

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ЖАДАН Марина Юрївна

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

**Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Любар Оксана Олександрівна**

ВІННИЦЯ – 2019

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра бухгалтерського
обліку

Затверджую
зав. кафедри _____ Правдюк Н.Л.
« ____ » _____ 201_ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту Жадан Марині Юріївні
на тему

«Облікове забезпечення управління власним капіталом підприємства»

затверджена Наказом від «12» березня 2019 р., № 41 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		06.09.19 р.
РОЗДІЛ 1	ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ	06.09.19 р.
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА	01.10.19 р.
РОЗДІЛ 3	СТРАТЕГІЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	01.11.19 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		07.11.19 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		07.11.19 р.
ДОДАТКИ		07.11.19 р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «22» листопада 2019 р.

Завдання видав керівник «09» квітня 2019 р.

_____ Любар О.О.

Завдання отримав магістрант _____ Жадан М.Ю.

АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження є облікове відображення формування та змін власного капіталу для забезпечення управління ним в ТОВ «Два океани» м. Вінниця.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань організації і методики бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм.

Метою магістерської роботи є науково-теоретичне обґрунтування та розробка рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом відповідно до потреб управління.

Завданнями дослідження є: розкриття економічної природи та змісту власного капіталу підприємства; систематизація теоретичних положень щодо узгодженості наукових підходів до класифікацій власного капіталу підприємства; уточнення складових власного капіталу, які відповідають завданням бухгалтерського обліку; визначення місця і значення облікового забезпечення формування і змін власного капіталу; дослідження особливостей нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу; розкриття ролі та значення облікової політики підприємства як інструменту інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом; розкриття методичних підходів до бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства у розрізі його складових; дослідження порядку відображення власного капіталу підприємства у фінансовій звітності; аналіз можливостей удосконалення ведення бухгалтерського обліку власного капіталу з метою підвищення ефективності системи управління підприємством.

Одержані результати варто впроваджувати на підприємстві для покращення ефективності та результативності діяльності.

Ключові слова: капітал, власний капітал, статутний капітал, пайовий капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, вилучений капітал, неоплачений капітал, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), управління, облік, інформація, облікова політика, рахунки, звітність.

Магістерська робота містить 109 сторінок, 16 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел включає 152 найменування, 7 додатків.

ЗМІСТ

	ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1	ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ	9
1.1.	Економічна природа та зміст власного капіталу підприємства	9
1.2.	Наукові підходи до класифікацій власного капіталу підприємства для цілей бухгалтерського обліку	17
1.3.	Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу	23
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА	37
2.1.	Облікова політика підприємства як інструмент інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом	37
2.2.	Методика бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства у розрізі його складових	45
2.3.	Відображення власного капіталу підприємства у фінансовій звітності	61
РОЗДІЛ 3	СТРАТЕГІЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	69
3.1.	Сучасні інформаційні системи і технології в управлінні власним капіталом підприємства	69
3.2.	Удосконалення обліку власного капіталу підприємства в інформаційній системі управління	78
	ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	89
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	95
	ДОДАТКИ	110

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. 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. Наявність капіталу є важливою умовою створення та розвитку бізнесу. Бізнес – це особлива економічна діяльність яка не кожному під силу, що вимагає не тільки економічних знань, рішучості, ділової хватки, готовності ризикувати, але й спроможності до творчості, неординарного мислення. Значний потенціал, який закладений у бізнесі, дозволяє розглядати його як фактор виробництва поряд з матеріальними, людськими та фінансовими ресурсами.

Структура та динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, який визначає фінансовий стан господарюючого суб'єкта. В умовах ринку, коли господарська діяльність підприємства (фірми) та його розвиток здійснюються на принципах самофінансування, а через нестачу власних фінансових ресурсів – за рахунок позикових коштів, важливо дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

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 [13, с. 55].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перші теоретичні розробки, які багато у чому визначили подальший розвиток обліку власного капіталу, належать Б. Котрульї, Л. Пачолі, Ж. Саварі. В сучасних умовах питанням формування сутності і складових власного капіталу з метою організації його обліку присвятили свої роботи такі вітчизняні науковці, як В.Д. Базилевич [4], Л.В. Безкоровайна [14], А.П. Бобяк [11-13], Ф.Ф. Бутинець [22], Р.В. Варичева [23], Я.П. Іщенко [49-50], Г.М. Калетнік та А.Г. Мазур [31], Л.В. Коваль [60-61], Т.М. Королюк [65], Л.Л. Куц [69], О.О. Любар [70], О.І. Пилипенко [89], І.Р. Поліщук [95], Н.Л. Правдюк [113], В.В. Сопко [124], В.Ю. Фабіянська [134], І.Л. Цюцяк [139-141] та інші.

Разом із тим на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку практично відсутні розробки у галузі формування облікової політики, внутрішнього документування та звітності за операціями власного капіталу. Потребують також більш поглибленого вивчення окремі питання відображення інформації про власний капітал на рахунках бухгалтерського обліку. Наведені фактори зумовлюють необхідність теоретичного обґрунтування та розроблення рекомендацій з вдосконалення процесів обліку власного капіталу (в цілому і окремих його складових), що й визначило тематичне спрямування дослідження, його мету, структуру та завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є науково-теоретичне обґрунтування та розробка рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом відповідно до потреб управління.

Для досягнення зазначеної мети визначені наступні завдання:

- розкрити економічну природу та зміст власного капіталу підприємства;
- систематизувати теоретичні положення щодо узгодженості наукових підходів до класифікацій власного капіталу підприємства;
- уточнити складові власного капіталу, які відповідають завданням бух-

галтерського обліку;

- визначити місце і значення облікового забезпечення формування і змін власного капіталу;

- дослідити особливості нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу;

- розкрити роль та значення облікової політики підприємства як інструменту інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом;

- розкрити методичні підходи до бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства у розрізі його складових;

- ознайомитись з порядком відображення власного капіталу підприємства у фінансовій звітності;

- проаналізувати можливості удосконалення ведення бухгалтерського обліку власного капіталу з метою підвищення ефективності системи управління підприємством.

Об'єктом дослідження є облікове відображення формування та змін власного капіталу для забезпечення управління ним в ТОВ «Два океани» м. Вінниця.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань організації і методики бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження виступає діалектичний метод пізнання. З метою розкриття сутності і змісту категорії «власний капітал», його складових застосовувалися методи теоретичного узагальнення – аналіз та синтез, індукція та дедукція, порівняння, системний підхід, аналогія, абстрагування. Історичний та системний підходи використано з метою дослідження історичних передумов виникнення поняття власного капіталу. Методи спостереження, теоретичного узагальнення та порівняння використовувалися для вивчення теорії і діючої практики облікового відображення власного капіталу підприємств. Методику обліку операцій з власним капіталом

обґрунтовано за допомогою абстрактно-логічного аналізу, групування. Графічний метод використано для наочного відображення складових власного капіталу. Застосування методу моделювання дозволило розробити модель механізму впровадження інформаційних технологій на сучасних підприємствах.

Теоретичну та інформаційну базу роботи складають: Інформаційною базою дослідження виступають наукові джерела (монографії, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів), офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, офіційні матеріали органів законодавчої і виконавчої влади); статистичні джерела (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної відомчої статистики, фінансова та статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні, розробці та впровадженні практичних рекомендацій щодо вирішення комплексу питань бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом підприємств.

Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що розроблені методичні підходи та обґрунтовані теоретичні положення щодо вдосконалення бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства доведені до рівня практичних рекомендацій, які можуть бути використані при веденні обліку операцій з власним капіталом в ТОВ «Два океани» м. Вінниця та іншими суб'єктами господарювання.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення, результати і висновки магістерської роботи висвітлені в матеріалах III Всеукраїнської науково-практичної конференції «Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку (Вінниця, 28-29 квітня 2019 р.).

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота містить сторінок, таблиць, рисунок, список використаних джерел включає найменування, додатків.

РОЗДІЛ 1

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ

1.1. Економічна природа та зміст власного капіталу підприємства

Одним із найважливіших понять функціонування і розвитку економічної системи є капітал. Він посідає головне місце у системі розподілу та перерозподілу, а також споживання матеріальних благ, тому що ця функція належить саме йому. Поняття «капітал» впродовж багатьох століть науковці трактують як складну, неоднозначну категорію, еволюція якої відобразила історичний процес розвитку суспільства. Однак нове значення дана категорія набула лише в умовах ринкових відносин.

Підкреслюється провідна роль категорії «капітал» самим змістовим значенням цього поняття, яке походить від латинського слова «capitalis» та означає головний, основний, ґрунтовний, дуже важливий [4, с. 3]. Вчені в усі часи займалися дослідженням цього поняття. Першим категорію «капітал» дослідив давньогрецький мислитель Аристотель (384-322 рр. н.е.). Капітал він розглядав через призму багатства та зробив висновок, що це поняття поділяється на два види. Дане природою багатство, яке пов'язане з постійним нагромадженням засобів, необхідних для життя і корисних для держави чи домашнього об'єднання, але яке «не безкінечне, а має свої межі» він відніс до першого виду багатства. Процес накопичення грошей, що являє собою «...мистецтво наживати статок, з чим і пов'язане уявлення, нібито багатство і нажива не мають ніяких меж» Аристотель відніс до другого виду багатства. Зазначені види багатства були названі Аристотелем «економіка» та «хремастика» [56, с. 224].

В той же час накопичення багатства Аристотель вважав зайвою діяльністю. Процентні доходи він називав сумнівною та найнеприроднішою формою доходу, тому що, на його думку, гроші призначені переважно для обміну і не можуть продовжувати нові гроші [1, с. 33].

Дефініція «капітал» із розвитком виробництва та товарно-грошових відносин набула іншого значення. Її стали ототожнювати із сумою грошей, яка надана у позику та приносить дохід власникові у вигляді відсотка. Причому зберігалось таке трактування майже до кінця ХІХ ст.

На протязі багатьох століть сформувалася низка основних теорій навколо визначення поняття «капіталу», зокрема:

- натуралістична теорія класичної школи політекономії, яка представляє капітал як вкладення у виробництво, частину матеріальних запасів або частину багатства країни, тобто є матеріально-речовинним трактуванням капіталу [15, с. 16];
- грошова теорія меркантилістів, представники якої термін «капітал» ототожнювали із термінами «гроші», «багатство», «аванси» [15, с. 15];
- теорія Карла Маркса, відповідно до якої категорію капітал трактують як вартість, що приносить додану вартість [152, с. 206];
- теорія фінансового капіталу монетаристів, що абсолютизує роль фінансової сфери в економіці та відповідно головну роль віддає фінансовому (грошовому) капіталу [15, с. 16];
- теорія всеосяжного капіталу І. Фішера, відповідно до якої під капіталом розуміють все те, що здатне протягом певного часу приносити дохід: «...будь-яке благо, що приносить дохід своєму власнику, незалежно від сфери застосування, є капіталом» [151, с. 52];
- теорія людського капіталу, прихильники якої найважливішим фактором економічного успіху будь-якого підприємства або країни вважають людину, її знання, уміння, навички, талант, здібності та інші обдарування;
- теорія інтелектуального капіталу, згідно з якою капітал – права користування, торгові марки, патенти, ліцензії, ноу-хау, програмне забезпечення для комп'ютерної техніки, інструктивний та нормативний матеріали, знання, вміння, навички людей, зв'язки з клієнтами, зв'язки з постачальниками, з владою, корпоративна культура тощо [126].

Певна річ, у визначення цієї складної дефініції свій внесок вклали й українські дослідники. Визначний вчений М. Туган-Барановський (1865-1919 рр.)

виразив думку, що капітал – це ті чи інші речі, котрі через певні суспільні умови набувають здатність зростати в своїй вартості і, таким чином, давати постійний дохід тому, кому вони належать [133, с. 89]. Однією із головних причин економічних криз, яка відбувається у країнах, за результатами дослідження М. Туган-Барановського, є диспропорційність у розміщенні капіталу.

Представники західної економічної науки на сучасному етапі розвитку суспільства ототожнюють капітал з благами тривалого використання, які створюються людиною для виробництва інших товарів та послуг.

У результаті зміни умов господарювання закладаються передумови для вдосконалення визначення категорії «капітал». Через те сучасні дослідники визначення цієї категорії трактують по-різному. Характеристика визначень капіталу, які використовуються у сучасних літературних джерелах, представлені нами у таблиці 1.1 (Додаток А).

Численні трактування капіталу є свідченням лише складності, багатогранності та суперечливості категорії «капітал», сутність і застосування якої змінюється у результаті впливу змін соціально-економічних умов господарювання. У результаті виникають новітні теорії капіталу, які більш відповідають умовам сьогодення.

Так, найбільш комплексне визначення економічної категорії «капітал» дано сучасним українським вченим-економістом професором І.О. Бланком: «Капітал являє собою накопичений шляхом заощаджень запас економічних благ у формі грошових коштів і реальних капітальних товарів, які залучаються його власниками в економічний процес як інвестиційний ресурс і фактор виробництва з метою отримання доходу, функціонування яких в економічній системі базується на ринкових принципах і пов'язане з факторами часу, ризику і ліквідності» [10, с. 414].

В той же час Яковець Т.А. зазначає, що основними підходами до трактування сутності поняття «капітал» необхідно вважати не тільки економічний та фінансовий, а ще й обліковий і соціальний (рис. 1.1).

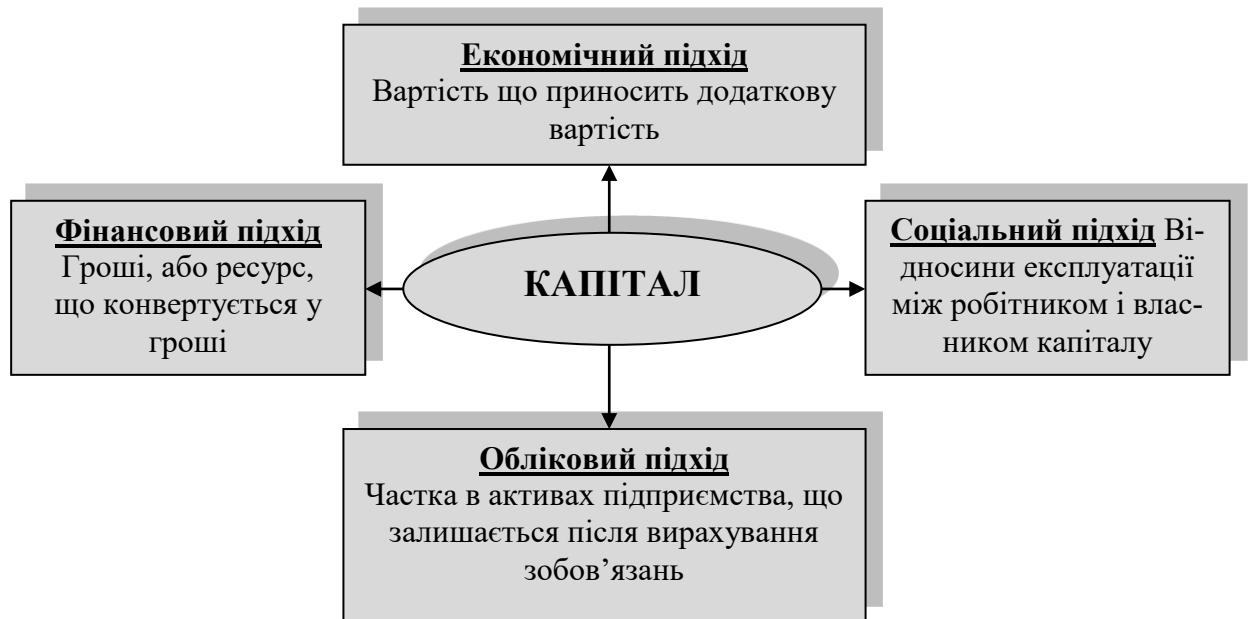


Рис. 1.1. Підходи до визначення сутності поняття «капітал»
Джерело: [149, с. 17]

Здійснивши аналіз багатогранних та різноманітних трактувань капіталу та підтримуючи думки інших вчених-економістів, пропонуємо наступне визначення: капітал – це основа для створення підприємства, що є джерелом активів і покриття зобов'язань та забезпечує безперервне функціонування підприємства й максимізацію прибутку.

Для забезпечення ефективного управління капіталом слід систематизувати його види за відповідними ознаками.

Куц Л.Л. наводить наступну класифікацію капіталу [69, с. 6-7]:

1. За приналежністю підприємству виділяють власний і позиковий види його капіталу;
2. За натурально-речовими формами інвестування розрізняють капітал у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах;
3. За об'єктом інвестування виділяють основний і оборотний види капіталу підприємства. Основний – капітал інвестований у всі види необоротних активів підприємства (а не тільки в основні засоби, як це часто трактують у літературі). Оборотний – капітал інвестований у всі види його оборотних активів;
4. За формою знаходження у процесі кругообігу розрізняють капітал підприємства у грошовій, виробничій і товарній формах;

5. За організаційно-правовими формами діяльності виділяють наступні види капіталу: акціонерний (капітал підприємств, створених у формі акціонерних товариств), пайовий (капітал партнерських підприємств – товариств з обмеженою відповідальністю, командитних товариств і т. ін.), індивідуальний (капітал індивідуальних підприємств – сімейних і т. ін.)

6. За характером використання у господарському процесі виділяють працюючий і непрацюючий види капіталу. Працюючий капітал характеризує ту його частину, яка бере безпосередню участь у формуванні доходів і забезпеченні операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Непрацюючий капітал характеризує ту його частину, яка інвестована в активи, що не беруть безпосередньої участі у виконанні різних видів господарської діяльності підприємства й формуванні його доходів;

7. За характером використання власниками виділяють споживаний і накопичуваний (реінвестований) види капіталу;

8. За часовим періодом залучення розрізняють довгостроковий капітал (перманентний) і короткостроковий. Довгостроковий складається з власного капіталу а також залученого капіталу з терміном використання понад 1 рік. Сукупність власного капіталу і довгострокового залученого капіталу називають терміном «перманентний капітал». Короткостроковий капітал підприємство залучає на період до 1 року;

9. За країною походження розрізняють національний (вітчизняний) та іноземний капітал, інвестований у підприємство;

10. За відповідністю правовим нормам функціонування розрізняють легальний і «тіньовий» капітал, що використовується у процесі господарської діяльності підприємства.

Протягом тривалого часу представники багатьох економічних шкіл вивчали і розглядали власний капітал з різних точок зору. Наукові підходи вчених-економістів щодо розкриття змісту поняття «власний капітал» представлено на рис. 1.2.

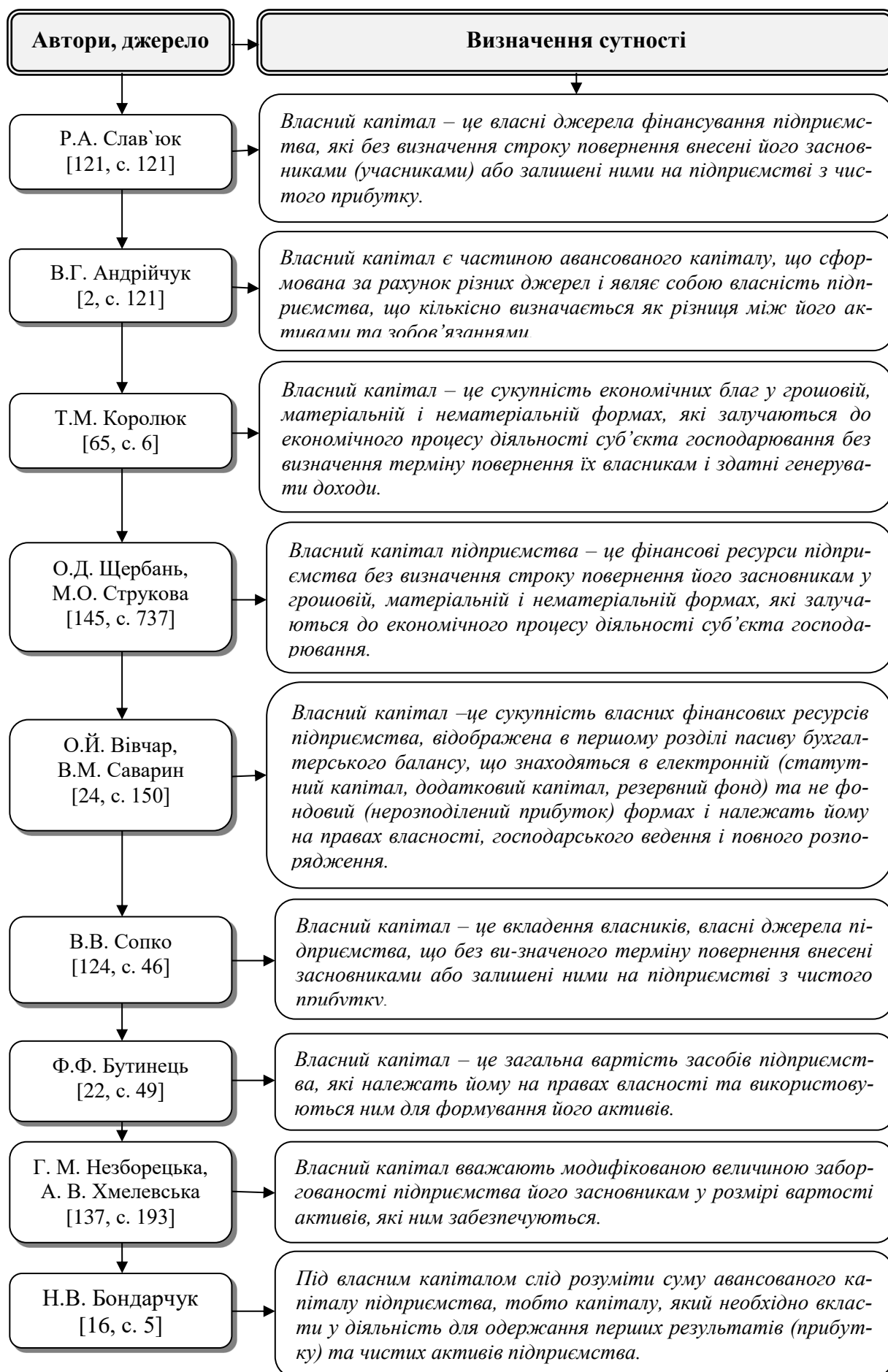


Рис. 1.2. Підходи вчених до сутності поняття «власний капітал»

Власний капітал у зарубіжних джерелах прийнято вважати чистою вартістю підприємства. Поширеним є розрахунок даної величини шляхом різниці між валютою балансу і всіма зобов'язаннями підприємства, проте фінансово дана величина є ідентичною власному капіталу [68, с. 45].

