

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

Воробей Катерина Вячеславівна

**ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**ACCOUNTING AND AUDIT OF THE AGRICULTURAL
ENTERPRISE EQUITY**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Магістерська програма –
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Студентки групи ОПЗЗзм - 21
К.В. Воробей

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **І.М. Белова**

(підпис)

**Дипломну роботу допущено
до захисту:**

**Завідувач кафедри
д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	7
1.1. Погляди теоретиків на визначення економічної сутності власного капіталу та його класифікація	7
1.2. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах	23
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту власного капіталу: вітчизняний та зарубіжний досвід.	32
Висновки до розділу 1	42
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	43
2.1. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу у сільськогосподарських підприємствах	43
2.2. Особливості методики обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно правових форм	57
2.3. Оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства	70
Висновки до розділу 2	73
РОЗДІЛ 3 АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	74
3.1. Організація та методика аудиту власного капіталу	74
3.2. Узагальнення та реалізація результатів аудиту	84
3.3. Шляхи удосконалення обліку власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах	88
Висновки до розділу 3	103
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108

ВСТУП

Актуальність дослідження. У теперішній час, коли більшість підприємств мають недержавну форму власності, власний капітал набуває важливе економічне значення, бо показує кількість власних засобів підприємства, які знаходяться у його розпорядженні та представляють собою фонди та резерви. Власний капітал є одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує функції джерела довгострокового фінансування, забезпечення кредитоспроможності підприємства, джерела фінансування ризику, забезпечення самостійності та влади організаторів бізнесу.

Економічна важливість власного капіталу і багатогранність його структури обумовлюють необхідність ведення правильного та достовірного обліку, здійснення будь-яких форм контролю.

Власний капітал становить фінансову основу створення і розвитку підприємства будь-якої форми власності та організаційно-правової форми. Динаміка власного капіталу свідчить про якість фінансового менеджменту. Структура та ефективність використання власного капіталу підприємства безпосередньо впливають на формування добробуту його власників. Величина власного капіталу може відбиватися на іміджі та інвестиційній привабливості фірми.

Власний капітал є важливою і вагомою складовою всього капіталу підприємства, впливає на фінансовий стан та рівень фінансової незалежності. Створення і нормальне функціонування підприємств будь-якої форми власності неможливе без формування достатнього обсягу власного капіталу. Власний капітал утворюється за рахунок особистої участі власників у його формуванні.

Постійний розвиток підприємництва, поява нових форм ведення бізнесу, вимагають нового дослідження особливостей формування капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм.

Проблемні питання класифікації власного капіталу підприємства піднімали такі видатні вчені у своїх працях як Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова,

Бланк І.А., Т.В. Дідоренко, О.М. Загородня, Г.Г.Кірейцев, М.С. Палюх, І.В. Спільник, П.Р. Пуцентейло, М.К. Пархомиць, П.Я. Хомин.

Організація та методика аудиту власного капіталу розглянута у наукових працях багатьох вітчизняних вчених, серед яких такі, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковська, Н.Г. Мельник, В.Я. Савченко, К.О. Утенкова та інші.

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

Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення наступних завдань.

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

Реалізація мети дослідження головним чином зумовила потребу у вирішенні наступних завдань:

- 1) уточнення сутності і класифікації капіталу, зокрема власного капіталу його як об'єкту обліку та аудиту;
- 2) узагальнення нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту власного капіталу;
- 3) висвітлення особливостей методики та організації обліку власного капіталу на підприємстві;
- 4) дослідження системи внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства;
- 5) висвітлення особливостей методики аудиторського контролю власного капіталу, в тому числі аналітичних процедур в аудиті;

- б) представлення результатів аудиту власного капіталу підприємства;
- 7) удосконалення обліку власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах;
- 8) уточнення завдань, принципів внутрішнього аудиту та удосконалення його організаційного забезпечення на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом дослідження є облік та аудит власного капіталу підприємства. Базою нашого дослідження виступає ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН с. Тучин, Гощанський район, Рівненська область.

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

Методи дослідження. При написанні роботи використовувалися загальнонаукові методи: методи порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності категорії «власний капітал»; методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку системи обліку та аудиту власного капіталу; методи спостереження та анкетування – для оцінки стану контролю власного капіталу; розрахунково-аналітичний та графічний методи для побудови таблиць, проведення розрахунків і наочного відображення результатів дослідження; методи систематизації, гіпотези та припущення – для формування власної думки та внесення рекомендацій щодо удосконалення системи контролю та процедур його здійснення.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-законодавчі акти, накази Кабінету Міністрів України, листи Державної фіскальної служби (ДФС), наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів з питань теорії та практики контролю, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, офіційні статистичні збірники, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні методологічних та методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту власного капіталу. Одержані результати можуть бути використані в діяльності

сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо облікової та аналітичної концепцій визначення вартості власного капіталу підприємства, удосконаленні методичних аспектів обліку формування та руху власного капіталу, наданні рекомендацій для прогнозування тенденцій зростання вартості капіталу з урахуванням виробничого, фінансового та інвестиційного аспектів діяльності підприємства.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Аграрна наука та освіта Поділля.

Белова І.М. Аналітичні процедури в аудиті. / І.М. Белова, К. Воробей // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.94 -97.

Структура та обсяг магістерської роботи. Основний зміст магістерської роботи викладений на 123 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 144 найменування, містить 18 таблиць, 15 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1.1 Погляди теоретиків на визначення економічної сутності власного капіталу та його класифікація

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

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

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

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

Відповідно до мети аудиту власного капіталу визначають основні завдання аудиту:

- перевірка правильності формування і використання коштів власного капіталу;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку власного капіталу;

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

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

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

Питання про природу власного капіталу завжди вважалися найбільш складним, тому воно перебувало в полі зору представників різних напрямків і шкіл в економічній теорії. В залежності від рівня економічного розвитку суспільства, науковці по-різному трактували поняття «власний капітал» [16].

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

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

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

Першим, хто розглядав питання поняття капіталу, був давньогрецький мислитель Аристотель. Він ввів поняття «хремастика», яке походить від слова «хрема» і означає «майно», «володіння». Під хремастикою Аристотель розумів мистецтво наживати достаток, або діяльність, спрямовану на нагромадження багатства, на одержання прибутку [85]. Водночас накопичення багатства Аристотель вважав зайвою діяльністю. Процентні доходи він називав сумнівною та найнеприроднішою формою доходу, оскільки, на його думку, гроші призначені переважно для обміну і не можуть продовжувати нові гроші [139].

Представники економічної школи меркантилістів під поняттям капіталу як основного багатства розуміли золото, гроші [85]. Потрібні були століття, аби меркантилісти зрозуміли, що не просте нагромадження грошей, а введення їх в обіг буде приносити регулярний прибуток.

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

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

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

1. Капітал як грошовий фактор – гроші є основним чинником виробництва, фундаментом економічного прогнозування і головним

інструментом економічної політики держави. Найвідоміші прихильники цієї концепції – Т. Мен, Ф. Кене, У. Стаффорд, А. Монкретьєн, В. Мірабо.

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

3. Капітал як виробничі відносини. Капітал визначається як відносини, які витікають з монополізації власності на засоби виробництва в руках підприємців і відсутність таких у робітників. Здійснювалось виділення ролі різних частин капіталу. До прихильників цього підходу можна віднести К. Маркса, Ф. Енгельса, М. Фрідмена, П. Лоффера, Е. Хансена, Дж. Робінсона [31].

Зобразимо дані підходи щодо формування капіталу з точки зору історичної еволюції на рисунку 1.1.

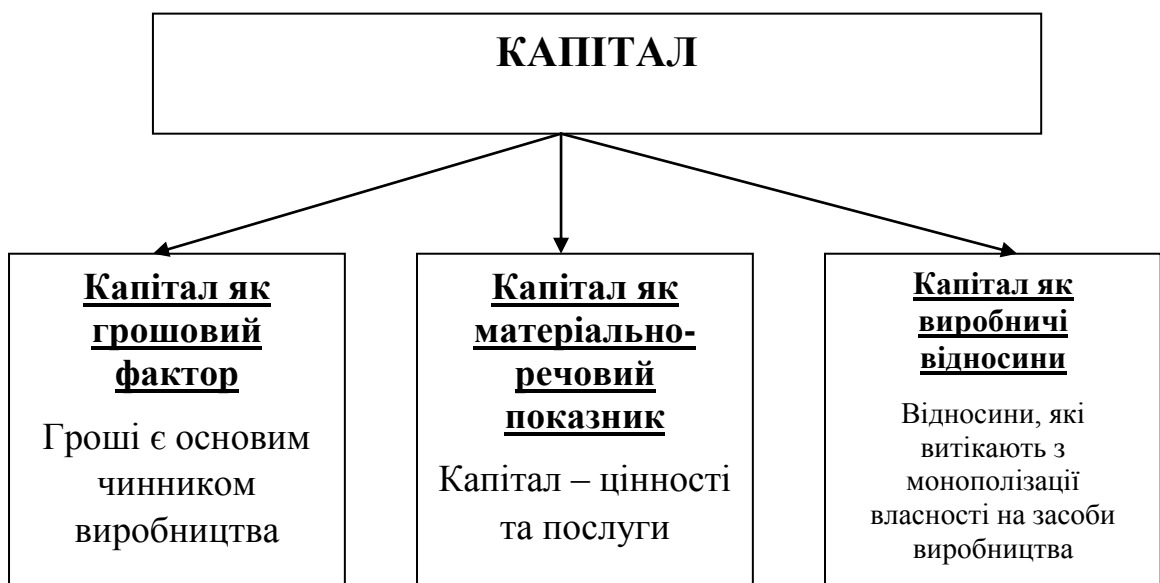


Рис. 1.1 Підходи до формування капіталу

З даного рисунку видно, що наведені вище підходи до формування капіталу різняться, але в той же час з усіх сторін розкривають його сутність.

У сучасному суспільстві представники західної економічної науки трактують капітал, як «блага довготривалого використання, що створені

людиною для виробництва інших товарів і послуг». Дане визначення капіталу служить загальною основою для різних понять, використаних у вжитку і в економічній літературі [2].

Проаналізувавши представлені положення, можна дійти висновку, що майже усі мислителі в економіці визначають капітал як певне реальне майно, здатне створювати нові товари й приносити дохід його власнику [2].

Характеристики визначень капіталу, що використовуються в сучасних літературних джерелах, наведені в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Підходи до трактування сутності поняття «капітал» [138]

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

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

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

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

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

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

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

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

Перша згадка про власний капітал, як об'єкта обліку була в Італії в 1491 році. На той час під поняттям «власний капітал» розуміли особисті засоби власника, які він мав у власності, вкладав в підприємство та отримав в процесі підприємницької діяльності. Для відображення інформації про власний капітал створювався відповідний рахунок, який називали «капітал». Цей рахунок разом з результатними рахунками використовували також для визначення прибутків і збитків підприємства, за дебетом якого відображалися активи підприємства, а кредитом – джерела їх створення, тобто пасиви [16].

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

Під власним капіталом розуміли [116]:

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

Визначення поняття «власний капітал» у бухгалтерському обліку суттєво відрізняється від поняття в інших економічних науках. Саме тому виділяють такі три підходи до визначення суті власного капіталу (рис. 1.2).

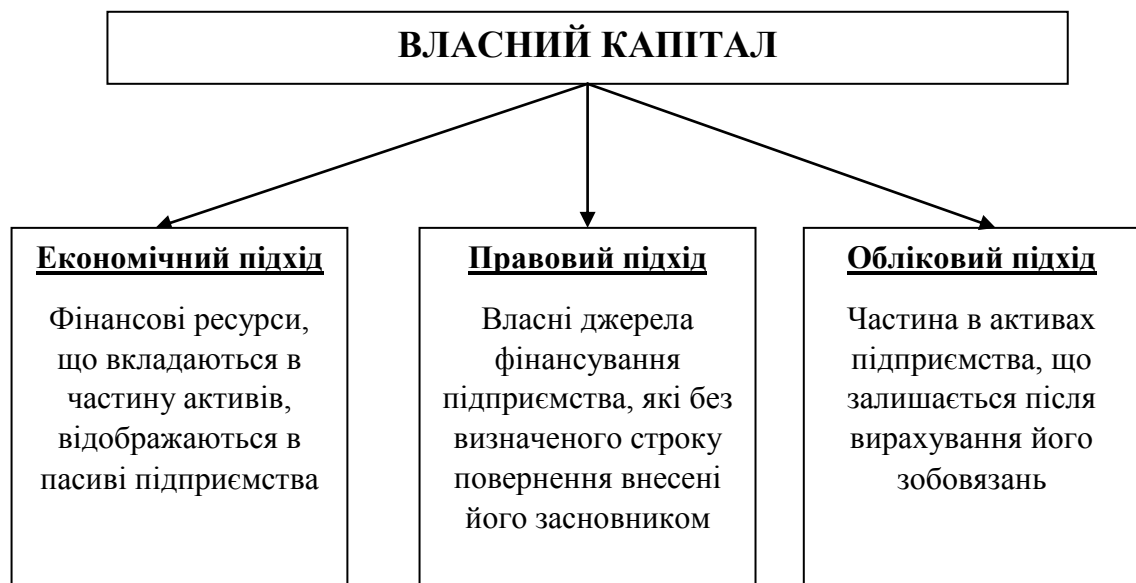


Рис. 1.2 Підходи до визначення власного капіталу [84]

З даного рисунку видно, що наведені визначення поняття «власного капіталу» принципово відрізняються. Для економічних наук власний капітал – це фінансові ресурси, що вкладаються в частину активів, відображені в пасиві балансу підприємства. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 наводить визначення власного капіталу підприємства, виходячи із

«залишкового» підходу, визначає його як частину активів, розглядаючи значно вужче [84].

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

Інтелектуальний капітал підприємства – це сукупність інтелектуальних ресурсів (матеріальних і нематеріальних) і здатностей до їх реалізації, що визначають спроможність підприємства розвиватися на основі інформації та знань [56].

На інтелектуальний капітал впливають такі чинники, як:

- робоча сила, нематеріальні активи,
- фінансово-інвестиційний капітал,
- високі технології та інше [57].

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

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

На думку деяких науковців, інтелектуальний капітал є сумою трьох складових: людський капітал; структурний капітал; споживчий капітал [3].

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

В момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) і представляє собою вартість

майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, основна облікова формула $A = Z + K$ набуває вигляду $A = K$, оскільки $Z = 0$. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство неминуче використовує залучені кошти, тобто утворює борги.

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

Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства ($A = Z + K$) і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями: $K = A - Z$ [27].

Зважаючи на економічний та правовий зміст власного капіталу та для більш зрозумілого окреслення окремих його складових частин, визначення власного капіталу можна сформулювати таким чином: власний капітал – це сума власних коштів підприємства, отримана в результаті його діяльності або від власників (учасників) у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо, або залишена на підприємстві безоплатно [84].

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

- інвестиції, які збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника підприємства;
- вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;
- доходи, які призводять до зростання власного капіталу;
- витрати, які зменшують величину власного капіталу [27].

Розглянемо, що вітчизняні науковці розуміють під власним капіталом.

Видатний вчений І.А. Бланк визначає: власний капітал – це загальна

вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів [12].

Професор, д.е.н. Ф.Ф. Бутинець наводить декілька визначень поняття «власний капітал». Зокрема, у своїй праці «Бухгалтерський фінансовий облік», трактує власний капітал як загальну вартість засобів підприємства, необхідних для здійснення ним виробничої або іншої комерційної діяльності [27].

Такі автори літературних джерел, як А.Г. Загородній [54], Г.Г. Кірейцев [61], О.О. Терещенко [131] наводять наступне визначення: власний капітал – це фінансові засоби, надані в розпорядження підприємства; джерело отримання майна.

В.В. Сопко визначає власний капітал як вартісний вираз права особи на засоби підприємства [123], тобто, автор наголошує на правову сторону досліджуваної економічної категорії.

Н.М. Ткаченко у своїй роботі під назвою «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» надає наступне визначення: власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [132]. Даний підхід щодо визначення сутності поняття «власний капітал» підтримують багато інших авторів, зокрема і, А.Г. Загородній, Пушкар М.С. та інші.

М. Ф. Огійчук визначає власний капітал як різницю між вартістю його майна та зобов'язаннями [92, с. 354].

На думку В. Г. Андрійчука власний капітал є частиною авансованого капіталу, що сформована за рахунок різних джерел і являє собою власність підприємства, що кількісно визначається як різниця між його активами та зобов'язаннями [1, с. 368].

Р. А. Слав'юк визначає власний капітал як власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку [121, с. 121].

У таблиці 1.2 наведено типові підходи щодо визначення власного

капіталу.

Таблиця 1. 2

Підходи щодо визначення сутності власного капіталу

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

Отже, серед авторів немає єдиної точки зору щодо визначення поняття «власний капітал». Ця економічна категорія може розглядатись і як сукупність ресурсів, що виражають вартість активів, і як самозростаюча вартість, і як зобов'язання перед власниками. На сьогодні в Україні економічна сутність власного капіталу висвітлюється в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно якого, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [88]. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи».

