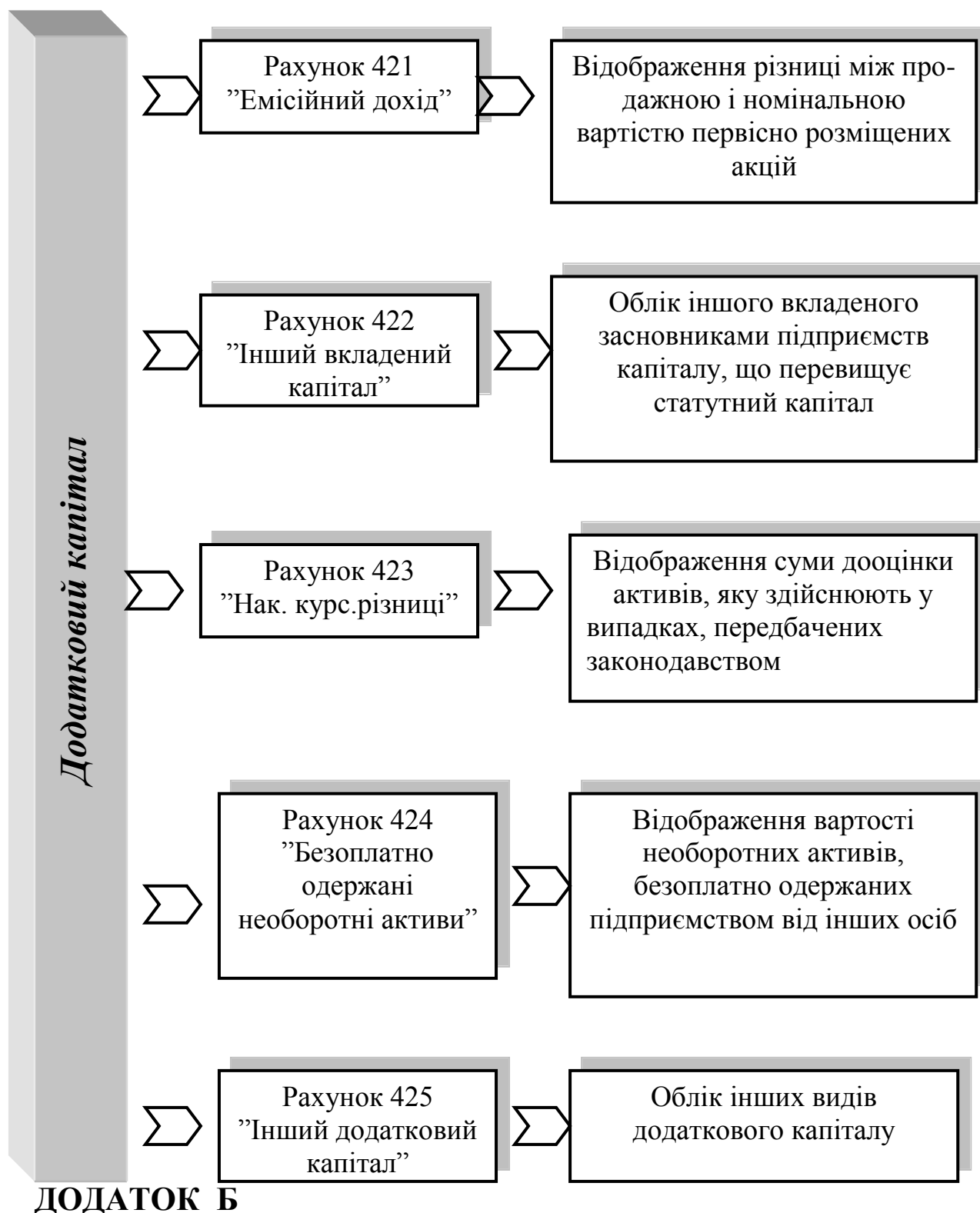
## ДОДАТОК А

## ДЖЕРЕЛА ЗБІЛЬШЕННЯ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО КАПІТАЛУ



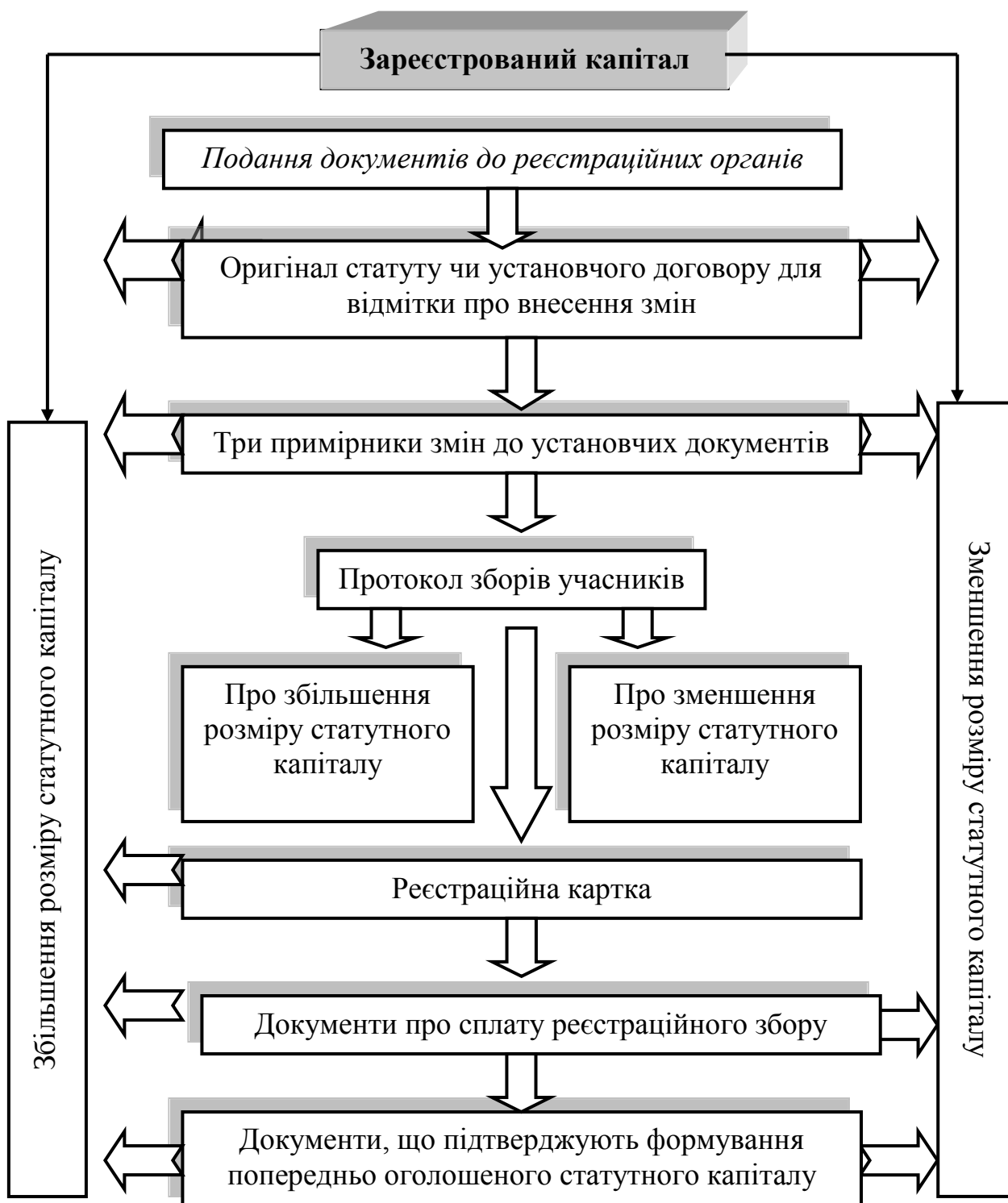
## ДОДАТОК В

## КЛАСИФІКАЦІЯ ДОДАТКОВОГО КАПІТАЛУ





## ПОРЯДОК РЕЄСТРАЦІЇ ЗМІН ЗАРЕЄСТРОВАНОГО КАПІТАЛУ



## ДОДАТОК Г

## ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗМІН ОБСЯГУ ПРИБУТКУ

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
<b>Збільшення ( формування ) прибутку</b>			
1.	Збільшено прибуток підприємства на суму проведеної дооцінки	423	441
2.	Покрито збитки підприємства за рахунок резервного капіталу	43	442
3.	Використано прибуток на покриття збитків	441	442
4.	Списано непокритий збиток за рахунок пайового капіталу	41	442
5.	Розподілено прибуток звітного періоду між учасниками у вигляді дивідендів	441	443
<b>Зменшення ( використання ) прибутку</b>			
6.	Використано частину прибутку на збільшення статутного капіталу	443	40
7.	Проведено відрахування до резервного капіталу за рахунок прибутку звітного періоду	443	43
8.	Використано прибуток на нарахування дивідендів власникам акцій ( часток у статутному капіталі )	443	671
9.	Відображено вартість активів, які підлягають розподілу між учасниками ТОВ	441	67

## ДОДАТОК Д

ЗАГАЛЬНА СХЕМА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВЛАСНОГО  
КАПІТАЛУ