Здійснивши огляд сучасних наукових публікацій, ми можемо виділити наступні характеристики власного капіталу:

- власний капітал є запасом економічних цінностей, що вводяться у господарський оборот;
- використовується власний капітал для формування активів підприємства, втілюючи у собі чисті активи;
- вноситься власний капітал засновниками підприємства на невизначено довгий період часу;
- складається власний капітал як із вкладень, що були внесені ззовні (початкові та наступні внески власників, безоплатно надана підприємству (компанії) допомога та ін.), так і із засобів, згенерованих безпосередньо самим підприємством (компанією) в процесі його діяльності (нерозподілений прибуток);
- власний капітал має генерувати дохід;
- розмір власного капіталу безпосередньо залежить від фінансових результатів діяльності компанії, які можуть або збільшувати, або зменшувати його суму;
- внесення у власний капітал засобів є порівняно більш ризиковими, ніж надання коштів в борг.

В той же час Тіторчук О. зазначає, що цей перелік не є достатнім, що обумовлює необхідність його розширення та пропонує додати наступні ознаки [131, с. 397-398]:

- 1) внесення засновниками особисто накопичених запасів економічних благ до власного капіталу надає їм право власності на об'єкт вкладення, тобто на підприємство. Вкладаючи свої власні накопичення в статутний фонд підприємства, його засновники (учасники) отримують право власності на суб'єкт господарювання, яке юридично оформлюється і закріплюється в установчому

договорі та статуті. І хоча з юридичної точки зору після створення підприємство починає діяти як окремий суб'єкт права – юридична особа, з усім належним йому майном і відповідним обсягом прав і обов'язків, де-факто підприємству нічого не належить, адже його власники виступають свого роду «кредиторами», які надають підприємству засоби для здійснення ним своєї діяльності, і які воно в кінцевому випадку має повернути їм назад;

2) власний капітал характеризується обмеженою мобільністю. Як уже зазначалося, власний капітал використовується для формування активів підприємства, причому зазвичай він спрямовується на придбання найменш ліквідної їх частини – машин і обладнання, будівель і споруд і т. п., тобто необоротних активів. Навіть беручи кошти в кредит для фінансування довгострокових інвестиційних проектів, які теж передбачають придбання основних засобів, нерухомості і т. д., підприємство має чіткі терміни, на які він надається, відтак попередньо оцінює свої можливості щодо його повернення (прогнозує чистий грошовий потік від реалізації проекту, забезпечує достатню ліквідність і платоспроможність, формує певні резервні фонди під погашення кредиту тощо). Засоби ж, які вкладаються власниками підприємства, не мають подібних обмежень у використанні, адже, як вже сказано вище, кошти для формування власного капіталу надаються засновниками на невизначено довгий термін. Відтак, якщо раптом власникам спаде на думку репрофілювати діяльність підприємства або спрямувати свої кошти в інші сфери з кращими перспективами, це може викликати у них певні труднощі. Особливо це стосується галузей, де використовуються специфічні види основних засобів, які не знайдуть свого застосування поза межами конкретної сфери діяльності й тому можуть бути реалізовані за ціною значно нижчою за їх справедливую вартість (або не бути реалізовані взагалі), – це характеризує так звані бар'єри виходу з галузі.

Таким чином, спираючись на думки інших вчених-економістів щодо сутності поняття «власний капітал» пропонуємо наступне його визначення: власний капітал – це запас економічних цінностей, які були внесені власниками (засновниками) підприємства (фірми) на безстроковій основі у господарський

оборот, що засвідчують їх право власності на об'єкт вкладення, а також сума фінансових результатів (як прибутків, так і збитків), згенерованих безпосередньо підприємством (фірми) в процесі його діяльності та інших джерел фінансування, які використовуються ним з метою формування певної частини активів, характеризуються обмеженою мобільністю, порівняно вищою ризикованістю, а також генерують дохід.

1.2. Наукові підходи до класифікацій власного капіталу підприємства для цілей бухгалтерського обліку

Кожна облікова категорія має власну еволюцію розвитку без будь-якого «класичного підходу». Тобто поява в бухгалтерській термінології тих чи інших понять носить не суб'єктивний, а об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багатовікової практики бухгалтерського обліку. Причому особливо чітко це проявилось на прикладі такої фундаментальної категорії, як «власний капітал».

Аналізуючи праці вітчизняних науковців можна зробити висновок про неоднозначність трактування складових власного капіталу, що, насамперед, зумовлено його різноспрямованими функціями.

Функції власного капіталу, які розкриті у навчальній та науковій обліковій літературі представлено нами в таблиці 1.2 (Додаток Б).

Функція відповідальності і захисту прав кредиторів є найбільш поширеною, оскільки відображений у балансі господарюючого суб'єкта власний капітал виступає для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві (фірмі), а також захистом кредиторів від втрати капіталу. Таким чином, власний капітал є гарантією захисту прав кредиторів і критерієм відповідальності. Отож гарантійна функція, що виділяє колектив авторів під редакцією Ф.Ф. Бутинця [20], є співзвучною із функцією відповідальності і захисту прав кредиторів, яка визначена іншими авторами.

Для зовнішніх користувачів крім гарантії, власний капітал виконує захисну функцію, тобто показує, яке значення для власників має власний капітал.

Чим власний капітал більший, тим краще захищеним є підприємство (фірма) від впливу загрозливих для його (її) існування факторів, адже саме за рахунок власного капіталу можуть покриватися збитки підприємства (фірми).

Функція довгострокового фінансування також є досить значущою, оскільки внески у власний капітал можуть використовуватися суб'єктом господарювання для фінансування його операційної та інвестиційної діяльності, а також для погашення заборгованості за кредитами (позиками), протягом тривалого періоду часу. Також, власний капітал служить базою для нарахування дивідендів та розподілу майна, що є вагомим для захисту корпоративних прав власників і ефективного розподілу до того чи іншого фонду підприємства (фірми). Дана функція переплітається із функцією компенсації понесених збитків – за рахунок власного капіталу мають погашатись тимчасові збитки.

Функція довготермінового кредитування передбачає, що власний капітал може перебувати у розпорядженні підприємства (фірми) необмежений час. Як бачимо, вона є аналогічною до функції довгострокового фінансування. Але, на нашу думку, більш доцільнішим є використання саме останнього терміну, зважаючи на обмеженість кредитування.

У випадку виходу засновника з товариства та при ліквідації підприємства (фірми) визначається частка кожного учасника (засновника) при розподілі прибутку та збитків, а також у майні підприємства (фірми), тим самим реалізується регулятивна функція.

Власний капітал в частині статутного капіталу є фінансовою основою для запуску в дію нового суб'єкта господарювання – функція заснування та введення в дію підприємства (фірми) або основоположна.

Сутність функції самостійності та влади полягає у тому, що розмір власного капіталу встановлює ступінь незалежності та впливу на підприємство його власників. Частка ж власного капіталу у активах є показником платоспроможності підприємства (фірми), що у свою чергу вказує на іншу важливу функцію – кредитоспроможності – у випадку надання кредиту, за інших рівних

умов, перевагу надають господарюючим суб'єктам із меншою кредиторською заборгованістю та більшим власним капіталом.

Також, власний капітал фінансує ризикові проекти, під які суб'єкту господарювання досить важко залучити кошти сторонніх інвесторів, що відображає функція фінансування ризику.

Власний капітал, крім того, служить фактором, який впливає на управління товариством, оскільки через нього визначається організаційна структура підприємства (фірми) і тим самим реалізується організаційна функція, а також функція управління та контролю. На нашу думку, дані функції вже є опосередкованими, але значущими для ефективного функціонування підприємства.

Як зазначає Варичева Р.В., ще однією опосередкованою функцією виступає рекламна (репрезентативна) функція – солідний статутний капітал (власний капітал) підприємства створює підґрунтя для довіри до нього не тільки з боку інвесторів, а й з боку постачальників факторів виробництва і споживачів готової продукції [23, с. 38].

Більшість вчених, за даними досліджень Пилипенка О.І., вважають доцільним класифікувати власний капітал за його складом. Проте, в результаті проведених досліджень він дійшов висновку, що це є одностороннім висвітленням і тому рекомендує класифікацію за формою та рівнем відповідальності.

Класифікація власного капіталу за формою дозволяє визначити частину капіталу, який був інвестований засновниками; одержаний безоплатно; зароблений протягом звітного періоду. Класифікація за рівнем відповідальності дає змогу ранжувати капітал на юридично закріплений в установчих документах та нерегламентований як обов'язковий чинним законодавством. Якщо виходити з позиції джерел формування власного капіталу, то до основних джерел належать суми, внесені акціонерами, нерозподілений прибуток, безоплатно отримані активи і суми переоцінок. Така класифікація власного капіталу є базовою для відображення у бухгалтерському обліку будь-якого підприємства [89].

Варичева Р.В. пропонує свою класифікацію власного капіталу для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1.3) (Додаток В).

Власний капітал за вимогами законодавства включає зареєстрований капітал (статутний капітал) та незареєстрований капітал, що формується безпосередньо у процесі діяльності підприємства (додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток). Щодо рівня оплати оголошеного капіталу – оплачений і неоплачений. Наведена класифікація враховує різні види початкового капіталу (статутний, пайовий, складений) для підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, структуру внесків до статутного капіталу у вигляді необоротних або оборотних активів, обов'язковість державної реєстрації і ступінь оплати оголошеного капіталу.

Виходячи з фінансово-економічної точки зору на основі мінливості можна виділити постійні і змінні складові власного капіталу. Постійним є статутний капітал, що відображається у балансі у постійному розмірі і залишається незмінним до рішення загальних зборів товариства про його збільшення або зменшення. Саме вимога наявності обов'язкового рішення загальних зборів щодо його зміни дає можливість вважати його (умовно) постійним. Другу частину становить перемінна складова власного капіталу, що зазвичай змінюється з року в рік і до якої відносять резервні капітали і фінансові результати господарської діяльності підприємства.

Щодо ступеню прозорості для зовнішніх користувачів власний капітал слід поділити на номінальний, що відповідає вартості розподілених серед власників майнових часток, і розрахунковий. У випадку додавання до номінального капіталу інших змінних частин, таких як резервний та додатковий капітали, резерви, сформовані за рахунок прибутку і фінансові результати за звітній період, будемо мати розрахунковий власний капітал.

Враховуючи економічну природу власного капіталу, доцільно у його структурі виділити наступні складові: вкладений (статутний капітал, пайовий капітал, додатково вкладений капітал) та накопичений капітал (інший додатковий капітал, резерви прибутку, нерозподілений прибуток), що дає можливість визначити його як об'єкт бухгалтерського обліку.

Ключовою ознакою елементів капіталу першої групи є наявність реальних активів, переданих в обмін на корпоративні права, що пов'язані з можливістю брати участь в управлінні і розподілі прибутку, майна підприємства. З такого підходу випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості тощо [95, с. 64].

Вирішення протиріч між юридичним оформленням внесків у капітал, як зазначає Варичева Р.В., полягає в застосуванні в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності коригувальних показників: неоплачений капітал та вилучений капітал. Ці показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування й управління ним, і є технічно регулюючими щодо вкладеного капіталу [23, с. 40]:

$$\text{Вкладений капітал} = \text{Статутний капітал} + \text{Додатково вкладений капітал} - \\ \text{Неоплачений капітал} - \text{Вилучений капітал}$$

Необхідно зазначити, що за економічним змістом внески до статутного, пайового і додатково вкладеного капіталу є абсолютно однорідними елементами, розходження лише в юридичній формі, що обумовлює їхнє виникнення [143, с. 427].

Функції статутного та додаткового капіталів є різними. Статутний капітал – це первісне джерело інвестування та формування майна господарюючого суб'єкта. Статутний капітал, на відміну від додаткового капіталу, забезпечує регулювання відносин власності і управління підприємством (компанією), його розмір в окремих випадках не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. В окремих випадках законодавством України передбачено мінімальні обсяги статутних капіталів, нижче від яких не допускається державна реєстрація підприємства. Ці мінімальні розміри не є сталими. Внаслідок інфляційних процесів в економіці вони нерідко в законодавчому порядку змінюються.

Друга група елементів власного капіталу, а саме накопичений капітал формується в результаті діяльності господарюючого суб'єкта. Ним є накопичений (зароблений) капітал із його основними елементами. Фактично, нерозподілений прибуток – це накопичений за увесь час діяльності господарюючого суб'єкта результат його діяльності, а усі інші елементи зазначеного виду капіталу є видозміненими формами такого результату.

Таким чином, у складі власного капіталу можна буде виділити дві основні його складові: інвестований капітал, тобто капітал, що вкладений власниками у підприємство; та накопичений капітал, тобто капітал, що створений на підприємстві понад того, який був на початку авансований власниками.

Інвестований капітал включає номінальну вартість простих та привілейованих акцій, а також додатково оплачений (понад номінальну вартість акцій) капітал. Звичайно до даної групи відносять і безоплатно отримані цінності. У балансі перша складова інвестованого капіталу представлена статутним капіталом, друга – додатковим капіталом (в частині отриманого емісійного доходу), а третя – додатковим капіталом (в частині безоплатно отриманого майна) чи фондом соціальної сфери.

Своє відображення накопичений капітал знаходить у вигляді статей, що виникають в результаті розподілу чистого прибутку (резервний капітал, нерозподілений прибуток, інші аналогічні статті). Не дивлячись на те, що джерело утворення окремих складових накопиченого капіталу одне, а саме нерозподілений прибуток, цілі та порядок формування, напрямки та можливості використання кожної його статті суттєво відрізняються.

Найпоширенішою класифікацією власного капіталу серед практиків є класифікація за його складом, що визначено на законодавчому рівні – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та відповідно до якого дана категорія включає наступні структурні елементи [84]:

- 1) зареєстрований (пайовий) капітал;
- 2) капітал у дооцінках;
- 3) додатковий капітал;

- 4) резервний капітал;
- 5) нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- 6) неоплачений капітал;
- 7) вилучений капітал.

Зазначені складові показують суму, яку власники передали у розпорядження підприємства як внески, або залишили у формі нерозподіленого прибутку. Умовно всі ці види капіталу можна поділити на три групи (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Структура власного капіталу

Вкладений капітал	Накопичений капітал	Регулюючий капітал
Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал в дооцінках	Вилучений капітал
	Додатковий капітал (за вираховуванням іншого вкладеного капіталу)	
Інший вкладений капітал	Резервний капітал	Неоплачений капітал
	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	

Більш детально складові власного капіталу буде нами розглянуто у наступному розділі магістерської роботи.

У зв'язку із тим, що об'єктом дослідження є облікове відображення формування та змін власного капіталу для забезпечення управління ним в умовах діяльності ТОВ «Два Океани» на рис. 1.4 (Додаток Д) представимо класифікацію власного капіталу для цілей бухгалтерського обліку, що дозволяє підвищити ефективність реалізації тих функцій, які покладені на кожну його складову саме товариств з обмеженою відповідальністю.

1.3. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу

На законодавчому рівні поняття «власний капітал» закріплене у НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Так, під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Дане визначення відображає порядок розрахунку

власного капіталу, але не розкриває джерел формування та напрямків використання власного капіталу. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін, як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (netassets) [84].

Відповідно до ст. 14 Закону про акціонерні товариства власний капітал (вартість чистих активів) товариства – різниця між сукупною вартістю активів товариства та вартістю його зобов'язань перед іншими особами [34].

Основним елементом власного капіталу підприємства (фірми) є його статутний капітал.

Початковий капітал – це статутний фонд, виділені підприємству або залучені ним на засадах, визначених чинним законодавством, фінансові ресурси у вигляді грошових коштів або вкладень у майно, цінності, нематеріальні активи, цінні папери, закріплені за підприємством на праві власності або повного господарського відання. За рахунок статутного фонду підприємство формує свої власні основні та оборотні фонди (кошти).

Відповідно до ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо статутного капіталу» від 22.12.2010 р. № 2850-VI у законодавстві України вираз «статутний фонд» замінено на «статутний капітал» [37].

Права підприємців щодо формування статутного капіталу закріплені в Законах України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII [39], «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI [34], Господарському Кодексі України від 16.01.2003 р. № 436-IV [27] та Цивільному Кодексі України від 16.01.2003 р. № 435-IV [138].

Закон України від 06.02.18 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» визначає правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників [39].

До прийняття вищевказаного Закону, протягом 17 років в Україні існував лише один комплексний Закон України «Про господарські товариства» №

1576-ХІІ від 19.09.1991 р., який регулював всі закріплені законодавством види господарських товариств.

В Законі № 2275 серед важливих змін варто відзначити зміни щодо формування статутного капіталу ТОВ і ТДВ та змін його розміру [39].

По-перше, під час створення нового ТОВ або ТДВ у його учасників виникає обов'язок сформувати статутний капітал протягом шести місяців, з моменту державної реєстрації, за винятком, коли у статуті може бути передбачено інше положення (в Законі № 1576 відповідний строк складав один рік). Також в Законі № 1576 було передбачено, що всі рішення загальними зборами приймалися лише за наявності присутніх учасників товариства, які володіють загалом більше ніж п'ятдесятьма відсотками голосів, однак в Законі № 2275 передбачено випадки, коли рішення приймаються за наявності усіх учасників товариства, трьома чвертями усіх учасників голосів або більшістю голосів. Рішення загальних зборів учасників ТОВ або ТДВ щодо збільшення розміру статутного капіталу виконуються у строк до одного року (Законом № 1576 вказаний період взагалі не регулювався). Час набрання чинності рішенням загальних зборів про зменшення статутного капіталу згідно із законом № 2275 не відтермінується у часі, як це було передбачено Законом № 1576 [39].

По-друге, Закон № 2275 вдосконалив порядок прийняття виконавчим органом ТОВ або ТДВ рішення щодо встановлення додаткового строку для внесення учасником частки у статутний капітал ТОВ або ТДВ. Тобто, якщо учасник прострочив внесення вкладу в статутний капітал, то виконавчий орган товариства повинен надіслати йому письмове попередження про прострочення, зазначивши в ньому інформацію про суму боргу та додатковий строк для погашення заборгованості. В свою чергу, додатковий строк, що надається для погашення заборгованості, встановлюється або виконавчим органом або статутом, та не може перевищувати тридцять днів [39].

Також варто зазначити, що на відміну від Закону № 1576 у Законі № 2275 визначено наслідки відсутності своєчасного внесення вкладу учасником ТОВ

або ТДВ для погашення заборгованості по внесенню частки з урахуванням наданого додаткового строку [39]:

- щодо скликання виконавчим орган товариства загальних зборів учасників, які вирішують питання щодо виключення учасника, у якого наявна заборгованість із внесення вкладу;

- щодо зменшення статутного капіталу товариства на розмір неоплаченої частини частки учасника товариства;

- щодо перерозподілу неоплаченої частки або її частини між іншими учасниками товариства не змінюючи розмір статутного капіталу товариства та сплату такої заборгованості відповідними учасниками щодо ліквідації товариства.

Також зазначено, що голоси, які припадають на частку учасника у якого наявна заборгованість перед товариством, не враховуються під час визначення результатів голосування для прийняття відповідного рішення [39].