Таким чином, аналіз еволюції поглядів на економічну суть власного капіталу засвідчив неоднозначність в її трактуванні окремими авторами і виникнення при цьому ряду проблем, які потребують вирішення як на рівні підприємства так і на державному рівні. На цій основі доведено необхідність уточнення даного поняття. На нашу думку, власний капітал – це загальна вартість чистих активів підприємства (активи за вирахуванням зобов'язань), що

відображає обсяг прав та інтересів власників і складається з інвестованого, накопиченого та потенційного капіталу. У результаті проведеного аналізу праць вчених-економістів, а також на основі узагальнених наукових поглядів можна сформулювати ще одне визначення, що характеризує економічний зміст категорії «власний капітал»: власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються для отримання прибутку. Дане трактування розкриває сутність і призначення власного капіталу у фінансово-господарській діяльності підприємств.

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

Класифікація елементів відбувається на основі зв'язку між ними, що виражається в їх розміщенні та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про то й чи інший предмет [28].

Необхідність поділу власного капіталу за класифікаційними ознаками зумовлені наступними проблемами:

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

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

Однак, попри наявність значної кількості робіт, недостатньо дослідженими залишаються проблеми всебічної та раціональної класифікації

власного капіталу із врахуванням галузевої специфіки, організації фінансового контролю їх раціонального використання, планування з метою вивільнення оборотного капіталу.

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

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

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

Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, вона не є ні поточною ринковою, ні іншою оцінкою підприємства для його власників, тобто не відображує поточну вартість прав власників фірми. На величину власного капіталу суттєво впливають складові облікової політики підприємства, що стосуються обраних принципів, методів і процедур для визнання та оцінки елементів та статей балансу, зокрема його активів та зобов'язань. Водночас власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, одним із найістотніших і найважливіших показників. В економічній літературі існує і ряд підходів до визначення структури власного капіталу.

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

1. За формою:

- інвестований капітал – сума простих і привілейованих акцій за їх номінальною вартістю;
- додатково вкладений капітал;
- подарований капітал – безоплатно отримані активи,
- безповоротна допомога;

– нерозподілений прибуток – частина прибутку, отриманого внаслідок ефективної діяльності підприємства, яка не була розподілена між акціонерами, власниками, а реінвестована у підприємство.

2. За рівнем відповідальності:

– статутний капітал – його сума визначена в установчих документах і підлягає обов’язковій реєстрації в ЄДРПОУ;

– додатковий капітал – незареєстрований капітал, тобто додатково вкладений капітал;

– резервний капітал;

– нерозподілений прибуток тощо [28].

За діючим Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал включає такі структурні елементи: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал та вилучений капітал [88].

У вітчизняній практиці власний капітал підприємства, залежно від джерела формування, також поділяється на дві групи (таб.1.3)

Таблиця.1.3

Складові власного капіталу за національним стандартом [64]

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

Світова практика використовує наступний поділ власного капіталу за джерелами утворення рис.1.3.

О.В. Ярощук у своїй дисертаційній роботі проводить класифікацію капіталу за такими напрямками [140]:

– за формами власності (державний, приватний, колективний).

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

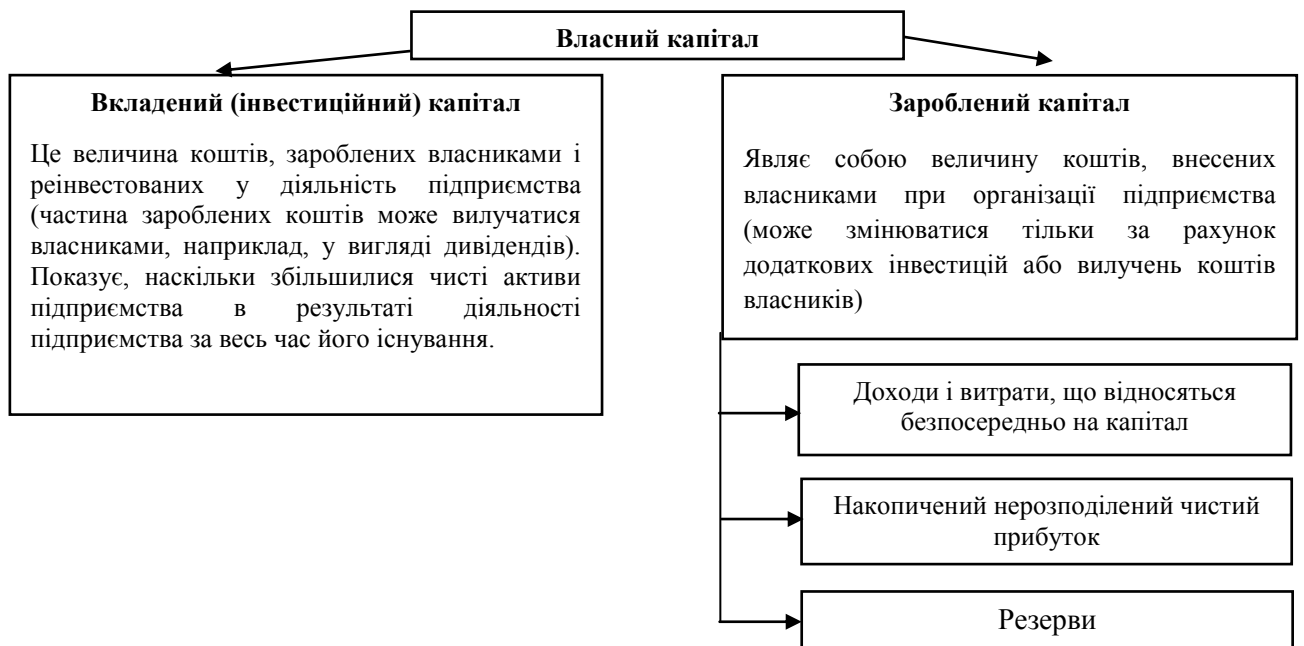


Рис. 1.3. Складові власного капіталу за міжнародними стандартами [64]

Спільник І. та Загородна О. класифікують власний капітал за основними ознаками і ми погоджуємося з такою класифікацією (рис. 1.2) [124].

Бруннер В.А., Бабенко І.П. класифікують капітал за організаційно – правовою формою на складовий, пайовий, акціонерний та основний[33].

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

Стосовно зарубіжного досвіду, то структура власного капіталу в кожній державі відрізняється. Аналіз різних джерел показав, що структура власного капіталу в кожній країні різноманітна. Більшість країн до складу власного

капіталу відносять статутний капітал, нерозподілені прибутки та резерви. Підприємства Японії приділяють велику увагу резервному капіталу в структурі власного. Вони створюють резервний капітал; Резерв законодавчий; Інші резерви: урядових грантів, по страхових ризиках, ініціативні резерви (по збитках зарубіжних інвестицій, дивідендах, розширенню бізнесу, додатковому устаткуванню, викупу акцій, загальний); Резерви на ремонт, гаранті, збитки, страхування, специфічний ремонт [88].

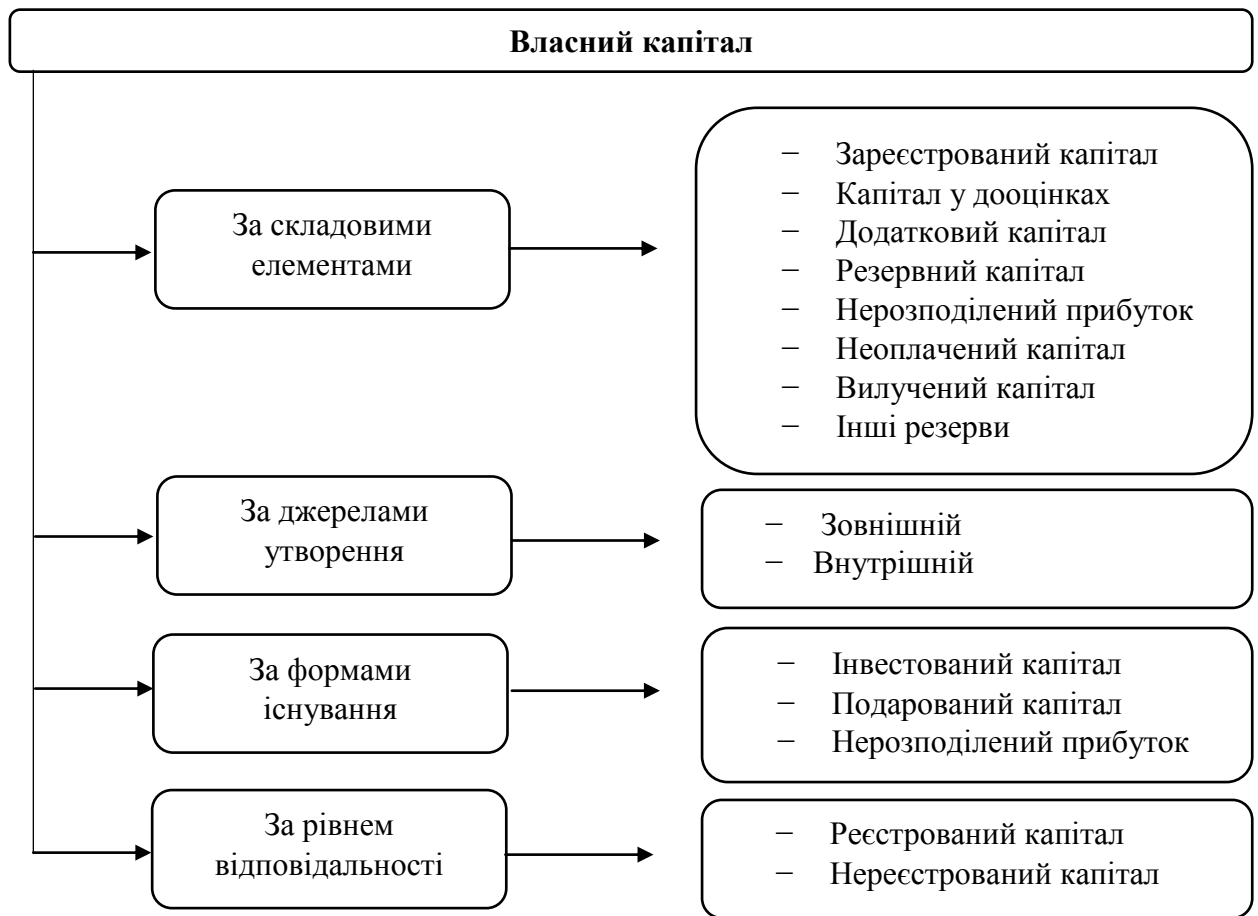


Рис.1.4. Складові власного капіталу за основними класифікаційними ознаками [123]

Вивчаючи думки науковців щодо класифікації власного капіталу можна сказати, що відсутня чітка класифікація складових капіталу. Оскільки наявність або відсутність того чи іншого елементу власного капіталу у його структурі залежить, в першу чергу, від організаційно-правової форми підприємства. Крім того, на структуру власного капіталу впливають також вимоги законодавства щодо реєстрації внесків учасників. Відповідно до цих умов і виділяється

статутний капітал (пайовий капітал), реєстрація якого є обов'язковою, та інший капітал, який не підлягає реєстрації.

1.2. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах

Інформація, необхідна для ефективного управління власним капіталом підприємства, акумулюється системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Повне розкриття інформації про формування і використання власного капіталу сприятиме підвищенню достовірності інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення фінансової стійкості підприємства.

Протягом останніх років внесені певні зміни в порядок відображення в обліку власного капіталу підприємства в обліку і звітності, які спрямовані на наближення НП (С)БО до МСФЗ. Це потребує детального аналізу і оцінки змін, що відбулися в обліку, виділення існуючих проблем обліку та пошуку шляхів удосконалення обліку власного капіталу підприємства.

Хоча проблемам обліку власного капіталу присвячено багато праць, й нині існує проблема удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу з урахуванням сучасних вимог обліку та міжнародного досвіду.

В теперішніх умовах залишаються невирішеними проблеми методики обліку власного капіталу, зокрема, застосування елементів методу бухгалтерського обліку при обліку власного капіталу (табл. 1.4).

Ці елементи методу бухгалтерського обліку поширюються на всі об'єкти бухгалтерського обліку. Методичні прийоми бухгалтерського обліку власного капіталу взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку

За умови використання цих елементів методу бухгалтерського обліку власникам та іншим суб'єктам для управління, аналізу і контролю

господарської діяльності підприємства надається інформація, яку управлінський персонал може використати з метою вирішення основних завдань бухгалтерського обліку: забезпечення збереження майна власника, визначення і розподілу прибутку, надання інформації для управління. Використання цих елементів методу бухгалтерського обліку дозволить підвищити ефективність застосування методики обліку власного капіталу [3, с. 286–287].

Таблиця 1.4

Роль елементів методу бухгалтерського обліку при формуванні, зміні та використанні власного капіталу

Елементи методу обліку			Роль елементів методу в обліку власного капіталу	
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне та хронологічне спостереження за формуванням та змінами власного капіталу	Документування	Завдяки наявності документування операцій з власним капіталом забезпечується суцільне і безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Завдяки інвентаризації перевіряється наявність власного капіталу на підприємстві
		Вартісне (грошове) вимірювання розміру складових власного капіталу	Оцінка	Завдяки оцінці визначається загальний розмір наявних на підприємстві активів, що належать підприємству
		Групування, реєстрація та систематизація власного капіталу	Рахунки	Завдяки рахункам узагальнюється інформація про формування, зміни та використання власного капіталу підприємства
			Подвійний запис	Завдяки подвійному запису відображається подвійний характер бухгалтерського обліку, пов'язаний з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
		Узагальнення інформації про власний капітал	Баланс	Завдяки балансу узагальнюються та групуються господарські записи про власний капітал підприємства на певну звітну дату
			Звітність	Завдяки фінансовій звітності характеризується не тільки формування, але й зміни та використання власного капіталу в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства

Для системи бухгалтерського обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Вона виступає поєднуючою ланкою, а тому основним завданням є упорядкування вхідної і вихідної інформації відповідно до потреб управління та зовнішніх користувачів. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямі своєчасного забезпечення й отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління та вивчення різного роду користувачами. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління та користувачів вона забезпечує і тим складнішою є внутрішня структура системи обліку [4, с. 297].

Складність управління власним капіталом полягає також в тому, що в процесі поточної діяльності відбуваються безперервні зміни, пов'язані зі збільшенням або зменшенням як його загальної величини, так й окремих складових. Основними критеріями оптимізації структури капіталу виступають: прийнятний рівень дохідності і ризику в діяльності підприємства; мінімізація середньозваженої вартості капіталу підприємства; максимізація ринкової вартості підприємства [59, с. 256].

На законодавчому рівні поняття «власний капітал» закріплене у НП (С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [88]. 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). Для більш повного розкриття сутності власного капіталу необхідно визначитись з його складовими.

Власний капітал складається з таких капіталів: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал;

нерозподілений прибуток (непокритий збиток); вилучений капітал; неоплачений капітал.

Статутний капітал, облік якого ведеться на субрахунку 401 «Статутний капітал», відображає величину зареєстрованого статутного капіталу товариств, державних і комунальних підприємств.

Пайовий капітал, облік якого ведеться на субрахунку 402 «Пайовий капітал», відображає суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

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

У відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [87], при відображенні зареєстрованого капіталу на субрахунку 404 «Внески у незареєстрований статутний капітал» показується сума незареєстрованого статутного капіталу. Однак якщо підприємству відмовили у реєстрації такого статутного капіталу, він підлягає поверненню власникам, тому такий капітал нелогічно відносити до зареєстрованого капіталу і відображати на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Внески до незареєстрованого статутного капіталу доцільно відображати на окремому рахунку і лише після реєстрації відображати на субрахунку 401 «Статутний капітал».

Інший вкладений капітал включає в себе додаткові внески засновників на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства. Рішення про додаткові внески приймається загальними зборами колективу. Додаткові внески не збільшують суму зареєстрованого капіталу, не порушують співвідношення часток у статутному капіталі і не реєструються в державних органах. В обліку такий вид капіталу відображається на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

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 [103].

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) [103].

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) [103].

Відображення дооцінки відповідної групи активів підприємства відбувається на субрахунках 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», 414 «Інший капітал у дооцінках» відповідно.

У корпоративних підприємствах збільшення накопиченого капіталу може відбуватись за рахунок емісійного доходу, який визначається як різниця між продажною вартістю акцій власної емісії та їх номінальною вартістю. Цей вид капіталу відображається на субрахунку 421 «Емісійний дохід».

При формуванні власного капіталу підприємства можуть виникати курсові різниці, викликані коливанням курсів валют, що впливає на величину капіталу підприємства. Вони відображаються на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці».

Якщо на підприємство надходять необоротні активи від інших осіб безоплатно, то вони відображаються як збільшення додаткового капіталу підприємства. При цьому використовується субрахунок 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Залишок додаткового капіталу на цьому рахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів і при вибутті таких активів.

Також у додатковому капіталі виділяють інший додатковий капітал, зокрема, капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів, що відображається на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Резервний капітал – це вид капіталу, притаманного всім типам підприємств. Він являє собою суму резервів, утворених згідно з чинним законодавством або установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Його облік ведеться на рахунку 43 «Резервний капітал».

