

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

**Кафедра обліку та економіко- правового
забезпечення агропромислового бізнесу**

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:

«ОРГАНІЗАЦІЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ»

Студентки 1 курсу, ОПЗзм – 11 групи
Спеціальності 071- облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу
Зубик М.П.
Керівник: д.е.н, професор
Пархоμεць М.К.

Національна шкала _____
Кількість балів: ___ Оцінка ECTS _____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1.Погляди теоретиків на визначення економічної сутності власного капіталу та його класифікація	5
2.Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту власного капіталу: вітчизняний та зарубіжний досвід.	18
3.Організація бухгалтерського обліку власного капіталу у сільськогосподарських підприємствах	26
4.Особливості методики обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно правових форм	40
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57

ВСТУП

Актуальність дослідження. Актуальність даної теми визначається тим, що невідпинний перехід України до ринкової економіки, розширення та поглиблення ринкового середовища у всіх сферах діяльності цілком закономірно викликає необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку.

Основою ринкової економіки є відносини власності, які в системі бухгалтерського обліку виражені категорією “власний капітал”. Підприємство, що відокремлено від інших здійснює господарську діяльність, повинно володіти капіталом. Структура і динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, що визначає фінансовий стан підприємства. В той же час основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна інформація, є бухгалтерський облік. Він відображає процес формування власності, обсяг прав власників, розподіл результатів їх діяльності, тобто інформацію про формування та використання власного капіталу як фінансової основи діяльності підприємств.

Великий спектр організаційно-правових форм підприємств, де спостерігаються відмінності у відносинах власності, регулюванні майнових питань, зумовлює особливості обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності. Розкриття цих особливостей та методичне забезпечення обліку власного капіталу в підприємствах сприятиме підвищенню повноти та достовірності інформації про їх фінансово-майновий стан у фінансовій звітності, що дозволить користувачам звітності приймати обґрунтовані та виважені управлінські рішення. Тому на сучасному етапі діяльності підприємств виняткове значення мають вдосконалення методики обліку формування відносин власності та власного капіталу.

Теоретичні основи досліджень власного капіталу розкрито в працях В. Д. Базилевича, К. С. Базилевича, О. О. Гетьман, Н. І. Гражевської, А. М. Поддєрьогіна, В. М. Попова та інших. Проблемам бухгалтерського обліку

власного капіталу підприємства присвячені праці таких українських вчених, як Ф. Ф. Бутинця, В. І. Головка, Г. П. Голубничої, Н. І. Дорош, О. І. Коблянської, М. В. Кужельного, С. О. Левицької, О. В. Лишиленка, Т. Г. Мельник, Є. В. Мниха, Л. І. Панасенко, Г. В. Савицької, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швеця та інших. Дослідженням даної теми займалися і зарубіжні вчені, зокрема Ф. Вуд, С. Дж. Грей, Н. Л. Зайцев, Н. А. Каморджанова, Н. П. Кондраков, Т. Коупленд, Б. Е. Нідлз, Т. Н. Подольська, І. В. Сергєєв та інші.

Названі вище вчені зробили вагомий внесок у розвиток обліково-контрольних досліджень щодо вивчення операцій з власним капіталом, та контролю за даними операціями. Однак, ряд проблемних аспектів практичного здійснення потребують подальшого вивчення і удосконалення виконання контрольних процедур стосовно власного капіталу, тим більше, що умови господарювання динамічно змінюються і висувають нові вимоги щодо вдосконалення системи інформації.

Метою дослідження є вивчення теоретичних і методологічних засад обліку власного капіталу підприємства, а також надання практичних рекомендацій з обліку власного капіталу підприємства.

Об'єктом дослідження є облік власного капіталу підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аудиту власного капіталу підприємства.

1. Погляди теоретиків на визначення економічної сутності власного капіталу та його класифікація

Перехід України до нових економічних відносин, підвищення самостійності та розвиток підприємств різних форм власності, вихід на міжнародні ринки, подолання кризових ситуацій докорінно змінило умови функціонування суб'єктів господарювання. Це призвело до виникнення проблем, пов'язаних з забезпеченням стабільності та стійкості підприємств.

Основою стійкого росту та фінансової стабільності кожної організації виступає їх власний капітал. Основним джерелом, де зберігається та систематизується необхідна інформація, є бухгалтерський облік.

Метою бухгалтерського обліку власного капіталу є отримання правдивої та неупередженої інформації про власний капітал, що необхідна для внутрішніх та зовнішніх (інвесторів, кредиторів) користувачів з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Основна мета аудиту власного капіталу – встановити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Відповідно до мети аудиту власного капіталу визначають основні завдання аудиту:

- перевірка правильності формування і використання коштів власного капіталу;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку власного капіталу;
- оцінка повноти і правильності відображення в обліку і звітності господарських операцій з формування та використання власного капіталу;
- перевірка дотримання законодавчих і нормативних актів, пов'язаних з формуванням і використанням капіталу.

Питання обліку та відображення в звітності власного капіталу на сучасному етапі розвитку ринкової економіки відносяться до найбільш важливих економічних проблем, дозволяючи внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності визначити фінансові можливості підприємства на короткостроковий період та довгострокову перспективу. Ця проблема загострюється у зв'язку з відсутністю чіткого та однозначного визначення поняття власний капітал.

Прийняття економічно обґрунтованих рішень, які підвищують фінансову результативність та формують основу стабільної роботи підприємства, неможливе без розуміння економічної сутності «власного капіталу» як об'єкту обліку та аудиту.

Питання про природу власного капіталу завжди вважалися найбільш складним, тому воно перебувало в полі зору представників різних напрямків і шкіл в економічній теорії. В залежності від рівня економічного розвитку суспільства, науковці по-різному трактували поняття «власний капітал» [7].

Дослідженням питання економічної сутності капіталу в цілому та власного капіталу зокрема вивчали і вивчають багато зарубіжних та вітчизняних вчених, зокрема такі як В.В. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Івахненко, Г.Г. Кірейцев, К. Маркс, О.А. Нужна, Д. Рікардо, А. Сміт, В.Я. Соколов, В.В. Сопко, та багато інших.

Щоб дати чітке визначення власного капіталу, необхідно спочатку ознайомитись з поняттям «капітал». Для більш глибокого розуміння змісту економічного поняття «капітал» необхідне вивчення його трактування представниками різних історично сформованих економічних шкіл.

Термін «капітал» походить від латинського «capitalis» – головний. В міру розвитку економічної думки поняття «капітал» наповнювалось конкретним змістом, який відповідав пануючій парадигмі економічного розвитку суспільства.

Першим, хто розглядав питання поняття капіталу, був давньогрецький мислитель Аристотель. Він ввів поняття «хремастика», яке походить від слова

«хрема» і означає «майно», «володіння». Під хремастиком Аристотель розумів мистецтво наживати достаток, або діяльність, спрямовану на нагромадження багатства, на одержання прибутку [33]. Водночас накопичення багатства Аристотель вважав зайвою діяльністю. Процентні доходи він називав сумнівною та найнеприроднішою формою доходу, оскільки, на його думку, гроші призначені переважно для обміну і не можуть продовжувати нові гроші [61].

Представники економічної школи меркантилістів під поняттям капіталу як основного багатства розуміли золото, гроші [33]. Потрібні були століття, аби меркантилісти зрозуміли, що не просте нагромадження грошей, а введення їх в обіг буде приносити регулярний прибуток.

К. Маркс у своїй праці визначав капітал як самозростаючу вартість у власності роботодавця; це сутність, що проявляється в русі, у взаємодії уречевлених засобів виробництва з живою працею.

Представники неокласичної школи говорили про капітал як про ресурс довготривалого користування, створений з метою виробництва, та як запас багатства у певний час, як здатність багатства і власності приносити їх власнику постійний дохід у вигляді «потоків послуг».

Підсумовуючи та аналізуючи результати досліджень вченими економічної сутності капіталу, з точки зору історичної еволюції, виділяють три основні підходи до його формування:

1. Капітал як грошовий фактор – гроші є основним чинником виробництва, фундаментом економічного прогнозування і головним інструментом економічної політики держави. Найвідоміші прихильники цієї концепції – Т. Мен, Ф. Кене, У. Стаффорд, А. Монкретьєн, В. Мірабо.

2. Капітал як матеріально-речовинний ресурс. Відповідно до цього підходу, капітал – це цінності та послуги, за допомогою яких створюється новий дохід. Макроекономічна природа капіталу проявляється у вигляді фінансово-грошового сектора економіки. В основі концепції лежать погляди А. Сміта, Д. Рікардо, Ст. Мілля, Ж-Б. Сея, А. Маршала, Р. Хікса, Дж. Кейнса.

3. Капітал як виробничі відносини. Капітал визначається як відносини, які витікають з монополізації власності на засоби виробництва в руках підприємців і відсутність таких у робітників. Здійснювалось виділення ролі різних частин капіталу. До прихильників цього підходу можна віднести К. Маркса, Ф. Енгельса, М. Фрідмена, П. Лоффера, Е. Хансена, Дж. Робінсона [15].

У сучасному суспільстві представники західної економічної науки трактують капітал, як «блага довготривалого використання, що створені людиною для виробництва інших товарів і послуг». Дане визначення капіталу служить загальною основою для різних понять, використаних у вжитку і в економічній літературі [1].

Проаналізувавши представлені положення, можна дійти висновку, що майже усі мислителі в економіці визначають капітал як певне реальне майно, здатне створювати нові товари й приносити дохід його власнику [1].