По-третє, Законом № 2275 детально врегульовано порядок збільшення та зменшення статутного капіталу, на відміну від Закону № 1576. Адже, закріплено, що збільшення статутного капіталу відбувається шляхом внесення додаткових вкладів та без додаткових вкладів за рахунок прибутку товариства, який не було розподілено. Тобто, склад учасників товариства, співвідношення їх часток у статутному капіталі не зазнає змін під час збільшення статутного капіталу без залучення додаткових вкладів. Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових вкладів номінальна вартість частки учасника товариства може збільшуватись лише на суму, що дорівнює або є меншою за вартість додаткового вкладу такого учасника. Варто звернути увагу, що у випадку збільшення статутного капіталу ТОВ або ТДВ за рахунок додаткових вкладів таке збільшення може відбуватися не тільки учасниками товариства, а і третіми особами. Тобто, в учасників товариства є можливість збільшити статутний капітал товариства за рахунок додаткових вкладів учасників та/або третіх осіб на підставі рішення прийнятого на загальних зборах учасників [39].

Учасникам надається переважне право внести додатковий вклад відповідно до їх часток у статутному капіталі, окрім винятку коли це передбачено ко-

рпоративним договором, відповідно в якому стороною є такий учасник. Після того, як всі учасники реалізують своє переважне право або відмовляться від нього, треті особи та учасники, у яких виникло бажання мають право внести додаткові вклади більше від суми їх часток у статутному капіталі. Мається на увазі, що вони мають право внести додаткові вклади в межах різниці між сумою збільшення статутного капіталу та сумою внесених учасниками вкладів, які скористалися своїм переважним правом, за умови що інше не було передбачене статутом. Тобто, рішення загальних зборів учасників товариства щодо залучення додаткових вкладів визначає загальну суму збільшення статутного капіталу товариства, коефіцієнт відношення суми збільшення до розміру частки кожного учасника у статутному капіталі та розмір статутного капіталу, який було заплановано. За потреби учасники ТОВ або ТДВ можуть укладати договір про внесення додаткового вкладу. Суть цього договору, полягає в тому, що він розцінюється як певна гарантія для сторін до моменту, коли відбулося фактичне внесення вкладу і з метою подальшого забезпечення його виконання [39].

Після чого, протягом одного місяця з моменту спливу строку, що був наданий для внесення додаткових вкладів, загальними зборами учасників ТОВ або ТДВ приймається рішення [39]:

- щодо затвердження результатів внесення додаткових вкладів;
- щодо затвердження розмірів часток учасників товариства та їх номінальної вартості, враховуючи фактично внесені ними додаткові вклади;
- щодо затвердження збільшеного розміру статутного капіталу товариства.

Таким чином, аналізуючи норми Закону № 2275 можемо зробити висновок, що він спрямований на уникнення конфліктів між учасниками ТОВ або ТДВ та захисту їх інтересів, що виражається у незмінності розміру часток учасників, у разі збільшення розміру статутного капіталу без залучення додаткових внесків (за рахунок нерозподіленого прибутку товариства). Проте, якщо відбувається зменшення розміру статутного капіталу, то співвідношення розмірів часток учасників ТОВ або ТДВ у статутному капіталі повинно залишатися без змін [39].

По-четверте, після прийняття рішення щодо зменшення статутного капіталу ТОВ або ТДВ, виконавчий орган зобов'язаний повідомити кожного кредитора (вимоги якого до товариства не забезпечені заставою, гарантією чи порукою) про таке рішення у письмовому вигляді протягом десяти днів. Після того як кредиторами було отримано повідомлення, вони протягом тридцяти днів мають право звернутися до товариства з вимогою щодо забезпечення виконання зобов'язань, на підставі укладеного договору забезпечення; щодо дострокового припинення або виконання зобов'язань перед кредитором або щодо укладення іншого договору з кредитором. У випадку, якщо товариство не виконує вищезазначені вимоги протягом встановленого строку, кредитори наділені правом вимагати в судовому порядку дострокового припинення або виконання зобов'язань товариством. Проте, якщо кредитор не звернувся до товариства з письмовою вимогою протягом встановленого строку, то вважається, що він не вимагає від товариства вчинення будь-яких додаткових дій щодо виконання зобов'язань перед ним [39].

По-п'яте, на відміну від Закону № 1576 в Законі № 2275 передбачено право товариства набувати частки у власному статутному капіталі не зменшуючи розмір такої частки з урахування, що на день такого придбання товариством сформовано резервний капітал у розмірі ціни придбання викупленої частки, який заборонено використовувати для здійснення виплат на користь учасників товариства. Проте, даний вид договору укладається за умови одностайного рішення загальними зборами учасників товариства. Тому, при розподілі прибутку товариства та при розподілі його майна та у випадку його ліквідації, належні останньому частки не приймаються до уваги під час визначення результатів голосування на загальних зборах учасників. А у випадку придбання частки або її частини в учасника самим товариством не зменшуючи статутний капітал товариства, воно повинно здійснити відчуження даної частки відплатно та не пізніше ніж через один рік з моменту придбання частки або її частини [39].

Отже, проаналізувавши зміни в законодавстві, внесені Законом № 2275, можемо зробити висновок, що новий порядок формування статутного капіталу

ТОВ або ТДВ безперечно стане ще одним етапом успішного розвитку законодавства в Україні.

Правовідносини, що виникають з використанням поняття «статутний капітал», регулюються також Господарським та Цивільним кодексами України.

Відповідно до ст. 113 ЦКУ від 16.01.2003 р. № 435-IV господарським товариством є юридична особа, статутний (складений) капітал якої поділений на частки між учасниками. Господарські товариства можуть бути створені у формі повного товариства, командитного товариства, товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерного товариства [138].

Товариством з обмеженою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів (стаття 80 глава 9 ГКУ) [27].

Товариством з додатковою відповідальністю є господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників (ст. 80 глава 9 ГКУ) [27].

Відповідно до ст. 115 ЦКУ господарське товариство є власником [138]:

- 1) майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного (складеного) капіталу;
- 2) продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності;
- 3) одержаних доходів;
- 4) іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом [138].

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом вона підлягає незалежній експертній перевірці [138].

Відповідно до ст. 86 ГКУ забороняється використовувати для формування статутного (складеного) капіталу товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних (комунальних) підприємств, яке відповідно до закону (рішення органу місцевого самоврядування) не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом. Фінансовий стан засновників – юридичних осіб щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного капіталу господарського товариства у випадках, передбачених законом, має бути перевірений незалежним аудитором (аудиторською організацією) у встановленому порядку, а майновий стан засновників – громадян має бути підтверджений довідкою органу доходів і зборів про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) [27].

У господарському товаристві створюються резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як п'ятнадцять відсотків статутного капіталу, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим п'яти відсотків суми прибутку товариства (стаття 87 глава 9 ГКУ) [27].

Порядок формування статутного і власного капіталу акціонерного товариства встановлено ст. 11 Закону про акціонерні товариства, а саме [34]:

– оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку. Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх но-

мінальної вартості. Також оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися шляхом прийняття на себе зобов'язань з виконання для товариства робіт або надання послуг;

- ціна майна, що вноситься засновниками акціонерного товариства в рахунок оплати акцій товариства, повинна відповідати ринковій вартості цього майна, визначеній на засадах незалежної оцінки, проведеної відповідно до законодавства про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність;

- кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі неоплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50 відсотків статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням;

- до реєстрації звіту про результати розміщення акцій засновник має всі права, що засвідчуються акціями, крім права їх відчужувати та обтяжувати зобов'язаннями;

- документ, що засвідчує право власності засновника акціонерного товариства на акції, видається йому після повної оплати вартості таких акцій протягом 10 робочих днів з дати отримання товариством свідоцтва про реєстрацію випуску акцій.

Відповідно до ст. 14 Закону про акціонерні товариства мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів [34].

НКЦПФР затвердила новий Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства (рішення від 12.06.2018 р. № 385).

Порядок поширюється на всі акціонерні товариства, що прийняли рішення про збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства з дати набрання чинності цим рішенням [117].

Серед цікавих нововведень – запровадження норми, згідно з якою при збільшенні статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок додаткових внесків розміщення акцій додаткової емісії (без здійснення публічної пропозиції) має здійснюватися шляхом їх безпосередньої пропозиції заздалегідь визначеному колу осіб, кількість некваліфікованих інвесторів серед яких не може дорівнювати або перевищувати 150 осіб [117].

Водночас визначено, що кваліфікованими інвесторами визнаються [117]:

- міжнародні фінансові організації;
- іноземні держави та їх центральні банки;
- держава Україна в особі уповноважених нею органів державної влади, НБУ;
- професійні учасники ринку цінних паперів, банки та страхові компанії;
- юрособи, у тому числі створені за законодавством іншої держави, якщо вони відповідають принаймні двом з таких критеріїв:
 - підсумок балансу становить не менше 20 мільйонів євро по курсу НБУ станом на день останньої річної звітності;
 - річний чистий дохід від реалізації товарів, робіт і послуг за останній фінансовий рік становить не менше 40 мільйонів євро по курсу НБУ станом на день останньої річної звітності;
 - власні кошти становлять не менше 2 мільйонів євро по курсу НБУ станом на день останньої річної звітності.

Відповідно до ч. 2 ст. 17 Закону № 755 від 15.05.2003 р. «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» дані про розмір статутного капіталу юрособи, у тому числі про частку кожного із засновників, а також про дату закінчення його формування повинні міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [38].

Для внесення таких відомостей до Єдиного державного реєстру їх зазнача-

ють у Заяві про державну реєстрацію створення юридичної особи (форма 1), затвердженої наказом Міністерства юстиції України 18.11.2016 р. № 3268/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 29 серпня 2018 року № 2824/5).

Суб'єкт господарювання може створюватися та діяти на підставі модельного статуту, затвердженого КМУ, що після його прийняття учасниками стає установчим документом (ч. 4 ст. 56 Господарського кодексу України) [27].

Якщо господарське товариство створюється та діє на підставі модельного статуту, в рішенні про його створення, яке підписується усіма засновниками, зазначаються відомості про вид товариства, його найменування, місцезнаходження, предмет і цілі діяльності, склад засновників та учасників, розмір статутного (складеного) капіталу, розмір часток кожного з учасників, порядок внесення ними вкладів, а також інформація про провадження діяльності на основі модельного статуту (ч. 10 ст. 82 ГКУ) [27].

28.04.2019 р. набрала чинності постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 367 «Деякі питання дерегуляції господарської діяльності», зокрема, в частині затвердження модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю.

Затвердженою Постановою встановлено, що [32]:

– при поданні документів в електронній формі для держреєстрації створення ТОВ, що діє на підставі модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю, або переходу ТОВ на діяльність на підставі модельного статуту редакція модельного статуту, на підставі якого діє ТОВ, самостійно визначається товариством (його засновниками) шляхом обрання варіантів «за замовчуванням» або відповідних положень модельного статуту, затвердженого цією Постановою;

– при поданні документів у паперовій формі для держреєстрації створення ТОВ, що діє на підставі модельного статуту, або переходу ТОВ на діяльність на підставі модельного статуту документів у паперовій формі вважається, що обрано варіанти «за замовчуванням»;

– портал електронних сервісів з 15.05.2019 р. забезпечує формування за єдиним алгоритмом цифрового коду модельного статуту, що дає змогу іденти-

фікувати автоматичними засобами редакцію модельного статуту, на підставі якого діє ТОВ.

Отже, маємо модернізований електронний сервіс з держреєстрації створення ТОВ, який надає можливість, зокрема, вибору і формування редакції модельного статуту та її підписання відповідними засновниками (учасниками) з використанням кваліфікованого електронного підпису.

Бухгалтерський облік операції із власним капіталом відбувається з врахуванням норм та положень, встановлених законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [35].

Податковий облік операції із власним капіталом відбувається з врахуванням норм та положень, встановлених Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [91].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 містить перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Використовується для контрирування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку, в т. ч. пов'язаних із власним капіталом [90].

Відображення основних операцій з формування та збільшення або зменшення власного капіталу суб'єктів господарювання здійснюється відповідно до Інструкції № 291 [46].

Первинні документи з обліку власного капіталу мають бути сформовані у відповідності до загальних вимог документування на підприємстві та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [97].

У процесі господарської діяльності підприємства можуть накопичувати власний капітал в результаті різних господарських операцій. Так, на підприємстві може формуватись капітал в дооцінках за рахунок проведення дооцінок

необоротних активів та фінансових інструментів.

Згідно П (С)БО 7 «Основні засоби», підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [101].

Згідно П (С)БО 8 «Нематеріальні активи», підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [102].

Згідно П (С)БО 13 «Фінансові інструменти», облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8-1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається в іншому сукупному доході з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів) [105].

Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356 спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів. Форми журналів, відомостей, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої зарплати, Бухгалтерської довідки є додатками до цих Методичних рекомендацій [78].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму Фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення [85].

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема [85]:

1) для складання Фінансової звітності малого підприємства:

– малими підприємствами – юридичними особами, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (крім тих, яким відповідно до податкового законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів та витрат);

– представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

2) для складання Фінансової звітності мікропідприємства:

– мікропідприємствами – юридичними особами, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

– підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства;

– непідприємницькими товариствами.

Складання Звіту про власний капітал регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433 [84; 80]. Його складають підприємства усіх форм власності.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облікова політика підприємства як інструмент інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом

Важливим елементом інформаційного забезпечення процесу модернізації національної економіки є вдосконалення організації обліку та механізму обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом підприємств (компаній). Бухгалтерський облік, як підсистема управління підприємства (компанії), забезпечує формування інформаційної сукупності даних щодо власного капіталу. Натомість норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Міжнародних стандартів фінансової звітності містять суттєві розбіжності в трактуванні ключових понять, що у свою чергу впливає на якість облікової інформації щодо вартості та структури капіталу. До найсуттєвіших із них відносять неналежне трактування національним регулятором поняття «сукупний дохід» і фіскальний підхід щодо формування показника прибутку до оподаткування, тоді як фінансова звітність адресована не податківцям, а інвесторам і акціонерам.

Інформацію щодо процесу формування власності, обсягу прав власників (учасників) і стану використання власного капіталу як основи господарської діяльності підприємств (компаній) надає бухгалтерський облік, а його методика весь час розвивається для вибору оптимального відображення відповідних об'єктів з метою ефективного управління.

Відмінності у відносинах власності у різних організаційно-правових формах підприємств, жорсткі конкурентні умови в сфері господарювання, потребують підвищення рівня фінансування активів за рахунок власного капіталу. Зазначена обставина, у свою чергу, викликає необхідність перебудови системи інформаційного забезпечення управління власним капіталом на рівні підприємств різних організаційно-правових форм.

Перед обліково-аналітичною системою інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом стоять наступні завдання:

- надання користувачам (як внутрішнім, так і зовнішнім) інформації щодо зміни структури власного капіталу;
- оцінка ефективності використання власного капіталу підприємства;
- прийняття управлінських рішень щодо змін у власному капіталі.

Недосконала система відображення у бухгалтерському обліку складових власного капіталу може негативно впливати на залучення інвестицій у господарську діяльність підприємств (компаній) через невідповідність оцінки власного капіталу у фінансовій звітності.

Завдання, що ставляться перед системою бухгалтерського обліку і контролю використання власного капіталу підприємства, потребують виконання чіткої системи процедур з організації обліку власного капіталу.

Організація бухгалтерського обліку формування і змін власного капіталу має забезпечувати [25, с. 143-144]:

- оптимальний підхід до вибору методики обліку власного капіталу з урахуванням специфіки організаційно-правових форм підприємств;
- підготовку внутрішньої звітності про показники власного капіталу в частині визначення вимог до методики її підготовки з метою ефективного інформаційного забезпечення прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень на основі різних розрізів інформації для ефективного управління фінансовим станом підприємства;
- формування облікової політики на основі оцінки ефективності використання власного капіталу шляхом виділення напрямів її здійснення з урахуванням впливу організаційно-правових форм підприємств і дивідендної політики;
- механізм формування аналітичної інформації про складові власного капіталу для задоволення запитів управлінського персоналу та зацікавлених осіб;
- достовірність та своєчасність інформації про зміни в складових власного капіталу підприємства для ефективного управління джерелами фінансування

майна підприємства, раціонального його використання і виконання статутних вимог.

Особливості обліку елементів власного капіталу (капітал власників (засновників; інший додатковий капітал, не вкладений власниками; капітал, створений у процесі діяльності) визначаються, передусім, організаційно-правовою формою підприємства.

Питання щодо видів і організаційних форм підприємств врегульовані Господарським і Цивільним кодексами України, а саме: гл. 7 Господарського кодексу України і Книгою Першою гл. 7, 8 Цивільного кодексу України [27; 138].

Відповідно до ст. 62 Господарського кодексу України підприємство – це самостійний господарюючий суб'єкт, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних і особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом й іншими законами [27].

У ринковій системі існують різні форми організації господарювання на рівні мікроекономіки і, відповідно, функціонують різні організаційні види господарюючих суб'єктів:

- фізичні особи – окрема людина або сім'я, які займаються господарською діяльністю без створення юридичної особи;
- юридичні особи – підприємства [57].

У зв'язку з наявністю значної кількості різноманітних організаційно-правових форм підприємств виникає необхідність їх порівняння і вибору тієї форми, що буде найвигіднішою для здійснення діяльності конкретних підприємств.

Особливостями організаційно-правової форми господарювання є атрибути – елементи просторових взаємозв'язків організаційно-правових форм. До них належать: кількість власників, форми управління, розподіл відповідальності, передача власності, можливість брати участь у розподілі прибутку та збит-

ків, статутний фонд, резервний фонд, можливість залучення додаткових коштів, особливості оподаткування, сплата при реєстрації [42].

Класифікацію юридичних осіб відповідно до чинного законодавства України представлено нами на рис. 2.1 (Додаток Е).

Специфічні особливості функціонування підприємств різних організаційно-правових форм господарювання обумовлюють склад елементів власного капіталу, вимоги щодо порядку їх формування та руху на окремих підприємствах (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Елементи власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання

Вид підприємства	Вид власного капіталу								
	Статутний	Пайовий	Складений	Додатковий	Резервний	Нерозподілені прибутки	Вилучений	Неоплачений	Інші форми
<i>Господарські товариства:</i>									
Акціонерні товариства (публічні та приватні)	+	-	-	-	+	+	+	+	+
Повні товариства	-	-	+	-	-	+	-	+	+
Командитні товариства	-	-	+	-	-	+	-	+	+
Товариства з обмеженою відповідальністю	+	-	-	-	-	+	-	+	+
Товариства з додатковою відповідальністю	+	-	-	-	-	+	-	+	+
<i>Підприємства колективної власності</i>	-	+	-	-	-	+	-	+	+
<i>Приватні підприємства та інші види підприємств</i>	-	-	-	-	-	+	-	-	-

Джерело: [27; 138]

Як свідчать дані таблиці 2.1, невід'ємною умовою функціонування акціонерних товариств (публічних та приватних), товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю виступає статутний капітал, що є економічною основою їх фінансово-господарської діяльності.

Статутний капітал господарського товариства – це сукупність майнових внесків його учасників. При цьому для деяких товариств законом встановлено

його мінімальний розмір. Зокрема, Законом України № 514-VI «Про акціонерні товариства» визначено, що мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства [34]. У таблиці 2.2 представимо, як протягом останніх років змінювалася зазначена сума.

Таблиця 2.2

Мінімальні розміри статутного капіталу акціонерних товариств

Вид товариства	Статутний капітал
Акціонерне товариство	<i>1250 мінімальних заробітних плат</i>
З 1.01.2013 по 30.11.2013	1 433 750
З 31.12.2013 по 31.08.2015	1 522 500
З 01.09.2015 по 30.04.2016	1 722 500
З 01.05.2016 по 30.11.2016	1 812 500
З 01.12.2016 по 31.12.2016	2 000 000
З 01.01.2017 по 31.12.2017	4 000 000
З 01.01.2018 по 31.12.2018	4 653 750
З 01.01.2019 по 31.12.2019	5 216 250

Щодо повного та командитного товариств, товариства з обмеженою відповідальністю та товариства з додатковою відповідальністю, то мінімальні розміри їхніх статутних капіталів не обмежуються. Для приватних підприємств розмір статутного фонду не встановлено.

Пайовий капітал притаманний кредитним спілкам, підприємствам споживчої кооперації та іншим колективним підприємствам, в установчих документах яких фіксуються внески засновників у вигляді паїв та/чи пайових внесків. Складається пайовий капітал із суми пайових внесків усіх членів спілки (індивідуальних та колективних).

Складений капітал виконує функції статутного капіталу у повних і командитних товариствах.