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це вид накопиченого капіталу, який являє собою фінансовий результат діяльності підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. Його облік ведеться на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». У ньому виділені субрахунки для відображення суми нерозподіленого прибутку – 441, непокритого збитку – 442, а також прибутку, використаного у звітному періоді – 443.

Крім вкладеного і накопиченого капіталів, в бухгалтерському обліку виділяють також «неоплачений» та «вилучений» капітал. Так, вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток,

викуплених господарським товариством у його учасників. Для його обліку використовується рахунок 45 «Вилучений капітал».

Неоплачений капітал показує заборгованість засновників господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства. Його облік ведеться на рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Наявність цих складових частин власного капіталу пояснюється в першу чергу тим, що головним завданням обліку власного капіталу є надання достовірної інформації про наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права або фактично створені в процесі діяльності. Тому дані види капіталу корегують фактичну величину власного капіталу.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. 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».

У Балансі власний капітал відображається у першому розділі пасиву. При заповненні статей Балансу в них переносяться залишки відповідних рахунків (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

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 урахування субрахунка 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 (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

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

Стаття	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 урахування субрахунка 423)
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	p.2400+p.2405+p.2410 +p.2415+p.2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	p.2450*0,18
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	p.2450–p.2455
Сукупний дохід	2465	p.2350+p.2355+p.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 пропонується складання допоміжної таблиці за формою, що представлена в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7

Допоміжна таблиця для складання Звіту про власний капітал

Назва статті звіту	Код рядка	Інформація бухгалтерського обліку необхідна для заповнення рядка
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	Сума за бухгалтерською проводкою: 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 капітал	4275	Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 672

Отже, власний капітал – це власні джерела підприємства, внесені його засновниками, або суми реінвестованого чистого прибутку, які використовуються для формування активів підприємства у грошовій або матеріальній формі. три групи: вкладений, накопичений та регулюючий капітал. Кожен із видів капіталу виконує свої функції.

В бухгалтерському обліку для відображення інформації про власний капітал використовуються рахунки IV класу. Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. 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».

Для забезпечення більш точної інформації доцільним є внесення певних змін та доповнень до Плану рахунків, а саме: внески у незареєстрований

статутний капітал відображати не на субрахунку 404, а на окремому рахунку; до субрахунку 443 відкрити три аналітичні рахунки за напрямками використання прибутку; до субрахунків 451 та 452 відкрити аналітичні рахунки виходячи з мети вилучення акцій та часток.

Для зручності заповнення форм звітності доцільно використовувати допоміжні розрахункові таблиці.

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

Нині аграрний сектор України потребує значних капіталовкладень та інвестицій. Поява нових організаційно-правових форм підприємств, внаслідок прийняття нормативних документів, які є найближчими до умов функціонування ринкової економіки, значно підвищила актуальність обліку власного капіталу, наявність якого дозволяє функціонувати підприємствам всіх форм власності. Організація обліку власного капіталу здійснюється відповідно до вимог законодавства України (кодекси, закони, стандарти, та інші нормативні документи) та внутрішніх нормативів підприємства (накази, розпорядження, Положення, стандарти) та повинна забезпечувати власників і всіх зацікавлених користувачів повною та достовірною інформацією про джерела формування капіталу та його структуру [55].

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

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

В нормативно-правовій базі України існують певні суперечності щодо понять, пов'язаних із власним капіталом та його обліку і аудиту. Це не дає можливого розвитку методологічних та методичних підходів до розробки методик та складання чітких планів аудиторських процедур, що стосуються власного капіталу.

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

В цілому, нормативне регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу поділяється на декілька рівнів (рис. 1.5).

За даними рисунку 1.5 видно, що держава регулює лише окремі аспекти обліку власного капіталу, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку діяльності суб'єкта господарювання, обумовлену, насамперед, особливістю організаційно-правової форми господарювання.

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

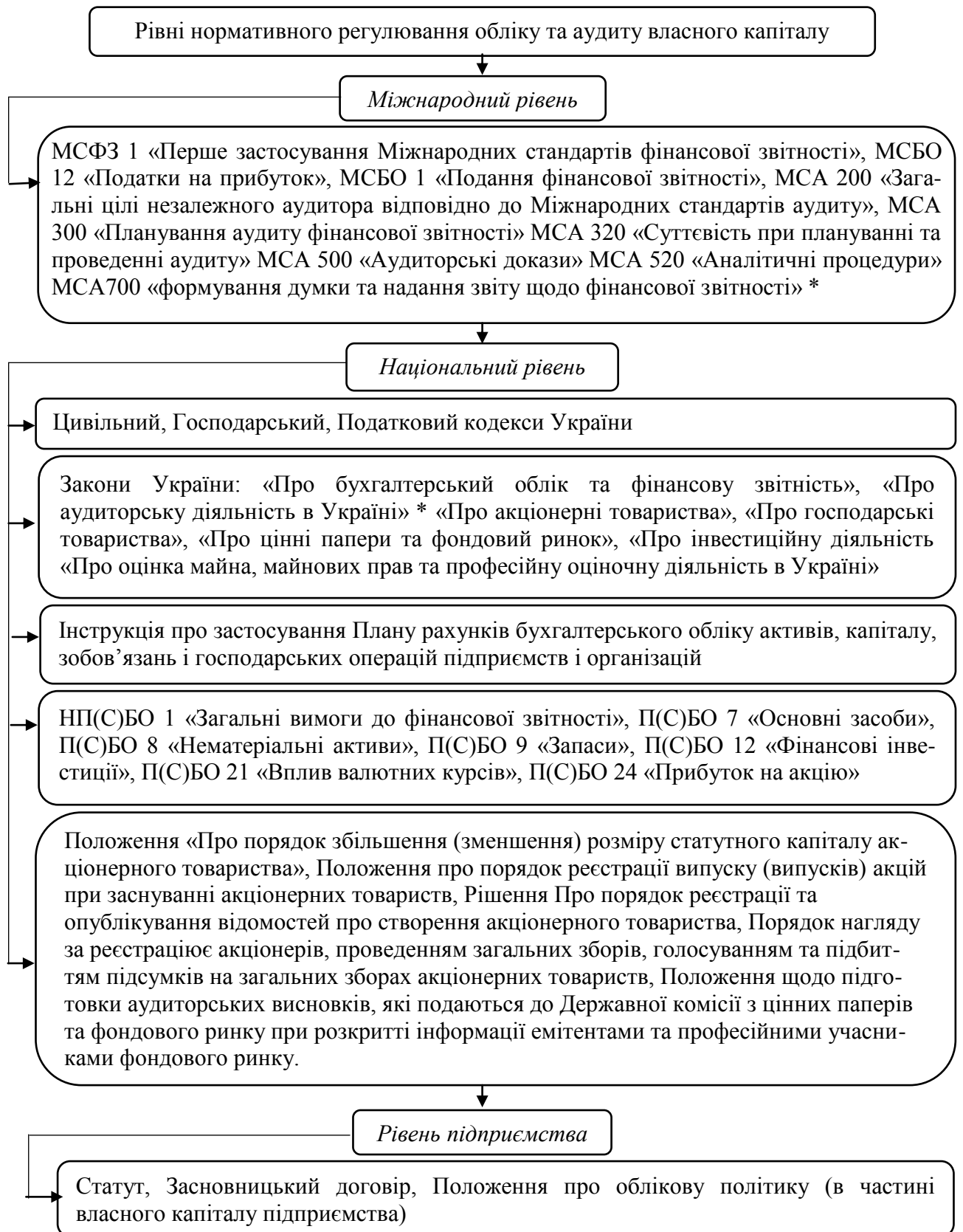


Рис. 1.5. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту операцій з власним капіталом

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

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

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

Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436 IV визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності). А також встановлює умови і порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання. Окремим розділом виділені умови здійснення підприємницької діяльності та порядок державної реєстрації.

Також Господарський Кодекс України (стаття 86) передбачає, що внесками учасників можуть бути будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, а також інші майнові права, грошові кошти (в тому числі в іноземній валюті). Згідно Кодексу (стаття 86 пункт 3) забороняється використовувати для формування статутного фонду товариства бюджетні кошти, кошти, отримані в кредит і під заставу [38].

Цивільний кодекс України від 19.06.2003 року № 980-IV регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі

управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна [135].

Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI визначає корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному фонді господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності передбачені законом та статутними документами [102].

Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII визначає організаційні, економічні, правові утворення господарських товариств. У законі зазначено, що акціонерні товариства утворюються на основі встановленого договору і статуту. Установчі документи повинні містити в собі відомості про вид діяльності, склад засновників, назва, місце знаходження, розмір і порядок утворення статутного фонду, порядок розподілу прибутку і збитків, склад та компетенцію об'єднання. Також регламентує створення резервного капіталу, який не повинен бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку [108].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV є найголовнішим нормативним документом на який опирається кожний бухгалтер. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає власний капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [107].

Закон України «Про аудиторську діяльність» (із змінами та доповненнями) від 22 квітня 1993 року 3 3125-XII визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення

системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [106].

В Законі України «Про акціонерні товариства» від 7.09.2008 року №514-IV визначення власному капіталу надається у наступному вигляді. Власний капітал (вартість чистих активів) товариства – різниця між сукупною вартістю активів товариства та вартістю його зобов'язань перед іншими особами. Якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою, ніж розмір зареєстрованого капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого зареєстрованого капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому законом порядку [105].

Порядок здійснення інвестицій до капіталу підприємства регулюється Законом України «Про інвестиційну діяльність» від 08.09.1991 №1560 – XII. Даний закон визначає загальні правові, економічні та соціальні умови інвестиційної діяльності на території України. Спрямований на забезпечення рівного захисту прав, інтересів та майно суб'єктів інвестиційної діяльності незалежно від форм власності, а також на ефективне інвестування народного господарства України [111].

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

В переліку міжнародних стандартів відсутній стандарт, що регламентує порядок обліку власного капіталу. Хоча в міжнародних стандартах можна знайти: визначення власного капіталу (Концептуальні основи), вимоги до розкриття інформації у звітності (МСФЗ № 1), правило класифікації фінансових інструментів, які мають характеристики як капіталу, так і характеристики зобов'язань (МСФЗ № 39), і деякі рекомендації щодо відображення дивідендів (МСФЗ 10), власних викуплених акцій (Інтерпретація № 16) та витрат, пов'язаних з випуском акцій (Інтерпретація № 17) [97].

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

В процесі впровадження МСБО та МСФЗ виникало багато питань та незрозумілих моментів для бухгалтерів. Зважаючи на національні особливості та традиції обліку і звітності, які склались впродовж багатьох років, повне застосування міжнародних стандартів було неможливо. Навіть після адаптації міжнародних стандартів виникали запитання та невідповідності. Тому наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. було затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зі змінами і доповненнями [55].

Одночасно з набранням його чинності втратили законну дію П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» .

Норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» застосовуються до фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством трактує визначення власного капіталу, як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності, регулює порядок відображення власного капіталу у фінансовій звітності [59].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України 08 березня 2013 року № 433 у статті «Додатковий капітал» відображають емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені

курсів різниці, які відповідно за національними положеннями (стандартами) відображаються у складі власного капіталу [110]. Таким чином, накопичені курсові різниці, також відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Наказом №627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 р. [109] було внесено значні зміни до Плану рахунків та Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Відповідно до зазначеного наказу було змінено назву та призначення рахунку 40 з «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал». Цей рахунок використовується для обліку й узагальнення інформації про стан та рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу підприємства, його пайового капіталу відповідно до законодавства й установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Змінено назву та призначення рахунку 41 з «Пайовий капітал» на «Капітал у дооцінках». Зазначений рахунок використовується для обліку та узагальнення інформації про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки і вибуття зазначених активів, а також зменшення їх корисності тощо [87].

Облік власного капіталу на міжнародному рівні регулюється:

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

Порівняння складових власного капіталу в плані рахунків за вітчизняними стандартами та за МСФЗ наведені в таблиці 1.8.

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

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

Таблиця 1.8

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та НП(С)БО 1 [64]

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

Аудит власного капіталу на міжнародному рівні регулюється Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), яка розробляє та впроваджує Міжнародні стандарти аудиту та положення про аудит і супутні аудиту послуги з метою встановлення єдиних засад аудиторської діяльності на міжнародному рівні [115].

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

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

Висновки до розділу 1

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності підприємства, одним із найістотніших показників, який характеризує фінансовий стан підприємства.

Розгляд поняття «власний капітал» в обліково-економічній літературі дає підстави стверджувати про дискусійність його визначення. Це зумовлено відсутністю єдиної теорії капіталу і, відповідно, трактування природи капіталу. Вивчивши різні точки зору, було уточнено комплексне поняття «власний капітал» – сукупність фінансових ресурсів суб'єкта господарювання, що належать йому на правах власності та були створені за рахунок коштів власників підприємства або у результаті його ефективного господарювання,

наявність яких забезпечує фінансову стійкість підприємства, тобто можливість та безперервність господарської діяльності та зниження його фінансового ризику.

Власний капітал підприємства – головне джерело формування прибутку і доходів його власників як у поточному, так і в перспективному періоді, його розмір та динаміка змін характеризують рівень ефективності господарської діяльності. Капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої досліджується економічною наукою уже протягом століть, однак нового значення поняття отримало лише в умовах ринкових відносин. В умовах нестабільної ринкової ситуації та кризових явищ на фінансовому ринку, чим більше власний капітал, тим вища конкурентоспроможність підприємства та надійніше його фінансове становище.

Тому для того, щоб підприємство успішно функціонувало, необхідна ретельна робота, яка вимагає чимало часу та зусиль, з організації та побудови ефективних систем ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та управління власним капіталом підприємства, що допоможе підвищити рентабельність власного капіталу, тобто максимізувати прибуток.

Варто зазначити, що облік на кожному етапі розвитку економіки значною мірою зумовлюється діючим господарським механізмом, процеси якого він відображає і контролює. На сучасному рівні соціально-економічного розвитку економіки для прийняття обґрунтованих та виважених управлінських рішень керівництву потрібна повна та достовірна інформація про фінансово-майновий стан їх підприємства. Також ефективність діяльності підприємства певним чином залежить від раціональної організації бухгалтерського обліку власного капіталу, структура і динаміка якого є найсуттєвішим показником, що визначає фінансовий стан підприємства.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу у сільськогосподарських підприємствах

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

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

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

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

Організація бухгалтерського обліку власного капіталу знаходиться безпосередньо в компетенції власників підприємства. Тобто власник несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій щодо формування та використання складових власного капіталу у первинних документах, зберігання

документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну. Тому постає потреба у дослідженні усіх етапів організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах АПК.

Організацію бухгалтерського обліку на агропромислових підприємствах слід розглядати як сукупність заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку, маючи на меті забезпечення достовірною інформацією як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів [60].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [107].

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

- 1) облікова політика підприємства;
- 2) організаційні форми ведення бухгалтерського обліку;
- 3) документація та документообіг;
- 4) зберігання документів;
- 5) інвентаризація;
- 6) робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- 7) облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку.

Згідно міжнародних стандартів, облікова політика відображає принципи, правила і процедури, що використовувались керівним персоналом підприємства під час підготовки та подання фінансової звітності [97].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика є сукупністю принципів, методів і

процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [107]. Однак, Закон і Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять визначення «процедури бухгалтерського обліку». Під цими процедурами на практиці розуміють форми обліку, технологію обробки бухгалтерської інформації, організацію документообігу, систему застосовуваних рахунків, перелік осіб, що мають право підписувати документи тощо [67].

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

Облікова політика підприємства – елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України від 16.07.1999р. №996 – XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства» [107], під якою розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

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

Найбільш важливими об'єктами організації обліку власного капіталу є такі складові облікового процесу, як: облік статутного капіталу; облік формування і використання фондів і резервів підприємства; визначення й облік фінансових результатів (прибутків або збитків).

Не зважаючи на існування цілого ряду завдань, які стоять перед обліковою політикою підприємства в частині обліку власного капіталу (забезпечення даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу, контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу, своєчасне, повне, достовірне відображення розміру і всіх змін складових власного капіталу, контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними фондами; організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації; правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом [57]), основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – організаційний, методичний, технічний.

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

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

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

- 1) робочий план рахунків з необхідними аналітичними розрізами складових власного капіталу;
- 2) форми первинних документів з обліку капіталу та розрахунків з акціонерами, графіки документообороту;
- 3) облікові реєстри, технологію обробки облікової інформації;
- 4) склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності;
- 5) порядок проведення інвентаризації власного капіталу [29].

Вивчаючи питання облікової політики на дослідженому підприємстві, було відмічено, що в наказі про облікову політику не зазначені пункти, щодо обліку власного капіталу, робочий план рахунків був представлений лише на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соля» НАН. Але на нашу думку даний робочий план рахунків в першу чергу застарілий, зважаючи на зміни в плані рахунків необхідно внести зміни стосовно назви рахунків. Також він є недостатнім особливо, що стосується власного капіталу, не зазначені всі рахунки на які використовуються для ведення обліку власного капіталу. Не відкрито жодного субрахунку. Для прикладу до 40 рахунку «Зареєстрований капітал» необхідно відкрити субрахунок 402 – «Пайовий капітал».