Характеристики визначень капіталу, що використовуються в сучасних літературних джерелах, наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Підходи до трактування сутності поняття «капітал» [60]

№ п.п.	Автор	Взначення поняття
1.	Балабанов І.Т.	Капітал – це частина фінансових ресурсів. Капітал – це гроші, випущені в обіг, і доходи, що вони приносять від цього обігу.
2.	Біла О.Г.	Капітал підприємства – сукупні грошові ресурси, що використовуються на підприємстві; авансований у господарську діяльність капітал власний, позичений і залучений у сукупності.
3.	Бідник О.І.	Капітал визначається як власність, що належить фізичним або юридичним особам у даний момент і чітко відокремлена від доходу, отриманого від цієї власності протягом певного періоду.
4.	Бланк І.А.	Капітал – загальна вартість засобів у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, інвестованих у формування його активів.
5.	Клименко С.М.	Капітал – це сукупність матеріальних цінностей і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення його господарської діяльності.
6.	Крамаренко Г.О., Чорна О. Е	Капітал – це фінансові ресурси підприємства, необхідні для організації його господарської діяльності і використовувані в господарському обороті для одержання доходів і прибутку.
7.	Опарін В.М.	Капітал – це сума коштів, спрямованих в основні засоби та обігові кошти підприємства.

Таким чином, дослідники як минулих часів, так і сучасні підходять з різних сторін до визначення цієї категорії. Одна група визначень фіксує фінансову сторону, інша - натуральну.

Балабанов І.Т. розглядає капітал як частину фінансових ресурсів. На нашу думку, таке визначення є досить неповним, тому що характеризує капітал лише, як фінансовий ресурс, виражений у грошовій формі.

Бідник О.І дає інше визначення капіталу і розглядає його «як власність, що належить фізичним або юридичним особам у даний момент і чітко відокремлена від доходу, отриманого від цієї власності протягом певного періоду». Проте, автор цим визначенням зазначив двоїсту сутність капіталу, що визначає його як джерело створення продуктивного капіталу та як причину виникнення зобов'язань.

Біла О.Г. зазначила структуру капіталу: власний, позичений і залучений, але визначила капітал тільки як грошовий ресурс.

Бланк І.А. у своїх дослідженнях найповніше розкрив структуру капіталу, проте не зазначив цільове використання засобів.

Чітко та обґрунтовано зміст дефініції «капітал» Клименком С. М. Визначення розкрито автором детально і зрозуміло, з глибоким проникненням у його сутність.

Крамаренко Г.О., Чорна О.Е. тлумачать поняття «капітал» як фінансові ресурси підприємства, які використовуються ним для одержання прибутку та необхідні йому для здійснення господарської діяльності. Це тлумачення, на нашу думку, хоча і характеризує напрям інвестування коштів, але не є цілком завершеним і зрозумілим.

Перша згадка про власний капітал, як об'єкта обліку була в Італії в 1491 році. На той час під поняттям «власний капітал» розуміли особисті засоби власника, які він мав у власності, вкладав в підприємство та отримав в процесі підприємницької діяльності. Для відображення інформації про власний капітал створювався відповідний рахунок, який називали «капітал». Цей рахунок разом з результатними рахунками використовували також для визначення прибутків і

збитків підприємства, за дебетом якого відображалися активи підприємства, а кредитом – джерела їх створення, тобто пасиви [7].

З часом сутність власного капіталу змінювалась, проте не суттєво. В залежності від ступеню розвитку суспільства представники економічної думки вкладали в поняття «власний капітал» своє значення та сутність.

Під власним капіталом розуміли[50]:

- вартість, що створює додаткову вартість;
- весь нагромаджений запас засобів для виробництва матеріальних благ і досягнення тих переваг, які, як правило, вважаються частиною доходу;
- засоби, як грошові так і майнові, на які відкривається торговельне чи промислове підприємство;
- ресурси та блага, які виробляються та розподіляються в державі для задоволення потреб суспільства;
- сума цінностей, вкладених у підприємство з метою отримання прибутку та багато інших.

Для економічних наук власний капітал – це фінансові ресурси, що вкладаються в частину активів, відображені в пасиві балансу підприємства. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1) наводить визначення власного капіталу підприємства, виходячи із «залишкового» підходу, визначає його як частину активів, розглядаючи значно вужче [32].

У зв'язку із виникненням комп'ютерів, нових технологій, розвитком науки, проникненням їх у процес виробництва створено таке поняття як інтелектуальний капітал.

Інтелектуальний капітал підприємства – це сукупність інтелектуальних ресурсів (матеріальних і нематеріальних) і здатностей до їх реалізації, що визначають спроможність підприємства розвиватися на основі інформації та знань [23].

На інтелектуальний капітал впливають такі чинники, як:

- робоча сила, нематеріальні активи,
- фінансово-інвестиційний капітал,

– високі технології та інше [24].

Отже, інтелектуальний капітал може бути частиною власного капіталу, який є на підприємстві, так як нематеріальний актив, знання відіграють не менш важливу роль, ніж активи, які працюють на нього.

На жаль знання ніяк не оцінюються на підприємстві, крім як у вигляді заробітної плати або іншої оцінці. Як вважають російські фахівці, інтелектуальний капітал – це ресурс, який характеризує знання, інтелектуальний потенціал організації та є одним з нових критеріїв конкурентоздатності організації. Тому внески до статутного капіталу можуть бути не тільки у вигляді грошових коштів, матеріальних ресурсів, а у вигляді знань, навичок, програмних забезпечень тощо.

На думку деяких науковців, інтелектуальний капітал є сумою трьох складових:

- людський капітал;
- структурний капітал;
- споживчий капітал [2].

Отже, людські ресурси дають найбільшу якість для діяльності підприємства. Якщо вони підібрані правильно, то і результати діяльності підприємства будуть відповідати високим його вимогам.

В момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) і представляє собою вартість майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, основна облікова формула $A = Z + K$ набуває вигляду $A = K$, оскільки $Z = 0$. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство неминуче використовує залучені кошти, тобто утворює борги.

Залучений (позичковий) капітал – це частина вартості майна суб'єкта господарювання, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути банкам, постачальникам, інвесторам: коштами, цінностями, які еквівалентні до вартості майна.

Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства ($A = Z + K$) і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями: $K = A - Z$.

Зважаючи на економічний та правовий зміст власного капіталу та для більш зрозумілого окреслення окремих його складових частин, визначення власного капіталу можна сформулювати таким чином: власний капітал – це сума власних коштів підприємства, отримана в результаті його діяльності або від власників (учасників) у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо, або залишена на підприємстві безоплатно [32].

Власний капітал відображає величину вартості засобів, які належать засновникам підприємства. Капітал власника відображає розмір участі власників (засновників, учасників, акціонерів) підприємства у фінансуванні його активів. На величину власного капіталу впливають:

- інвестиції, які збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника підприємства;
- вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;
- доходи, які призводять до зростання власного капіталу;
- витрати, які зменшують величину власного капіталу [10].

Розглянемо, що вітчизняні науковці розуміють під власним капіталом.

Видатний вчений І.А. Бланк визначає: власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів [3].

Професор, д.е.н. Ф.Ф. Бутинець наводить декілька визначень поняття «власний капітал». Зокрема, у своїй праці «Бухгалтерський фінансовий облік», трактує власний капітал як загальну вартість засобів підприємства, необхідних для здійснення ним виробничої або іншої комерційної діяльності [10].

Такі автори літературних джерел, як А.Г. Загородній [21], Г.Г. Кірейцев [27], О.О. Терещенко [54] наводять наступне визначення: власний капітал – це

фінансові засоби, надані в розпорядження підприємства; джерело отримання майна.

В.В. Сопко визначає власний капітал як вартісний вираз права особи на засоби підприємства [51], тобто, автор наголошує на правову сторону досліджуваної економічної категорії.

Н.М. Ткаченко у своїй роботі під назвою «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» надає наступне визначення: власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [55]. Даний підхід щодо визначення сутності поняття «власний капітал» підтримують багато інших авторів, зокрема і, А.Г. Загородній, Пушкар М.С. та інші.

У таблиці 2 наведено типові підходи щодо визначення власного капіталу.

Таблиця 2

Підходи щодо визначення сутності власного капіталу

№ п.п.	Визначення власного капіталу	Автори
1	2	3
1.	Як загальна вартість засобів підприємства, що належать йому на правах власності та використовуються для одержання прибутку	І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха
2.	Як фінансові засоби, надані в розпорядження підприємства; джерело отримання майна	А.Г. Загородній Г.Г. Кірейцев О.О. Терещенко
3.	Як вартісний вираз права особи на засоби підприємства	В.В. Сопко, С.Ф. Голов
4.	Як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань	Н.М. Ткаченко А.Г. Загородній, М.С. Пушкар
5.	Як джерело утворення майна, основне джерело фінансування	Л.П. Краснова, Г.В. Савицька

Отже, серед авторів немає єдиної точки зору щодо визначення поняття «власний капітал». Ця економічна категорія може розглядатись і як сукупність ресурсів, що виражають вартість активів, і як самозростаюча вартість, і як зобов'язання перед власниками. На сьогодні в Україні економічна сутність власного капіталу висвітлюється в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно

якого, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [35]. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи».

Таким чином, аналіз еволюції поглядів на економічну суть власного капіталу засвідчив неоднозначність в її трактуванні окремими авторами і виникнення при цьому ряду проблем, які потребують вирішення як на рівні підприємства так і на державному рівні. На цій основі доведено необхідність уточнення даного поняття. На нашу думку, власний капітал – це загальна вартість чистих активів підприємства (активи за вирахуванням зобов'язань), що відображає обсяг прав та інтересів власників і складається з інвестованого, накопиченого та потенційного капіталу. У результаті проведеного аналізу праць вчених-економістів, а також на основі узагальнених наукових поглядів можна сформулювати ще одне визначення, що характеризує економічний зміст категорії «власний капітал»: власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються для отримання прибутку. Дане трактування розкриває сутність і призначення власного капіталу у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Під різким впливом змін потреб в управлінні власним капіталом, постійно розвивається і його класифікація, яка змінюється шляхом введення нових критеріїв. Економічно обґрунтована класифікація власного капіталу є важливою ланкою успішної організації бухгалтерського та управлінського обліку, а також впливає на якість проведення аудиту, оскільки впливає на здатність своєчасного та чіткого управління власним капіталом, а в кінцевому підсумку – на обґрунтованість управлінських рішень.