Додатковий капітал (результат продажу акцій власної емісії) виникає тільки на корпоративних підприємствах та визначається як різниця між продажною вартістю акцій власної емісії і її номінальною вартістю, однак, законодавством чіткого порядку формування даного капіталу не передбачено. Не пе-

редбачено також і формування додаткового капіталу (у вигляді додаткових внесків засновників), що виникає на усіх підприємствах у результаті внесення засновниками додаткових внесків на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства. Приймається рішення про додаткові внески загальними зборами колективу. Суму статутного капіталу додаткові внески не збільшують, співвідношення часток у статутному капіталі не порушують і не реєструються у державних органах. До додаткового капіталу включаються інші різноманітні вкладення, що не є зареєстрованими, отриманими у результаті діяльності підприємства та не відносяться до двох попередніх видів додаткового капіталу, зокрема вартість безоплатно отриманого майна, індексації майна та ін.

В акціонерних товариствах невід'ємним елементом власного капіталу згідно із чинним законодавством є наявність резервного капіталу. Згідно ст. 19 Закону України № 514-VI «Про акціонерні товариства» формується він у розмірі не менше ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік. Резервний капітал створюється для покриття збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Законами можуть бути додатково передбачені також інші напрями використання резервного капіталу. Також акціонерне товариство, яке здійснює розміщення тільки простих акцій, *має право формувати* резервний капітал у зазначеному порядку, тоді як акціонерне товариство, яке здійснює розміщення простих та привілейованих акцій, *зобов'язане формувати* резервний капітал у цьому порядку [34].

Для ТОВ діяли (аналогічні нормам для АТ) обов'язкові норми, що були встановлені в ст. 14 Закону № 1576 та в ч. 4 ст. 87 ГКУ. Однак, починаючи з 17.06.2018 р. усі вони втратили чинність (п. 1 гл. VIII Закону № 2275). При цьому, оскільки резервний капітал формується в процесі розподілу чистого прибутку, а це залишається прерогативою загальних зборів учасників ТОВ (п.

12 ч. 2 ст. 31 Закону № 2275), за останніми залишиться право формувати (і використовувати) резервний капітал на власний розсуд [39].

І ще одне: якщо ТОВ побажає викупити частку в статутному капіталі без його зменшення на розмір такої частки, то на день викупу воно зобов'язане сформувати резервний капітал у розмірі ціни її придбання, причому виплати на користь учасників за рахунок цього резервного капіталу заборонені (ч. 1 ст. 25 Закону № 2275) [39].

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам у вигляді дивідендів, формування резервного капіталу, поповнення статутного капіталу та використання на інші потреби. В окремих випадках підприємства в результаті своєї діяльності зазнають збитків.

Вилучений капітал притаманний корпоративним підприємствам. Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції. Викупуються акції з метою їх наступного анулювання чи перепродажу, або поширення серед інших осіб. Вилучений капітал є фактичною собівартістю викуплених акцій власної емісії. Викуплені акції мають бути реалізованими або анульованими протягом року. Розподіл прибутку акціонерного товариства у цей період здійснюється без врахування викуплених власних акцій.

Неоплачений капітал притаманний тим підприємствам, у яких є в наявності статутний, пайовий чи складений капітал. Виникає він у зв'язку із тим, що згідно із законодавством підприємство може розпочати свою діяльність маючи в наявності не повністю сформовані розміри вказаних видів капіталу. Цей вид капіталу є сумою боргових вимог до засновників стосовно внесків до статутного (пайового) капіталу.

Порівняльну характеристику основних критеріїв щодо формування статутного капіталу в господарських товариствах представимо у таблиці 2.3.

**Порівняльна характеристика основних критеріїв щодо формування
статутного капіталу в господарських товариствах**

Критерії	Господарські товариства				
	Товариство з обмеженою відповідальністю	Товариство з додатковою відповідальністю	Повне	Командитне	Акціонерне
Установчі документи	Статут		Засновницький договір		Статут
Мінімальний розмір статутного капіталу	Обмежень немає		Визначається за згодою засновників		1250 мінімальних заробітних плат
Капітал підприємства	Розподілений на частки				Розподілений на акції
Кількість засновників	Може бути створене однією або більше особами, які стають його учасниками		Більше однієї особи		Засновниками можуть бути одна, дві чи більше осіб
Максимальна кількість учасників	Не визначено		Не визначено		Для приватного АТ не може перевищувати 100 акціонерів
Строк для повного внесення вкладу учасником	Шість місяців з дня державної реєстрації товариства		Протягом першого року з дня державної реєстрації товариства		Дата затвердження результатів розміщення першого випуску акцій
Характер розподілу доходів	Виплата дивідендів здійснюється за рахунок чистого прибутку товариства особам, які були учасниками товариства на день прийняття рішення про виплату дивідендів, пропорційно до розміру їхніх часток, якщо інше не передбачено статутом		Пропорційно до часток учасників у складеному капіталі, якщо інше не передбачено засновницьким договором або домовленістю учасників		Дивіденд розраховується на акцію відповідно до визначеної дивідендної політики
Відповідальність учасників за зобов'язаннями	В межах вкладів до статутного капіталу	Учасники солідарно несуть додаткову (субсидіарну) відповідальність за його зобов'язаннями своїм майном у розмірі, який встановлюється статутом і є однаково кратним для всіх учасників до вартості внесеного кожним з них вкладу		Солідарна	Солідарна

Джерело: [27; 34; 39; 138]

Як бачимо, в Україні існує багато різних видів підприємств, які можна розмежувати за організаційно-правовою формою, кожна з яких буде мати свої специфічні особливості створення і функціонування, у тому числі і організацію та ведення бухгалтерського обліку, зокрема, власного капіталу.

2.2. Методика бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства у розрізі його складових

Раціональне формування та використання власного капіталу підприємства вимагає постійного відстеження змін у його розмірі та структурі. Це здійснюється шляхом ретельного ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних зі змінами у розмірі та складі власного капіталу, і відображення відповідних даних в основних формах фінансовій звітності підприємства.

Фінансово-господарська діяльність підприємства будь-якої організаційно-правової форми і власності розпочинається саме з формування статутного капіталу. Розмір статутного капіталу складається з номінальної вартості часток учасників товариства, виражених у національній валюті України (ст. 12 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII) [39].

Податковий і бухгалтерський облік внесків до статутного капіталу залежить від різних факторів: статусу засновника (суб'єкт господарювання чи звичайний громадянин), системи оподаткування, на якій перебувають засновник і ТОВ (єдиноподатник чи загальносистемник), виду внеску (грошові кошти, товарно-матеріальні цінності, основні засоби, майнові права тощо).

Розглянемо, як формують статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю його засновники – резиденти України з огляду на останні законодавчі зміни.

У бухгалтерському обліку інформацію про стан і рух статутного капіталу, а також вклади до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, слід узагальнювати на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

ТОВ відображає статутний капітал на субрахунку 401 «Статутний капітал». За кредитом цього субрахунку потрібно відобразити збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на субрахунку 401 має відповідати розміру статутного капіталу, що зафіксований в установчих документах ТОВ. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником (учасником).

Неоплачений капітал обліковується на рахунку 46 «Неоплачений капітал». За дебетом цього рахунку необхідно відобразити заборгованість засновників (учасників) за вкладом до статутного капіталу ТОВ, за кредитом – її погашення. Аналітичний облік також ведеться за кожним засновником (учасником) ТОВ.

Як відобразити в обліку операції з формування статутного капіталу розглянемо на наступному прикладі (таблиця 2.4).

ТОВ створили три засновники – резиденти України і погодили статутний капітал у розмірі 500 000 грн.

Частки засновників розподілили так:

Засновник 1 (юридична особа – платник ПДВ) – 50%, або 250 000 грн;

Засновник 2 (юридична особа – платник ПДВ) – 30%, або 150 000 грн;

Засновник 3 (фізична особа – неплатник ПДВ) – 20%, або 100 000 грн.

У встановлений статутном строком засновники внесли до статутного капіталу ТОВ свої вклади:

Засновник 1 – кошти у розмірі 250 000 грн;

Засновник 2 – обладнання за узгодженою вартістю 150 000 грн (у т. ч. ПДВ – 25 000 грн);

Засновник 3 – матеріали за узгодженою вартістю 100 000 грн (без ПДВ).

Витрати на доставку і монтаж обладнання дорівнюють 6000 грн (у т. ч. ПДВ – 1000 грн).

Операції провели після реєстрації ТОВ платником ПДВ.

Бухгалтерський облік внесків до статутного капіталу

№ п/п	Опис господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Відобразили вартість частки у статутному капіталі ТОВ:			
	Засновника 1	46/1	401/1	250000
	Засновника 2	46/2	401/2	150000
	Засновника 3	46/3	401/3	100000
2	Отримали від Засновника 1	311	46/1	250000
3	Оприбуткували обладнання, що отримали від Засновника 2	152	46/2	125000
4	Відобразили право на податковий кредит із ПДВ	6442	46/2	1000
5	Нарахували податковий кредит із ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	6412	6442	25000
6	Відобразили витрати на доставку і монтаж обладнання	152	31	5000
7	Відобразили право на податковий кредит із ПДВ	6442	46/2	1000
8	Нарахували податковий кредит із ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	6412	6442	1000
9	Ввели обладнання в експлуатацію	104	152	130000
10	Оприбуткували матеріали, що отримані від Засновника 3	201	46/3	100000

Джерело: [46; 90]

У бухгалтерському обліку емітента отримані як внесок до статутного капіталу запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. При цьому згідно з п. 11 П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, унесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 цього П(С)БО. Як справедлива вартість товарно-матеріальних цінностей, що вносяться до статутного капіталу підприємства, може бути прийнята вартість, зафіксована в установчих документах [103].

Первісною вартістю внесених до статутного капіталу основних засобів слід визнавати погоджену засновниками (учасниками) ТОВ їх справедливу вартість (п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Її необхідно відображати за дебетом рахунку обліку заборгованості засновників ТОВ за вкладом до статутного капіталу у кореспонденції з рахунком обліку статутного капіталу. Одержання об'єктів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних

засобів із погашенням (зменшенням) заборгованості засновників. Витрати на доставку, встановлення, монтаж та інші витрати для введення в експлуатацію таких основних засобів необхідно включити до їх первісної вартості і відобразити в обліку як капітальні інвестиції [101].

Те ж саме стосується і нематеріальних активів. Їх первісною вартістю буде погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 П(С)БО 8 [102].

Статутний капітал не є недоторканою та незмінною величиною. Якщо на те є економічно обґрунтована необхідність, його можна збільшити. Але тільки після внесення всіма учасниками своїх внесків у повному розмірі.

Новий закон про ТОВ передбачає лише два способи збільшення розміру статутного капіталу – за рахунок нерозподіленого прибутку та за рахунок додаткових вкладів. Для кожного способу передбачені свої умови. Єдина для всіх одна: спочатку гроші, потім – реєстрація.

Закон про ТОВ дозволяє не персоніфікувати дивіденди (тобто можна не приймати рішення про перерозподіл прибутку і направлення його на виплату дивідендів). Але ми вважаємо, що новий Закон не забороняє проводити і реінвестицію в класичному вигляді.

Як ми вже зазначали, строк внесення вкладів учасниками встановлюється статутом. Причому, такий строк для новоствореного ТОВ законом не обмежується ні мінімальним, ні максимальним строком (ч. 1 ст. 14 Закону про ТОВ/ТДВ). А ось у разі збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових вкладів такий строк максимально не може перевищувати одного року з дня прийняття загальними зборами (одноосібно власником) рішення про залучення додаткових вкладів.

Для випадку збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку строку у ст. 16, 17 Закону про ТОВ/ТДВ не встановлено взагалі.

Щодо розміру вкладів – то тут ситуація інша. У разі збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку Закон вимагає, щоб ні склад учасників, ні співвідношення їх часток у статутному капіталі не зміню-

вались. Причому втручатись у це правило учасники не можуть – у статуті не дозволено змінювати цю вимогу.

Тому, на нашу думку, при складенні статуту з великою кількістю учасників (більше двох) варто подбати про те, як може бути збільшений статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку безпосередньо у тексті Статуту або віддати це на відкуп загальним зборам засновників, які у протоколі встановлять, яку суму нерозподіленого прибутку слід віддати на збільшення статутного капіталу (з розрахунку збільшення частки на рівну суму для кожного з учасників ТОВ), а яку – на дивіденди, у фонди чи на інші потреби. Тим більше, що для такого збільшення статутного капіталу у будь-якому разі слід буде приймати два протоколи (рішення):

- перший про наявність прибутку за відповідний період,
- другий – протокол загальних зборів про збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку.

В обліку ТОВ робиться запис Дт 441 «Прибуток нерозподілений» – Кт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», – на суму прибутку, спрямовану на збільшення статутного капіталу. А після реєстрації змін у статуті на цю ж суму робиться запис Дт 443 – Кт 401 «Статутний капітал» (в аналітичному обліку суми прибутку розподіляються за учасниками пропорційно до їх часток) [46; 90]. Цей спосіб збільшення статутного капіталу не тягне за собою ніяких податкових наслідків: положеннями ПКУ вони не передбачені [91].

Відповідно до ч. 3 ст. 16 Закону про ТОВ/ТДВ при збільшенні статутного капіталу за рахунок додаткових вкладів номінальна вартість частки учасника товариства може бути збільшена на суму, що дорівнює або менша за вартість додаткового вкладу такого учасника [39].

За приписами ч. 2 ст. 28 Закону кожний учасник має переважне право зробити додатковий вклад у межах суми збільшення статутного капіталу пропорційно до його частки у статутному капіталі. Треті особи та учасники товариства можуть зробити додаткові вклади після реалізації кожним учасником свого переважного права або відмови від реалізації такого права в межах різ-

ниці між сумою збільшення статутного капіталу та сумою внесених учасниками додаткових вкладів. Правда, зробити це можна лише за умови, що це передбачено рішенням загальних зборів учасників про залучення додаткових вкладів. Тобто учасники наперед погоджуються з таким непропорційним збільшенням розміру статутного капіталу, підписуючись під таким рішенням [39].

Намір про збільшення капіталу оформлюється рішенням загальних зборів учасників товариства про залучення додаткових вкладів, в якому варто зазначити про:

- загальну суму збільшення статутного капіталу товариства;
- коефіцієнт відношення суми збільшення до розміру частки кожного учасника;
- запланований розмір статутного капіталу;
- строк для учасників для внесення додаткових вкладів;
- можливість або заборона для третіх осіб та/або учасників у довнесенні додаткових вкладів після реалізації або відмови від реалізації переважного права учасників;
- строк для третіх осіб та / або учасників для довнесення додаткових вкладів;
- правила вирішення питань у разі конкуренції пропозицій від третіх осіб та/або учасників у внесенні додаткових вкладів.

Вважаємо, що реінвестиція дивідендів якраз і є різновидом здійснення додаткових внесків. Учасникам спочатку нараховують дивіденди до виплати, потім утримують і сплачують податки та збори. На руки учасники дивіденди не отримують, а спрямовують їх як додатковий внесок до статутного капіталу. В обліку ТОВ така операція відображається записами Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 – на суму зареєстрованого збільшення статутного капіталу (відображається в аналітиці за учасниками); Дт 441 – Кт 443, Дт 443 – Кт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» – на суму нарахованих дивідендів (відображається в аналітиці за учасниками); Дт 671 – Кт 641/ПДФО, Кт 641/податок на дохід нерезидента, Кт 642/ВЗ – на суму податків до утримання;

Дт 641/авансовий внесок – Дт 311 – на суму авансового внеску з податку на прибуток; Дт 671 – Кт 46 – на суму, що залишилася від нарахованих учасникам дивідендів після утримання з них податків та ВЗ (відображається в аналітиці за учасниками). Таким чином, збільшення статутного капіталу шляхом реінвестиції дивідендів тягне за собою податкові наслідки згідно з п. 57.11, 141.4, пп. 164.2.8, 165.1.18, а також пп. 1.2 п. 161 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу. Звичайно, податківці виступатимуть саме за такий спосіб відображення в обліку ТОВ операції зі збільшення статутного капіталу [46; 90].

Статутний капітал товариства, на жаль, може не лише збільшуватися. Учасники ТОВ іноді вимушені прийняти рішення і про його зменшення.

Зменшення статутного капіталу може відбуватися [39]:

- 1) добровільно (ч. 1 ст. 19 Закону про ТОВ);
- 2) у примусовому порядку.

Статутний капітал зменшується примусово, якщо [39]:

а) один з учасників не вніс або не до кінця вніс свій вклад до статутного капіталу в додатковий строк, спеціально наданий для цього виконавчим органом. У бухгалтерії зменшення статутного капіталу емітент показує одночасно зі зменшенням заборгованості учасника за нездійсненим внеском: Дт 401 – Кт 46. Податкові наслідки щодо зменшення статутного капіталу в підприємства емітента не виникають незалежно від того, є він високодохідником чи малодохідником, а також від того, чи зареєстрований він платником ПДВ;

б) вартість чистих активів товариства знизилася більш ніж на 50 % порівняно із цим показником станом на кінець попереднього року;

в) товариство викупує частку свого учасника в разі нестворення резервного капіталу в розмірі вартості такої частки. Вартість викуплених власних часток в учасників з метою їх перепродажу відображається в обліку емітента у складі вилученого капіталу за дебетом субрахунку 452 «Вилучені вклади й паї». Якщо протягом року такі частки не були перепродані, вони анулюються (п. 1, 4 ст. 25 Закону про ТОВ). У зв'язку із цим відбувається зменшення статутного капіталу (Дт 401) і зменшення вилученого капіталу (Кт 452);

г) учасник виключається або виходить з товариства. У цьому випадку реєстратор автоматично, безапеляційно зменшує статутний капітал товариства (ч. 3 ст. 25 Закону № 755);

г) спадкоємці (правонаступники) виключаються з товариства (ч. 2 ст. 23, ч. 13 ст. 24 Закону про ТОВ).

Реєстратор самостійно вносить інформацію до ЄДР про зменшення статутного капіталу (ч. 3 ст. 25 Закону № 755).

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено 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 [46].

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки [90]:

411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;

412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;

413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;

414 «Інший капітал у дооцінках».

Згідно з Інструкцією № 291 [46]:

– на субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюють інформацію про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку;

– на субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюють інформацію про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку;

– на субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюють інформацію про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при

значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат);

– на субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюють інформацію про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

У наказі про облікову політику підприємства визначають порядок здійснення переоцінки необоротних активів. В П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Це ж стосується і нематеріальних активів (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») [101; 102].

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта активів включається до складу капіталу в дооцінках. Якщо здійснюється уцінка активів, то на її величину зменшується капітал в дооцінках.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. Суми прибутку і збитків від реалізації акцій відображають на субрахунку 421 «Емісійний дохід» [46]. Тут же, згідно з п. 25 П(С)БО 13, показують витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу (простих акцій, часток та інших видів власного капіталу), а саме: витрати на оплату послуг сторонніх організацій за операціями, результатом яких є збільшення або зменшення величини власного капіталу підприємства [105]. А безоплатно отримані необоротні активи фіксують на однойменному субрахунку 424.

Проте, крім того, рахунок 42 має такі субрахунки:

– субрахунок 422 «Інший вкладений капітал», на якому відображають вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу [46]. Це додаткові внески засновників/учасників підприємств, внесення яких, відповідно до ч. 4 ст. 82 ГКУ, може бути передбачено установчими документами підприємства (як, утім, можуть бути в них і не передбачені і внесені за рішенням зборів учасників/засновників) [27];

– субрахунок 423 «Накопичених курсових різниці», на якому узагальнюється інформація про курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході [46]. Згідно з п. 8 П(С)БО 21, на цьому субрахунку відображають курсові різниці, що виникають унаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу [109];

– субрахунок 425 «Інший додатковий капітал», на якому обліковуються інші види додаткового капіталу, які не відображаються на інших субрахунках рахунка 42, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів [46]. Також, згідно з п. 30 П(С)БО 7, за дебетом цього субрахунку проходить сума нарахованої в загальному порядку амортизації об'єктів зовнішнього впорядкування і житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування. Якщо такі об'єкти дооцінювалися, то в першу чергу зменшується капітал у дооцінках (рахунок 41), а якщо додаткового капіталу (суми кредитового сальдо на субрахунку 425) підприємства/організації забракне, то на залишок суми такої амортизації зменшується статутний капітал (субрахунок 401) [101]. Згідно з п. 12 П(С)БО 12, також на субрахунку 425 інвестори, які ведуть облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, показують суми зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період за рахунок чистого прибутку (збитку) [104].