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

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами утворення й напрямками використання (використання коштів резервного капіталу на покриття збитків підприємства, та інших незапланованих виплат підприємства)

Аналітичні розрізи до рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) дозволяють визначити обороти фінансового результату звітнього року як за джерелами його отримання, так за напрямками використання, а також

окремими засновниками, що служить збереженню та примноженню майна власника [29].

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

Важлива роль в організації бухгалтерського обліку власного капіталу відведена документації та документообігу. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій зі складовими власного капіталу є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [107].

У діяльності підприємств АПК відбувається ряд процесів, що призводять до втрати товарно-матеріальних цінностей з різних причин. Ці втрати призводять до невідповідності даних поточного бухгалтерського обліку фактичній наявності майна. Для того, щоб ліквідувати таку невідповідність і впевнитись у забезпеченні належного зберігання майна, яке є внесками засновників підприємства до статутного капіталу, необхідно періодично проводити інвентаризацію. Порядок проведення інвентаризації й оформлення її результатів визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 зі змінами та доповненнями. Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань (внесків до статутного капіталу

підприємства тощо). Вона є одним із елементів бухгалтерського обліку і виступає як обов'язкове доповнення до поточної документації господарських операцій з обліку власного капіталу. Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, а також документально підтверджувати їх наявність, стан та оцінку [13].

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

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

На ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН виділяють таку систему організації обліку власного капіталу та визначають основні елементи організації бухгалтерського обліку власного капіталу (рис. 2.1).

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

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

аспект облікової політики передбачає розкриття способів ведення обліку з погляду побудови бухгалтерської служби, її складу та підпорядкованості окремих облікових підрозділів та працівників, визначення місця бухгалтерської служби в системі управління, взаємодію з іншими підрозділами підприємства [91].



Рис. 2.1. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу

У 2013 році відбулись суттєві зміни у законодавчо-нормативному забезпеченні обліку та звітності власного капіталу підприємства. Так, з 1 січня 2013 року відбулися зміни щодо форм фінансової звітності. Основними формами фінансової звітності, у яких відображається інформація про стан та

зміни у власному капіталі підприємства є саме Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про власний капітал, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до фінансової звітності, регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [88].

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

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

Наказом №627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 р. внесено суттєві зміни до Плану рахунків та Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 29. Змінено назву рахунку 40 з «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал» [109].

– Змінено призначення рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Даний рахунок використовують для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу

підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Відкрито нові субрахунки:

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

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

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

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

Змінено назву рахунку 41 з «Пайовий капітал» в «Капітал у дооцінках», також відбулися зміни у призначенні рахунку 41 «Капітал у дооцінках». Даний рахунок використовують для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень(стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті

про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо [110].

Основні законодавчо-нормативні зміни щодо обліку та звітності власного капіталу підприємства, що відбулись у 2013 році відображено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Зміни щодо власного капіталу у плані рахунків та балансі

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

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

Для забезпечення суцільного та безперервного спостереження за господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві, використовують бухгалтерські документи, де фіксуються факти здійснення господарських операцій. Сутність бухгалтерських документів полягає в тому, що вони, фіксуючи факти здійснення господарських операцій, є основою для їх бухгалтерського обліку (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом [75]

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

Етапи організації бухгалтерського обліку на базовому підприємстві – ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН тісно пов'язані між собою й повністю залежать від якості даних, відображених у первинних документах.

Документи, як правило, складаються оперативними працівниками підприємства або надходять зі сторони через канцелярію з обов'язковою реєстрацією (рахунки, акти, листи тощо). Кожному виконавцю видають виписку з плану документообігу, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання і перелік служб підприємства, в які передаються ці документи [30].

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

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

Умовою ефективного формування інформаційної системи щодо власного капіталу є створення надійних комп'ютеризованих систем для обробки інформації про утворення і зміни складових власного капіталу

агропромислових підприємств. Програмні продукти, що використовуються підприємством при комп'ютеризації бухгалтерського обліку передбачають автоматизацію цього процесу, тобто спрощують технологічний процес обліку. Дані з облікових документів програма автоматично переносить на рахунки бухгалтерського обліку, отже в будь-який момент можна визначити суму власного капіталу господарюючого суб'єкта. Введена і систематизована інформація зберігається в пам'яті комп'ютера, що дає змогу швидко знайти потрібну інформацію [35].

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

У цих програмних продуктах передбачено виконання таких функцій: нарахування дивідендів; обліковування оплати цінних паперів; видача касових ордерів, платіжних доручень та іншої аналітичної документації тощо [56].

Як свідчать результати дослідження, у процесі автоматизації системи управління власним капіталом доцільно поєднувати нові програмні комплекси з використовуваними підприємством у розрізі бухгалтерського обліку, об'єднувати сформовані облікові бази даних про стан власного капіталу підприємства в єдиний інформаційний банк даних. Для цього найкращим чином слугують пропоновані пакети прикладних програм, що можуть виконувати завдання з обліку операцій руху цінних паперів та їх оцінки, формування статутного капіталу в процесі підписки і фактичної оплати зобов'язань акціонерів, зміни статутного капіталу, розрахунків за дивідендними виплатами, формування додаткового та резервного капіталу, розподілу та використання чистого прибутку, а також ведення реєстру власників [62].

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

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

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

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

У випадку збільшення або зменшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю до органу державної реєстрації надаються нотаріально завіреними зміни до засновницьких документів, протокол загальних зборів учасників, реєстраційна картка, документ про оплату державної реєстрації. Якщо один чи кілька учасників виходять з товариства надається також нотаріально завірена заява учасника або рішення засновників. Крім того, учаснику, який вийшов з товариства з обмеженою відповідальністю, виплачується вартість або видається частина майна товариства, пропорційна його частині у статутному капіталі. Організація і ведення бухгалтерського обліку статутного капіталу товариств з додатковою відповідальністю, повних

товариств здійснюється аналогічно обліку товариств з обмеженою відповідальністю [108].

Приватні підприємства формують майно у відповідності до засновницьких документів. При цьому законодавство не встановлює розмір статутного капіталу – власник визначає його самостійно. Джерелом формування статутного капіталу є грошові кошти і майно, що знаходиться у власності засновника. [38] Облік статутного капіталу приватних підприємств також слід вести на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Кошти, що надходять від засновника, відображаються за кредитом рахунку 40 і дебетом рахунків грошових коштів або матеріальних цінностей, але рахунок 46 «Неоплачений капітал» приватними підприємствами може не використовуватись.

Внесками учасників і засновників можуть бути:

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

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

- 1) після повного внесення всіма учасниками своїх внесків;
- 2) зменшення статутного капіталу
- 3) при відсутності заперечень кредиторів [60].

Внески, відмінні від грошових коштів, повинні бути оцінені в гривнях. Порядок оцінки внесків вказується в засновницьких документах. Забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, засоби, отримані в кредит або під заставу, векселі. Для обліку інформації про зареєстрований капітал застосовується рахунок 40 «Зареєстрований капітал».

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

Зменшення статутного капіталу повинно бути відображено в обліку на момент реєстрації змін у статутних документах [60].

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

Облік власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку показано в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Облік власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку [58]

№ п/п	Рахунок та його назва	Обороти
1	2	3
1.	401 «Статутний капітал»	відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств.
2.	402 «Пайовий капітал»	відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.
3.	403 «Інший зареєстрований капітал»	відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.
4.	404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів
5.	411 «Дооцінка (Уцінка) основних засобів»	узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

6.	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
7.	413 «Інший капітал у дооцінках»	узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках
8.	421 «Емісійний дохід»	відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу.
9.	422 «Інший вкладений капітал»	обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.
10.	423 «Накопичені курсові різниці»	узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.
11.	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.
12.	425 «Інший додатковий капітал»	обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків
13.	43 «Резервний капітал»	призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.
14.	441 «Прибуток нерозподілений»	відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.
15.	442 «Непокриті збитки»	відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.
16.	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.
17.	45 «Вилучений капітал»	ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.
18.	46 «Неоплачений капітал»	призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

Бухгалтерські записи з формування і руху власного капіталу відображують у системі кореспонденції рахунків, у таблиці 2.4. Відобразимо

перелік типових бухгалтерських проводок з обліку зареєстрованого статутного капіталу.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку зареєстрованого статутного капіталу

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

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

Акціонерні товариства формують статутний капітал, який розділено на акції, що мають номінальну вартість. Для створення акціонерного товариства засновники повинні заявити про намір створити акціонерне товариство,

відкрити підписку на акції, провести засновницькі збори і здійснити державну реєстрацію згідно з діючим законодавством. Проводячи підписку на акції, засновники надають інформації про назву акціонерного товариства, мету його діяльності, склад засновників, розмір статутного капіталу, номінальну вартість акцій та ін. Строк відкритої підписки на акції може продовжуватись до 6 місяців. За цей час особи, що підписались на акції, вносять на тимчасовий банківський рахунок не менш 10 відсотків вартості акцій, на які вони підписались [105]. Оцінка внесків в статутний капітал здійснюється в грошовому еквіваленті за сумісною згодою учасників відповідно до статутних документів.т

Відобразимо перелік типових бухгалтерських проводок з обліку зареєстрованого статутного капіталу в акціонерних товариствах в таблиці 2.5

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку зареєстрованого статутного капіталу в акціонерних товариствах

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401	Засновницькі документи,
2.	Збільшено статутний капітал за рахунок - реінвестиції належних до сплати дивідендів	671	401	Протокол зборів засновників
3.	Зменшена сума статутного капіталу у зв'язку з: - анулюванням раніше викуплених акцій	401	45	Протокол зборів засновників
4.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів:			Довідка бухгалтерії Протокол зборів засновників
	- по номіналу	45	30	
	- на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу	45	733	
	- на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	952	45	
5.	Відображено емісійний доход отриманий при реалізації акцій по вартості вище номінальної	30,31	421	Прибуткові касові ордери, платіжні доручення
6.	Анульовано частину викуплених власних акцій	401	45	Протокол зборів засновників
7.	Списано емісійний доход по анульованих акціях	421	451	Довідка бухгалтерії

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

Відображення операцій з виникнення і погашення заборгованості за внесками у статутний капітал відбувається на підставі первинних документів: статуту; довідок бухгалтерії; прибуткових і видаткових касових ордерів; накладних і т.д.

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

За дебетом рахунку показуються суми статутного капіталу, які заявлені і зареєстровані, але не внесені засновниками, а за кредитом – погашення заборгованості за внесками у статутний капітал. На суму зареєстрованого і вказаного у засновницьких документах статутного капіталу проводиться запис: кредит рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», дебет рахунку 46 «Неоплачений капітал». Подальші внески засновників (учасників) зменшують сальдо рахунку 46. За кредитом рахунку 46 записують надходження грошових коштів і внесків у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, запасів та інших активів у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків: 30 «Готівка», 31 «Рахунки у банках», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» та ін. Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків аналітичний облік неоплаченого капіталу необхідно вести за видами капіталу, а також за кожним засновником. Оплата внесків засновників повинна проводитися не пізніше ніж через рік після реєстрації.

У разі несплати необхідно: або зменшити статутний фонд; або ліквідувати підприємство.

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

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

Додатково вкладений капітал – це емісійний дохід, тобто сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Таким чином, при розміщенні акції за ціною, вищою за номінальну, в обліку на рахунку 421 «Емісійний дохід» відображається, як різниця емісійний дохід [60].

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

Резервний капітал – це один з видів капіталу, який не підлягає реєстрації. Організація обліку резервного капіталу повинна забезпечити узагальнення інформації про стан і рух цього виду капіталу, який створюється згідно з чинним законодавством, засновницькими документами. Згідно з чинним законодавством резервний капітал створюється в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше ніж 25% від статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу встановлюється засновницькими документами, але не менше ніж 5% від суми чистого прибутку. Засоби резервного капіталу знаходяться в повному розпорядженні підприємства і можуть бути використані ним на покриття можливих збитків, непередбачених витрат, сплату боргів підприємства при його ліквідації, на додаткові витрати на виробничий і соціальний розвиток, на поповнення оборотних коштів підприємства, покриття збитків, на виплату гарантованих дивідендів за привілейованими акціями (у випадку недостатності прибутку) та інші заходи, передбачені установчими документами.

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

Перелік типових бухгалтерських проводок з обліку резервного капіталу наведені в таблиці 2.6

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

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

Облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного року і минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» і субрахунках 441-443.

441 «Прибуток нерозподілений»,

442 «Непокриті збитки»,

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

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

Перелік типових бухгалтерських проводок з обліку нерозподіленого прибутку та інших видів капіталу наведені в таблиці 2.7.

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

Прибуток одержаний в кінці року відносити в резервний капітал і згідно наказу директора розподілити на покриття виробничих витрат, які обліковуються на Д-т рах. 686. «Позика Беспалько В.Д.».

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків нерозподіленого прибутку та інших видів капіталу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документи
		Д-т	К-т	
1.	В кінці звітної періоду відображено нерозподілений прибуток	79	441	Розрахунок бухгалтерії
2.	Списано збиток за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442	Довідка бухгалтерії
3.	Оприбутковані додаткові вкладення засновників (учасників), що внесені: - коштами; - основними засобами - нематеріальними активами - іншими видами майна	30,31 10 12 20,22, 26,28	422	Прибуткові касові ордери, платіжні доручення, акт приймання-передачі, накладні
4.	Відображено результат дооцінки основних засобів (чи інших видів необоротних активів): - на різницю у вартості об'єктів після і до переоцінки; - одночасно на різницю суми зносу	10,12 411	411 13	Акти переоцінки
5.	Оприбутковані безоплатно отримані необоротні активи (по справедливій вартості)	10,12	424	Акти приймання-передачі
6.	Спрямовано додатковий капітал на збільшення: - статутного капіталу; - пайового капіталу; - резервного капіталу	42	401 402 43	Довідка бухгалтерії
7.	Списано непокрите збитки за рахунок додаткового капіталу	42	442	Довідка бухгалтерії
8.	Відображено уцінку необоротних активів і дооцінених раніше.	414	10, 12	Акт переоцінки
9.	Нараховано амортизацію на безкоштовно отримані необоротні активи	424	745	Розрахунок бухгалтерії

Власний капітал ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН станом на 31.12.2016 року має наступні складові елементи і здійснює облік на наступних рахунках: зареєстрований (пайовий) капітал рах. 40; додатковий капітал рах. 42; резервний капітал рах. 43; нерозподілений прибуток (непокрите збитки) рах.44.

Облік статутного капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Сальдо цього рахунку відповідає розміру статутного капіталу, що зафіксовано в засновницьких документах і зареєстровано у

державному реєстрі господарюючих суб'єктів. За рішенням власника, також зафіксованому в установчих документах і зареєстрованому у встановленому порядку, розмір статутного капіталу може змінюватися. Записи на рахунку 40 здійснюють тільки у випадку збільшення або зменшення статутного капіталу у встановленому законодавством порядку, після внесення відповідних змін у засновницькі документи та їхньої перереєстрації. Формування статутного капіталу і збільшення його розміру відображають за кредитом рахунку 40, за дебетом – зменшення розміру і вилучення частини статутного капіталу.

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

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

Формування додаткового капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН здійснюється в процесі діяльності підприємства. Операції з формування капіталу у дооцінках і додаткового капіталу документуються оформленням: виписок банку; прибуткових касових ордерів; накладних; актів приймання-передачі; наказів; протоколів зборів учасників; довідок та розрахунків бухгалтерії.

Зменшення додаткового капіталу може відбуватись в результаті уцінки

раніше дооцінених активів, направлення частини додаткового капіталу на поповнення статутного, резервного капіталу та в інших випадках.

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

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

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

На рисунку 2.2 Зобразимо регістри аналітичного обліку власного капіталу.

На підставі регістрів аналітичного обліку складається журнал-ордер за рахунком 40 або зведений журнал-ордер, що відображає всі операції з видами власного капіталу. Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356, для ведення обліку власного капіталу передбачено Журнал 7, а також Відомості 7.1, 7.2 для аналітичного обліку за рахунками 42, 44 відповідно. Сальдо рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається першому розділі пасиву балансу. Інформація про розмір і зміни статутного капіталу наводиться у Звіті про власний капітал.