Класифікація елементів відбувається на основі зв'язку між ними, що виражається в їх розміщенні та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про то й чи інший предмет [11].

Необхідність поділу власного капіталу за класифікаційними ознаками зумовлені наступними проблемами:

- науковою розробкою питань обліку, аудиту та аналізу за формуванням і використанням власного капіталу;
- подальшим вдосконаленням організації і методики обліку та аудиту власного капіталу.

Проблемні питання класифікації власного капіталу підприємства піднімали такі видатні вчені у своїх працях як Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф. Кірейцев Г.Г., Спільник І. та Загородня О.

Однак, попри наявність значної кількості робіт, недостатньо дослідженими залишаються проблеми всебічної та раціональної класифікації власного капіталу із врахуванням галузевої специфіки, організації фінансового контролю їх раціонального використання, планування з метою вивільнення оборотного капіталу.

В загальному розумінні класифікація є розподілом понять, предметів та явищ за класами, видами, розрядами в залежності від їхніх загальних ознак.

Виходячи з вищенаведеного, за основу бухгалтерського трактування сутності категорії «власний капітал» слід прийняти не окрему характеристику капіталу, а його системні властивості, що проявляються через функції, які виконують окремі складові елементи власного капіталу. Тому окремого розгляду потребує питання складових частин власного капіталу.

Структуру власного капіталу можна представити різними шляхами, залежно від того, як трактується природа самого капіталу.

Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, вона не є ні поточною ринковою, ні іншою оцінкою підприємства для його власників, тобто не відображує поточну вартість прав власників фірми. На величину власного капіталу суттєво впливають складові облікової політики підприємства, що стосуються обраних принципів, методів і процедур для визнання та оцінки елементів та статей балансу, зокрема його активів та зобов'язань. Водночас власний капітал є основою для початку і продовження

господарської діяльності будь-якого підприємства, одним із найістотніших і найважливіших показників. В економічній літературі існує і ряд підходів до визначення структури власного капіталу.

Зокрема, Ф.Ф. Бутинець приводить класифікацію власного капіталу за формою та рівнем відповідальності.

1. За формою:

- інвестований капітал – сума простих і привілейованих акцій за їх номінальною вартістю;
- додатково вкладений капітал;
- подарований капітал – безоплатно отримані активи,
- безповоротна допомога;
- нерозподілений прибуток – частина прибутку, отриманого внаслідок ефективної діяльності підприємства, яка не була розподілена між акціонерами, власниками, а реінвестована у підприємство.

2. За рівнем відповідальності:

- статутний капітал – його сума визначена в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації в ЄДРПОУ;
- додатковий капітал – незареєстрований капітал, тобто додатково вкладений капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток тощо [11].

За діючим Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал включає такі структурні елементи: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал та вилучений капітал [35].

О.В. Ярощук у своїй дисертаційній роботі проводить класифікацію капіталу за такими напрямками [62]:

- за формами власності (державний, приватний, колективний).
- за правом власності (власний та позичений).

- за організаційно-правовою формою (акціонерний, правовий, індивідуальний).
- за періодом використання (довготерміновий, короткотерміновий).
- за походженням (вітчизняний та іноземний).
- за формою розміщення в активах підприємства (основний, оборотний)

Бруннер В.А., Бабенко І.П. класифікують капітал за організаційно – правовою формою на складовий, пайовий, акціонерний та основний [16].

Найбільшу кількість класифікаційних ознак поділу капіталу було застосовано Бланком І.А. Однак він, як і більшість інших вчених класифікують капітал виходячи з загальної його вартості, який складається з власного та залученого.

Стосовно зарубіжного досвіду, то структура власного капіталу в кожній державі відрізняється. Аналіз різних джерел показав, що структура власного капіталу в кожній країні різноманітна. Більшість країн до складу власного капіталу відносять статутний капітал, нерозподілені прибутки та резерви. Підприємства Японії приділяють велику увагу резервному капіталу в структурі власного. Вони створюють резервний капітал; Резерв законодавчий; Інші резерви: урядових грантів, по страхових ризиках, ініціативні резерви (по збитках зарубіжних інвестицій, дивідендах, розширенню бізнесу, додатковому устаткуванню, викупу акцій, загальний); Резерви на ремонт, гаранті, збитки, страхування, специфічний ремонт [7].

Вивчаючи думки науковців щодо класифікації власного капіталу можна сказати, що відсутня чітка класифікація складових капіталу. Оскільки наявність або відсутність того чи іншого елементу власного капіталу у його структурі залежить, в першу чергу, від організаційно-правової форми підприємства. Крім того, на структуру власного капіталу впливають також вимоги законодавства щодо реєстрації внесків учасників. Відповідно до цих умов і виділяється статутний капітал (пайовий капітал), реєстрація якого є обов'язковою, та інший капітал, який не підлягає реєстрації.

2. Нормативне регулювання обліку та аудиту власного капіталу: вітчизняний та зарубіжний досвід

Нині аграрний сектор України потребує значних капіталовкладень та інвестицій. Поява нових організаційно-правових форм підприємств, внаслідок прийняття нормативних документів, які є найближчими до умов функціонування ринкової економіки, значно підвищила актуальність обліку власного капіталу, наявність якого дозволяє функціонувати підприємствам всіх форм власності. Організація обліку власного капіталу здійснюється відповідно до вимог законодавства України (кодекси, закони, стандарти, та інші нормативні документи) та внутрішніх нормативів підприємства (накази, розпорядження, Положення, стандарти) та повинна забезпечувати власників і всіх зацікавлених користувачів повною та достовірною інформацією про джерела формування капіталу та його структуру [22].

У новостворених підприємствах функцію фінансування їх господарської діяльності виконує початковий (стартовий) капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих засновниками (учасниками) і відображає їх вартість. У зв'язку з цим оцінка власного капіталу визначається оцінкою відповідних активів і зобов'язань. Однак це не означає, що загальна сума власного капіталу обов'язково дорівнюватиме ринковій вартості акцій підприємства або сумі, яку можна отримати від реалізації його чистих активів за умов безперервної діяльності [38].

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів, удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В нормативно-правовій базі України існують певні суперечності щодо понять, пов'язаних із власним капіталом та його обліку і аудиту. Це не дає можливого розвитку методологічних та методичних підходів до розробки

методик та складання чітких планів аудиторських процедур, що стосуються власного капіталу.

Тому важливим питанням у напрямку виконання державою контролюючої та регулюючої функції регулювання обліку та аудиту власного капіталу сільськогосподарських підприємств є вдосконалення їх нормативно-правової бази, як у сфері обліково-аналітичного забезпечення так і в сфері аудиту.

Міжнародний рівень визначає та надає загальні принципи, засади та рекомендації, щодо облікового відображення власного капіталу на світовому рівні. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності до складових власного капіталу належать: капітал, вкладений акціонерами; додатковий капітал, отриманий понад номінал акцій або емісійний дохід; додатковий капітал від переоцінки; накопичений нерозподілений чистий прибуток; резерви; резерви, що є частиною розподіленого чистого прибутку; резерви, що є коригуваннями на підтримку капіталу; деякі курсові різниці.

Національний рівень регулює закони та положення, закріплені державою у нормативних документах (державна встановлює перелік альтернатив або чітко регулює деякі питання бухгалтерського обліку). Основними законодавчими актами виступають: кодекси та Закони України, П(С)БО, інструкції, положення та рішення, а також листи ДФСУ.

Рівень підприємства передбачає положення облікової політики та установчих документів, де встановлено альтернативи, самостійно обрані підприємством з метою задоволення власних інтересів щодо обліку власного капіталу.

Розглянемо основні нормативні документи, що регулюють облік і аудит власного капіталу.

Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436 IV визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання

власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності). А також встановлює умови і порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання. Окремим розділом виділені умови здійснення підприємницької діяльності та порядок державної реєстрації.

Також Господарський Кодекс України (стаття 86) передбачає, що внесками учасників можуть бути будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, а також інші майнові права, грошові кошти (в тому числі в іноземній валюті). Згідно Кодексу (стаття 86 пункт 3) забороняється використовувати для формування статутного фонду товариства бюджетні кошти, кошти, отримані в кредит і під заставу [18].

Цивільний кодекс України від 19.06.2003року № 980-IV регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна [56].

Податковий кодекс України від 02.12.2010року №2755-VI визначає корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному фонді господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності передбачені законом та статутними документами [41].

Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII визначає організаційні, економічні, правові утворення господарських товариств. У законі зазначено, що акціонерні товариства утворюються на основі встановленого договору і статуту. Установчі документи повинні містити в собі відомості про вид діяльності, склад засновників, назва, місце знаходження, розмір і порядок утворення статутного фонду, порядок розподілу прибутку і збитків, склад та компетенцію об'єднання. Також регламентує створення

резервного капіталу, який не повинен бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку [45].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV є найголовнішим нормативним документом на який опирається кожний бухгалтер. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає власний капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [44].

Закон України «Про аудиторську діяльність» (із змінами та доповненнями) від 22 квітня 1993 року 3 3125-XII визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [43].

В Законі України «Про акціонерні товариства» від 7.09.2008 року №514-IV визначення власному капіталу надається у наступному вигляді. Власний капітал (вартість чистих активів) товариства – різниця між сукупною вартістю активів товариства та вартістю його зобов'язань перед іншими особами. Якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою, ніж розмір зареєстрованого капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого зареєстрованого капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому законом порядку [42].

Порядок здійснення інвестицій до капіталу підприємства регулюється Законом України «Про інвестиційну діяльність» від 08.09.1991 №1560 – XII. Даний закон визначає загальні правові, економічні та соціальні умови інвестиційної діяльності на території України. Спрямований на забезпечення рівного захисту прав, інтересів та майно суб'єктів інвестиційної діяльності

незалежно від форм власності, а також на ефективне інвестування народного господарства України [48].