Розгляньмо проведення в найпоширеніших операціях, за яких виникає та використовується додатковий капітал підприємства (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проведення з обліку капіталу у дооцінках та додаткового капіталу

№ п/п	Опис господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Дооцінка основних засобів.* Підприємство дооцінило об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 20000 грн, до 34000 грн. Знос об'єкта основних засобів до дооцінки – 6000 грн. Коефіцієнт дооцінки – $34000 : (20000 - 6000) = 2,42$. Сума дооцінки первісної вартості – $20000 \times 2,42 - 10000 = 28400$ грн. Сума дооцінки зносу – $6000 \times 2,42 - 63000 = 8520$ грн.				
1	Збільшено первісну вартість об'єкту основних засобів на суму дооцінки	10	411	28400
2	Збільшено суму зносу на суму дооцінки зносу	411	13	8520
Продаж дооціненого основного засобу. Підприємство ліквідує раніше дооцінений об'єкт основних засобів. Сума перевищення проведених дооцінок над проведеними уцінками щодо цього об'єкта основних засобів становить 2000 грн. Дооцінена первісна вартість об'єкта основних засобів – 5000 грн. Дооцінений нарахований знос об'єкта основних засобів – 1400 грн.				
1	Списується сума нарахованого зносу	13	10	1400
2	Списується залишкова вартість об'єкта основних засобів (5000-1400)	976	10	3600
3	Списується сума перевищення дооцінок над уцінками**	411	441	2000
Безоплатне отримання основних засобів. Підприємство безоплатно отримало об'єкт основних засобів (обладнання яке використовуватиметься у виробництві), справедлива вартість якого становить 30000 грн				
1	Оприбутковано безоплатно отриманий об'єкт основних засобів	10	424	30000
2	Нараховано амортизацію за перший місяць експлуатації (сума умовна)	23	13	300
3	Одночасно визнано дохід від безоплатного отримання об'єкта основних засобів у сумі нарахованої амортизації	424	745	300
Вкладений засновниками капітал, що перевищує розмір статутного капіталу. Збори учасників ТОВ постановили внести додатковий внесок у сумі 50000 грн, яка й була внесена на поточний рахунок учасниками підприємства				
1	На поточний рахунок зараховано суму додаткового внеску	311	422	50000
Перерахунок курсових різниць за зобов'язаннями засновників. Підприємство сформувало статутний капітал 100000 грн. Частина його, 2000 доларів США, має бути внесена, згідно з установчими документами, в іноземній валюті. На дату формування статутного капіталу курс НБУ до долара США був 25 грн./дол., на дату внесення внеску засновником — 26 грн./дол.				
	Сформовано статутний капітал	46	40	100000
	Засновник вніс внесок до статутного капіталу в	312	46	50000

	сумі 2000 дол. США. Додатна курсова різниця становить $2000 \times (26 - 25) = 2000$ грн.	312	423	2000
* При уцінці основних засобів роблять зворотні проведення: Д-т 423 К-т 10 і Д-т 13 К-т 423 відповідно.				
** Відповідно до п. 21 П(С)БО 7.				

Джерело: [46; 90]

Порядок створення резервного капіталу на підприємстві було врегульовано Законом України «Про господарські товариства» (стаття 14), де зазначалося, що у товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного (вкладеного) капіталу, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Цим же Законом було встановлено мінімальний розмір резервного капіталу, а саме 25 відсотків від статутного капіталу, та розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу, а саме 5 відсотків від суми чистого прибутку.

У Законі України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» [39] дана норма відсутня, але це не заважає Товариствам створювати резервний фонд та використовувати його кошти для покриття непередбачених витрат.

Також згадка про резервний капітал є в Законі України «Про акціонерні товариства» (стаття 19), згідно з яким резервний капітал акціонерного товариства формується в розмірі не менше 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути менше 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік [34].

В акціонерному товаристві резервний капітал створюється для покриття збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Також Законами можуть бути додатково передбачені інші напрями використання резервного капіталу.

Отже, головною метою створення резервного капіталу є формування резерву, що спрямовується на покриття збитків, погашення боргів у разі ліквіда-

ції підприємства та на виплату дивідендів за привілейованими акціями за умов відсутності та/або недостатності прибутку. Також, зовнішніми користувачами фінансової звітності підприємства (компанії) розмір резервного капіталу, відображений в такій звітності, розглядається як запас фінансової міцності господарюючого суб'єкта.

Таким чином, з вищенаведеного можна виділити такі функції резервного капіталу:

- захисна (страхувальна) функція;
- забезпечувальна функція;
- інформаційна функція.

Недостатній розмір резервного капіталу свідчить про його використання на покриття збитків підприємства або про недостатність прибутку, який є джерелом формування резервного капіталу, а відсутність резервного капіталу є свідченням недосконалої фінансової політики підприємства.

На формування резервного капіталу впливає ряд факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх, що відображено на рис. 2.2 (Додаток Ж).

У Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку визначення резервного капіталу не наводиться, але таке визначення наведено у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [80] та в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [46].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (пункт 2.43), у статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства [80]. Аналогічне визначення резервного капіталу наводиться в Інструкції – рахунок 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 [46].

За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання [46].

Кореспонденція рахунку 43 «Резервний капітал» за Інструкцією [46] наведена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунку 43 «Резервний капітал»

Кореспонденція рахунку			
за дебетом з кредитом рахунків		за кредитом з дебетом рахунків	
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	42	Додатковий капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
67	Розрахунки з учасниками		

Виходячи з вищенаведеної кореспонденції рахунку 43 «Резервний капітал», можемо сказати, що він створюється і збільшується за рахунок прибутку та додаткового капіталу, а використовується на поповнення зареєстрованого капіталу, покриття збитків та для розрахунків з учасниками.

Відповідно до Інструкції № 291, для обліку нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку призначено рахунок синтетичного обліку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [46].

Рахунок 44 має 3 субрахунки [90]:

441 «Прибуток нерозподілених»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Але для обліку прибутку і збитку в бухгалтерському обліку також призначено рахунок 79 «Фінансові результати»

І суми які фіксуються на 44 рахунку беруться саме із 79, на якому закриваються усі рахунки доходів і витрат.

Відмінність між рахунками 79 і 44 наступна.

На рахунку 79 ведеться облік фінансового результату (прибутку або збитку) поточного року. Оскільки цей результат визначається наростаючим підсумком з початку року, то він не переноситься щомісяця або щокварталу на рахунок 44. Це робиться лише раз на рік.

Переносити фінрезультат з рахунку 79 на рахунок 44 щокварталу – неправильно. Наприклад, якщо прибуток за I квартал становить 10 тис., а в II кварталі отримано збиток 9 тис. грн, то фінрезультатом півріччя буде різниця – прибуток 1 тис. Саме таким буде кредитове сальдо на рахунку 79 на кінець півріччя.

Виходячи з вищенаведеного, на початок і на кінець року залишок за рахунком 79 повинен бути завжди нульовий. Протягом року на дату балансу обороти за рахунком 79 (у кореспонденції з рахунками обліку доходів і витрат) – дають майже повний набір даних для складання звіту про фінрезультати. Обороти за кредитом – доходи, обороти за дебетом – витрати; сальдо – прибуток або збиток поточного періоду. Це стосується як проміжної (квартальної) звітності, так і річної звітності (якщо взяти залишок за рахунком 79 до моменту перенесення його на рахунок 44).

I вже сума залишків за рахунком 79 та за рахунком 44 дає у підсумку суму прибутку або збитку, який відображається в балансі.

Обороти за рахунком 44 розкриваються не у звіті про фінрезультати, а у звіті про власний капітал. Цей звіт подається підприємствами, які складають повну форму фінзвітності один раз на рік. Саме тут ми можемо побачити прибуток або збиток звітного року, який був наприкінці року перенесений із рахунку 79. I в цьому звіті ми можемо побачити всі інші зміни за статтею балансу «Нерозподілений прибуток/непокритий збиток», які мали місце протягом року. I саме ці операції підлягають обліку на рахунку 44.

До операцій із нерозподіленим прибутком/непокритим збитком належать перелічені в таблиці 2.7.

Операції з нерозподіленим прибутком/непокритим збитком в бухгалтерському обліку

Зміст операції	Субрахунок рахунку 44	Періодичність
Використання прибутку попередніх та поточного років (у т. ч. формування фондів або виплата дивідендів)	Дебет 443	Протягом року
Виправлення помилок попередніх років, що здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року	У дебет або кредит рахунку 44 (залежно від субрахунку, на якому є залишок)	Протягом року. У балансі та формі 4 відображається на початок року (проведення «за балансом»)
Перенесення залишку прибутку/збитку поточного року з рахунку 79 наприкінці року	Кредит 441 (щодо прибутку) Дебет 442 (щодо збитку)	Один раз на рік, наприкінці звітного року
Покриття збитків за рахунок фондів (резервного, додаткового капіталу)	Кредит 442 (щодо збитку)	Відповідно до окремих рішень, протягом року
Відображення результату використання прибутку (закриття субрахунку 443) на одному із субрахунків 441 та 442 рахунку 44	З кредиту 443 у дебет 441 або 442	Наприкінці року, в якому використовувався прибуток
Відображення покриття збитків за рахунок прибутку	Д-т 441 К-т 442	Відповідно до окремих рішень, протягом року

Джерело: [46; 90]

Напрями використання прибутку визначаються законодавством, статутом підприємства й окремими рішеннями власника (власників). Основні з цих напрямів ми можемо побачити, вивчивши структуру форми звіту про власний капітал та кореспонденцію рахунків, що пропонується Інструкцією № 291 за дебетом рахунку 44.

Основних напрямів лише два:

- 1) нарахування виплат власникам (дивідендів);
- 2) спрямування прибутку до капіталу (zareєстрованого статутного, резервного, додаткового та інших видів капіталу).

Як правило, на підприємстві не може відбуватися жодного іншого використання прибутку, крім наведених вище напрямів, а також покриття збитків минулих періодів, та виправлення помилок з коригуванням прибутку. Якщо виявляється, що в обліку має місце використання прибутку з іншою метою, то,

як правило, ця операція є помилковою (за винятком деяких досить рідкісних передбачених законодавством особливостей).

2.3. Відображення власного капіталу підприємства у фінансовій звітності

На підприємстві фінансове управління може бути ефективним лише у випадку, якщо суб'єкти управління матимуть чітке уявлення про засоби та зобов'язання підприємства (компанії), доходи та витрати, прибутки та податки, грошові фонди та фінансові ресурси. Фінансова інформація, яка відображає виробничо-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, є системою показників про рух грошових коштів. Вивчається така система як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами у процесі фінансового аналізу, планування та ухвалення рішень. Фінансові звіти містять лише ту інформацію, що виражена у грошовому вимірі. Забезпечується сумарність показників завдяки спільній вартісній одиниці – грошам, які дозволяють підсумовувати та комбінувати отримані відомості, відтворювати і аналізувати події, які відображають фінансові показники.

Але не усі характеристики господарської діяльності можуть бути виражені у грошових одиницях. Стосується це асортименту продукції, ефективності використання основних засобів, кадровому потенціалу, маркетинговим дослідженням тощо. Виникаюча невідповідність нівелюється здатністю управлінського обліку відображати не лише вартісні, але й натуральні показники. У цьому випадку періодичність представлення відомостей підпорядкована лише необхідності ухвалення оперативних управлінських рішень, а змістовна частина представляє комерційну таємницю та призначена для внутрішнього використання. Вміння читати, розуміти й тлумачити фінансову звітність та супутню інформацію дає можливість реконструювати господарські операції, які відбулися, й на цій підставі готувати прогнози і варіанти майбутніх фінансових рішень. Отже фінансовий аналіз є одним із найважливіших конструктивних еле-

ментів фінансового менеджменту, а його результати є підставою для ухвалення обґрунтованого фінансового рішення.

В основі внутрішніх джерел інформації лежить бухгалтерська звітність, яка завдяки своїй уніфікованій формі і спільним стандартам використовується для оцінки майнового й фінансового становища суб'єкта господарювання. Однак частота отримання такої інформації зазвичай пов'язана із підготовкою квартальної чи річної звітності. В такому випадку фінансовий стан оцінюється за показниками, які характеризують основні результати господарювання, зміну активів, склад та структуру капіталу. Оцінкою фінансової результативності виступає прибуток, отриманий від операційної діяльності, позареалізаційної діяльності, реалізації майна тощо. Загальний підсумок – це отриманий підприємством прибуток чи збиток за звітний період.

Склад та структуру активів підприємства характеризують показники, які відображають стан необоротних активів, виробничих запасів, готової продукції та незавершеного виробництва, коштів у розрахунках. Довгострокові пасиви, власні та прирівняні до них кошти, інші показники джерел та зобов'язань підприємства (компанії) дають уявлення про динаміку капіталу. Складність використання у фінансовому управлінні інформації пояснюється обов'язковістю щоквартального представлення Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та інших форм фінансової звітності.

Міститься фінансова інформація про діяльність господарюючого суб'єкта не лише у звітних формах, які розробляються із встановленою періодичністю. Є вона і в оперативних відомостях про стан банківських рахунків, планових та фактичних даних про обсяги виробництва, відвантаження та продажу, даних про щоденні зміни кредиторської та дебіторської заборгованостей, розміри проведених закупівель сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей, про динаміку виробничих запасів тощо.

Користувачі фінансової інформації про діяльність господарюючого суб'єкта можуть вдаватися до різних джерел її отримання, причому визначати-

меться повнота відомостей специфікою функцій кожного з них щодо суб'єкта господарювання. Інформація для фінансового менеджера повинна бути доступною та повною. Головною для контрагента (підприємства – постачальника) є інформація про платоспроможність. Кредиторів, насамперед, цікавлять кредитоспроможність позичальника, перспективи повернення наданих коштів. Інвестори зацікавлені в інформації, яка характеризує підприємство як об'єкт надійного розміщення коштів, здатний реалізувати інвестиційну програму. Для власників, насамперед, цікава оцінка рентабельності, прибутковості підприємства (компанії), а також рівень ризику втрати капіталу. Здатність господарюючого суб'єкта до стійкого розвитку і забезпечення нарощення прибутку у майбутньому об'єднує всіх потенційних користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх) інформації про його фінансовий стан.

Інформація про власний капітал представлена у різних формах звітності: форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма № 4 «Звіт про власний капітал».

ТОВ «Два океани» подає фінансову звітність малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Баланс підприємства – це віддзеркалення його фінансового стану на конкретний момент часу. Результати руху фінансових потоків фіксуються в структурі капіталу, розмірах цільових фондів і фінансових активів, нарахованій амортизації. Баланс становить найбільший інтерес для всіх користувачів фінансової інформації, оскільки саме він показує залежність підприємства від зовнішніх і позикових джерел фінансування, стан стосунків постачальниками і покупцями, напрямки інвестиційної діяльності підприємства та джерела його фінансування. Дані балансу свідчать про те, що має в своєму розпорядженні підприємство, скільки воно заборгувало постачальникам і кредиторам, яким є його власний капітал. Будь-яка господарська операція призводить до зміни балансу, і при нагоді його щоденного складання можна спостерігати залежність заходів, що проводяться, і фінансового стану. Балансом є зіставлення активів і

пасивів підприємства, тобто грошових коштів і майна із зобов'язаннями підприємства щодо його власників і кредиторів [147, с. 443-444].

Баланс в управлінні підприємством є найважливішим інструментом вивчення та діагностики фінансової рівноваги, спостереження за потенційними факторами її порушення. Підприємство за допомогою ліквідних засобів має гасити свої борги у встановлені терміни, а також підтримувати функціональну рівновагу між джерелами та зобов'язаннями, забезпечуючи стабільність перших та цільовий напрям других.

У Балансі власний капітал відображається у першому розділі пасиву.

У статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» відповідно до п. 2.40 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433) наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства [80].

Більше інформації знаходимо у п. 2.17 НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» – у статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал [85].

У п. 2.45 та 2.46 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433) зазначено наступне [80]:

– у статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– у статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

В той же час, згідно із п. 2.21 НП(С)БО 25 [85], у статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства – передачу майна відповідно до Положення № 1213. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

В балансі додатковий капітал підприємства відображають в рядку 1410. Однак у НП(С)БО 1, яким затверджено поточну форму балансу № 1, немає ані визначення цього поняття, ані вказівок щодо заповнення цього рядка. Отже, інформацію про те, які ж суми записують саме в рядку 1410, потрібно збирати фрагментарно, вдаючись до багатьох чинних нормативних документів [84].

Згідно з п. 2.18 НП(С)БО 25, у рядку «Додатковий капітал» балансу форми № 1-м показують суми дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних і фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу (без уточнення, що це за види) [85].

У п. 2.41 та 2.42 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433) знаходимо чуть більше інформації [80]:

– у статті «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів;

– у статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського

обліку відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (пункт 2.43), у статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства [80]. Аналогічне визначення резервного капіталу наводиться в п. 2.19 НП(С)БО 25 [85].

Відповідно до п. 2.44 Методичних рекомендацій № 433 у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу [80]. Те ж саме задекларовано п. 2.20 НП(С)БО 25 [85].

При заповненні статей Балансу в них переносяться залишки відповідних рахунків (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8

Взаємозв'язок статей I розділу пасиву балансу (Звіту про фінансовий стан) з рахунками бухгалтерського обліку

Назва статті	Код рядка	Код рахунка
Зареєстрований капітал	1400	40 (без врахування субрахунку 404)
Капітал у дооцінках	1405	41
Додатковий капітал	1410	42
Резервний капітал	1415	43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	441 (442)
Неоплачений капітал	1425	46
Вилучений капітал	1430	45

У Звіті про фінансові результати інформація про власний капітал представлена у розділі II «Сукупний дохід». Сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). При заповненні відповідних рядків II розділу Звіту про фінансові результати використовуються залишки відповідних рахунків (таблиця 2.9).

Взаємозв'язок статей II розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з рахунками бухгалтерського обліку

Назва статті	Код рядка	Код рахунка або порядок розрахунку
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	411, 412
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	413
Накопичені курсові різниці	2410	423
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Обороти по субрахунку 425 (в частині частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств)
Інший сукупний дохід	2445	42 (без врахування субрахунку 423)
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	р. 2400 + р. 2405 + р. 2410 + р. 2415 + р. 2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	455	р. 2450*0,18
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	р. 2450 – р. 2455
Сукупний дохід	2465	р. 2350 + р. 2355 + р. 2460

Найбільш повно наявність та зміни у власному капіталі представлені у Звіті про власний капітал. При заповненні даної форми звітності частина інформації переноситься з інших форм звітності, а саме: залишок за видами власного капіталу на початок і кінець року – з Балансу; чистий прибуток та інший сукупний дохід за звітний період – зі Звіту про фінансові результати. Однак у Звіті про власний капітал представлена інформація стосовно розподілу прибутку, внесків учасників та вилучення капіталу, для представлення якої потрібна попередня підготовка і відповідна обробка бухгалтерської інформації. Для спрощення цієї роботи Безкоровайною Л.В. пропонується складання допоміжної таблиці за формою, що представлена в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Допоміжна таблиця для складання Звіту про власний капітал

Назва статті	Код рядка	Інформація бухгалтерського обліку необхідна для заповнення рядка
Розподіл прибутку: Виплати вла-	4200	Сума за бухгалтерською прово-

сникам (дивіденди)		дкою: Д 443 – К 671
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 40
Відрахування до резервного капіталу	4210	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 43
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20 та ін. – К 40 (крім 404)
Погашення заборгованості з капіталу	4245	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20 та ін. – К 46
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 45 – К 30,31
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31 – К 45
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 45
Вилучення частки в капіталі	4275	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 672

Джерело: [14]

Отже, фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Її метою є надання інформації про власний капітал підприємства, яка є корисною для власників та широкого кола користувачів під час прийняття ними економічних рішень щодо його примноження та ефективності використання. Перехід України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності потребує адекватного відображення власного капіталу у звітності для зрозумілості та корисності її користувачам та гармонізації чинних НП(С)БО із МСБО.

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Сучасні інформаційні системи і технології в управлінні власним капіталом підприємства

Система управління капіталом (в т. ч. власним) сільськогосподарського підприємства не може функціонувати без достовірної, оперативної та релевантної обліково-аналітичної інформації. Можливість отримання, зберігання і поширення зазначеної інформації залежить від інформаційної системи суб'єкта господарювання та інформаційних технологій обробки даних щодо формування і використання власного капіталу.

Існують інформаційні системи з моменту появи суспільства, позаяк на кожній стадії його розвитку була потреба в управлінні, і розв'язують задачі трьох типів:

- 1) задачі оцінки ситуації (іноді їх називають задачами розпізнавання образів);
- 2) задачі перетворення опису ситуації (розрахункові задачі, задачі моделювання);
- 3) задачі прийняття рішень (зокрема і оптимізаційні) [43].

Грицунов О.В. розглядаючи етапи розвитку інформаційних систем та технологій зазначає наступне.

Перші інформаційні системи з'явилися у 1950-х роках. У той же час вони були орієнтовані на обробку рахунків і розрахунок зарплати, а реалізовувалися на електромеханічних бухгалтерських рахункових машинах. Це приводило до деякого скорочення витрат і часу на підготовку паперових документів.