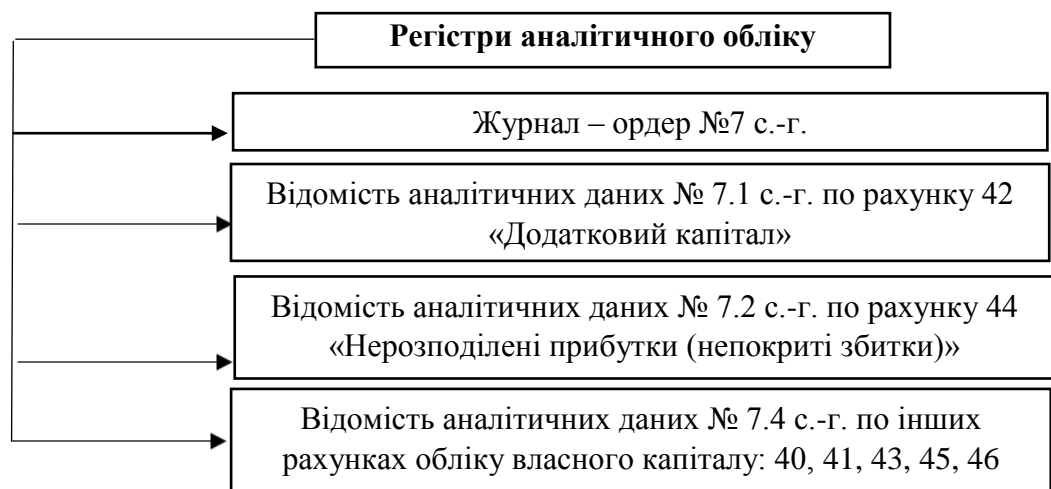


Рис. 2.2. Регістри аналітичного обліку власного капіталу

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

У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб'єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення [110].

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

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

2.3 Оцінка системи бухгалтерського обліку на підприємстві

Впровадження ринкових механізмів, різноманітність форм власності реформування економічних відносин вимагають внесення змін в систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю з метою отримання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень та запобігання ризику фінансової діяльності підприємства.

Статутом ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН закріплено, що сільськогосподарське підприємство здійснює оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї фінансово-господарської діяльності, а також веде статистичну звітність, яку подається у встановленому порядку, обсязі та строках органам державної статистики за місцем реєстрації.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Слід зауважити, що розпорядження головного бухгалтера є обов'язковими для виконання всіма працівниками бухгалтерії, а також іншими посадовими особами згідно з організаційно-управлінською структурою ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН (рис. 2.3).

Бухгалтерський облік на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН ведеться обліково-фінансовим відділом, який очолює головний бухгалтер, який повинен:

- забезпечити дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організувати контроль за правильним відображенням бухгалтерському обліку всіх господарських операцій (внутрішній контроль);

- приймати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

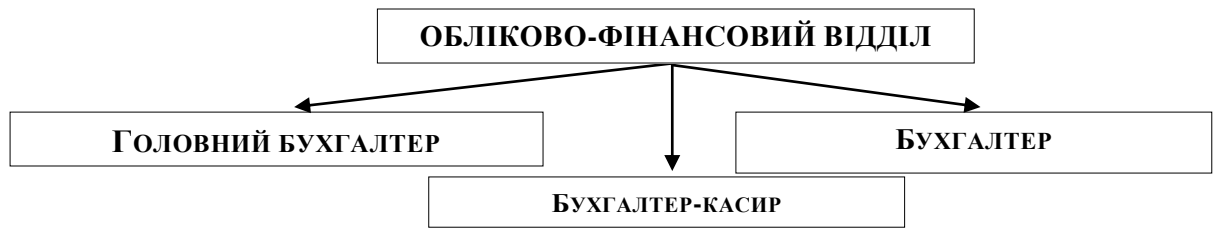


Рис. 2.3 Структура бухгалтерії ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН

Одним із основних внутрішніх документів будь-якого підприємства, який визначає порядок ведення обліку на підприємстві є облікова політика. Основна мета облікової політики підприємства – забезпечити додержання достовірної інформації про майновий та фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, які необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

У ринкових умовах господарювання система управління підприємством повинна включати елементи планування, прогнозування, аналіз та контроль. Тому необхідно, щоб облікова політика давала можливість керівництву підприємства отримувати оперативні дані управлінського обліку для прийняття ними обґрунтованих рішень. На нашу думку, принципи та методи облікової політики для цілей управлінського обліку повинні знайти відображення в певному документі, затвердженому керівником підприємства [91]. При цьому основні засади функціонування управлінського обліку можуть бути відображені в такій формі:

- окремого наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;
- окремого розділу у складі наказу про облікову політику підприємства;
- об’єднаної облікової політики в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в різних розділах наказу про облікову політику.

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів. Підготовка та ведення поточного обліку, поточної обліково-бухгалтерської інформації сама по собі відіграє важливу роль в ефективному веденні справ підприємства, але є недостатньою.

В сучасних умовах бухгалтерська фінансова звітність є одним з основних джерел інформації не стільки для управлінського персоналу різного рівня організації, скільки для зовнішніх користувачів. Відповідно до цього бухгалтерська звітність повинна створювати необхідні умови користувачам інформації для прийняття ними управлінських рішень, для взаємодії з даною організацією. У свою чергу це досягається адекватністю відображення стану ресурсів підприємства. При цьому така адекватність має на увазі представлення в звітності активів, зобов'язань перед організацією, доходів, витрат, прибутків і збитків, капіталу підприємства. [15].

Чинна облікова система повністю не задовольняє зростаючі потреби менеджменту. Інформація фінансової звітності дозволяє дати лише загальну оцінку фінансового стану підприємства й не може бути використана для обґрунтування управлінських рішень. У сучасних умовах докорінного реформування відносин власності, організаційно-господарських перетворень перед керівництвом підприємств виникає необхідність прогнозування, оцінки ризиків і створення ефективної системи управління [26]. Це обумовлює необхідність підвищення рівня і якості управління, вдосконалення його методів, принципів і функцій, серед яких контроль. Оцінка і регулювання процесу досягнення поставлених перед підприємством цілей та аналіз результатів діяльності здійснюється за допомогою системи внутрішнього контролю, оперативного втручання у виробничий процес і вжиття коригуючих дій.

Висновки до розділу 2

Отже, значення власного капіталу полягає в тому, що він є гарантією фінансової незалежності підприємства і базою для формування його активів. У ході підприємницької діяльності власний капітал або нарощується, або «проїдається». Лише за умови збереження власного капіталу підприємство зможе нарощувати прибутки, залучати кошти інвесторів, виходити на ринок позикового капіталу.

Технологія обліку власного капіталу визначає порядок обліку власного капіталу в частині документування операцій зі складовими власного капіталу, формування робочого плану рахунків, облікових реєстрів і надання інформації у фінансовій звітності.

В бухгалтерському обліку для відображення інформації про власний капітал використовуються рахунки IV класу. Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. 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».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Організація та методика аудиту власного капіталу

У загальному вигляді проблема розвитку аудиту в Україні полягає у виробленні комплексного, системного підходу і пов'язаних з ним методичних рішень, які б забезпечили практичні умови для створення та ефективного функціонування аудиторських служб України.

На основі проведених досліджень встановлено, що в умовах переходу економіки агропромислового виробництва на приватні форми господарювання аудит як форма контролю вважається одним з елементів контрольної функції управління, завдяки якому оцінюється рівень виконання поставлених завдань у процесі формування і використання власного капіталу господарюючого суб'єкта. Для виконання поставлених цілей важливого значення набуває належна організація зовнішнього аудиту.

В ході аудиторської перевірки всі дії аудитора мають бути підпорядковані досягненню головної мети – формуванню висновку про достовірність бухгалтерської звітності клієнта. Для цього на етапі здійснення аудиторської перевірки аудитору необхідно зібрати вичерпні аудиторські докази. Для збору аудиторських доказів застосовуються різні аудиторські процедури, що являють собою певний порядок і послідовність дій аудитора для їх одержання на конкретній ділянці аудиту. Аналітичні процедури займають особливе місце серед процедур отримання аудиторських доказів.

В сучасних умовах адаптування економіки України до ринкових умов господарювання та орієнтування бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності з особливою гостротою постає проблема достовірності облікової інформації як на рівні підприємства, так і на рівні зовнішніх по відношенню до підприємства суб'єктів ринку. Особливої

актуальності вона набуває за умов посилення контролю з боку держави за дотриманням підприємствами, незалежно від форм власності та відомчої підпорядкованості, вимог чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

За таких умов аудит є одним з невід'ємних видів незалежного фінансового контролю, що забезпечує завчасне виявлення відхилень у системі ведення бухгалтерського обліку й складання звітності та їх усунення підприємствами. Це призводить до суттєвого збільшення попиту на аудиторські послуги і висуває на перший план необхідність розробки методики аудиторської перевірки різних ділянок обліку, зокрема обліку формування та руху власного капіталу підприємства, оскільки від правильності ведення обліку власного капіталу залежить достовірність і правильність формування і використання власності підприємства.

На нашу думку, головними завданнями незалежного аудиту є:

- перевірка систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, їх моніторинг і розробка рекомендацій з поліпшення цих систем;
- перевірка дотримання законів і інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва й (або) власників;
- перевірка діяльності різних ланок управління;
- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю;
- перевірка наявності, стану й забезпечення збереження майна економічного суб'єкта;
- оцінка використовуваного економічним суб'єктом програмного забезпечення;
- розробка й подання пропозицій по усуненню виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління.

Метою проведення аудиту власного капіталу підприємства є встановлення достовірності та правильності відображення в обліку операцій з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та правильність їх відображення у фінансовій звітності.

Аудит власного капіталу підприємства є однією з важливих і складних ділянок перевірки господарської діяльності підприємства, а правильна постановка завдань аудиту та визначення його основних джерел інформації є важливими складовими ефективності проведення перевірки. Для розгляду методики аудиту операцій із власним капіталом підприємства визначимо його мету і завдання (рис. 3.1).

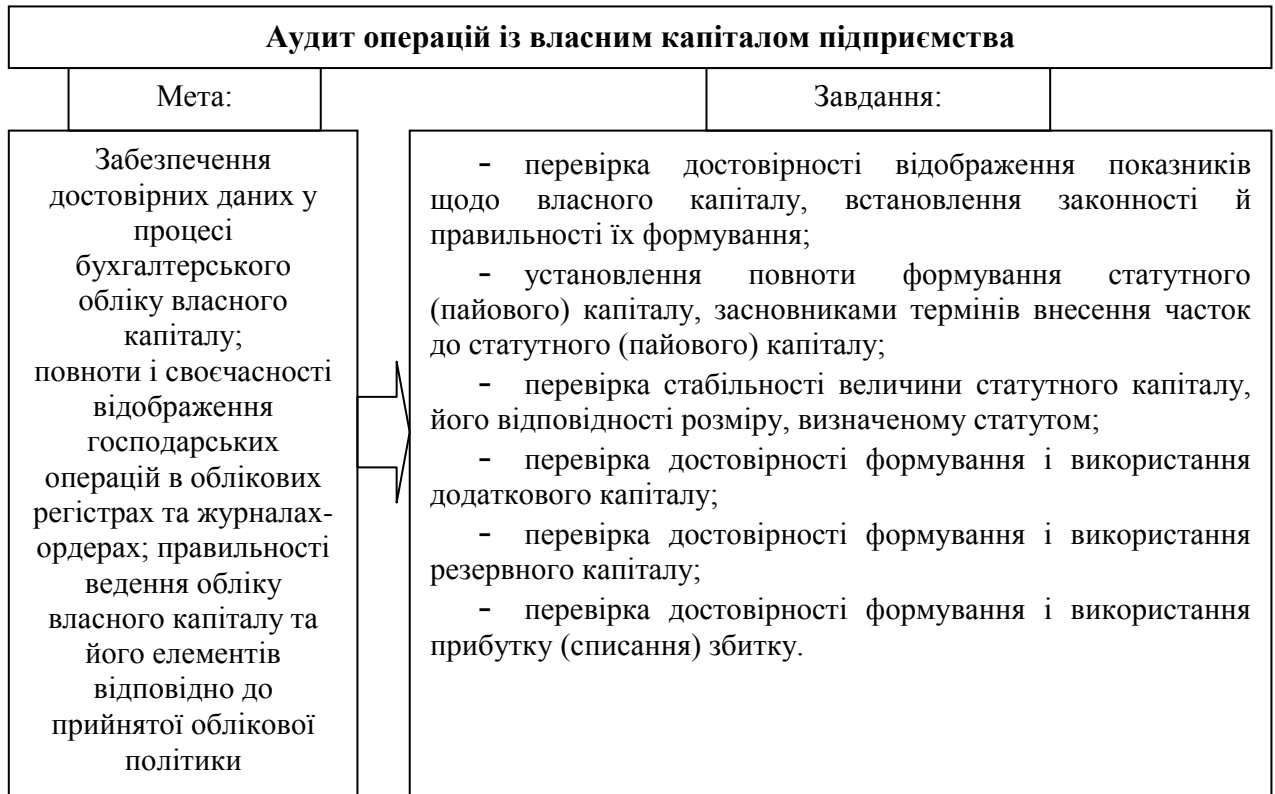


Рис. 3.1 Мета і завдання аудиту операцій із власним капіталом підприємства

На сучасному етапі розвитку економічних відносин аудиторська діяльність відіграє важливу роль і є засобом, який забезпечує довіру до звітності та певною мірою гарантує добропорядність відносин між суб'єктами, які беруть участь у господарських процесах, а також дозволяє економічними методами забезпечити стійкість економічного життя.

Даний вид контролю забезпечує можливість отримання інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання і покликаний надавати допомогу представникам страхових компаній, комерційних банків, акціонерних

товариств, спільних підприємств, іноземних фірм. Він відноситься до інтелектуальної діяльності з метою поліпшення її та підвищення прибутковості відповідно до замовлень, виданих за угодами між аудиторськими організаціями і суб'єктами підприємницької діяльності.

Виходячи з мети і завдань аудиту власного капіталу, можна виділити його основні об'єкти (рис. 3.2.).

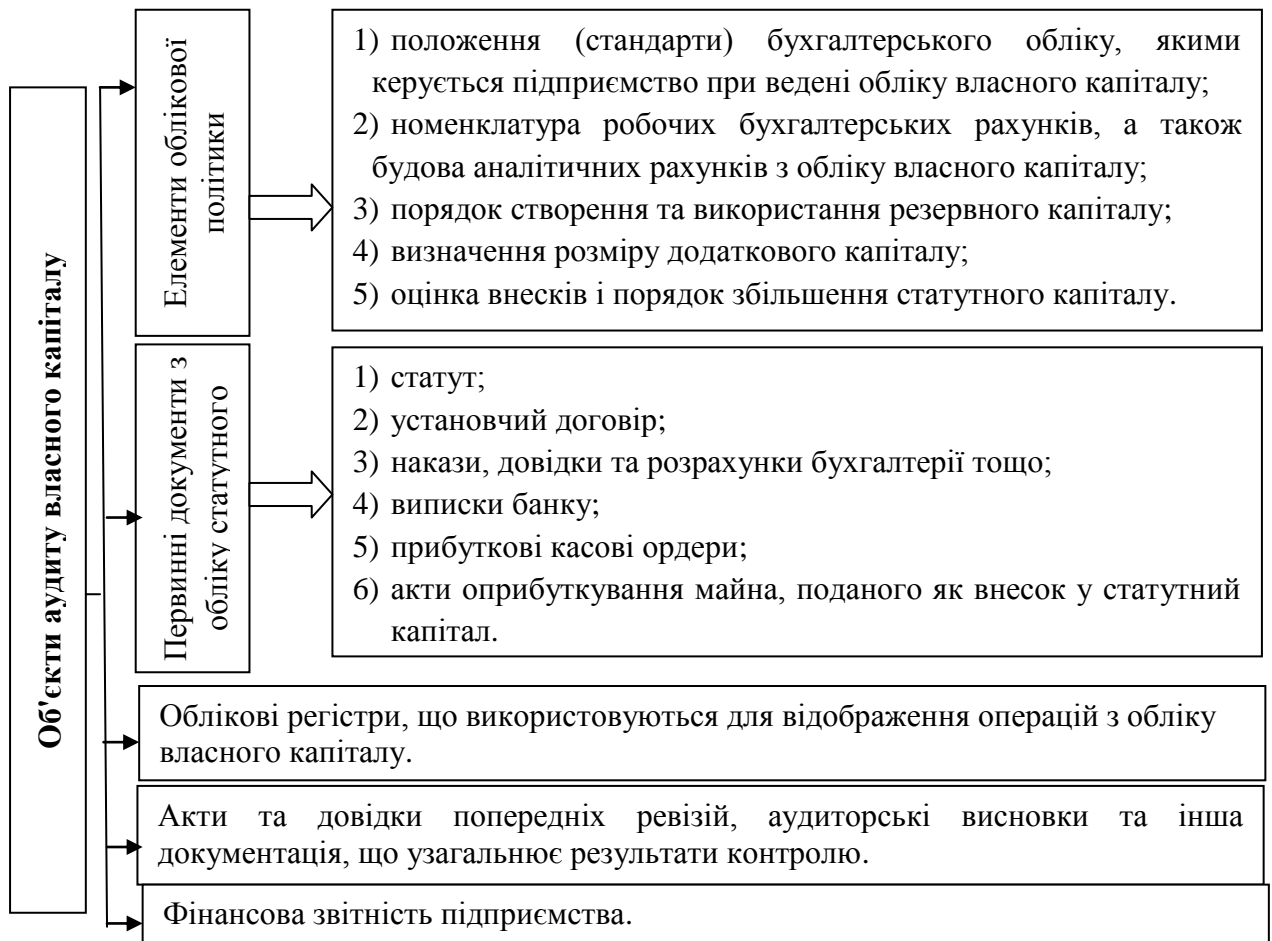


Рис. 3.2. Об'єкти аудиту власного капіталу

Загальний порядок етапів та циклів аудиту власного капіталу носить назву процесу аудиту власного капіталу, та відповідно складається з наступних етапів (рис. 3.3).