Починаючи з 1 січня 2000 року, бухгалтерські, аудиторські стандарти і практики в Україні почали змінюватися у напрямку переходу до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

В переліку міжнародних стандартів відсутній стандарт, що регламентує порядок обліку власного капіталу. Хоча в міжнародних стандартах можна знайти: визначення власного капіталу (Концептуальні основи), вимоги до розкриття інформації у звітності (МСФЗ № 1), правило класифікації фінансових інструментів, які мають характеристики як капіталу, так і характеристики зобов'язань (МСФЗ № 39), і деякі рекомендації щодо відображення дивідендів (МСФЗ 10), власних викуплених акцій (Інтерпретація № 16) та витрат, пов'язаних з випуском акцій (Інтерпретація № 17) [39].

Джерелами інформації про основні принципи обліку та подання у звітності операцій з власними акціями є «Принципи підготовки і представлення фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації», МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».

В процесі впровадження МСБО та МСФЗ виникало багато питань та незрозумілих моментів для бухгалтерів. Зважаючи на національні особливості та традиції обліку і звітності, які склались впродовж багатьох років, повне застосування міжнародних стандартів було неможливо. Навіть після адаптації міжнародних стандартів виникали запитання та невідповідності. Тому наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. було затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зі змінами і доповненнями [22].

Одночасно з набранням його чинності втратили законну дію П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт

про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» .

Норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» застосовуються до фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством трактує визначення власного капіталу, як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності, регулює порядок відображення власного капіталу у фінансовій звітності [35].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України 08 березня 2013 року № 433 у статті «Додатковий капітал» відображають емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно за національними положеннями (стандартами) відображаються у складі власного капіталу [47]. Таким чином, накопичені курсові різниці, також відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Наказом №627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 р. [46] було внесено значні зміни до Плану рахунків та Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Відповідно до зазначеного наказу було змінено назву та призначення рахунку 40 з «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал». Цей рахунок використовується для обліку й узагальнення інформації про стан та рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу підприємства, його пайового капіталу відповідно до законодавства й установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Змінено назву та призначення рахунку 41 з «Пайовий капітал» на «Капітал у дооцінках». Зазначений рахунок використовується для обліку та узагальнення інформації про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки і вибуття зазначених активів, а також зменшення їх корисності тощо [15].

Облік власного капіталу на міжнародному рівні регулюється:

- Концептуальною основою складання та подання фінансової звітності;
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)

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

Таблиця 3

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та НП(С)БО 1 [35]

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

Відповідно до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал є частиною в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань. Це визначення повністю відповідає визначенню, наведеному в Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності (КО).

Відповідно до МСФЗ власний капітал – це вартість активів, на які не розповсюджуються фінансові зобов'язання кредиторів.

Аудит власного капіталу на міжнародному рівні регулюється Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), яка розробляє та впроваджує Міжнародні стандарти аудиту та положення про аудит і супутні аудиту послуги з метою встановлення єдиних засад аудиторської діяльності на міжнародному рівні [49].

Дана організація несе відповідальність за розробку міжнародних нормативів аудиту і супутніх послуг, у тому числі за зміст і форму аудиторських звітів. Національні нормативи в різних країнах світу відрізняються за змістом і формою. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості досліджує їх, узагальнює і розробляє нормативи з метою прийняття їх міжнародним співтовариством.

Здійснивши аналіз нормативно-правової бази можна зробити висновок, що в ній зустрічаються багато протиріч, особливо при розгляді понятійного апарату. Підводячи підсумки можемо сказати, що капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої наукова думка досліджує протягом багатьох століть. Власний капітал – це основа для початку і продовження господарської діяльності підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших показників, який характеризує фінансовий стан підприємства. Між тим, на сьогодні в Україні існує низка невирішених проблем та питань, пов'язаних з чітким правовим регулюванням обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, зокрема власного капіталу, останнім часом законодавчо-нормативне регулювання зазнає значних змін з метою удосконалення усіх систем.

Процес формування власного капіталу супроводжується рядом проблем, що впливає на управлінський аспект фінансових рішень на підприємстві. Визначені проблеми потребують подальшої детальної розробки як в теорії, так і в практиці та можуть бути вирішені лише за умови вдосконалення чинного законодавства.

3. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу у сільськогосподарських підприємствах

Організація бухгалтерського обліку – це один із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності. Без організованого обліку не можлива господарська діяльність підприємства.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку є – своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх фактів господарської діяльності які були здійснені на підприємстві.

Ефективність діяльності підприємств значною мірою залежить від бухгалтерського обліку власного капіталу, який повинен сприяти своєчасному наданню об'єктивної інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів. Важливим елементом організації бухгалтерського обліку також виступає розробка та затвердження розміру й структури власного та позикового капіталу. Одним із пріоритетних завдань бухгалтерського обліку є достовірне та повне відображення та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства.

Формування облікового процесу власного капіталу – досить складний процес, який залежить від структури власного капіталу і передбачає питання облікової політики, організаційних ознак діяльності акціонерних товариств та інформаційного забезпечення емітентів цінних паперів, що безпосередньо є основою обліку власного капіталу.

Організація бухгалтерського обліку власного капіталу знаходиться безпосередньо в компетенції власників підприємства. Тобто власник несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій щодо формування та використання складових власного капіталу у первинних документах, зберігання документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну. Тому постає потреба у дослідженні усіх етапів організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах АПК.

Організацію бухгалтерського обліку на агропромислових підприємствах слід розглядати як сукупність заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку, маючи на меті забезпечення достовірною інформацією як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів [30].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [44].

Організація бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах АПК повинна включати такі складові:

- облікова політика підприємства;
- організаційні форми ведення бухгалтерського обліку;
- документація та документообіг;
- зберігання документів;
- інвентаризація;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку;

Згідно міжнародних стандартів, облікова політика відображає принципи, правила і процедури, що використовувались керівним персоналом підприємства під час підготовки та подання фінансової звітності [39].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [44]. Однак, Закон і Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять визначення «процедури бухгалтерського обліку». Під цими процедурами на практиці розуміють форми обліку, технологію обробки бухгалтерської інформації, організацію документообігу, систему застосовуваних рахунків, перелік осіб, що мають право підписувати документи тощо.

Отже, процедури обліку передусім варто розглядати як організацію обліку суб'єкта господарювання, а облікову політику – як інструмент організації обліку, як вже наголошувалося, в сукупності методів, принципів і процедур відповідно до особливостей виробничої діяльності того чи іншого підприємства. За результатами аналізу міжнародних та вітчизняних нормативних актів ведення бухгалтерського обліку, облікову політику в загальному можна розглядати як управління бухгалтерським обліком, а у більш звуженому варіанті – як сукупність конкретних методичних прийомів щодо ведення бухгалтерського обліку, які підприємство використовує для організації бухгалтерського обліку та формування і оприлюднення фінансової звітності.

Облікова політика підприємства – елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України від 16.07.1999р. №996 – XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства» [44], під якою розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Прийнята підприємством облікова політика розписується в Положенні про облікову політику, в якому мають передбачатися методичні аспекти облікової політики, а також розкриватися організаційно-технічні сторони ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що відповідають особливостям його діяльності та інтересам власників.

Найбільш важливими об'єктами організації обліку власного капіталу є такі складові облікового процесу, як:

- облік статутного капіталу;
- облік формування і використання фондів і резервів підприємства;
- визначення й облік фінансових результатів (прибутків або збитків).

Не зважаючи на існування цілого ряду завдань, які стоять перед обліковою політикою підприємства в частині обліку власного капіталу (забезпечення даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу, контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу, своєчасне, повне, достовірне відображення розміру і всіх змін складових 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 [34]), основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – організаційний, методичний, технічний.

Організаційна складова передбачає перелік осіб, відповідальних за ведення обліку власного капіталу та їх посадові інструкції; перелік сфер відповідальності; комерційну таємницю та порядок її захисту; систему внутрішнього контролю тощо. Дані організаційні питання можуть підпадати під компетенцію бухгалтера, бухгалтерської служби, головного бухгалтера, служби внутрішнього контролю, спеціально створеної комісії, аудиторської фірми тощо.

У методичній частині облікової політики необхідно вказати наступне: порядок формування і зміни складових власного капіталу, процедуру емісії, перепродажу та анулювання акцій, можливі джерела формування, напрями розподілу прибутку та інше.

Крім організаційної та методичної складової облікової політики важливим також є технічний аспект облікової політики щодо власного капіталу, який повинен передбачати наступні складові:

- робочий план рахунків з необхідними аналітичними розрізами складових власного капіталу;
- форми первинних документів з обліку капіталу та розрахунків з акціонерами, графіки документообороту;
- облікові реєстри, технологію обробки облікової інформації;
- склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності;
- порядок проведення інвентаризації власного капіталу [13].

Вивчаючи питання облікової політики на досліджуваних підприємствах ПП «Агрофірма Батьківщина», ТОВ «Селищанське», СВК «Трудівник», було відмічено, що в наказах про облікову політику не зазначені пункти, щодо обліку власного капіталу, робочий план рахунків був представлений лише на ПП «Агрофірма Батьківщина». Але на нашу думку даний робочий план рахунків в першу чергу застарілий, зважаючи на зміни в плані рахунків необхідно внести зміни стосовно назви рахунків. Також він є недостатнім особливо, що стосується власного капіталу, не зазначені всі рахунки на які використовуються для ведення обліку власного капіталу. Не відкрито жодного субрахунку. Для прикладу до 40 рахунку «Зареєстрований капітал» необхідно відкрити субрахунок 402- «Пайовий капітал».

Облік додаткового капіталу пропонується вести в розрізі додаткових внесків засновників, активів, що підлягають дооцінці, активів безоплатно одержаних, шляхів одержання таких активів тощо.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами утворення й напрями використання (використання коштів

резервного капіталу на покриття збитків підприємства, та інших незапланованих виплат підприємства)

Аналітичні розрізи до рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) дозволяють визначити обороти фінансового результату звітнього року як за джерелами його отримання, так за напрямками використання, а також окремими засновниками, що служить збереженню та примноженню майна власника [13].