В 1960-і роки відбувається зміна відношення до інформаційних систем і технологій. Інформація, отримана з їхньою допомогою, стала застосовуватися для періодичної звітності по багатьом параметрам. Для цього організаціям було

потрібне комп'ютерне устаткування широкого призначення, здатне обслуговувати безліч функцій, а не тільки обробляти рахунки й нараховувати зарплату, як було раніше. Найбільш знаменитою відповіддю на потреби практики в даний період з'явилося створення ряду програмно-сумісних ЕОМ фірми International Business Machines IBM/360, а згодом – їх радянських «клонів» за назвою ЄС ЕОМ.

В 1970-х – на початку 1980-х років інформаційні системи починають широко використовуватися як засіб управлінського контролю, що підтримує й прискорює процес прийняття рішень, а також оптимізує саму суть цих рішень.

До кінця 1980-х років концепція використання інформаційних систем знову змінюється. Вони стають стратегічним джерелом інформації й використовуються на всіх рівнях організації будь-якого профілю. Інформаційні системи цього періоду, надаючи вчасно інформацію, необхідну рядовому співробітникові й керівникові, допомагають організації досягти успіху в діловій діяльності, створювати нові товари й послуги, знаходити нові ринки збуту, забезпечувати гідних собі партнерів, організовувати випуск продукції за низькою ціною й багато чого іншого.

Починаючи з 1990-х років, здійснюється новий перегляд головної області застосування інформаційних систем і технологій. Тепер вони розглядаються як основний інструмент глобалізації суспільства. Відбувається розвиток цифрових телекомунікаційних систем, що поєднують інформаційно-обчислювальні ресурси розвинених країн у єдину мережу. Різко зростає роль Інтернету в житті суспільства. Виникають нові технології різних сфер суспільної діяльності (наприклад, дистанційна освіта). Даний етап триває й у наш час [28, с. 25-26].

В умовах сьогодення – у вік інформації, майже кожна інформаційна система застосовує комп'ютерні технології, та інтегрує дані, програмні засоби, обладнання, персонал, стандартні процедури, що призначені для збору, обробки, розподілу, зберігання, надання інформації у відповідності з вимогами, які випливають із цілей управління підприємством (компанією).

В залежності від функціонального призначення можна виділити наступні системи: управляючі (АСУТП, АСУВ), наукового пошуку (АСНД, експертні системи), проектуючі (САПР), діагностичні, систем підготовки прийняття рішення (СППР), моделювальні, а в залежності від сфери використання – адміністративні, виробничі, економічні, медичні, екологічні, навчальні, криміналістичні, військові та інші. З кожним роком різноманітність інформаційних систем, що задіяні в різних сферах економіки постійно зростає.

Головними факторами, що впливають на впровадження інформаційних систем, є потреби господарюючих суб'єктів і користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх), а також наявність для їх формування відповідних засобів. На розвиток інформаційних систем найсуттєвіше вплинули досягнення у галузі комп'ютерної техніки і телекомунікаційних мереж.

Причини, які спонукають господарюючих суб'єктів впроваджувати інформаційні системи, з одного боку, обумовлюються бажанням збільшити продуктивність повсякденних робіт чи уникнути їх повторного проведення, а з іншого боку – прагненням підвищити ефективність управління діяльністю підприємства (компанії), приймаючи оптимальні і раціональні управлінські рішення. Причина перша доволі прозора. З метою її реалізації достатньо впроваджувати стандартизовані системи обробки інформації. Значною мірою успішне функціонування суб'єкта господарювання залежить від вдалого керівництва, що базується на обґрунтуванні перспективних концепцій розвитку згідно зі своєчасною, повною та достовірною інформацією, яку відповідна інформаційна система може поставляти. Головне завдання інформаційної системи управління господарюючим суб'єктом полягає в підпорядкуванні усіх внутрішніх процесів головним цілям його діяльності. З цією метою потрібно скоординувати усі господарські процеси так, щоб вони максимально забезпечували виконання поставлених завдань в єдиному інформаційному полі. Тільки у цьому випадку інформаційна озброєність підприємства починає безпосередньо впливати на ефективність його діяльності.

До основних напрямів автоматизації інформаційно-управлінської діяльності на підприємстві належать [86, с. 98]:

– автоматизація обробки документів із впровадженням систем для обробки тексту, автоматизація обміну інформацією через різноманітні види комунікацій (в які входять АТС підприємства, відеотермінальні системи, локальна комп'ютерна мережа, телекопіювальні апарати, відеоінформаційні системи);

– автоматизація діяльності персоналу управління на базі комп'ютерних систем комплексних інформаційних систем, які надають допомогу в прийнятті рішень, та електронних секретарів, що переводять організацію праці менеджерів на якісно вищій щабель.

Варто відмітити, що ще починаючи з 90-х років ХХ ст. здійснюються спроби впровадження на вітчизняних підприємствах інтегрованих інформаційних систем автоматизації процесів управління підприємством ERP (системи Enterprise Resources Planning – планування ресурсів підприємства), які містять сукупність наступних підсистем: управління фінансами, управління матеріальними потоками MRP, управління виробництвом MPS (Master Production Schedule), управління проектами, управління сервісним обслуговуванням, управління якістю, систему управління поповненням запасів PDS (Pond-Draining System, SIC – Statistical Inventory Control), управління персоналом, системи автоматизації проектно-конструкторської діяльності та технологічної підготовки виробництва – (САПР/ АСТПП – CAD/CAM/CAE/PDM) [51].

Макарова М.В. також зазначає, що однією з перших найбільш розповсюджених концепцій, що покликані нівелювати проблемні аспекти управління, були концепції систем планування матеріальних потреб та виробничих ресурсів MRP (англ. Material Requirement Planning.) та MRPII (англ. Manufacturing Resource Planning), що дають найбільший ефект в орієнтованих на виробничий процес системах, що мають тривалий цикл обробки і складне багатоступінчасте виробництво, оскільки в цьому випадку планування діяльності управління запасами найбільш складні. Відповідно, і необхідний ефект, що досягається при впровадженні MRP/MRPII, найбільш очевидний, коли затребувана їх здат-

ність справлятися з широким потоком виробничої інформації, що дозволяє здійснювати управління за відхиленнями, зменшуючи зону рутинних організаційних операцій. Проте використання MRP/MRPІІ-систем навряд чи має сенс, коли попит рівномірний, партії матеріалів великі та виготовляються за визначеними номенклатурними позиціями. Адже у даному випадку, непогано справляються традиційні автоматизовані системи управління підприємством (АСУП). MRP/MRPІІ системи проявляють усі свої переваги лише тоді, коли має місце інтенсивний потік змін і висока варіативність розмірів замовлень і партій. Тому MRP/MRPІІ не застосовуються абсолютно для усіх виробничих систем. Іноді вони не потрібні або ж економічно неефективні. Проте кількість випадків впровадження MRP/MRPІІ-систем швидко росте. Слід лише врахувати, що в умовах слабого комп'ютерного забезпечення, недостовірної нормативної інформації, чудес від інформаційної системи, як і від будь-якої іншої методології, чекати не доводиться. Вона просто буде генерувати більше недостовірної і даремної інформації, ніж було до її застосування [72, с. 423-424].

Від систем MRP/MRPІІ системи планування ресурсів підприємства чи ERP-системи відрізняються технічними характеристиками, такими як графічний інтерфейс користувачів, реляційна база даних, програмний інструментарій для розробки, архітектура клієнт-сервер та принципи відкритих систем. Складаються ERP-системи із великого числа програмних модулів, що можуть бути придбані окремо та надають допомогу в управлінні багатьма видами діяльності у різних функціональних областях бізнесу. Скажімо, таких, як модулі для продажів та дистрибуції, фінансового обліку, фінансового контролінгу, планування виробництва (включаючи MRP), управління персоналом, основними активами, матеріалами, якістю, проектами, експлуатацією виробничих потужностей оперативного управління виконанням виробничих запитів, а також спеціалізовані галузеві рішення. Однак ERP-системи вимагають докладання істотних зусиль та значних інвестицій, а часом і зміни деяких бізнес-процесів для того, щоб відповідати даному програмному забезпеченню.

Останній із стандартів систем управління підприємством – CSRP (Customer Synchronized Resource Planning) – планування ресурсів, синхронізоване з покупцями, охоплює ще й відносини з клієнтами. Таким чином, якщо MRP, MRPII та ERP орієнтовані на внутрішню організацію підприємства, то CSRP містить в собі повний цикл – від проектування майбутнього виробу з урахуванням вимог замовника до гарантійного і сервісного обслуговування після продажу [52].

Усі перелічені IT-системи розроблені та пристосовані до вимог та особливостей виробничого підприємства і орієнтовані на невелику кількість клієнтів, виробничу діяльність на підставі попередніх угод та замовлень, великі обсяги поставок готової продукції, наявність значної кількості функціональних підрозділів, складної структури та схеми управління підприємством (фірмою).

Важливим фактором підвищення ефективності діяльності будь-якого підприємства (компанії) і тепер залишається інформація, особливо її автоматизована обробка. У використанні інформації важливу роль відіграють способи її реєстрації, обробки, нагромадження та передачі; систематизоване збереження інформації та її видача у потрібній формі; виробництво нової числової, графічної та іншої інформації.

Ефективність використання інформаційних систем управління підвищує наскрізна структура та сумісність інформаційних систем, що усувають дублювання та забезпечують багаторазове використання інформації, встановлюють визначені інтеграційні зв'язки, зменшують обсяг інформаційних потоків, обмежують кількість показників, підвищують рівень використання інформації. Априорі інформаційна система має підтримувати такі функції, як надання інформації (наприклад, потрібної користувачам для розв'язання виробничих задач) та створення найзручніших умов для її поширення (наприклад, проведення адміністративно-організаційних та виробничих заходів, що забезпечують її ефективне поширення).

Сучасна інформаційна система в будь-якій сфері діяльності дає змогу забезпечити вирішення таких завдань [86, с. 99-100]:

- 1) прямий, своєчасний доступ до інформаційного продукту (точну інформацію про хід виробничого процесу в просторі та часі);
- 2) ефективну координацію внутрішньої діяльності та оперативне поширення різноманітних повідомлень;
- 3) виділення необхідного і неперервного часу для менеджерів всіх ланок на такі високоефективні види діяльності, як аналіз та прийняття рішень за рахунок зменшення часу на малопродуктивну діяльність;
- 4) використання якісно кращих інформаційних технологій та технології системного аналізу для проектування оперативного управління на нижній та середніх ланках управління.

В той же час, як справедливо відмічають Гарасим М.П., Сайко Л.Я. Алексєєв С.Б., впровадження інформаційних систем і технологій на практиці пов'язано з великою кількістю проблем, що обумовлені як важким економічним становищем у країні і поганим фінансуванням первинних вітчизняних розробок у цій сфері, так і відсутністю на більшості підприємств науково обґрунтованого процесу планування, узгодження мінливих стратегічних цілей підприємства з можливостями використання інформаційних систем і технологій та іншими причинами [26, с. 329; 115, с. 99].

Використання інформаційних технологій, як бачимо, є найбільш неоднозначною внутрішньою проблемою, яку за твердженням Мюллер-Штеванса Г. та Ашвандена С. керівництво підприємства відмовляється вирішувати, покладаючи всю відповідальність на керівників інформаційних підрозділів, або звертаючись до зовнішніх фахівців [53].

Як ми вже зазначали вище, окремі інформаційні системи часом вимагають зміни деяких бізнес-процесів.

В умовах сьогодення, бізнес-процес як сукупність взаємопов'язаних операцій із виготовлення готової продукції чи виконання робіт (надання послуг) на основі споживання ресурсів, виступає фундаментально важливим елементом якісного обслуговування споживачів. При цьому в ході управління бізнес-процесами всі матеріальні, фінансові та інформаційні потоки вивчаються у вза-

емодії. За сучасних умов реінжиніринг бізнес-процесів як метод кардинальної перебудови бізнес-процесів у цілях досягнення якісно іншого, більш високого рівня показників виробничо-господарської діяльності підприємства (компанії) застосовується як комплексний засіб реорганізації підприємства (компанії) або окремих її структурних одиниць.

Однак, слід відмітити, що реінжиніринг бізнес-процесів практично неможливий без застосування корпоративних інформаційних систем (це інформаційна система, що підтримує оперативний і управлінський облік на підприємстві та представляє інформацію для оперативного прийняття управлінських рішень), що забезпечують підтримку управління діловими процесами на усіх рівнях. На противагу канонічному підходу до автоматизації окремих функцій управління у вигляді локальних автоматизованих робочих місць (АРМ), які не змінюють існуючу технологію управління, застосування корпоративних інформаційних систем допускає трансформацію системи на основі концепції автоматизації управління наскрізними бізнес-процесами.

Метою реінжинірингу бізнес-процесів є системна реструктуризація матеріальних, фінансових і інформаційних потоків, що направлена на спрощення організаційної структури, перерозподіл і мінімізацію використання різних ресурсів, скорочення термінів реалізації потреб клієнтів, підвищення якості їх обслуговування [136].

З метою прискорення та підвищення якості розробки проекту реінжинірингу бізнес-процесів використовують методології, які узагальнюють досвід його здійснення для різних класів підприємств (фірм) та впровадження інформаційних систем. Однією за таких методик є КМ (Knowledge Management) або науково-практичний напрям управління знаннями, що реалізовується в конкретних бізнес-додатках, спрямованих на підвищення ефективності процесів придбання і використання знань; застосовується у розрізі апробації інформаційних технологій, методик управління персоналом та управління бізнес-процесами.

Зміни, що сталися у сільськогосподарському виробництві, привели до різкого зростання свідомості і вимог споживачів до такого поняття як якість, яка

поширилася не лише на область виробництва товарів та послуг, але й на усе наше життя.

Усвідомлена необхідність комплексного підходу до управління якістю, як складової частини системи управління підприємством, привела до того, що сьогодні активно використовуються методики управління якістю TQM (англ. Total Quality Management) і TPM (англ. Total Productive Maintenance), завданням яких є обслуговування устаткування, що дозволяє забезпечити його найвищу ефективність упродовж усього життєвого циклу за участю усього персоналу [150].

Мета впровадження подібних методик – досягти граничної та комплексної ефективності виробничої системи. Тобто, отримати максимально можливий результат відносно об'єму виробництва, собівартості, якості продукції, термінів постачань, безпеці робочих місць та ініціативи персоналу при мінімальному використанні ресурсів – фінансових, матеріальних, людських.

Постійні зміни, які відбуваються в економіці, спонукають до безперервного оновлення знань підприємств (компаній) як інтелектуального капіталу, який забезпечує стійкі стратегічні позиції суб'єктів господарювання на ринку, ефективну адаптацію до умов зовнішнього середовища, які змінюються. Формується нова функція управління, завданням якої є акумуляція інтелектуального капіталу, виявлення та поширення наявної інформації та досвіду, створення передумов для поширення та передачі знань.

Джерелом високої продуктивності, інновацій та конкурентних переваг стають саме знання. Для управління знаннями притаманні колективне формування та використання внутрішніх та зовнішніх джерел знань (інформаційних ресурсів), створення комп'ютерних систем управління знаннями та ін.

Необхідність використання нових бізнес-методів очевидна, вони дозволять визначати індивідуальні потреби і очікування клієнта, відповідно яких буде здійснюватися випуск продукції та надання послуг, призначені для кожного споживача. Підприємства повинні перевизначити, перебудувати і перегрупувати можливості свого виробництва. Можна припустити, що мета найближчого майбутнього полягатиме у тому, щоб сформувані бізнес-методи, які зможуть виконувати на-

лаштування продукції і створення індивідуальних цінностей, які у свою чергу дозволять отримати конкретні, дієві та економічно вигідні інструменти створення кінцевого продукту. Можливість виробників синхронізувати індивідуальні потреби споживача з їх системою виробництва і планування стане критичним фактором успіху. Проте для того, щоб досягнути такого рівня, потрібна відповідна інформаційна підтримка усіх етапів життєвого циклу продукції [72, с. 426].

Модель механізму впровадження інформаційних технологій на сучасних підприємствах представлено на рис. 3.1 (Додаток 3).

3.2. Удосконалення обліку власного капіталу підприємства в інформаційній системі управління

Що стосується відображення в бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств (компаній) формування та змін власного капіталу, то на сьогодні існує низка проблем, а саме:

- відсутність нормативних та методичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку власного капіталу;
- неврахування впливу економічних чинників (наприклад, інфляції) на величину власного капіталу;
- невизначеність інформації про власний капітал у наказі підприємства про облікову політику;
- відсутність методик документування за операціями власного капіталу;
- недосконалість аналітичного обліку по окремих складниках власного капіталу;
- відсутність для обліку власного капіталу підприємства конкретного стандарту;
- нерегламентованість обліку виплат (наказ про облікову політику підприємства) у разі виходу учасника з товариства;
- недотримання прийнятного співвідношення величини складників власного капіталу;

– необхідність розробки системи внутрішньої звітності про капітал, яка буде містити більш ширші дані і дасть змогу, відповідно, розрахувати більшу кількість показників порівняно з регламентованою фінансовою звітністю.

Одним із найскладніших питань, які з'являються із прийняттям фінансово-економічних рішень, є вибір більш ефективної структури власного капіталу, що передбачає прийнятне співвідношення залучених і власних джерел. Для вирішення цих завдань на підприємстві необхідно належним чином розвивати і поєднувати управлінський і бухгалтерський облік.

Організація обліку власного капіталу здійснюється відповідно до вимог законодавства України (кодекси, закони, стандарти та інші нормативні документи) і 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. Однак, на законодавчому рівні не існує окремого П(С)БО щодо обліку формування й зміни власного капіталу підприємства, а на рівні окремого товариства нормативна база обмежена лише декількома сторінками Плану рахунків (рахунків власного капіталу) та наказу (Положення) про облікову політику, де найчастіше викладено основні положення щодо організації обліку на підприємстві, що не дозволяє повною мірою здійснити належну оцінку даної категорії обліку, а отже, визначити реальну вартість власного капіталу. Зазначене доводить необхідність розробки внутрішнього стандарту підприємства «Облік власного капіталу», що входить до Положення «Про облікову політику» у вигляді окремого додатку та включатиме наступні розділи:

Розділ 1. Формування власного капіталу товариства (за структурними елементами).

Розділ 2. Зміни власного капіталу в результаті діяльності товариства (за видами діяльності).

Розділ 3. Підтримка належного рівня власного капіталу та його примноження.

Розділ 4. Контроль за використанням власного капіталу.

Розділ 5. Організація та методика обліку власного капіталу.

Розділ 6. Розкриття інформації про власний капітал у звітності.

Для більшої наочності інформації на рахунках бухгалтерського обліку пропонується введення наступних аналітичних рахунків:

– до субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»: 443.1 «Прибуток, використаний для виплати дивідендів»; 443.2 «Прибуток, використаний для поповнення зареєстрованого капіталу»; 443.3 «Прибуток, використаний для поповнення резервного капіталу»;

– до субрахунку 451 «Вилучені акції»: 451.1 «Акції, вилучені з метою анулювання»; 451.2 «Акції, вилучені з метою перепродажу»; – до субрахунку 452 «Вилучені вклади та паї»: 452.1 «Частки, вилучені з метою анулювання»; 452.2 «Частки, вилучені з метою перепродажу».

Це допоможе скоротити час на збір інформації, необхідної для заповнення відповідних статей Звіту про власний капітал.

Що стосується удосконалення обліку формування та використання резервного капіталу, то хотілось би зазначити наступне.

Діяльність вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання схильна до впливу різноманітних комерційних ризиків, що виникають у взаєминах із партнерами, інвесторами, контрагентами тощо. Виникати ризики можуть у результаті впливу факторів, які не залежать від конкретного суб'єкта господарювання, зокрема у результаті впливу політичних, економічних та суспільних подій чи прийняття рішень інвесторів. Причинами виникнення ризиків також можуть стати й індивідуальні чинники, властиві будь-якому суб'єкту господарювання і визначені сферою його діяльності.

Необхідною умовою успішної діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і економіки України загалом є перш за все пошук ефективних механізмів стабілізації зовнішніх і внутрішніх умов діяльності підприємств (компаній) шляхом створення дієвої системи їх страхування від непередбачених ситуацій, виробничих і фінансових ризиків, неплатоспроможності дебіторів.

Одним із найбільш ефективних механізмів захисту від ризиків є створення господарюючими суб'єктами резервної системи як комплексу, що включає статутні і оціночні резерви, резерви майбутніх витрат, а також забезпечує сталий розвиток суб'єктів господарювання завдяки підвищенню їх супротиву негативним зовнішнім впливам.

Виходячи із вищезазначеного, власні резерви, які формуються господарюючими суб'єктами як гарантія захисту інтересів не тільки кредиторів, але й власників підприємства (фірми), набувають особливого значення. Резервний капітал, які створюють вітчизняні підприємства та який є складовою його власного капіталу, належить саме до таких резервів.