Із зазначеного вище, можна зробити висновок, що організований саме таким чином аудит власного капіталу підприємства буде відповідати вимогам, які ставлять завдання та принципи аудиту даного об'єкта. Визначені вище стадії процесу аудиту у їх послідовному виконанні утворюють організаційно-

інформаційну модель аудиту власного капіталу досліджуваного сільськогосподарського підприємства.



Рис. 3.3. Процес аудиту власного капіталу підприємства

Організація та планування аудиту власного капіталу – це повний циклічний процес, замкнена система послідовних змін стадій аудиту, що відбувається в установленому порядку та знаходиться під впливом таких факторів, як:

- вартості проведення аудиторської перевірки;
- компетентності та професійності незалежного аудитора;
- зовнішніх умов функціонування підприємства;
- розмірів підприємства;
- масштабів та видів діяльності;

- стратегічних установок, цілей і завдань;
- ступені механізації та комп'ютеризації діяльності;
- ресурсного забезпечення;
- рівня компетенції кадрового складу.

При організації аудиту власного капіталу слід брати до уваги основні принципи його організації, оскільки їх дотримання є ключовою умовою успішного функціонування даної системи.

В даній роботі, опираючись теоретичні розробки, узагальнивши та проаналізувавши теоретичний матеріал, запропонована нами програма проведення незалежного аудиту власного капіталу.

У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно затратити на кожен напрямок аудиту. Записи і висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтування аудиторського звіту [36].

Програма тематичного аудиту власного капіталу базується на твердженнях (якісних аспектах) подання фінансової звітності:

- 1) існування та наявність;
- 2) повнота;
- 3) права і обов'язки;
- 4) оцінка та вимірювання;
- 5) подання та розкриття інформації.

Досягнення мети аудиту власного капіталу відображається такими аспектами:

А. Власний капітал (К), що відображений на рахунках, являє собою оцінку відповідних активів і зобов'язань, а саме: повний перелік власних капіталізованих активів підприємства – куплених, збудованих, орендованих,

одержаних: безкоштовно, шляхом внеску в статутний фонд, шляхом обміну та визначається, як різниця між вартістю його майна (А) і борговими зобов'язаннями (З): $K = A - Z$ (якісні аспекти 1 і 2).

Б. Власний капітал забезпечує фінансову стабільність розвитку підприємства. Є основою для продовження господарської діяльності підприємства в майбутньому. У випадку ліквідації власний капітал є мірилом захисту прав кредиторів, при наданні кредиту – забезпечення умов кредитування (якісні аспекти 3 і 4).

В. Формування статутного капіталу виконане згідно з чинним законодавством та зафіксоване в засновницьких документах підприємства. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, є тотожними (якісні аспекти 4 і 5).

Г. Структура власного та залученого капіталу відповідним чином класифікована, оцінена, результати переоцінки достовірні та достовірно відображені в первинних документах (якісні аспекти 1, 2).

Д. Операції, що пов'язані з рухом власного капіталу, законно та правильно оформлені та відображені у фінансовому обліку (якісний аспект 2 і 3).

В програмі аудиту власного капіталу аудитор повинен відобразити основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки.

При первісному аудиті процедури аудиту будуть залежати від того, наскільки довіряється роботі попереднього аудитора та використовуються дані попереднього аудиту. Якщо аудит буде базуватись на даних попереднього аудиту, то в даному випадку необхідно уважно вивчити робочі документи попереднього аудиту щодо рахунків власного капіталу за попередній період.

Після визначення ступеня довіри попередньому аудитору та визначення робіт, що передують виконанню основних процедур аудиту власного капіталу, пропонується виконати таку типову програму аудиторських процедур (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Типова програма аудиту власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН

Мета аудиту	Перелік аудиторських процедур	Метод аудиту	Робочий документ
А, Г	Перевірити правильність класифікації капіталу	Нормативно-правова перевірка	К-1
Б,[А]	Перевірка правильності оцінки капіталу	Документальна, аналітична перевірка, оцінка, співставлення	К-2
Б, В, [Д]	Вивчити статут підприємства, документацію, яка містить інформацію про розмір статутного капіталу	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналіз	К-3
В,[Д]	Відмітити дозволені операції з капіталом, виділити питання, що викликають інтерес з точки зору аудиту	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналіз	К-4
Д	Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку операцій з власним капіталом та здійснити аналіз по рахунках капіталу	Документальна перевірка, зустрічна звірка, аналіз	К-5
Г, [Б]	Аналіз операцій, що формують прибуток, та операцій, що впливають на рахунок «Нерозподілений прибуток». Оцінка фінансового стану підприємства, перспективи збільшення власного капіталу.	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналіз, оцінка	К-6

При складанні програми аудиту власного капіталу особливу увагу необхідно приділити аналізу власного капіталу. Запропонована програма аудиту дає змогу охопити всі операції підприємства ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН з власним капіталом, в якій відображені основні процедури для виконання аудиторської перевірки.

Таким чином, аудит власного капіталу передбачає: визначення суб'єктів здійснення контрольних процедур, визначення об'єктів, що підлягають контролю, ідентифікацію основних завдань здійснення аудиту власного капіталу, написання програми контролю, систематизацію джерел інформації, що є основою для здійснення аудиту.

Для використання прийомів та методів перевірки, аудиторіві необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії

планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та запровадження заходів щодо підвищення ефективності використання власного капіталу (рис. 3.4).

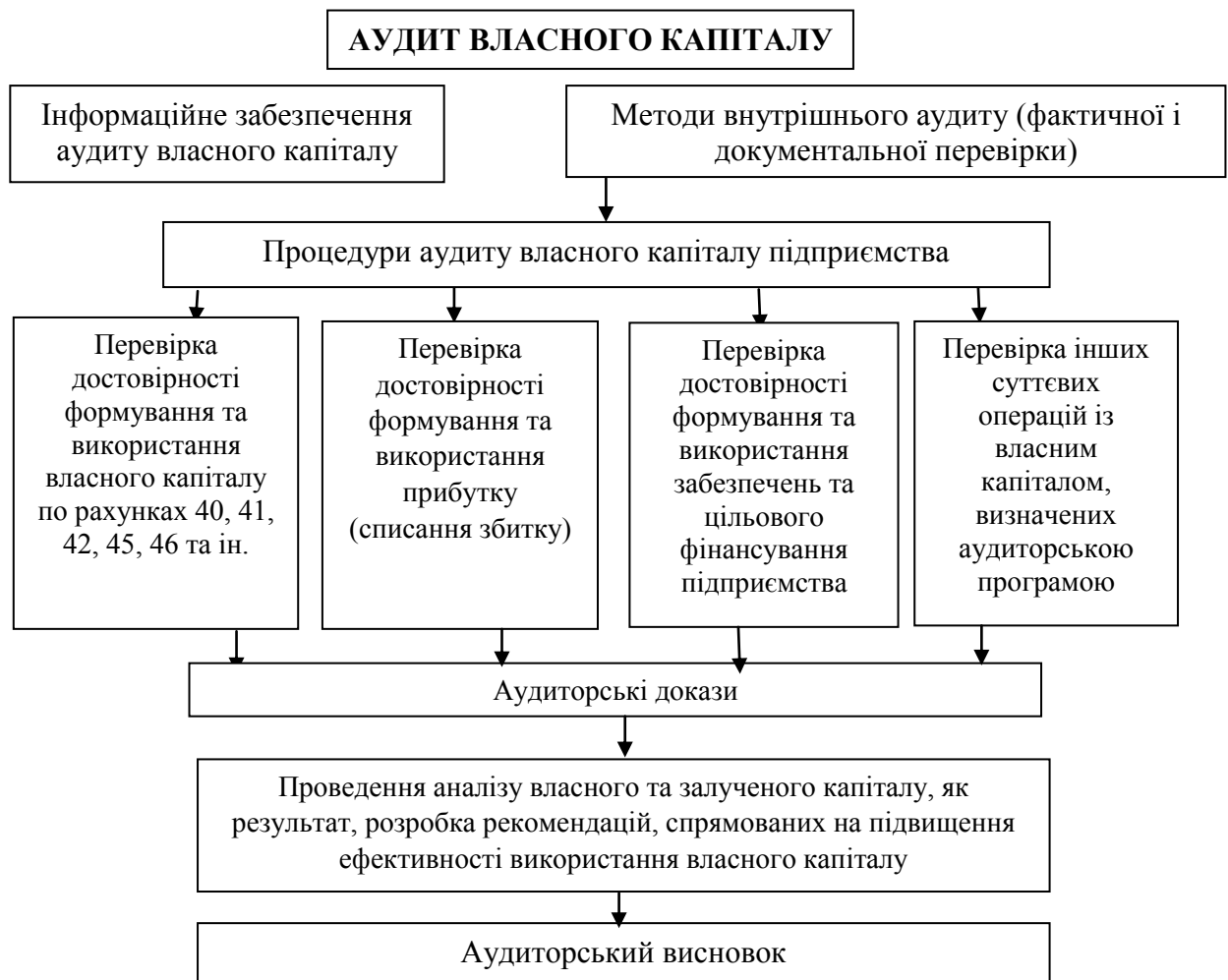


Рисунок 3.4. Методика проведення аудиту власного капіталу підприємства

З рисунку 3.4 видно, що аудиторіві необхідно чітко визначити напрями перевірки та ефективно застосувати обрані процедури аудиту у процесі проведення аудиту власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН.

На підставі первинних документів та аудиторських процедур аудитор проводить аналіз за такими напрямами:

- аналіз складу і структури власного та залученого капіталу;
- оцінка ефективності використання власного капіталу;
- визначення факторів, які впливають на зміну величини власного капіталу;

– аналіз рентабельності власного капіталу.

Проведення аналізу дозволить аудитору розробити рекомендації за визначенням напрямів підвищення ефективності використання власного капіталу.

Аудит власного капіталу повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату з метою підвищення ефективності управління власним капіталом у розрізі окремо взятих його елементів.

На кожному підприємстві проведення незалежного аудиту проводиться для того, щоб запобігати конкретним порушенням (ненавмисним або навмисним), які можуть виникнути при здійсненні господарських операцій. Не є виключенням з даного правила і порушення операцій із власним капіталом.

Саме тому важливим є врахування досвіду і знання аудиторів про ймовірні типові помилки. Доцільною є перевірка аудитором можливих порушень і помилок, ймовірність виникнення яких на конкретному підприємстві є значною. Класифікатор розробляється на основі інформації, яку аудитор одержує безпосередньо від керівництва підприємства, від попереднього аудитора, від працівників підприємства тощо.

Для забезпечення ефективного аудиту нами в роботі виділено типові порушення на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН при операціях із власним капіталом, які нами узагальнено у «матриці вразливості» (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Типові порушення при операціях із власним капіталом на
ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН

№ з/п	Порушення	Оцінка суттєвості відхилення	Шляхи викривлення
1	2	3	4
1.	Незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів)	Суттєве	Викривлення
2.	Залишок за кредитом субрахунків 401 «Статутний капітал» або 403 «Інший зареєстрований капітал» не відповідає заявленому в установчих документах	Суттєве	Невідповідність

3.	Невідповідність кореспонденції рахунків, зазначеної у платіжних документах, аналогічній кореспонденції в облікових регістрах ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН	Суттєве	Невідповідність
4.	Відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів	Суттєве	Підробка
5.	Неправильне відображення дооцінки або безоплатно одержаних необоротних активів	Суттєве	Незаконність операції
6.	Невідповідність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за синтетичними рахунками 40, 41, 42, 45 та 46	Суттєве	Невідповідність
7.	Невірне створення або використання резервного капіталу	Суттєве	Незаконність операції
8.	Безпідставне виправлення записів у документах	Суттєве	Підробка

Визначення порушень дозволяє ефективніше здійснити аудит (з меншими затратами часу і більшою результативністю пошуку порушень).

3.2. Узагальнення та реалізація результатів аудиту

Логічним завершенням аудиту власного капіталу є узагальнення і реалізація його результатів. На цьому етапі повинні групуватись та систематизуватись виявлені порушення і зловживання, розробляти управлінські рішення, реалізація яких буде сприяти усуненню виявлених негативних фактів та запобігання їх виникнення у майбутньому. Тільки в цьому випадку можливе прийняття дієвих управлінських рішень, що сприятимуть підвищенню ефективності використання підприємством власного капіталу [84].

Аудиторський звіт незалежно аудитора ПП «Аудиторське бюро Наталії Павлюченко» про результати перевірки ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН керівництву ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН.

Ми перевірили баланс ПП «Агрофірма Батьківщина» станом на 31.12.2016 р. та звіт про фінансові результати (форма 2), а також звітні форми, які характеризують зміни фінансового стану ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН за 2015 р. Відповідальність за цю звітність несе керівництво товариства.

Перевірку здійснено відповідно до нормативів аудиту, що діють в Україні, згідно з якими ми спланували та провели аудиторську перевірку з метою збирання достатніх доказів того, що фінансові звіти ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН, яке перевіряється, не містять суттєвих помилок.

Ми підтверджуємо, що надана інформація дає справжнє і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта перевірки. Прийнята система бухгалтерського обліку на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» для вибору висновку виділяє дві категорії факторів:

1. Фактори, які не впливають на думку аудитора:
 - суттєва невизначеність щодо безперервного функціонування підприємства;
 - значна невизначеність щодо наслідків майбутніх подій, які можуть вплинути на фінансову звітність;
 - відмова керівництва внести необхідні, з погляду аудитора, зміни в документ, який містить перевірену фінансову звітність.
2. Фактори, які впливають на думку аудитора:
 - обмеження обсягу роботи аудитора;
 - незгода з керівництвом відносно обраної облікової політики, достатності відомостей, які розкриваються у фінансовій звітності.

За результатами попереднього аудиту за умови, що аудитор сформував безумовно-позитивну думку щодо проведених операцій за поточний період, вибір висновку можна надати у вигляді схеми (рисунок 3.5).

Якщо коригування у звітність не були внесені, аудитор вибирає умовно-позитивний або негативний звіт, залежно від суттєвості відхилень [90].

Якщо попередній аудитор відмовився від надання звіту, аудитор оцінює причини відмови, їх суттєвість, усунення цих причин у періоді, що перевіряється, а також інші фактори.

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.



Рисунок 3.5. Алгоритм вибору аудиторського висновку залежно від результатів попереднього аудиту і дій підприємства

Аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів існуючих у

суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу [83].

В аудиторському звіті аудит повинен бути описаний з огляду на те, що:

1) аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності;

2) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності для розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. У разі, якщо аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, він не повинен вписувати формулювання, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

3) аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

В аудиторському звіті зазначається, чи забезпечують отримані аудиторські докази, на думку аудитора, достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки [83].

Таким чином, аудиторський звіт незалежно аудитора ПП «Аудиторське бюро Наталії Павлюченко» про результати перевірки ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН є безумовно-позитивним, так як надана підприємством інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів, господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам, фінансова звітність складена на підставі справжніх даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан підприємства ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН.

Отже, налагоджена методика проведення аудиту власного капіталу дає змогу оперативно виявити відмінності та відхилення від законодавчо встановлених норм і вжити належних заходів щодо їх запобігання. В результаті проведеного дослідження аудиту власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН, яка дозволяє більш оперативно та якісно здійснювати контрольну діяльність за станом і рухом одного з важливих джерел коштів організації. Все це, на наш погляд, є важливими результатами проведеного нами дослідження.

3.3. Шляхи удосконалення обліку власного капіталу на підприємстві

Невпинний перехід України до ринкової економіки, розширення та поглиблення ринкового середовища у всіх сферах діяльності цілком закономірно викликає необхідність реформування обліку та контролю. Це зумовлює введення нових економічних категорій та уточнення раніше діючих.

Ефективність діяльності підприємств значною мірою залежить від бухгалтерського обліку власного капіталу, який повинен сприяти своєчасному наданню об'єктивної інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів. Важливим елементом організації бухгалтерського обліку також виступає розробка та затвердження розміру й структури власного та позикового капіталу, оскільки це важливий інструмент управління підприємством, який є одним з вирішальних факторів впливу на ефективність функціонування сільськогосподарського підприємства.

Величина власного капіталу є важливою економічною категорією, оскільки вказує на платоспроможність підприємства. Особливістю цієї категорії є невизначеність власного капіталу з точки зору його місцезнаходження на підприємстві. Головним інформативним показником будь-якого економічного суб'єкта вважається показник рівня його власного капіталу.

Сучасне бізнес-середовище посилює прояв методологічних проблем сутності, функцій та оцінки власного капіталу, методики його обліку та відображення у звітності. Забезпечення належної організації обліку власного капіталу в контексті законодавчих змін створює передумови для ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств [121].

На сільськогосподарських підприємствах здебільшого взагалі не приділяють уваги забезпеченню точності відображення в бухгалтерському обліку реальної суми власного капіталу, що є стереотипом, успадкованим від адміністративно-командної економіки. Проте в ринкових умовах ігнорування необхідності відображення реальної суми власного капіталу нерідко призводить до рейдерського захоплення підприємств, акції яких скуповуються практично за демпінговими цінами.