Загалом облікова політика на будь-якому підприємстві повинна містити інформацію про власний капітал підприємства та передбачати цілісність в організації обліку власного капіталу й охоплювати методичний, технічний, організаційний аспекти.

Важлива роль в організації бухгалтерського обліку власного капіталу відведена документації та документообігу. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій зі складовими власного капіталу є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [44].

У діяльності підприємств АПК відбувається ряд процесів, що призводять до втрати товарно-матеріальних цінностей з різних причин. Ці втрати призводять до невідповідності даних поточного бухгалтерського обліку фактичній наявності майна. Для того, щоб ліквідувати таку невідповідність і впевнитись у забезпеченні належного зберігання майна, яке є внесками засновників підприємства до статутного капіталу, необхідно періодично

проводити інвентаризацію. Порядок проведення інвентаризації й оформлення її результатів визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 зі змінами та доповненнями. Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань (внесків до статутного капіталу підприємства тощо). Вона є одним із елементів бухгалтерського обліку і виступає як обов'язкове доповнення до поточної документації господарських операцій з обліку власного капіталу. Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, а також документально підтверджувати їх наявність, стан та оцінку.

Важливим моментом організації бухгалтерського обліку власного капіталу підприємств АПК є використання системи рахунків бухгалтерського обліку, яка представлена Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкцію про його застосування.

Головною метою Плану рахунків є забезпечення інформацією, необхідною для контролю за діяльністю підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень та складання звітності. Разом із тим, План рахунків закріплює загальний концептуальний підхід до побудови нової системи бухгалтерського обліку.

Ми пропонуємо на ПП «Агрофірма Батьківщина» виділити таку систему організації обліку власного капіталу та визначити основні елементи організації бухгалтерського обліку власного капіталу (рисунок 1).

Облікова політика повинна містити інформацію про власний капітал підприємства та передбачати цілісність в організації обліку власного капіталу й охоплювати методичний, технічний, організаційний аспекти.



Рис. 1. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу

Методичний аспект визначає розробку правил та порядок ведення обліку власного капіталу. Під час формування облікової політики з конкретного питання ведення й організації обліку, підприємство обирає спосіб, дозволений законодавчими і нормативними документами. Технічний аспект облікової політики передбачає вибір форми ведення обліку, організації бухгалтерської служби та її взаємозв'язок з іншими службами, розробка робочого плану рахунків, технологію обробки даних тощо. В свою чергу, організаційний аспект облікової політики передбачає розкриття способів ведення обліку з погляду побудови бухгалтерської служби, її складу та підпорядкованості окремих

облікових підрозділів та працівників, визначення місця бухгалтерської служби в системі управління, взаємодію з іншими підрозділами підприємства [37].

У 2013 році відбулись суттєві зміни у законодавчо-нормативному забезпеченні обліку та звітності власного капіталу підприємства. Так, з 1 січня 2013 року відбулися зміни щодо форм фінансової звітності. Основними формами фінансової звітності, у яких відображається інформація про стан та зміни у власному капіталі підприємства є саме Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про власний капітал, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до фінансової звітності, регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [35].

Власний капітал у балансі відображається у першому розділі пасиву «Власний капітал». До 2013 року він включав у себе наступні статті: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Починаючи з 2013 року власний капітал включає: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), вилучений капітал, неоплачений капітал.

У балансі підприємства до 2013 року виділявся рахунок «Інший додатковий капітал», починаючи з першого кварталу 2013 року введена в дію стаття балансу «Капітал у дооцінках», на якому відображається інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які за НП(С)БО 1 відображаються у складі власного капіталу, але розкриватимуться не у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Наказом № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 р. внесено суттєві зміни до Плану рахунків та Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому Наказом Міністерства

фінансів України від 30 листопада 1999 року № 29. Змінено назву рахунку 40 з «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал» [46].

– Змінено призначення рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Даний рахунок використовують для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Відкрито нові субрахунки:

– 401 «Статутний капітал» – відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

– 402 «Пайовий капітал» – відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

– 403 «Інший зареєстрований капітал» – відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

– 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» – відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів.

Змінено назву рахунку 41 з «Пайовий капітал» в «Капітал у дооцінках», також відбулися зміни у призначенні рахунку 41 «Капітал у дооцінках». Даний рахунок використовують для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень(стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо [47].

Основні законодавчо-нормативні зміни щодо обліку та звітності власного капіталу підприємства, що відбулись у 2013 році відображено у таблиці 4.

Таблиця 4

Зміни щодо власного капіталу у плані рахунків та балансі

До 31.12.2012 року			З 01.01.2013 року		
Номер рахунка	Код рядка	Назва рахунка (рядка)	Номер рахунка	Код рядка	Назва рахунка (рядка)
40	300	Статутний капітал	40	1400	Зареєстрований (пайовий) капітал
41	310	Пайовий капітал	41	1405	Капітал у дооцінках
42	320	Додатковий (вкладений) капітал	42	1410	Додатковий капітал
425	330	Інший додатковий капітал			
43	340	Резервний капітал	43	1415	Резервний капітал
44	350	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	44	1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
45	370	Вилучений капітал	45	1430	Вилучений капітал
46	360	Неоплачений капітал	46	1425	Неоплачений капітал

Як бачимо з таблиці, в обліку та звітності таких складових власного капіталу, як резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), вилучений капітал та неоплачений капітал законодавчих змін не відбулось. Враховуючи, що найважливішою складовою управління рухом капіталу є облікова інформація, підприємствам необхідно ретельно відслідковувати усі зміни щодо ведення обліку та складання фінансової звітності власного капіталу з метою запобігання порушенням через невідповідність обліку та звітності законодавчим вимогам.

Для забезпечення суцільного та безперервного спостереження за господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві, використовують бухгалтерські документи, де фіксуються факти здійснення господарських операцій. Сутність бухгалтерських документів полягає в тому, що вони, фіксуючи факти здійснення господарських операцій, є основою для їх бухгалтерського обліку (таблиця 5).

Таблиця 5

Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом [44]

Вплив господарської операції на складову власного капіталу	Документ
Реєстрація статутного капіталу	Статут
Збільшення (зменшення) нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) внаслідок зміни облікової політики, переоцінки основних засобів, нематеріальних активів	Бухгалтерська довідка
Зменшення додаткового капіталу та збільшення нерозподіленого прибутку внаслідок вибуття раніше до оцінених об'єктів необоротних активів	Акт приймання-передачі основних засобів, бухгалтерська довідка
Визначення фінансового результату за звітний період	Бухгалтерська довідка
Спрямування прибутку до статутного капіталу	Нова редакція статуту
Зменшення неоплаченого капіталу внаслідок погашення заборгованості з капіталу:	
- грошовими коштами	Виписка банку
- основними засобами	Акт приймання-передачі основних засобів
- нематеріальними активами	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
- виробничими запасами	Накладна, акт про приймання матеріалів
Збільшення іншого додаткового капіталу внаслідок безкоштовно отриманих основних засобів	Акт приймання-передачі основних засобів
Зменшення іншого додаткового капіталу внаслідок визнання доходу від безоплатно одержаних основних засобів	Розрахунок амортизації, бухгалтерська довідка

Етапи організації бухгалтерського обліку на базовому підприємстві – ПП «Агрофірма Батьківщина» тісно пов'язані між собою й повністю залежать від якості даних, відображених у первинних документах.

Документи, як правило, складаються оперативними працівниками

підприємства або надходять зі сторони через канцелярію з обов'язковою реєстрацією (рахунки, акти, листи тощо). Кожному виконавцю видають виписку з плану документообігу, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання і перелік служб підприємства, в які передаються ці документи [14].

Організовуючи облік власного капіталу на підприємстві, не можна залишити осторонь питання щодо облікових реєстрів і форм бухгалтерського обліку. Інформація з первинних документів формується на рахунках бухгалтерського обліку. Облікові реєстри – це носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами. Записи господарських операцій з обліку власного капіталу в облікових реєстрах називаються обліковою реєстрацією. Показники, що містяться в реєстрах бухгалтерського обліку, використовуються для оперативного керівництва, контролю й аналізу господарської діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, а також для складання звітності. Правильне і своєчасне ведення записів в облікових реєстрах є важливим етапом бухгалтерської роботи, оскільки від цього залежить якість і оперативність обліку власного капіталу, своєчасність складання й подання звітності. В нинішніх умовах господарювання основними формами бухгалтерського обліку, які використовуються підприємствами є: меморіально-ордерна, журнал-головна, журнально-ордерна, спрощена, проста, автоматизована.

Журнально-ордерна форма обліку є найбільш прогресивною серед інших форм, заснованих на ручному опрацюванні облікової інформації. Вона ґрунтується на застосуванні системи накопичувальних облікових реєстрів – журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них. Збільшення обсягу економічної інформації, підвищення вимог до обліку, розвиток інформаційних технологій потребує вдосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку. Поліпшенню якості економічної інформації й управління сприяє

використання засобів обчислювальної техніки для обліку, аналізу господарської діяльності та планування.

Умовою ефективного формування інформаційної системи щодо власного капіталу є створення надійних комп'ютеризованих систем для обробки інформації про утворення і зміни складових власного капіталу агропромислових підприємств. Програмні продукти, що використовуються підприємством при комп'ютеризації бухгалтерського обліку передбачають автоматизацію цього процесу, тобто спрощують технологічний процес обліку. Дані з облікових документів програма автоматично переносить на рахунки бухгалтерського обліку, отже в будь-який момент можна визначити суму власного капіталу господарюючого суб'єкта. Введена і систематизована інформація зберігається в пам'яті комп'ютера, що дає змогу швидко знайти потрібну інформацію [17].

На вітчизняному ринку програмних продуктів з бухгалтерського обліку розробники пропонують велику їх кількість. В Україні найбільшою мірою застосовуються такі комп'ютерні програми: «1С-Бухгалтерія», «FinExpert», «Парус», «БЭСТ-3», «RS-Balance», «Універсал», «Фінанси без проблем» та ін. Одна з важливих їх характеристик – це діалогово-автоматизована форма узагальнення та передачі облікової інформації з урахуванням вимог користувачів облікової інформації.