Якщо дослівно перекласти слово «резерв» (з французької мови «reserve», від латинської «reservo» – «зберігаю»), то це означає запас чогось на випадок необхідності; джерело, звідки беруться нові засоби, сили [122]. Звідси виникає питання про те, де беруться кошти для покриття збитків, збільшення зареєстрованого капіталу та виплати дивідендів акціонерам за привілейованими акціями в разі відсутності прибутку.

Щорічне відрахування прибутку до резервного капіталу здійснюється підприємствами суто у вигляді розрахунку, тобто має теоретичний характер, а не практичний [61].

Оскільки резервний капітал виконує роль внутрішнього страхового фонду підприємства, на нашу думку, він повинен бути підтверджений активами у вигляді грошових коштів або їх еквівалентів.

Існують пропозиції щодо розміщення коштів, спрямованих на створення резервного капіталу, на депозитних рахунках, як поточних, так і довгострокових [61], з відображенням цих операцій на рахунках 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» та 313 «Інші рахунки в банках» в національній валюті. Таке розміщення коштів, спрямованих на формування резервного капіталу, буде приносити підприємству дохід у вигляді відсотків по депозитах. Також вважаємо доцільним розміщувати кошти, спрямовані на формування резервного капіталу у цінних паперах інших підприємств, що

також буде приносити підприємству дохід у вигляді відсотків та позитивної різниці між вартістю їх придбання та реалізації.

Кореспонденція рахунків щодо формування резервного капіталу, розміщення коштів, спрямованих на його створення, а також їх використання наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Облік формування та використання резервного капіталу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Одержано прибуток	79	441
2	Спрямовано на формування резервного капіталу	443	43
3	З поточного рахунку в банку кошти, призначені для створення резервного капіталу, спрямовані на депозитний рахунок	184, 313	311
4	Розміщені кошти, призначені для створення резервного капіталу, у цінних паперах інших підприємств	14, 35	311
5	Нараховані відсотки по депозиту/цінних паперах	373	732
6	Одержано збиток	442	79
7	Нараховані дивіденди за привілейованими акціями за рахунок резервного капіталу	43	67
8	Перераховані грошові кошти з депозитного рахунку на поточний рахунок по закінченню строку дії договору	311	184, 313
9	Викуплені у підприємства цінні папери емітентом	311	14, 35
10	Реалізовані цінні папери іншому підприємству	311	741
11	Списана собівартість реалізованих цінних паперів	971	14, 35
12	Виплачені дивіденди акціонерам за привілейованими акціями	67	311
13	Покриті збитки за рахунок резервного капіталу	43	442
14	Спрямована частина резервного капіталу на збільшення зареєстрованого капіталу	43	40
15	Кошти з депозитного рахунку перераховані на поточний рахунок по закінченню строку дії договору в сумі, необхідній для покриття збитків або поповнення зареєстрованого капіталу	311	184, 313

Джерело: [46; 90]

За наведеною кореспонденцією рахунків відображено формування резервного капіталу під час одержання позитивного фінансового результату (прибутку) та розміщення спрямованих на його створення грошових коштів на депозитних рахунках та в цінних паперах інших підприємств (операції № 1-5).

В господарських операціях № 6-12 наведено кореспонденцію рахунків з нарахування дивідендів за привілейованими акціями в разі одержання негативного фінансового результату (збитку). Використання резервного капіталу на покриття збитків та поповнення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу наведено кореспонденції рахунків за господарськими операціями № 13-15.

Актуальним є питання документообігу і внутрішньої звітності. З огляду на складові власного капіталу, доречно для повного та розширеного облікового забезпечення власного капіталу використовувати наступні форми первинних документів (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

**Перелік внутрішніх первинних документів з обліку складових
власного капіталу**

Назва документа	Призначення
Реєстр власників підприємства	надає інформацію щодо прав власності засновників на майно, яке вноситься в оплату придбаних ними акцій при державній реєстрації підприємств
Довідка-розрахунок емісійного доходу	містить результати розрахунку доходу (збитку) від продажу цінних документів підприємства
Відомість-розрахунок переоцінки активів	містить результати дооцінки (уцінки) активів та їх зносу
Акт вилучених часток власного капіталу	відображає собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства
Реєстр заборгованості по внесках, оплаті статутного капіталу	несе у собі інформацію щодо заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу

Представлені первинні документи повинні бути сформовані у відповідності до загальних вимог документування а ТОВ «Два океани» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [97].

Формування реєстру власників підприємства передбачає використання статутних документів і виписок із засідань зборів власників. Така інформація повинна розшифровувати поіменні частки власників і способи оплати статутного капіталу. Реєстр повинен узагальнювати інформацію бухгалтерських первинних документів, що підтверджують внесення часток засновників до статут-

ного капіталу у грошовій, натуральній, нематеріальній формах, або у вигляді цінних паперів (ПКО, виписки банку, акти оприбуткування майна, переданого у натуральній формі, як внесок до статутного капіталу). Цей документ має важливе значення у випадку ліквідації підприємства, або при виході засновників із товариства. Він, у такому разі, може бути допоміжним елементом визначення частки власників для розподілу майна.

В акціонерних товариствах, що займаються торгівлею акцій власної емісії є сенс використовувати довідку-розрахунок емісійного доходу. Цей документ має врахувати вартісні оцінки акцій відносно їх номіналу до емісії та після емісії. Також довідка-розрахунок повинна відображати періодичні реалізаційні процеси цінних паперів.

Основною метою ведення бухгалтерського обліку є забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією для прийняття рішень. Однак достовірність даних, наведених у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта, деколи викликає сумніви. І передусім це стосується вартості активів зі строком служби понад один рік – необоротних активів. А у зв'язку із розвитком інфляційних процесів балансова вартість таких активів досить далека від їх реальної ринкової вартості. Вирішити цю проблему покликана процедура переоцінки необоротних активів. Результати переоцінки відображається в інформаційній базі будь-якого підприємства незалежно від форми власності і умов господарювання та впливають у свою чергу на структуру власного капіталу.

Можливість та порядок проведення переоцінки слід закріпити в обліковій політиці підприємства (фірми). З метою перевірки фактичної наявності об'єктів основних активів доцільно перед початком процедури переоцінки провести інвентаризацію. Оформляється проведення переоцінки відповідним розпорядчим документом (наказом), в якому зазначається: перелік осіб, що включені у комісію із переоцінки основних активів; перелік груп однорідних об'єктів основних активів, які підлягають переоцінці. Станом на 1 січня наступного року вартість переоцінених об'єктів основних активів документально підтвер-

джується висновком оцінювача, довідками органів статистики, БТІ, листами організацій виробників тощо.

Представлений документ повинен містити як елементи вартісної оцінки самих активів, так і їх зносу. З метою документального оформлення результатів переоцінки слід скористатися Відомістю результатів переоцінки, що складається за формою, розробленою підприємством (фірмою) самостійно із закріпленням її в обліковій політиці, позаяк уніфікованої форми такої відомості не існує. Так, у відомості необхідно вказувати: найменування основного активу; його інвентарний номер; дату придбання; дату введення в експлуатацію; первісну чи відновлювальну вартість основного активу за станом на 31 грудня минулого року, що значиться по дебету рахунку 10 «Основні засоби»; дані щодо поточної (відновлювальної) вартості переоцінюваних об'єктів станом на 1 січня звітного року; коефіцієнт переоцінки; суму дооцінки (уцінки) вартості основного активу; суму нарахованої амортизації по кредиту рахунку 13 «Знос необоротних активів» станом на 31 грудня минулого року; суму зносу після переоцінки; суму дооцінки (уцінки) нарахованого зносу. Відображаються результати переоцінки об'єкта основних активів у розділі 3 Інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів (уніфікована форма № ОЗ-6), або інших об'єктів необоротних активів. Крім того необхідно врахувати доходи (витрати) та податок на прибуток від переоцінки активів.

На практиці дуже часто виникають ситуації, коли основний засіб уже амортизовано, тобто вартість, що амортизується, зрівнялася із сумою накопиченої амортизації, а залишкова вартість становить нуль (якщо вона визначалася). Якщо такий об'єкт не вибуває і продовжує відповідати критеріям активу, то спеціально створена комісія (постійно діюча на підприємстві інвентаризаційна комісія) має схвалити рішення про можливість його подальшої експлуатації. Якщо рішення позитивне, то може бути декілька варіантів. Одним із яких є переоцінка. Тому бачимо сенс у створення окремого документа щодо результатів переоцінки активів, вартість яких повністю амортизована, але вони придатні до експлуатації.

Для акціонерних товариств досить актуальним є документ про вилучені частки власного капіталу. Приміром має бути накопичена та представлена інформація про обставини, коли викуплені акції не анулюються, а вводяться в обіг повторно. У цьому випадку питання методу оцінки вилучених акцій має принципове значення. Такий документ повинен відображати інформацію про методи оцінки вилучених акцій:

– якщо обрано метод, за яким вилучені акції оцінюються, виходячи із викупної ціни, то в звітному балансі це відобразиться на стані всього капіталу – як вкладеного, так і накопиченого;

– якщо оцінка вилучених акцій проведена за номіналом, в звітному балансі це відобразиться лише на величині вкладеного капіталу.

Також, акт вилучених акцій повинен містити інформацію про шляхи використання викуплених акцій, направленість використання цінних паперів – їх цільове призначення: чи анулювання, чи розповсюдження серед власних працівників, чи подальший продаж на біржі.

На етапі створення або перереєстрації статутного капіталу підприємства (компанії) може використовуватися Реєстр заборгованості по внесках. Цей документ може бути використаний як індивідуально, так і у поєднанні з Реєстром акціонерів. Його змістовна частина має відображати непогашену частину статутного капіталу за видами внесків, відповідно до засновницьких документів.

Запровадження внутрішньої документації дасть змогу активізувати документообіг власного капіталу підприємств (компаній).

Проте ефективність документування власного капіталу буде максимальною, якщо вона буде поєднана із внутрішньою звітністю за даною ділянкою обліку. Потреба внутрішньої звітності про власний капітал зумовлена зростанням кількості господарських операцій, важливістю цього сегменту для точності, обґрунтованості визначення показників фінансового стану підприємства та розширення інформаційного забезпечення аналітичної роботи.

Аналіз наявної фінансової звітності підприємства свідчить, що дані форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та форми № 4 «Звіт про власний

капітал» у недостатній мірі забезпечують отримання інформації про власний капітал та його складові.

Отже, проблема полягає у тому, що встановлені форми фінансової звітності не забезпечують керівництво підприємства необхідною інформацією, а форми внутрішньої звітності, які б могли надати таку інформацію, не розроблені. Вирішення цієї проблеми ми бачимо у розробленні системи внутрішньої звітності про капітал. Така звітність буде містити більш ширші дані та дасть можливість розрахувати більшу кількість показників порівняно із регламентованою фінансовою звітністю (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Перелік внутрішньої звітності власного капіталу

Назва	Призначення
Звіт про рух власного капіталу	відображення руху складових власного капіталу за додатковими сегментами, що не відображаються у ф. 4 «Звіт про власний капітал» із врахуванням мінімального розміру статутного капіталу (передбаченого законодавством для АТ) та перевищення власного капіталу
Звіт про вилучені акції за номіналом та за фактичною (ринковою) ціною	отримання даних щодо наявності та використання цінних паперів в залежності від вартісної оцінки купівлі цінних паперів та про розміщенні та анульовані цінні папери
Звітність щодо переоцінки необоротних активів	відображення вартості необоротних активів за результатами переоцінки, сум переоцінки
Звіт про резервний капітал	відбиття надходження і витрат резервного капіталу, співвідношення резервного і статутного капіталу
Звіт про неоплачений капітал	отримання даних про оплачений та прострочений оголошений капітал
Звіт про компенсаційні виплати у зв'язку із виходом засновника	містить результати розрахунку вартості компенсації у зв'язку з виходом засновника

Джерелами інформації для заповнення наведених вище форм є запропоновані внутрішні документи та дані рахунків класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Форми внутрішньої звітності мають бути побудовані таким чином, щоб спрогнозувати структуру власного капіталу та не допустити порушення у формуванні та структурі власного капіталу. Забезпечення такою інформацією дає змогу керівництву простежити за джерелами формування власного капіталу, виявити прострочені джерела неоплаченого капіталу.

Рекомендуємо у Наказі про облікову політику вказати оптимальне співвідношення між статутним та резервним капіталом і порядок розподілу майна у зв'язку із виходом учасників, що дозволить забезпечити мінімальний розмір статутного капіталу в умовах економічної кризи.

Показники наведених форм внутрішньої звітності дають змогу проводити економічний аналіз складових капіталу. Необхідність та доцільність їх складання зумовлена безпосереднім впливом результатів фінансової діяльності підприємства.

Операції з власним капіталом в різних країнах світу мають свої особливості, продиктовані низкою факторів: починаючи з історичного аспекту і закінчуючи домінуючою формою власності підприємств в певній країні. Вітчизняним науковцям з бухгалтерського обліку слід переймати позитивний досвід облікового відображення таких операцій та впроваджувати його у практику, зважаючи на те, що у більшості зарубіжних країн складові частини власного капіталу є подібними (насамперед, це стосується практики формування різних резервів та фондів, раціональна реалізація якої спрямована на забезпечення належного рівня платоспроможності та фінансової стійкості підприємства). Це сприятиме покращенню як фінансового забезпечення вітчизняних підприємств (в частині напрямів перспективного резервування, фондування, форм вкладення коштів тощо), так і інтеграції до європейських економічних процесів економіки країни в цілому.

Таким чином, власний капітал відіграє значну роль у створенні фінансових ресурсів вітчизняних підприємств та є одним із найголовніших джерел їх фінансування. Даний капітал організовує процес виробництва, дає змогу отримувати та підвищувати прибуток, зберігати платоспроможність і кредитоспроможність в умовах різних рівнів ризику, а також гарантує фінансову стійкість і ліквідність. Для всіх суб'єктів господарської діяльності дуже важливо правильне визначення поняття «власний капітал», його класифікація та етапи і джерела формування, а достовірний, своєчасний облік формування власного капіталу буде сприяти ефективному його використанню та прийняттю правильних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведення дослідження за темою магістерської роботи можна зробити наступні висновки:

1. 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. 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.

2. На підставі результатів аналізу підходів вчених з'ясовано, що поняття «власний капітал» єдиного визначення не має, що зумовлено його різноспрямованими функціями. Останні визначаються наявністю різних інтересів щодо власного капіталу в суб'єктів економічних відносин – власників, працівників підприємства, кредиторів і держави.

Запропоновано трактування категорії «власний капітал» як запасу економічних цінностей, які були внесені власниками (засновниками) підприємства на безстроковій основі у господарський оборот, що засвідчують їх право власності на об'єкт вкладення, а також сума фінансових результатів (як прибутків, так і збитків), згенерованих безпосередньо підприємством в процесі його діяльності та інших джерел фінансування, які використовуються ним з метою формування певної частини активів, характеризуються обмеженою мобільністю, порівняно вищою ризикованістю, а також генерують дохід.

3. Розроблено теоретико-організаційні положення бухгалтерського обліку на основі доведення необхідності створення інформаційного забезпечення управління власним капіталом підприємства на базі облікового відображення формування і змін власного капіталу, що сприяє здійсненню своєчасного контролю щодо виконання статутних вимог шляхом виявлення відхилень в інформаційному масиві, аналізу показників фінансового стану підприємства з метою забезпечення збереження власності та ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

4. На основі вивчення складових власного капіталу запропонована удосконалена класифікація власного капіталу для цілей бухгалтерського обліку, яка дозволяє підвищити ефективність реалізації його функцій в цілях ефективного управління процесами формування й змін власного капіталу та управління підприємством в цілому.

5. Встановлено, що під час визначення оптимальної структури капіталу слід враховувати, що головною метою діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку в довгостроковому періоді. Ця мета, як правило, конфліктує з іншим важливим завданням – мінімізацією фінансових ризиків, тобто ризиків, пов'язаних з фінансуванням підприємства. Таким чином, оптимальною буде така структура капіталу підприємства, за якої досягається оптимальне співвідношення між ризиком структури капіталу, та рентабельністю власного капіталу, наслідком чого буде максимізація ринкової вартості підприємства і його корпоративних прав. Згідно з теорією середньозваженої вартості капіталу ($WACC = \text{Weighted Average Cost of Capital}$) оптимальна структура капіталу перебуватиме в точці, в якій значення середньозваженої вартості капіталу буде мінімальним.

6. Встановлено, що на організацію бухгалтерського обліку власного капіталу, зокрема, такої його складової, як статутний капітал, визначальний вплив чинить організаційно-правова форма підприємства (акціонерне чи неакціонерне підприємство). На рівні облікової політики підприємства даний фактор впливає на методику облікового відображення складових власного капіталу: аналітичний облік неоплаченого і статутного капіталу, порядок погашення за-

боргованості учасників за внесками до статутного капіталу, механізм розподілу чистого прибутку, порядок відшкодування внесків учасникам при їх виході з товариства тощо. Облікові процедури для колективного неакціонерного підприємства визначаються ступенем відповідальності (обмежена, додаткова чи повна) та характером товариства (повне чи командитне). Відповідно, методика бухгалтерського обліку формування статутного капіталу господарського товариства залежить від його виду.

7. Особливістю бухгалтерського обліку формування та руху статутного капіталу в господарських товариствах є необхідність ведення аналітичного обліку на рахунках 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та 46 «Неоплачений капітал». У процесі зміни статутного капіталу акціонерного товариства характерними є наступні особливості: 1) зменшення статутного капіталу може відбуватися шляхом зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості або зменшення номінальної вартості акцій (деномінація); 2) зміна структури статутного капіталу внаслідок обміну привілейованих акцій на прості, а також у результаті дроблення або консолідації акцій. Вказані господарські операції знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку лише на аналітичному рівні рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

8. Організація бухгалтерського обліку формування і змін власного капіталу в ТОВ «Два океани» відповідає обраній підприємством обліковій політиці. Облікова політика підприємства у частині управління капіталом:

- відповідає чітким критеріям та визначає обраний підприємством підхід;
- містить опис методів бухгалтерської оцінки та інструментів бухгалтерського обліку щодо відображення операцій з капіталом у системі бухгалтерських рахунків та у фінансових звітах підприємства.

Облік формування та змін власного капіталу в ТОВ «Два океани» здійснюється відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку у розрізі аналітики до складових власного капіталу, що підвищує інформативну місткість бухгалтерського обліку та забезпечує можливість більш детального аналізу інформації в інтересах системи управління.

Розкриття інформації про власний капітал у звітності є підсумковим показником, що характеризує результати стану формування капіталу ТОВ «Два океани», зміни в його структурі, напрями використання за видами діяльності та власників корпоративних прав.

З метою підвищення ефективності організації обліку власного капіталу та його подальшого вдосконалення виділено наступні пропозиції:

1. Розробити в ТОВ «Два океани» внутрішній стандарт «Облік власного капіталу», що має базуватися на існуючих нормативних документах України та включати наступні розділи: формування власного капіталу товариства (за структурними елементами); зміни власного капіталу в результаті діяльності товариства (за видами діяльності); підтримка належного рівня власного капіталу та його примноження; контроль за використанням власного капіталу; організація та методика обліку власного капіталу; розкриття інформації про власний капітал у бухгалтерській звітності.

Це, у свою чергу, забезпечить належну організацію бухгалтерського обліку та контролю в Товаристві у цілому, враховуючи особливості його діяльності та даної форми господарювання.

2. Передбачити в Статуті ТОВ «Два океани» можливість формування резервного капіталу, який формується у разі придбання Товариством частки у власному статутному капіталі.

3. З метою ефективного управління власним капіталом запропоновано організувати та вести на підприємстві управлінський облік власного капіталу. Управлінський облік власного капіталу повинен забезпечити керівництво інформацією про ринкову вартість підприємства та забезпечити облікове відображення процесу її формування, визначення облікової оцінки зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на процес формування середньозваженої вартості капіталу, генерувати інформацію та інформаційно-аналітичну підтримку управлінських рішень щодо управління власним капіталом.

4. Обґрунтування необхідності забезпечення доступною інформацією про власний капітал користувачів підприємства виступає відправним моментом ро-

зробки методик його документування та складання внутрішньої звітності. Кожен обліковий процес здійснюється на підставі первинної документації та завершується складанням звітності, показники якої розкривають власний капітал підприємства та його складові. Дослідження облікового забезпечення користувачів інформацією про елементи власного капіталу є одним із вирішальних умов щодо ефективного управління підприємством. При цьому слід врахувати, що процесом управління займаються фахівці різних напрямів діяльності, які не розуміються на бухгалтерських показниках і їх взаємозв'язку. Тому, постає проблема щодо розробки і запровадження внутрішньої документації та звітності, яка б задовольняла інформаційні потреби і відрізнялася нескладним змістом і зрозумілими поясненнями, що будуть інформаційно насичені та зрозумілими широкому колу користувачів.