Реальний власний капітал сільськогосподарського підприємства постійно змінюється, що зумовлено специфічними особливостями галузі. Внаслідок обмеженості земельних ресурсів тенденцією є постійне зростання вартості сільськогосподарських угідь. Недоліки в методології бухгалтерського обліку призводять до викривлення реальної величини власного капіталу. Існуюча методика бухгалтерського обліку власного капіталу ґрунтується на фінансовій концепції збереження капіталу, за якою він вважається незмінним, оскільки активи підприємства мають обліковуватись за їх історичною вартістю [15]. Звідси витікає так звана статична теорія балансу, яку сповідував Г. Нікліш (1876- 1946), послідовник видатного швейцарського вченого Й. Ф. Шера (1846- 1924).

Аналітичне осмислення даної проблеми дає підстави вважати, що більш адекватною фінансовій концепції збереження власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах у сучасних умовах є теорія динамічного балансу Е. Шмаленбаха (1873-1955), оскільки вона забезпечує можливість відображати рух капіталу (отже і його зміни) на різних фазах його кругообігу [15]. Адже власний капітал не є константою, а динамічно змінюється під впливом низки чинників. Насамперед треба зазначити, що в ринкових умовах

змінюється «вартість» кожного підприємства, оскільки всі активи, узагальненим уособленням яких є статутний або пайовий капітал, є таким же товаром, як і будь-які інші. Адже вони складаються з таких самих предметів і засобів праці, які призначені для продажу. Закон попиту-пропозиції, на основі якого формуються ціни на продукцію, товари, роботи і послуги, неминуче зумовлює динамічні зміни вартості активів підприємств, урівноважуючи попит-пропозицію в даному випадку вже стосовно сукупної їх вартості загалом, оскільки інакше неможливо досягти ринкової рівноваги. Її абстрактна модель може бути зображена як наявність всіх без винятку активів, незалежно від того, знаходяться вони на складах чи в експлуатації – з одного боку, та загальний платоспроможний попит на них – з іншого.

Таким чином, через те, що ціна активів у ринкових умовах не може бути постійною, неминуче змінюється і їх загальна вартість, тобто, статутний чи пайовий капітал. Проте за існуючою методикою бухгалтерського обліку реальна вартість активів невідома, оскільки жодного коригування їхньої оцінки у відповідності з кон'юнктурою ринку не проводиться.

З метою забезпечення адекватного відображення реальних змін власного капіталу підприємства ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН необхідно проводити коригувальні записи за першим або другим рахунком. Водночас формування власного капіталу сільськогосподарського підприємства не ув'язується з його реальним кругообігом. Наприклад, коли розглядати його сутність з позицій класичної економічної теорії, то тлумачення: «Капітал – це вартість, яка приносить додаткову вартість», означає тісний взаємозв'язок формування суми першого з масою отриманого сільськогосподарським підприємством прибутку. На практиці такої залежності, зазвичай, не спостерігається не тільки на сільськогосподарських підприємствах із незначною масою отриманого за рік прибутку, але й на таких, де вона є досить великою, і навіть за умови, що її більша частина спрямовується на фінансування капітальних інвестицій, тобто на приріст статутного капіталу [50].

На наш погляд, будь-які зміни власного капіталу досліджуваного сільськогосподарського підприємства повинні бути адекватно відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку: 40 «Зареєстрований капітал» або 42 «Додатковий капітал» – не дивлячись на додаткові витрати пов'язані з коригуванням установчих документів.

Основу власного капіталу підприємства складає статутний капітал, розмір якого, як правило, зафіксований в установчих документах. Він впливає на організацію аналітичного обліку, в основу побудови якого повинні бути покладені конкретні функції, що виконуються статутним капіталом і визначають необхідність його створення. Обов'язковість створення статутного капіталу передбачена законодавством для підприємств і товариств різних форм власності, а його розмір - лише для господарських товариств.

Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку забезпечило реформування системи бухгалтерського обліку і вдосконалення форм та змісту фінансових звітів. З метою підвищення інформаційного забезпечення користувачів звітності щодо наявності та руху власного капіталу й уніфікації методики представлення елементів звітних форм обґрунтовано необхідність удосконалення порядку відображення статутного капіталу в балансі шляхом введення замість статті «Статутний капітал» додаткових статей – «Оплачений статутний капітал» і «Оголошений (зареєстрований) статутний капітал» та внесення змін у структуру статей розділу I пасиву балансу.

Зростання обсягу інвестицій в діяльність вітчизняних сільськогосподарських підприємств вимагає отримання ширшої інформації порівняно з показниками фінансової звітності. Задоволення такої потреби можливе за рахунок розробки внутрішньої звітності.

З метою удосконалення підготовки інформації про сформований власний капітал і зміни в ньому, на наш погляд, потрібний комплект форм внутрішньої звітності, який повною мірою розкриє бухгалтерський аспект формування, використання та руху власного капіталу сільськогосподарського підприємства:

Звіт про фінансові результати та структуру власного капіталу – відомості про джерела формування власного капіталу, його поповнення і фінансові результати за звітний період, Звіт про джерела формування майна підприємства – містить відомості про власний капітал і зобов'язання підприємства. Дані звіти узагальнюють облікову інформацію у відповідних аналітичних розрізах [13].

Так, виходячи із складових власного капіталу, доцільно використовувати форми первинних документів для повного і розширеного обліково-інформаційного забезпечення власного капіталу (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Типові форми внутрішніх первинних документів з обліку складових власного капіталу

Назва документа	Призначення
Реєстр власників підприємства	інформує про право власності засновників на майно, яке вноситься в оплату придбаних ними акцій при державній реєстрації підприємств
Відомість-розрахунок переоцінки активів	відображає дооцінку (уцінку) активів та їх зносу
Акт вилучених часток власного капіталу	засвідчує 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	Відображає заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу

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. Таким чином, проблема полягає в тому, що встановлені форми фінансової звітності не забезпечують керівництво необхідною інформацією, а форми внутрішньої звітності, які б могли надати таку інформацію, не розроблені. Розв'язок цієї проблеми полягає у розробленні системи внутрішньої звітності про капітал. Така звітність буде містити більш ширші дані і дасть змогу досліджуваному підприємству, відповідно, розрахувати більшу кількість показників порівняно з регламентованою

фінансовою звітністю (табл. 3.4).

Таблиця 3.2

Перелік внутрішньої звітності власного капіталу

Назва	Характеризує
Звіт про резервний капітал	Надходження та витрати резервного капіталу та співвідношення резервного до статутного капіталу
Звіт про неоплачений капітал	Дані про оплачений та прострочений оголошений капітал
Рух власного капіталу	Рух складових власного капіталу за додатковими сегментами, що не відображаються у формі 4 «Звіт про власний капітал» із врахуванням мінімального розміру статутного капіталу (законодавчо встановленого) та перевищення власного капіталу
Звітність переоцінки необоротних активів	Необоротні активи за результатами переоцінки, суми переоцінки

Прийняття управлінських рішень, пов'язаних із власним капіталом, вимагає подання інформації, що розкриває наявність та рух складових капіталу за певний звітний період.

Джерелами інформації для заповнення наведених вище форм виступають дані, отримані із рахунків бухгалтерського обліку та запропонованих внутрішніх звітностей. Форми внутрішньої звітності мають бути побудовані таким чином, щоб спрогнозувати структуру власного капіталу та не допустити порушення у формуванні та структурі власного капіталу. У Додатку ? нами розроблений звіт про резервний капітал, який розкриває наявність та рух резервного капіталу за певний звітний період.

Пропонується в наказі про облікову політику зазначити оптимальне співвідношення між статутним і резервним капіталом та 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.

Показники розробленої внутрішньої звітності створюють передумови для управління формуванням і змінами власного капіталу за рахунок оцінки

відповідних показників (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Напрями аналітичних оцінок стану та ефективності використання власного капіталу сільськогосподарського підприємства

№ з/п	Напрямок	Зміст
1	Оцінка способів і виявлення потенційних можливостей формування власного капіталу	Виявлення потенційних джерел і оцінка ефективності формування власного капіталу
2	Оцінка динаміки складових власного капіталу	Визначення змін у структурі власного капіталу та їх оцінка
3	Аналітична оцінка фінансової стійкості підприємства	Визначення показників співвідношення власного капіталу до залученого з урахуванням стратегії розвитку підприємства
4	Оцінка ефективності використання власного капіталу	Оцінка впливу вартості власного капіталу на фінансову стійкість і платоспроможність, впливу прибутку на власний капітал

Застосування викладених пропозицій сприятиме розвитку методики бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом з можливістю здійснити оцінку джерел формування і змін власного капіталу, що забезпечить розробку практичних рекомендацій з покращання фінансового стану досліджуваного підприємства.

Також, одним з основних напрямків удосконалення обліку та засобом отримання правильної, своєчасної та оперативної інформації про власний капітал є впровадження сучасних комп'ютерних технологій. Збільшення обсягу економічної інформації, підвищення вимог до обліку, розвиток інформаційних технологій погребує вдосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку.

Розвиток сучасних інформаційних технологій обробітку інформації також спонукає до запровадження нових форм документування та звітності, побудова на їх основі як поточного, так і стратегічного планування. Запропоновані форми доцільно використовувати щодо складових елементів власного капіталу в програмних засобах автоматизації облікової роботи. Це дасть змогу створити єдину базу даних управління підприємством із залученням фахівців різного напрямку, спростити обробку та використання облікової інформації.

Умовою ефективного формування інформаційної системи щодо власного капіталу є створення надійних комп'ютеризованих систем для обробки інформації про утворення і зміни складових власного капіталу агропромислових підприємств. Програмні продукти, що використовуються підприємством при комп'ютеризації бухгалтерського обліку передбачають автоматизацію цього процесу, тобто спрощують технологічний процес обліку. Дані з облікових документів програма автоматично переносить на рахунки бухгалтерського обліку, отже в будь-який момент можна визначити суму власного капіталу господарюючого суб'єкта. Введена і систематизована інформація зберігається в пам'яті комп'ютера, що дає змогу швидко знайти потрібну інформацію [13].

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

Як свідчать результати дослідження, у процесі автоматизації системи управління власним капіталом доцільно поєднувати нові програмні комплекси з використовуваними підприємством у розрізі бухгалтерського обліку, об'єднувати сформовані облікові бази даних про стан власного капіталу підприємства в єдиний інформаційний банк даних. Для цього найкращим чином слугують пропоновані пакети прикладних програм, що можуть виконувати завдання з обліку операцій руху власного капіталу, формування та зміни статутного капіталу, формування додаткового та резервного капіталу, розподілу та використання чистого прибутку [34].

Для кваліфікованого бухгалтера надзвичайно важливим є вміння організувати ведення обліку власного капіталу та роботу бухгалтерії з використанням сучасних інформаційних технологій. До функцій бухгалтера

входять обов'язки, пов'язані з впровадженням комп'ютерної інформаційної системи підприємства, підтриманням її в актуальному стані, забезпечення її постійного розвитку та пристосування до особливостей діяльності підприємства.

Розв'язання задач руху власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН з використанням комп'ютерних систем забезпечить можливість оперативної обробки інформації для обліку, контролю, аналізу та управління за відповідний проміжок часу, сприятиме підвищенню точності й достовірності облікових даних.

Для забезпечення бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємстві ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН в умовах застосування комп'ютерних технологій повинні входити: центральний комп'ютер (сервер), в базі даних якого накопичується вся поточна інформація про дані операції на підприємстві; автоматизовані робочі місця директора, бухгалтера та інших працівників; автоматизоване місце касира, яке оснащено контрольно-касовим апаратом, пов'язаним з центральним сервером.

На ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН для обліку та аналізу власного капіталу підприємства використовуються 2 основні програми: «1С: Підприємство» та Microsoft Excel 2010 (рисунок 3.6 та 3.7).

«1С: Бухгалтерія для України» дає можливість формувати, корегувати й реєструвати всі необхідні первинні документи та додатки до них.

Microsoft Excel 2010 на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН застосовують:

- для формування документів без різноманітних розрахунків, що мають табличне представлення;
- для створення графіків і діаграм, які дістають дані для побудови з комірок таблиць.

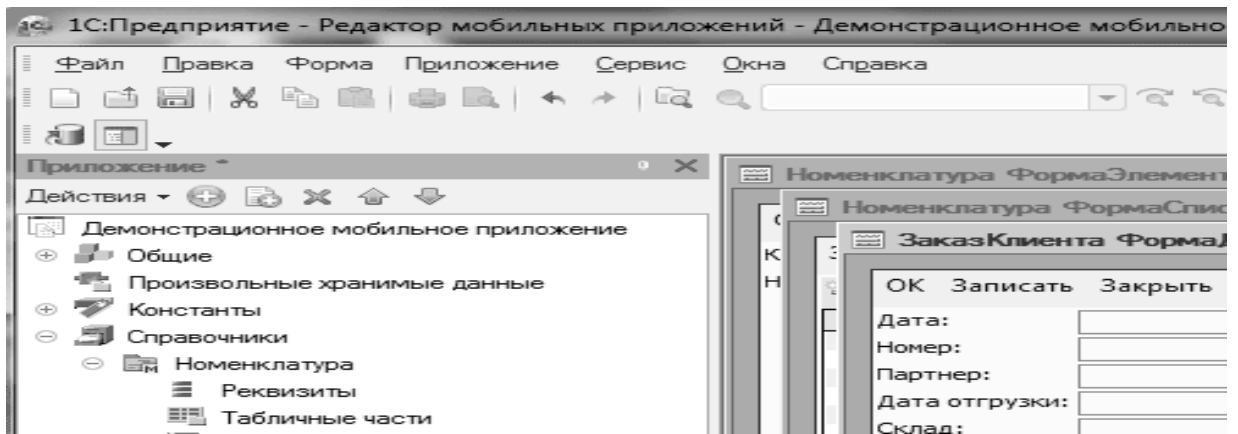


Рис. 3.6. Обробка інформації в «1С: Підприємство» для обліку та аналізу власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН

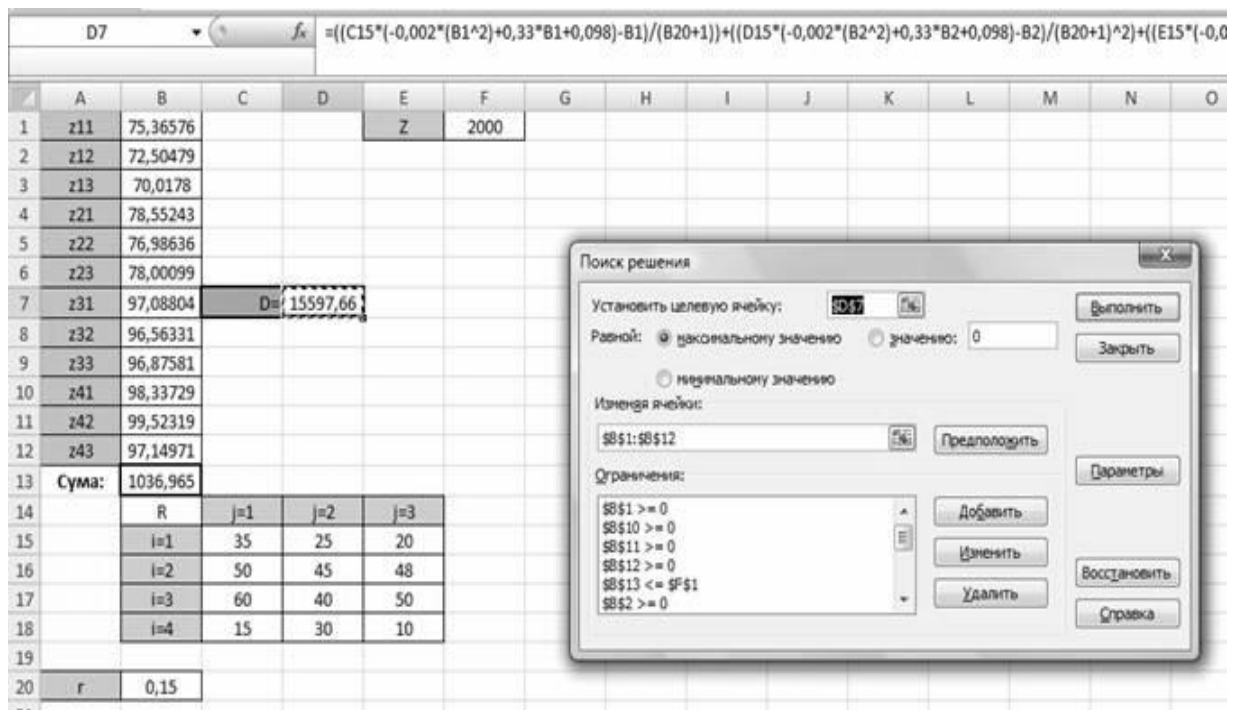


Рис. 3.7. Обробка інформації в в Microsoft Excel 2010 для обліку та аналізу власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН

Удосконалення обліку власного капіталу на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН можна досягти за допомогою використання комп'ютерних систем та технологій як засобу обробки бухгалтерських операцій. На ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН необхідно і далі використовувати програму «1С: Підприємство», що дасть змогу вирішувати в комплексі задачі бухгалтерського

обліку операцій із власним капіталом та, крім того, мати змогу здійснювати аудит з використанням комп'ютерних інформаційних систем.