У цих програмних продуктах передбачено виконання таких функцій: нарахування дивідендів; обліковування оплати цінних паперів; видача касових ордерів, платіжних доручень та іншої аналітичної документації тощо [23].

Як свідчать результати дослідження, у процесі автоматизації системи управління власним капіталом доцільно поєднувати нові програмні комплекси з використовуваними підприємством у розрізі бухгалтерського обліку, об'єднувати сформовані облікові бази даних про стан власного капіталу підприємства в єдиний інформаційний банк даних. Для цього найкращим чином слугують пропоновані пакети прикладних програм, що можуть виконувати завдання з обліку операцій руху цінних паперів та їх оцінки, формування

статутного капіталу в процесі підписки і фактичної оплати зобов'язань акціонерів, зміни статутного капіталу, розрахунків за дивідендними виплатами, формування додаткового та резервного капіталу, розподілу та використання чистого прибутку, а також ведення реєстру власників [28].

4. Особливості методики обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм

Розглянемо організацію обліку формування статутного капіталу. Відомості про розмір і порядок утворення статутного капіталу повинні бути зазначені в засновницьких документах підприємства. Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства та припиняється в день вибуття з реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації.

Облік статутного капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Записи на рахунку 40 здійснюються тільки у випадку збільшення або зменшення статутного капіталу у встановленому законодавством порядку, після внесення відповідних змін у засновницькі документи та їхньої перереєстрації.

Особливості формування і змін статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю обумовлені тим, що учасники такого товариства несуть обмежену відповідальність за діяльність підприємства, у межах свого вкладу. Всі зміни розміру статутного капіталу обов'язково вносяться до засновницьких документів та підлягають державній реєстрації. Тільки після цього вони мають бути відображені у бухгалтерському обліку.

У випадку збільшення або зменшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю до органу державної реєстрації надаються нотаріально завіреними зміни до засновницьких документів, протокол загальних зборів учасників, реєстраційна картка, документ про оплату державної

реєстрації. Якщо один чи кілька учасників виходять з товариства надається також нотаріально завірена заява учасника або рішення засновників. Крім того, учаснику, який вийшов з товариства з обмеженою відповідальністю, виплачується вартість або видається частина майна товариства, пропорційна його частині у статутному капіталі. Організація і ведення бухгалтерського обліку статутного капіталу товариств з додатковою відповідальністю, повних товариств здійснюється аналогічно обліку товариств з обмеженою відповідальністю [45].

Приватні підприємства формують майно у відповідності до засновницьких документів. При цьому законодавство не встановлює розмір статутного капіталу – власник визначає його самостійно. Джерелом формування статутного капіталу є грошові кошти і майно, що знаходиться у власності засновника. Облік статутного капіталу приватних підприємств також слід вести на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Кошти, що надходять від засновника, відображаються за кредитом рахунку 40 і дебетом рахунків грошових коштів або матеріальних цінностей, але рахунок 46 «Неоплачений капітал» приватними підприємствами може не використовуватись.

Внесками учасників і засновників можуть бути:

- будівлі й споруди, устаткування та інші матеріальні цінності;
- цінні папери;
- права користування землею, водою, будівлями та інші майнові права;
- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Статутний капітал може бути змінений з урахуванням наступних вимог: - збільшення статутного капіталу

- після повного внесення всіма учасниками своїх внесків;
- зменшення статутного капіталу
- при відсутності заперечень кредиторів [26].

Внески, відмінні від грошових коштів, повинні бути оцінені в гривнях. Порядок оцінки внесків вказується в засновницьких документах. Забороняється

використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, засоби, отримані в кредит або під заставу, векселі. Для обліку інформації про зареєстрований капітал застосовується рахунок 40 «Зареєстрований капітал».

Сальдо на рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу. При використанні журнально-ордерної форми для узагальнення інформації на 40 рахунку застосовують Журнал №7.

Зменшення статутного капіталу повинно бути відображено в обліку на момент реєстрації змін у статутних документах [26].

Пайовий капітал формується за рахунок внесків членів споживчих товариств, колективних сільськогосподарських підприємств, кооперативів, кредитних спілок. Пайовий капітал, як і статутний капітал, є первісним капіталом для деяких суб'єктів господарської діяльності. Свій пай член кооперативу, товариства може вносити грошовими коштами, майном, що указується у статуті. Облік пайового капіталу ведеться на основі виписок банку, касових документів, накладних, наказів, довідок бухгалтерії. З отриманого прибутку члени кооперативу, товариства мають право на його частину, яка може бути приєднана до паю.

Облік власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку показано в таблиці 6.

Бухгалтерські записи з формування і руху власного капіталу відображують у системі кореспонденції рахунків, у таблиці 7 Відобразимо перелік типових бухгалтерських проводок з обліку зареєстрованого статутного капіталу.

Таблиця 6

Облік власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку [25]

№ п/п	Рахунок та його назва	Обороти
1	2	3
1.	401 «Статутний капітал»	відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств.

Продовження таблиці 6

1	2	3
2.	402 «Пайовий капітал»	відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами
3.	403 «Інший зареєстрований капітал»	відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.
4.	404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів
5.	411 «Дооцінка (Уцінка) основних засобів»	узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
6.	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
7.	413 «Інший капітал у дооцінках»	узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках
8.	421 «Емісійний дохід»	відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу.
9.	422 «Інший вкладений капітал»	обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.
10.	423 «Накопичені курсові різниці»	узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.
11.	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.
12.	425 «Інший додатковий капітал»	обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків
13.	43 «Резервний капітал»	призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Продовження таблиці 6

1	2	3
14.	441 «Прибуток нерозподілений»	відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.
15.	442 «Непокриті збитки»	відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.
16.	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.
17.	45 «Вилучений капітал»	ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.
18.	46 «Неоплачений капітал»	призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

Таблиця 7

Кореспонденція рахунків з обліку зареєстрованого статутного капіталу

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401	Засновницькі документи,
2.	Спрямовано на збільшення статутного капіталу: - додатковий капітал; - резервний капітал; - нерозподілений прибуток	42 43 441	401 401 401	Довідка бухгалтерії
3.	Надійшли від засновників внески до статутного капіталу у вигляді: - грошові кошти; - виробничі запаси; - основні засоби; - нематеріальні активи	301, 311 20 10 12	46 46 46 46	Платіжні доручення, накладні, акти приймання - передачі
4.	Зменшена сума статутного капіталу у зв'язку з: - відмовою засновника здійснювати внесок;	401	46	Довідка бухгалтерії
5.	Списані за рахунок статутного капіталу збитки	401	442	Довідка бухгалтерії
Облік зареєстрованого пайового капіталу				
1.	Оприбутковано пайові внески: - грошовими коштами - основними засобами - нематеріальними активами - виробничими запасами - товарами	301, 311 10 12 20 28	402 402 402 402 402	Прибуткові касові ордери, платіжні доручення, накладні

2.	Спрямовано на збільшення пайового капіталу: - додатковий капітал - нерозподілений прибуток	42 441	402 402	Довідка бухгалтерії
3.	Зменшено пайовий капітал у наслідок: - повернення паїв - списання непокритих збитків	402 402	301, 311	Видаткові касові ордери, накладні.

Формування власного капіталу має певну специфіку, зумовлену організаційно-правовою формою діяльності підприємств, у відповідності до чинного законодавства України.

Акціонерні товариства формують статутний капітал, який розділено на акції, що мають номінальну вартість. Для створення акціонерного товариства засновники повинні заявити про намір створити акціонерне товариство, відкрити підписку на акції, провести засновницькі збори і здійснити державну реєстрацію згідно з діючим законодавством. Проводячи підписку на акції, засновники надають інформації про назву акціонерного товариства, мету його діяльності, склад засновників, розмір статутного капіталу, номінальну вартість акцій та ін. Строк відкритої підписки на акції може продовжуватись до 6 місяців. За цей час особи, що підписались на акції, вносять на тимчасовий банківський рахунок не менш 10 відсотків вартості акцій, на які вони підписались [42]. Оцінка внесків в статутний капітал здійснюється в грошовому еквіваленті за сумісною згодою учасників відповідно до статутних документів.

Відобразимо перелік типових бухгалтерських проводок з обліку зареєстрованого статутного капіталу в акціонерних товариствах в таблиці 8.

Таблиця 8

Кореспонденція рахунків з обліку зареєстрованого статутного капіталу в акціонерних товариствах

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401	Засновницькі документи,
2.	Збільшено статутний капітал за рахунок - реінвестиції належних до сплати дивідендів	671	401	Протокол зборів засновників

3.	Зменшена сума статутного капіталу у зв'язку з: - анулюванням раніше викуплених акцій	401	45	Протокол зборів засновників
4.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів: - по номіналу - на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу - на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	45 45 952	30 733 45	Довідка бухгалтерії Протокол зборів засновників
5.	Відображено емісійний доход отриманий при реалізації акцій по вартості вище номінальної	30,31	421	Прибуткові касові ордери, платіжні доручення
6.	Анульовано частину викуплених власних акцій	401	45	Протокол зборів засновників
7.	Списано емісійний доход по анульованих акціях	421	451	Довідка бухгалтерії

Неоплачений капітал – це сума заборгованості засновників (учасників) за внесками у статутний капітал.

Відображення операцій з виникнення і погашення заборгованості за внесками у статутний капітал відбувається на підставі первинних документів:

- статуту;
- довідок бухгалтерії;
- прибуткових і видаткових касових ордерів;
- накладних і т.д.