З метою удосконалення підготовки інформації про сформований власний капітал і зміни в ньому розроблено комплект форм внутрішньої звітності: Звіт про рух власного капіталу; Звіт про вилучені акції за номіналом та за фактичною (ринковою) ціною; Звітність щодо переоцінки необоротних активів; Звіт про резервний капітал; Звіт про неоплачений капітал; Звіт про компенсаційні виплати у зв'язку із виходом засновника. Дані звіти узагальнюють облікову інформацію у відповідних аналітичних розрізах.

5. Контроль за використанням власного капіталу – надзвичайно важлива позиція як для бухгалтерського, так і для управлінського обліку, оскільки відповідає за збереження власного капіталу, а отже, дотримання основного принципу бухгалтерського обліку – безперервності діяльності, а також забезпечує інформацією управлінців щодо власного капіталу (у структурі та за її межами) за різних економічних ситуацій.

Пропонуємо з метою збереження власного капіталу, здійснювати як внутрішній (внутрішній аудит), так і зовнішній (незалежний аудит) контроль.

6. Останнім часом вітчизняна галузь сільського господарства характеризується різким зниженням технологічного рівня виробництва, фізичним та моральним зношенням техніки, недостатнім рівнем продуктивності та зростанням

її собівартості, низькою ефективністю виробництва, уповільненням інвестиційного й інноваційного процесів. Значною мірою ці процеси спричинені недостатнім рівнем інформаційного забезпечення сільськогосподарських підприємств та комп'ютеризації їх господарських процесів. Використання сучасних інформаційних технологій порівняно з традиційними для сільського господарства має значну перевагу щодо швидкості і якості передачі даних, покращує акумуляцію, аналіз та використання інформації. У кінцевому підсумку підвищення рівня інформатизації та комп'ютеризації забезпечує прийняття своєчасних обґрунтованих управлінських рішень, допомагає застосовувати та ефективно використовувати інформаційні технології в управлінні сільськогосподарськими підприємствами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агапова И.И. История экономической мысли [Электронный ресурс] / И.И. Агапова. – М.: Эксмо, 1998. – 248 с. – Режим доступа: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/agap/
2. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / В.Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с.
3. Ареф'єва О.В. Власний капітал підприємства та проблеми його формування / О.В. Ареф'єва, І.М. Мягих, Т.Г. Росумака // Інтелект ХХІ. – 2016. – № 6. – С. 161-169. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/int_XXI_2016_6_18
4. Базилевич В.Д. Сутність, структура і оборот капіталу [Текст] / В.Д. Базилевич, О.П. Колчигін, С.М. Свіридов. – К. : Київ. держ. торг-екон. ун-т, 1995. – 36 с.
5. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента: учебное пособие [Электронный ресурс] / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 477. – ISBN 5-279-01756-6. – Режим доступа: <http://bookre.org/reader?file=1342488>
6. Бідник О.І. Поняття капіталу підприємства та його еволюція [Електронний ресурс] / О.І. Бідник // Науковий вісник. – 2007. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/17_2/131_Bidnyk_17_2.pdf
7. Біла О.Г. Фінансове планування і фінансова стабільність підприємств [Текст] / О.Г. Біла // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С. 112-119.
8. Бланк И.А. Управление формированием капитала [Электронный ресурс] / И.А. Бланк. – К. : Ника- Центр, Эльга, 2002. – 512 с. - Режим доступа: <http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin056.htm>
9. Бланк И.А. Управление формированием капитала [Текст] / И.А. Бланк – К.: «Ника-Центр», 2008. – 656 с.
10. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учеб. курс / И.А. Бланк – К.: Ника-Центр, 2001. – 528 с.
11. Бобяк А.П. Формування інформаційної системи економічного аналізу власного капіталу / А.П. Бобяк // Статистика України. – 2011. – № 3 – С. 34-37.

12. Бобяк А.П. Удосконалення звітності із власного капіталу як основа інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень / А.П. Бобяк // Збірник наукових праць ТДАУ (економічні науки). – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія «Люкс», 2013. - № 2 (22), том 1. – 330 с.

13. Бобяк А.П. Власний капітал підприємства, як економічна категорія та його облік / А.П. Бобяк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 1(19). – С. 55-58.

14. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах / Л.В. Безкоровайна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 4. – С. 950-954.

15. Богачева Г.Н. О многообразной трактовке категории «капитал» [Електронний ресурс] / Г.Н. Богачева, Б.А. Денисов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 1. – С. 13-24. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-1/02.shtml>

16. Бондарчук Н.В. Бухгалтерський облік власного капіталу в управлінні підприємницькою діяльністю / Н.В. Бондарчук // Вісн. Черкас. ун-ту. Сер. Екон. науки. - 2015. – № 24. – С. 3-10.

17. Брігхем Є.Ф. Основи фінансового менеджменту [Текст]: навч. посібник / Є.Ф. Брігхем. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 560.

18. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник. / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішевського. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект – Захід», 2008. – 1224с.

19. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.

20. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Н.М. Малюга та ін.]: за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

21. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
22. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.
23. Варичева Р.В. Власний капітал: функціональний підхід до трактування сутності, напрями класифікації у вітчизняній та зарубіжній практиці / Р.В. Варичева // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2(56). Ч. 1 – С. 37-42.
24. Вівчар О.Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О.Й. Вівчар, В.М. Саварин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.5. – С. 146–150.
25. Вітренко О.В. Облікова політика підприємства як інструмент інформаційного забезпечення фінансової безпеки в управлінні власним капіталом / О.В. Вітренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 11. Частина 5. – С. 140-144.
26. Гарасим М.П. Необхідність інформаційних систем і технологій в управлінні підприємством / М.П. Гарасим, Л.Я. Сайко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць] – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 327-332.
27. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами.
28. Грицунов О.В. Інформаційні системи та технології: навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології» / О.В. Грицунов; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 222 с.
29. Гудзенко Н.М. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності / Н.М. Гудзенко, Н.І. Коваль, Т.Ф. Плахтій // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 5(33). – С. 102-113.

30. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік. 2-е вид., перероб. і доп. [текст] Навч. посіб. / Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 424 с.
31. Державне регулювання економіки [Текст]: навч. посіб. / Г.М. Калетник, А.Г. Мазур, О.Г. Кубай; Вінниц. нац. аграр. ун-т. - К.: Хай-ТекПрес, 2011. - 428 с.
32. Деякі питання дерегуляції господарської діяльності: постанова Кабінету міністрів України від 27.03.2019 р. № 367.
33. Економіка і фінанси підприємства: підручник / Й. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. – Львів: Магнолія 2006, 2014. – 406 с. – (Вища освіта в Україні).
34. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI.
35. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.
36. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III, зі змінами та доповненнями.
37. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо статутного капіталу» від 22.12.2010 р. № 2850-VI.
38. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV.
39. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII.
40. Закон України «Про цінні папери і фондовий ринок» від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV.
41. Здирко Н.Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві / Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 12. – С. 92–100.
42. Іванова Н.Ю. Оцінка ефективності організаційно-правових форм господарювання підприємницької структури / Н.Ю. Іванова, І.В. Мельникова // Наукові записки. – [Том 15. Економіка]. – 1999. – С. 15-21.

43. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посіб] / С. В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
44. Івченко Л.В. Власний капітал: джерела формування та функції / Л.В. Івченко, Н.Л. Удовик // Молодий вчений. – 2016. – № 1(28). – Ч. 1. – С. 55–59.
45. Інноваційні трансформації аграрного сектора економіки: монографія / [О.В.Шубравська, Л.В.Молдаван, Б.Й.Пасхавер та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук О.В.Шубравської ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2012. – 496 с. : табл., рис.
46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.
47. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: постанова Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.
48. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією: навч. посіб. для студентів ВНЗ / М.П. Войнаренко, О.М. Кузьміна, Т.В. Янчук. – Вінниця: Едельвейс і К, 2015. – 496 с.: рис., табл. – Режим доступу: https://pidruchniki.com/74216/informatika/informatsiyeni_sistemi_i_tehnologiyi_v_upravlinni_organizatsiyeyu
49. Іщенко Я.П. Теоретичні основи формування власного капіталу підприємства / Я.П. Іщенко, Л.В. Галайда // Економічні науки: Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 15. Частина 1. – С. 146-149.
50. Іщенко Я.П. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового врегулювання / Я.П. Іщенко // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 1(41). – С. 136-146.

51. Информационные технологии в управлении предприятием [Электронный ресурс] / А. В. Крылович // Интернет-проект «Корпоративный менеджмент», 2000. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/itm/kis/tops.shtml>.

52. Информационные технологии в управлении предприятием [Электронный ресурс] / П. Козик // Экономическая газета. – 2002. – № 18 (538). – Режим доступа: http://www.neg.by/publication/2002_03_12_61.html.

53. Информационная технология и управление предприятием [Электронный ресурс] / Г. Мюллер-Штеванс, С. Ашванден // Проблемы теории и практики управления. – 1998. – №1. – Режим доступа: http://vasilievaa.narod.ru/ptpu/16_1_98.htm.

54. Информационные технологии в розничной торговле [Электронный ресурс] / П. Михайлов // Все о ритейле. – 2012. – Режим доступа: <http://imspm.spb.ru/articles/271655.php>.

55. Катан Л.І. Фінансовий менеджмент [Текст]: навч. посібник / Л.І. Катан, Л.І. Бровко, Н.П. Дуброва, Н.В. Бондарчук. – Суми: «Довкілля», 2009. – 184 с.

56. Квасницька Р.С. Управління капіталом підприємства через призму еволюції його визначення та змісту як економічної категорії [Електронний ресурс] / Р.С Квасницька // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія : економічна. – Донецьк : ДонНТУ, 2003. – Вип. 56. – С. 223-229. - Режим доступу: <http://www.libs.com.ua/a-ekonomika/25062-1-upravlinnya-cilovoyu-strukturoyu-kapitalu-pidpri-mstva.php>

57. Клишко Г.Н. Основы экономической теории: политэкономический аспект: [ученик] / Отв. ред. Г.Н. Клишко. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – К.: Знання-Прес, 2001. – 646 с.

58. Клишенко С.М. Управління конкурентоспроможністю підприємства [Текст]: навч. посіб. [Електронний ресурс] / С.М. Клишенко. – К: КНЕУ, 2008. – 520 с. – Режим доступу: <http://studentam.kiev.ua/content/view/754/83/>

59. Коваленко Л.О. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб. [електронний ресурс] / Коваленко Л.О., Ремньова Л.М. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 485 с. режим доступу: <http://library.if.ua/books/52.html>

60. Коваль Л.В. Бухгалтерський облік власного капіталу в управлінні підприємством / Л.В. Коваль, В.В. Болехівська // *Агросвіт*. – 2019. – № 9. – С. 53-58.

61. Коваль Л.В. Резервний капітал як внутрішній страховий фонд підприємства: формування та облік. *Економічні науки*. Сер.: Економіка та менеджмент. 2012. Вип. 9 (2). С. 193–198.

62. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х.

63. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.

64. Концептуальна основа фінансової звітності // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

65. Королюк Т.М. Облік власного капіталу й аналіз його впливу на інвестиційну привабливість акціонерних товариств: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.06.04 «Бухгалт. облік, аналіз та аудит» / Т.М. Королюк. – К., 2005. – 22 с.

66. Крамаренко Г.О. Фінансовий менеджмент [Текст]: підруч. / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: ЦНЛ, 2006. – 520 с.

67. Кудряшов В.П. Фінанси: навч.посіб. / В.П. Кудряшов. – Херсон: Олдіплюс, 2002. – 352 с.

68. Кяран У. Ключові фінансові показники: аналіз та управління розвитком підприємства / У. Кяран – К.: Всеуито; Наукова думка. – 2001. – 367 с.

69. Л.Л. Куц. Капітал підприємства: формування та використання. Опорний конспект лекцій. – Тернопіль, ТНЕУ, 2012. – 114 с.

70. Любар О.О. Власний капітал та його вплив на розвиток вітчизняної науки [Електронний ресурс] / О.О. Любар, В.В. Болехівська, О.О. Сімаков // *Економіка та суспільство*. – 2019. – Випуск 20. – Режим доступу до журналу: <http://economyandsociety.in.ua/>

71. Мазур В.А. Особливості управління фінансовим потенціалом аграрних підприємств в умовах трансформаційних змін в економіці / В.А. Мазур,

О.Г. Кубай, А.В. Мельник // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 10(38). – С. 119-132.

72. Макарова М.В. Інформаційні системи у сучасній системі менеджменту промислових підприємств / М.В. Макарова // Моделювання регіональної економіки. - 2012. - № 2. - С. 422-426. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Modre_2012_2_46.

73. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит»] / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с.

74. Мацелюх Н.П. Історія економіки та економічної думки. Політична економія. Мікроекономіка. Макроекономіка / Н.П. Мацелюх І.А. Максименко. – К.: ЦУЛ, 2014. – 382 с.

75. Методика оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 20 лютого 2019 р. № 224).

76. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561.

77. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.

78. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356.

79. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 25.06.03 р. № 422.

80. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433.

81. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhнародni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24

82. Мулик Т.О. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник /Т.О. Мулик, О.А. Материнська, О.Л. Пльонсак. – Київ: Центр учбової літератури.- 2017. – 288 с.

83. Наказ про облікову політику ТОВ «Два океани»

84. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.

85. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (у редакції наказу Мінфіну України від 24.01.2011 р. № 25).

86. Обліково-аналітичне забезпечення управління капіталом підприємств торгівлі: теорія та практика: монографія / Л.М. Янчева, Н.Б. Кашена, Г.Л. Чміль. : Х. – ХДУХТ, 2016. – 537с.

87. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http:// www. ukrstat. gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

88. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua).

89. Пилипенко О.І. Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: спец. 08.06.04. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.І. Пилипенко. – Київ. 2005. – 25 с.

90. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

91. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

92. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент [Текст] : підручник / А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2008. – 536 с.

93. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч.посіб. [Електронний ресурс] / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 202 с. – Режим доступу: http://proeconomic.ru/book/finans_analiz/161-fnansoviy-analzyupodolska-vo-yarsh-ov-2007.html

94. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів / О.А. Подолянчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 8(36). – С. 79-90.

95. Поліщук І.Р. Власний капітал як об'єкт облікової політики / І.Р. Поліщук // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта» 2004. Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 64-65.

96. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148.

97. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

98. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

99. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за № 1363/13237.

100. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене наказом Мінфіну від 21.01.2016 р. № 13.

101. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92.

102. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. № 242.

103. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 20.10.99 р. № 246.

104. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Мінфіну від 26.04.2000 р. № 91.

105. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Мінфіну від 30.11.2001 р. № 559.

106. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290.

107. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.

108. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну від 07.07.99 р. № 163.

109. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». Затверджено наказом Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193.

110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Мінфіну від 07.11.2003 р. № 617.

111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2004 р. № 817.

112. Порядок подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.

113. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління прибутком підприємства / Облік і фінанси. – № 4 (70). – 2015. – С. 53-60

114. Правдюк Н.Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н.Л. Правдюк, Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. – № 3. – С. 52-58. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_3_9

115. Проблеми впровадження інформаційних технологій у процес управління стратегічним потенціалом торговельного підприємства / С. Б. Алексєєв // Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку. – 2012. – 2012. – С. 99–112.

116. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635.

117. Про затвердження Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства: рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.06.2018 р. № 385.

118. Про затвердження форм заяв у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань: наказ Міністерства юстиції України 18.11.2016 р. № 3268/5, із змінами.

119. Радионова В.М. Финансы / В.М. Радионова, Ю.Я. Вавилов, Л.И. Гончаренко и др.; [под ред. В.М. Радионова]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 432 с.

120. Селезнев В.В. Основы рыночной экономики Украины: учеб. пособ. [Электронный ресурс] / В.В. Селезнев. – 2-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2002. – 656 с. - Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/content/35.html> 17.

121. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств: Навч. пос. / Р.А. Слав'юк. – К.: ЦНЛ, – 2004. – 460 с.

122. Словарь экономических терминов // Banks.md. URL: <http://glossary.banks.md>.

123. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.

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

125. Статут ТОВ «Два океани» м. Вінниця.

126. Стельмашук Ю.А. Сутнісний аналіз капіталу в контексті управління ефективністю його використання та відтворення [Електронний ресурс] / Ю.А. Стельмашук. - Режим доступа: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc...2/79.pdf

127. Суярова О.О. Узагальнення існуючого досвіду класифікації капіталу підприємства [Електронний ресурс] / О.О. Суярова. – Режим доступа : http://visnyk.sumdu.edu.ua/arhiv/2009/Econom_2_09/09soodkk.pdf

128. Тенденции применения информационных технологий на российских предприятиях розничной торговли [Электронный ресурс] / Е. М. Зуева // Материалы V Международной студенческой электронной научной конференции

«Студенческий научный форум». – 2013. – Режим доступа: <http://www.scienceforum.ru>.

129. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посібник./ Терещенко О.О. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.

130. Тітова О.П. Аналіз обґрунтованості інформатизації та комп'ютеризації діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Ольга Петрівна Тітова, Олена Миколаївна Бородіна // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 262-268.

131. Тіторчук О. Сутність власного капіталу як об'єкта економічного управління / О. Тіторчук // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 10. Частина 3. – С. 395-398.

132. Тесленко Т.І. Відображення в обліку формування та використання резервного капіталу / Т.І. Тесленко // Економіка і суспільство. – 2018. – Випуск 14. – С. 954-960.

133. Туган-Барановський М.І. Політична економія: курс популярний [Електронний ресурс] / М.І. Туган-Барановський. – К.: Наукова думка, 1994. – 264 с. - Режим доступу: <http://toloka.hurtom.com/viewtopic.php?t=48225>

134. Фабіянська В.Ю. Методичні аспекти проведення аудиту власного капіталу / В.Ю. Фабіянська, А.В. Арсенюк // Ефективна економіка. – 2017. – № 6. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5656>.

135. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посіб. / Г.І. Філіна. – К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2011. – 424 с.: іл. – Бібліогр.: с. 413-416.

136. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе / Майкл Хаммер, Джеймс Чампи; пер. с англ. Ю. Е. Корнилович. – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2006. – 287 с.

137. Хмелевська А.В. Власний капітал за атрибутами об'єкту бухгалтерського обліку / Г.М. Незборецька, А.В. Хмелевська // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 4. – С. 192–194.

138. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

139. Цюцяк І.Л. Економіко-правовий аспект обліку резервного капіталу в системі управління. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/ekonomiko-pravoviy-aspekt-obliku-rezervnogokapitalu-v-sistemi-upravlinnya.html>.

140. Цюцяк І.Л. Аналіз наукових підходів до трактування категорії "власний капітал" / І.Л. Цюцяк // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. - 2014. - № 9. - С. 271-280. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_42.

141. Цюцяк І.Л. Удосконалення порядку відображення інформації про складові власного капіталу у фінансовій звітності / І.Л. Цюцяк // Економіка АПК. - 2013. - № 9. - С. 60-66. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2013_9_12.

142. Черемісова Т.А. Подальше дослідження економічної сутності капіталу, його видів та функціональної ролі у діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Т.А. Черемісова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2008. – Том 1. Випуск 21. – С. 152-155. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2008_21_1/articles/Pitanya_econom/32_Cheremisova.pdf

143. Череп А.В. Економічний аналіз. / А.В. Череп. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.

144. Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент: підручник / В.М. Шелудько. – К.: Знання, 2006. – 439 с.

145. Щербань О.Д. Визначення категорії «власний капітал підприємства» / О.Д. Щербань, М.О. Струкова // Економіка і суспільство. – 2017. – № 9. – С. 736-739.

146. Югас Е.Ф. Економічна сутність та види капіталу підприємств / Е.Ф. Югас, О.І. Олексик // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 63-67. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2014_2_14.

147. Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін. Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.

148. Юшко С.В. Критичний аналіз економічної сутності поняття «капітал підприємства» / С.В. Юшко, А.А. Лугова // Вісник економіки, транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С. 234-238.

149. Яковець Т.А. Облік і аналіз капіталу підприємств лісового господарства. – На правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2013.

150. Anthony R. Management Control Systems / R. Anthony, V. Govindarajan. – Chicago.: Mc-Graw-Hill IRWIN, 2007. – 784 p.

151. Fisher I. The Nature of Capital and Income [Електронний ресурс] / I. Fisher. — L., 1977. — 278 p. — Режим доступу: <http://cowles.econ.yale.edu/P/cd/d09b/d0992.pdf>

152. Marx K. Grьndrisse der Kritik der Politischen Цкономіе [Електронний ресурс] / K. Marx // Marx-Engels Werke. — Berlin: Dietz, 1983. — Bd. 42. — 959 s. — Режим доступу: http://www.mlwerke.de/me/me42/me42_375.htm

ДОДАТКИ