Для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу підприємства, обліку розрахунків з учасниками за внесками у статутний капітал призначено рахунок 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунку показуються суми статутного капіталу, які заявлені і зареєстровані, але не внесені засновниками, а за кредитом – погашення заборгованості за внесками у статутний капітал. На суму зареєстрованого і вказаного у засновницьких документах статутного капіталу проводиться запис: кредит рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», дебет рахунку 46 «Неоплачений капітал». Подальші внески засновників (учасників) зменшують сальдо рахунку 46. За кредитом рахунку 46 записують надходження грошових

коштів і внесків у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, запасів та інших активів у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків: 30 «Каса», 31 «Рахунки у банках», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» та ін. Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків аналітичний облік неоплаченого капіталу необхідно вести за видами капіталу, а також за кожним засновником. Оплата внесків засновників повинна проводитися не пізніше ніж через рік після реєстрації.

У разі несплати необхідно:

- або зменшити статутний фонд;
- або ліквідувати підприємство.

На відміну від статутного і пайового капіталу, формування капіталу у дооцінках і додаткового капіталу здійснюється в процесі діяльності підприємства. Операції з формування капіталу у дооцінках і додаткового капіталу документуються оформленням:

- виписок банку;
- прибуткових касових ордерів;
- накладних;
- актів приймання-передачі;
- наказів;
- протоколів зборів учасників;
- довідок та розрахунків бухгалтерії.

Додатково вкладений капітал - це емісійний дохід, тобто сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Таким чином, при розміщенні акції за ціною, вищою за номінальну, в обліку на рахунку 421 «Емісійний дохід» відображається, як різниця емісійний дохід [26].

Для узагальнення інформації про додатковий капітал використовуються рахунки 41 «Капітал у дооцінках» і 42 «Додатковий капітал».

Резервний капітал – це один з видів капіталу, який не підлягає реєстрації. Організація обліку резервного капіталу повинна забезпечити узагальнення інформації про стан і рух цього виду капіталу, який створюється згідно з

чинним законодавством, засновницькими документами. Згідно з чинним законодавством резервний капітал створюється в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше ніж 25% від статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу встановлюється засновницькими документами, але не менше ніж 5% від суми чистого прибутку. Засоби резервного капіталу знаходяться в повному розпорядженні підприємства і можуть бути використані ним на покриття можливих збитків, непередбачених витрат, сплату боргів підприємства при його ліквідації, на додаткові витрати на виробничий і соціальний розвиток, на поповнення оборотних коштів підприємства, покриття збитків, на виплату гарантованих дивідендів за привілейованими акціями (у випадку недостатності прибутку) та інші заходи, передбачені установчими документами.

Інформація про стан і зміни резервного капіталу відображається на рахунку 43 «Резервний капітал». За кредитом рахунку показується створення, збільшення резерву, за дебетом – використання резервного капіталу. Аналітичний облік резервного капіталу необхідно вести за його видами, способами формування та напрямками використання.

Перелік типових бухгалтерських проводок з обліку резервного капіталу наведені в таблиці 9.

Таблиця 9

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	Створено резервний капітал за рахунок: - додаткового капіталу - нерозподіленого прибутку	42	43	Довідка бухгалтерії
		441	43	
2.	Використано резервний капітал на: - поповнення статутного капіталу - погашення збитків	43	40	Довідка бухгалтерії
		43	442	

Облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного року і минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на

рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» і субрахунках 441-443.

441 «Прибуток нерозподілений»,

442 «Непокриті збитки»,

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

По закінченні звітнього періоду на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії результат діяльності підприємства, що визначено на рахунку 79 «Фінансові результати», списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Перелік типових бухгалтерських проводок з обліку нерозподіленого прибутку та інших видів капіталу наведені в таблиці 10.

Таблиця 10

Кореспонденція рахунків нерозподіленого прибутку та інших видів капіталу

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	В кінці звітнього періоду відображено нерозподілений прибуток	79	441	Розрахунок бухгалтерії
2.	Списано збиток за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442	Довідка бухгалтерії
3.	Оприбутковані додаткові вкладення засновників (учасників), що внесені: - коштами; - основними засобами - нематеріальними активами - іншими видами майна	30,31 10 12 20,22,2 6,28	422	Прибуткові касові ордери, платіжні доручення, акт приймання-передачі, накладні
4.	Відображено результат дооцінки основних засобів (чи інших видів необоротних активів): - на різницю у вартості об'єктів після і до переоцінки; - одночасно на різницю суми зносу	10,12 411	411 13	Акти переоцінки
5.	Оприбутковані безоплатно отримані необоротні активи (по справедливій вартості)	10,12	424	Акти приймання-передачі
6.	Спрямовано додатковий капітал на збільшення: - статутного капіталу; - пайового капіталу; - резервного капіталу	42	401 402 43	Довідка бухгалтерії
7.	Списано непокриті збитки за рахунок додаткового капіталу	42	442	Довідка бухгалтерії
8.	Відображено уцінку необоротних активів і дооцінених раніше.	414	10, 12	Акт переоцінки
9.	Нараховано амортизацію на безкоштовно отримані необоротні активи	424	745	Розрахунок бухгалтерії

Облік власного капіталу та складання фінансової звітності на ПП «Агрофірма Батьківщина» здійснюється у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» та діючих положень бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку покладено на обліково фінансовий відділ підприємства.

Власний капітал ПП «Агрофірми Батьківщина» станом на 31.12.2015 року має наступні складові елементи і здійснює облік на наступних рахунках:

- зареєстрований (пайовий) капітал рах. 40;
- додатковий капітал рах. 42;
- резервний капітал рах. 43;
- нерозподілений прибуток (непокриті збитки) рах.44.

Облік статутного капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Сальдо цього рахунку відповідає розміру статутного капіталу, що зафіксовано в засновницьких документах і зареєстровано у державному реєстрі господарюючих суб'єктів. За рішенням власника, також зафіксованому в установчих документах і зареєстрованому у встановленому порядку, розмір статутного капіталу може змінюватися. Записи на рахунку 40 здійснюють тільки у випадку збільшення або зменшення статутного капіталу у встановленому законодавством порядку, після внесення відповідних змін у засновницькі документи та їхньої перереєстрації. Формування статутного капіталу і збільшення його розміру відображають за кредитом рахунку 40, за дебетом – зменшення розміру і вилучення частини статутного капіталу.

Майно підприємства формується у відповідності до засновницьких документів. При цьому законодавство не встановлює розмір статутного капіталу – власник визначає його самостійно. Джерелом формування статутного капіталу є грошові кошти і майно, що знаходиться у власності засновника. Кошти, що надходять від засновника, відображаються за кредитом рахунку 40 і дебетом рахунків грошових коштів або матеріальних цінностей, але рахунок 46 «Неоплачений капітал» приватними підприємствами може не використовуватись. Внесення грошових коштів чи майна у статутний капітал

приватного підприємства підтверджується:

- прибутковими касовими ордерами;
- накладними;
- актами приймання-передачі тощо.

Зміни у статутному капіталі приватних підприємств здійснюються за рахунок відрахувань від прибутку у статутний капітал, що відображається записом за кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» і дебетом рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)», або додаткових внесків засновника.

Формування додаткового капіталу на ПП «Агрофірма Батьківщина» здійснюється в процесі діяльності підприємства. Операції з формування капіталу у дооцінках і додаткового капіталу документуються оформленням:

- виписок банку;
- прибуткових касових ордерів;
- накладних;
- актів приймання-передачі;
- наказів;
- протоколів зборів учасників;
- довідок та розрахунків бухгалтерії.

Зменшення додаткового капіталу може відбуватись в результаті уцінки раніше дооцінених активів, направлення частини додаткового капіталу на поповнення статутного, резервного капіталу та в інших випадках.

Для узагальнення інформації про додатковий капітал використовуються рахунок 42 «Додатковий капітал» та відкриті до нього субрахунки.

Також на підприємстві ведеться облік за рахунком 43 «Резервний капітал», і рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків аналітичний облік власного капіталу необхідно вести за видами капіталу.

На підставі реєстрів аналітичного обліку складається журнал-ордер за рахунком 40 або зведений журнал-ордер, що відображає всі операції з видами

власного капіталу. Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356, для ведення обліку власного капіталу передбачено Журнал 7, а також Відомості 7.1, 7.2 для аналітичного обліку за рахунками 42, 44 відповідно. Сальдо рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається першому розділі пасиву балансу. Інформація про розмір і зміни статутного капіталу наводиться у Звіті про власний капітал.

Складання Звіту про власний капітал регламентується інструкцією (методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності. інструкції метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб'єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення [47].

Підсумовуючи вищевикладене можна сказати, що сума власного капіталу являє собою загальну вартість засобів, отриманих від засновників у різній формі з повною передачею права власності на ці засоби підприємству, або залишених засновниками на підприємстві, отриманих в процесі діяльності підприємства.

Широкий спектр організаційно-правових форм вітчизняних підприємств, обумовлює особливості обліку власного капіталу та відображення цієї

інформації у фінансовій звітності для кожного конкретного їх типу. Дослідження цих особливостей та методичне забезпечення обліку власного капіталу на підприємствах відповідно до організаційно-правової форми підприємства є важливим елементом удосконалення методології бухгалтерського обліку, оскільки сприяє підвищенню повноти та достовірності інформації про фінансово-майновий стан різних типів підприємств у фінансовій звітності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження зроблено такі висновки:

1. На основі критичної оцінки змісту спеціальної економічної літератури, розкрито економічну сутність «власного капіталу» і запропоноване власне бачення даного терміну. Власний капітал – це загальна вартість чистих активів підприємства (активи за вирахуванням зобов'язань), що відображає обсяг прав та інтересів власників і складається з інвестованого, накопиченого та потенційного капіталу. У результаті проведеного аналізу праць вчених-економістів, а також на основі узагальнених наукових поглядів можна сформулювати ще одне визначення, що характеризує економічний зміст категорії «власний капітал»: власний капітал - це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності, і використовуються для отримання прибутку. Дане трактування розкриває сутність і призначення власного капіталу у фінансово-господарській діяльності підприємств.

2. Під різким впливом змін потреб в управлінні підприємством, постійно розвивається і класифікація власного капіталу, яка змінюється шляхом введення нових критеріїв. Економічно обґрунтована класифікація власного капіталу є важливою ланкою успішної організації бухгалтерського, оскільки впливає на здатність своєчасного та чіткого управління власним капіталом, а також на можливість оперативного аналізу та прогнозування, а в кінцевому підсумку – на обґрунтованість управлінських рішень.

3. Законодавча і нормативно-правова база покликана забезпечити однакове розуміння і дотримання єдиних принципів контролю в організації діяльності кожного підприємства. Дослідження нормативно-правових документів дають змогу під час проведення обліку та аудиту власного капіталу підтвердити реальність і достовірність відображення власного капіталу у фінансовій звітності та відповідність операцій з ними чинному законодавству. Але нормативна база України з обліку і аудиту власного капіталу повинна бути приведена у відповідність з новим механізмом господарювання, а проблемні

питання щодо обліку та аудиту валсного капіталу слід вирішувати як організаційно так і економічно. Оскільки процес формування власного капіталу супроводжується рядом проблем, що впливає на управлінський аспект фінансових рішень на підприємстві. Визначені проблеми потребують подальшої детальної розробки як в теорії, так і в практиці та можуть бути вирішені лише за умови вдосконалення чинного законодавства.

4. Розглянувши питання організації обліку власного капіталу, можна сказати, що організацію бухгалтерського обліку слід розглядати як сукупність заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку, маючи на меті забезпечення достовірною інформацією як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Основним інструментом організації обліку виступає облікова політика підприємства, яка має містити інформацію про власний капітал підприємства та передбачати цілісність в організації обліку власного капіталу й охоплювати методичні, технічні, організаційні аспекти. Нами було запропоновано для ПП «Агрофірма Батьківщина» схему організації обліку власного капіталу. Оскільки в наказі про облікову політику даного підприємства незазначено пункти, що стосуються обліку власного капіталу.

5. Підводячи підсумок після вивчення питання стосовно методики обліку власного капіталу можна сказати, що залежно від організаційно-правових форм вітчизняних підприємств, обумовлюються і особливості обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності для кожного конкретного їх типу. Дослідження цих особливостей та методичне забезпечення обліку власного капіталу на підприємствах відповідно до організаційно-правової форми підприємства є важливим елементом удосконалення методології бухгалтерського обліку, оскільки сприяє підвищенню повноти та достовірності інформації про фінансово-майновий стан різних типів підприємств у фінансовій звітності. Облік власного капіталу ведуть на рахунках

4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Регістрами аналітичного обліку виступають Журнал- ордер №7, та відомість аналітичних даних №7.1, 7.2, 7.4. Інформація про зміни у власному капіталі відображається у звіті про власний капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аракелян А. Г. Теоретичні підходи до визначення категорії «власний капітал» [Електронний ресурс] / А. Г. Аракелян, Т. Б. Кузенко // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_83130.doc.htm.
2. Аудит : учебное пособие / под ред. к. э. н., доц. Майданевича П. Н., к. э. н., асс. Волошиной Е. И. – Симферополь : ЧП «Предприятие Феникс», 2008. – 700 с
3. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент: навчальний курс / І. А. Бланк. – 2-е вид, перероб. і доп. – К.: Эльга, Ника – Центр, 2004. – 656 с.
4. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
5. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
6. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
7. Боднарчук А. В. Сутність власного капіталу як об'єкта обліку та аналізу [Електронний ресурс] / Боднарчук А.В. // Ефективна Економіка. – 2013. - № 8.
8. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
9. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

- 10.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
- 11.Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. / Ф.Ф. Бутинець– Житомир: ПП „Рута”, 2004. – 672 с.
- 12.Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
- 13.Варічева Р.В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу підприємстві / Варічева Р.В., Боримська К.П.. // вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – №3.
- 14.Василенко А. Первинні документи: правила складання та застосування / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 16. – С. 9 -17.
- 15.Вдовиченко К.М. Сутність власного капіталу та особливості його обліку на підприємстві / К.М. Вдовиченко // SWorld. -2016. - № 15-22. – С.176-190.
- 16.Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. [Навч. пос. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н., проф.М.Д. Корінька – Фастів: «Поліфас», 2006. – 440 с.
- 17.Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах/ П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Т.: Економічна думка, 2003. – 480 с.
- 18.Господарський кодекс України: від 16.01.03. №436-IV.
- 19.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.
- 20.Дідоренко, Тетяна. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Коробій // Обліково-аналітичне та правове забезпечення

інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 19-21.

21. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К: Т-во «Знання», КОО, 2003. – 327 с.

22. Заулічная Р.В. Нормативне регулювання обліку капіталу / Р.В. Заулічная С.В. Скрипник // Збірник тез та повідомлень магістерської Інтернет-конференції.- 2014. - С.23-25.

23. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В. Івахненко 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008.

24. Ляшенко С.М. Проблеми і перспективи ринково-орієнтованого управління інноваційним розвитком: монографія / За ред. д.е.н., професора С.М.Ілляшенко. – Суми: ТОВ «Друкарський дім «Папірус», 2011. – 644 с.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств №291 від 30.11.99 р.

26. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навч. пос. /М.Ю. Карпушенко – ХНАМГ, 2011. - 64-66 с.

27. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент: Навч.пос. / За ред. проф. Г. Г. Кірейцева. Вид. третє, перероб. і доп. – К.: ЦНЛ, 2004. – 531 с.

28. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року). Міжнародна федерація бухгалтерів / Пер. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014. – 136 с.

29. Коркушко О.Н. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах АПК / О.Н. Коркушко // Подільський державний аграрно-технічний університет. – 2013. - №9. – С.158-165.

30.Лукава І.М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи»/ І.М. Лукава// Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11- 12 (32-33). – С. 98 – 101

31.Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб оперативного управління виробництвом / І.М. Лукава// Агроінком. - Київ, 2004. – № 11-12. – С. 19 – 25. 110. Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб управління виробництвом / І.М. Лукава// Іноваційна економіка АПК. – 2010. – №5. – С.126 – 125. 55

32.Мочан А.О. Власний капітал як об'єкт обліку та аналізу / А.О. Мочан, З.Л. Бандура // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. - №8. – С. 1144-1148.

33.Мочерний С.В. Основи економічної теорії: Посібник / С.В. Мочерний-К.: Академія, 1998. — 463 с.

34.Надбережна Т.А. Вплив структуризації власного капіталу на організацію бухгалтерського обліку / Т.А. Надбережна // Економічні науки. – 2010. – № 15(1).

35.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.

36.Нестеренко С.С. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності / С.С. Нестеренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.

37.Новицька Н. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку розрахункових операцій /Н.В. Новицька // Економіка & держава. – 2011. – №12. – С. 96-99.

38.Нужна О.А. Власний капітал сільськогосподарських підприємств: трактування, класифікація, структура / О.А. Нужна // Луцький національний технічний університет - 2012. - Вип. 9(2). - С. 498-506.

39.Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове

забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

40.Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ 1: від 01.01.2012 № 929-004 [Електронний ресурс] :- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

41.Податковий кодекс України № 2755- VI від 02.12.10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>.

42.Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI.

43.Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 року № 3125-XII.

44.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р.№ 996-14.

45.Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 № 1577-XII.

46.Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ від 27.06.2013 № 627.

47.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 року № 433.

48.Про інвестеційну діяльність: Закон України від 06.11.2014 № 1560-XII.

49.Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122 «Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної організації бухгалтерів» // Сайт АПУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www/apu.com.ua>.

50.Саблук П.Т. Фінансовий словник-довідник / М,Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, В.М. Скупий та інші.; за ред. М.Я Дем'яненко – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555с.

51.Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. Пос.: – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

52.Спільник І. Аналітичне забезпечення управління власним капіталом / І. Спільник, О. Загородна // Економічний аналіз. – 2011. – № 9. – Ч.2. С. 371-379.

53.Стригуль Л.С. Особливості формування та обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно правових форм / Л. С. Стригуль, К.О. Панчеха // Вісник НТУ «ХП». – 2014. - №65. – С. 12-17.

54.Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. пос./ О.О. Терещенко – КНЕУ, 2003. – 554 с.

55.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник./ Н.М. Ткаченко. [3-те вид. перероб. і доп.] – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

56.Цивільний кодекс України: від 16 січня 2003р. №435-IV

57.Цоцяк І.Л. Аналіз наукових підходів до трактування категорії «власний капітал» / І.Л. Цоцяк // Науково-інформаційний вісник Економіка. – 2014. - №9. – С. 270-280

58.Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.

59.Шара Є. Ю. Фінансовий облік: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, Н. В. Гуріна, І. Є. Соколовська-Гонтаренко – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 408 с.

60.Шрам Т.В. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: навч. посіб. / Т.В. Шрам, В.Є. Труш – К.: 2009 – 284 с.

61. Югас Е.Ф. Економічна сутність та види капіталу підприємства / Е.Ф. Югас, О.І. Олексик // Науковий вісник ужгородського університету. -2014. - №2(43). С. 63-67.

62. Ярощук О.В. Аналіз формування капіталу підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік аналіз та аудит» / О.В. Ярощук. – Тернопіль, 2004. – 20 с.

63. Яцишин І.М. Аналіз маркетингової діяльності підприємства / І.М. Яцишин // Матеріали науково-практичної конференції «Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу України». – Тернопіль: ТАНГ, «Економічна думка», 1998. – С. 61–64.

64. Яцишин І.М. Головні критерії оцінки та перспективи ефективності системи управління / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 5. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 288–299.

65. Яцишин І.М. Критерії оцінки ефективності систем управління / І.М. Яцишин, І.Г.Яремчук // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 1999. – № 2. – С.133 – 140.

66. Яцишин І.М. Сучасні тенденції розвитку управлінського обліку в період глобалізації економіки / І.М. Яцишин // Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ». Секція №6. Удосконалення економічного механізму підвищення ефективності виробництва в агропромисловому комплексі при різних формах власності. – м. Тернопіль, 14 квітня 2010. – С. 14–16.