Інформаційна система створюється для конкретного об'єкта, в даному разі – для підприємства та його бухгалтерії. Ефективна інформаційна система враховує різницю між рівнями управління, сферами дій, а також зовнішніми обставинами і надає кожному рівню управління тільки ту інформацію, яка необхідна йому для ефективної реалізації функцій управління [11].

Для створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку на ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН може бути використане широке коло програмних засобів. Представлені на ринку програмні продукти різноманітні за охопленням функцій, що реалізуються, принципами побудови, технологією ведення обліку, адаптаційними властивостями, цінами й іншими ознаками. Щоб зорієнтуватися в різноманітті програм, потрібна класифікація програмних засобів, що використовуються при створенні комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Така класифікація дозволить бухгалтеру ПП «Агрофірма Батьківщина» правильно вибрати необхідну програму або при необхідності перейти від використання однієї програми до роботи з іншою. Виробникам програмного забезпечення класифікація дозволяє знайти своїх клієнтів, визначити напрями розвитку та сфери застосування своїх розробок. Залежно від поставлених цілей в основу класифікації можуть бути покладені різні ознаки, тому будь-яка класифікація має достатньо умовний характер.

Відомі два підходи до класифікації програмного забезпечення бухгалтерського обліку власного капіталу – застосування розгорнутих (багатофакторних) та інтегральних класифікацій.

Розгорнута класифікація базується на безлічі найрізноманітніших ознак, серед яких можна виділити: ступінь охоплення завдань обліку власного капіталу, концепцію побудови інформаційної моделі бухгалтерського обліку власного капіталу, спосіб побудови програмної системи, можливість розширення складу базових облікових функцій та інші.

Серед них три базові ознаки визначають відмінності в концепціях побудови програмного забезпечення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, а саме: концепція побудови інформаційної моделі бухгалтерського обліку власного капіталу, спосіб побудови програмної системи і можливість розширення складу її базових облікових функцій.

На відміну від розгорнутої, інтегральна класифікація групує програмне забезпечення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку власного капіталу одночасно за деяким набором ознак. Найбільш широко застосовуються дві інтегральних класифікації програмних засобів комп'ютерної системи бухгалтерського обліку.

В основі першої інтегральної класифікації лежить розмір господарюючого суб'єкта. Відповідно до цієї ознаки комп'ютерної системи бухгалтерського обліку поділяють на системи, призначені для малих, середніх і великих підприємств. Така класифікація має два основних недоліки. По-перше, замість класифікації систем автоматизації обліку за деякими споживчими властивостями і принципами побудови розглядається класифікація підприємств як споживачів програмних продуктів. Фактично класифікація програм підміняється класифікацією їхніх користувачів. По-друге, саме поняття розміру підприємства занадто розмите, щоб бути єдиним критерієм для віднесення систем до певного класу.

Як правило, в основу градації підприємств покладають відразу кілька ознак: середньооблікова чисельність працівників, обороти за період, чисельність працівників бухгалтерії, розподіл працівників за ділянками обліку, обсяг первинної документації та звітний період, кількість господарських операцій та ін.

Правильно було б основою такої класифікації вважати чисельність працівників бухгалтерії, оскільки при значних об'ємах інформації має місце розподіл функцій між працівниками, що впливає на вибір програмних продуктів, використовуваних при створенні комп'ютерної системи бухгалтерського обліку.

Друга інтегральна класифікація програмного забезпечення КСБО отримала досить широке розповсюдження в середині 90-х років минулого століття, враховує водночас кілька критеріїв: функціональні можливості системи і сферу її застосування; принципи побудови системи; особливості адаптації до умов користувача; особливості супроводу та технічної підтримки. З цих позицій системи автоматизації бухгалтерського обліку власного капіталу поділяються на такі класи: міні-бухгалтерія; інтегрована система бухгалтерського обліку; інструментальна система (бухгалтерський конструктор); бухгалтерський комплекс; бухгалтерський комплекс корпоративної інформаційної системи управління підприємством; індивідуальні системи автоматизації бухгалтерського обліку; окремі ділянки обліку.

За результатами розгляду вищезазначених підходів до автоматизації бухгалтерського обліку власного капіталу розроблено модель алгоритмів облікових процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність і рух власного капіталу ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Сою» НАН (рис. 3.8).

Так, на першому рівні (АРМ Б I) повинно здійснюватися збирання та реєстрація первинної інформації про власний капітал, формування локальної бази даних, яка включає нормативні вимоги щодо обліку власного капіталу.

На другому рівні (АРМ Б II) мають відбуватися прийом, аналіз та обробка бухгалтерською службою підприємства інформації про власний капітал, що була сформована спеціалістами першого рівня.

На третьому рівні (АРМ Б III) повинні завершуватися процес формування локальної бази даних та обробки облікової інформації щодо власного капіталу, отриманої з нижчих рівнів і прийняття на її основі управлінських рішень. Також на цьому рівні відбувається контроль та аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства та формування звітності про власний капітал.

Впровадження запропонованої моделі на практиці дозволить автоматизувати робочі місця облікового персоналу підприємства ДПДГ

«Тучинське» НВЦ «Соє» НАН, істотно підвищивши при цьому продуктивність їхньої праці на ділянці обліку власного капіталу.

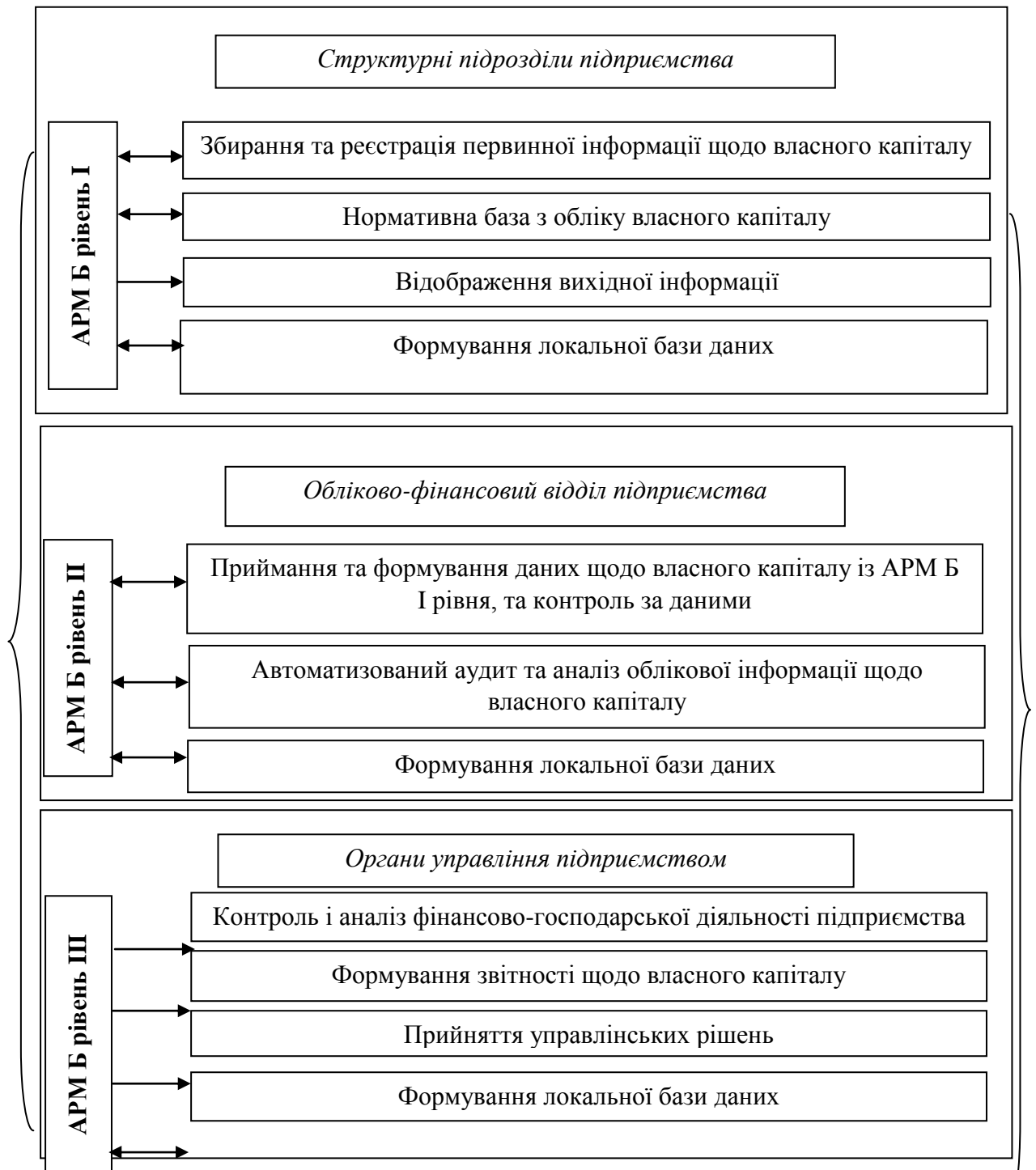


Рис. 3.8. Модель облікових процедур автоматизованої обробки інформації про наявність і рух власного капіталу підприємства

Висновки з даного дослідження. Застосування комп'ютерних технологій в обліку сприятиме швидкому обробленню інформації щодо формування та використання складових власного капіталу, своєчасному представленню її

керівному персоналу підприємства та прийняттю, на її основі, ефективного управлінського рішення.

Застосуванням комп'ютерів вирішує проблеми оперативності даних щодо операцій із власним капіталом. Якщо за паперових форм обліку операцій нагромадження даних в облікових регістрах обчислення підсумків та перенесення даних між обліковими регістрами потребують великих затрат ручної праці та завжди пов'язані з імовірністю допущення помилок, то в разі застосування комп'ютерів – ці операції виконуються без участі людини.

Отже, розвиток ринкових відносин, активізація діяльності сільськогосподарських підприємств та її висока ризиковість вимагають створення ефективного механізму покриття можливих негативних наслідків шляхом формування власного капіталу у всіх аграрних формуваннях.

Основними шляхами удосконалення обліку власного капіталу у сільськогосподарському підприємстві є:

- удосконалення форм первинної документації;
- удосконалення форм звітності;
- удосконалення аналітичного і синтетичного обліку складових власного капіталу;
- покращення існуючого методологічного забезпечення обліку капіталу;
- застосування комплексу форм внутрішньої звітності, який повною мірою розкриє бухгалтерський аспект формування, використання та руху власного капіталу сільськогосподарського підприємства;
- впровадження сучасних комп'ютерних технологій для забезпечення бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємстві.

Організація обліку власного капіталу має велике значення для сільськогосподарських підприємств. Значною мірою від уміло організованого обліку буде залежати ефективність управління поточною господарською діяльністю підприємства і, що надзвичайно важливо, – стратегія його розвитку на перспективу.

Висновки до розділу 3

Отже, аудит власного капіталу є одним із найважливіших напрямків проведення аудиту, оскільки він є гарантією стабільної роботи підприємства, ефективності і прибутковості його діяльності, у результатах аудиту власного капіталу зацікавлені як внутрішні, так і зовнішні користувачі фінансової звітності.

Методика аудиту власного капіталу враховує особливості його формування і включає в себе такі складові: перевірка установчих документів, ідентифікація суб'єкта, підтвердження легітимності зареєстрованого (пайового) капіталу, методи оцінки часток засновників, організаційно-правову форму підприємства, види додаткового капіталу та період створення господарюючого суб'єкта, достовірність обліку та відповідність його встановленим методологічним засадам.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення науково – практичного завдання, що полягає в удосконаленні теоретико-методичних підходів та розробці практичних рекомендацій щодо обліку та аудиту власного капіталу підприємств. За результатами дослідження зроблено такі висновки:

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

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

3. Законодавча і нормативно-правова база покликана забезпечити однакове розуміння і дотримання єдиних принципів контролю в організації діяльності кожного підприємства. Дослідження нормативно-правових документів дають змогу під час проведення обліку та аудиту власного капіталу

підтвердити реальність і достовірність відображення власного капіталу у фінансовій звітності та відповідність операцій з ними чинному законодавству. Але нормативна база України з обліку і аудиту власного капіталу повинна бути приведена у відповідність з новим механізмом господарювання, а проблемні питання щодо обліку та аудиту власного капіталу слід вирішувати як організаційно так і економічно. Оскільки процес формування власного капіталу супроводжується рядом проблем, що впливає на управлінський аспект фінансових рішень на підприємстві. Визначені проблеми потребують подальшої детальної розробки як в теорії, так і в практиці та можуть бути вирішені лише за умови вдосконалення чинного законодавства.

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

5. Підводячи підсумок після вивчення питання стосовно методики обліку власного капіталу можна сказати, що залежно від організаційно-правових форм вітчизняних підприємств, обумовлюються і особливості обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності для кожного конкретного їх типу. Дослідження цих особливостей та методичне забезпечення обліку власного капіталу на підприємствах відповідно до організаційно-

правової форми підприємства є важливим елементом удосконалення методології бухгалтерського обліку, оскільки сприяє підвищенню повноти та достовірності інформації про фінансово-майновий стан різних типів підприємств у фінансовій звітності. Облік власного капіталу ведуть на рахунках 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Регістрами аналітичного обліку виступають Журнал- ордер №7, та відомість аналітичних даних №7.1, 7.2, 7.4. Інформація про зміни у власному капіталі відображається у звіті про власний капітал.

6. Письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших його завдань. Дослідження доводять, що своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту.

В аудиторському звіті, що узагальнює результати аудиту власного капіталу ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Сою» НАН відзначено: «...аудиторська перевірка показала, що бухгалтерська річна звітність підприємства достовірна і складена відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючих в Україні, звітність складена відповідно дійсним обліковим даним, система бухгалтерського обліку відповідає вимогам українського законодавства і дає достовірне і дійсне уявлення про фінансовий стан товариства станом на 31.12.2016 року».

7. Одним із напрямків вдосконалення обліку власного капіталу на підприємстві є його раціональна організація. Нами бул запропоновано запровадити на підприємстві комплект внутрішньої документації яка б полегшала контроль за рухом власного капіталу, обробку інформації, кращого наглядного сприйняття інформації. З метою удосконалення підготовки інформації про сформований власний капітал і зміни в ньому, на наш погляд, потрібний комплект форм первинних документів, які повною мірою розкрють бухгалтерський аспект формування, використання та руху власного капіталу сільськогосподарського підприємства. Також запропоновано використовувати форми внутрішньої звітності, така звітність буде містити більш ширші дані і

дасть змогу досліджуваному підприємстві, відповідно, розрахувати більшу кількість показників порівняно з регламентованою фінансовою звітністю.

Застосування викладених пропозицій сприятиме розвитку методики бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом з можливістю здійснити оцінку джерел формування і змін власного капіталу, що забезпечить розробку практичних рекомендацій з покращання фінансового стану досліджуваного підприємства.

8. Також, одним із напрямків удосконалення обліку та засобом отримання правильної, своєчасної та оперативної інформації про власний капітал є впровадження сучасних комп'ютерних технологій. Тому нами було розроблено для ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН модель алгоритмів облікових процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність і рух власного капіталу.

Впровадження запропонованої моделі на практиці дозволить автоматизувати робочі місця облікового персоналу підприємства ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН, істотно підвищивши при цьому продуктивність їхньої праці на ділянці обліку власного капіталу.

9. Виділені наступні завдання внутрішнього аудиту: контроль за збереженням і ефективним використанням активів підприємства; своєчасне дотримання вимог діючого законодавства і політики керівництва підприємством; забезпечення ефективного функціонування підприємства, її фінансової стійкості і перспектив розвитку; формування у власника достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Необхідною умовою ефективності внутрішнього аудиту є дотримання його принципів, основними з яких є: принцип незалежності, принцип повноти, принцип єдності, принцип визначеності, принцип економічності, принцип узгодженості, принцип матеріальної зацікавленості кадрів аудиторської діяльності в достовірності, оперативності підготовки даних аудиту, принцип циклічності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с.
2. Аракелян А. Г. Теоретичні підходи до визначення категорії «власний капітал» [Електронний ресурс] / А. Г. Аракелян, Т. Б. Кузенко // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_83130.doc.htm.
3. Аудит : учебное пособие / под ред. к. э. н., доц. Майданевича П. Н., к. э. н., асс. Волошиной Е. И. – Симферополь : ЧП «Предприятие Феникс», 2008. – 700 с.
4. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах / Л.В. Безкоровайна // Журнал МНУ ім. В.О.Сухомлинського. – 2015. – Вип. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/200.pdf>.
5. Белова, Ирина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ирина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.
6. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
7. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні звязки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.
8. Белова І.М. Аналітичні процедури в аудиті. / І.М. Белова, К. Воробей // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-

практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.94 -97.

9. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ. – 2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.

10.Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.

11.Белік В.Д. Внутрішній контроль діяльності підприємства: організаційно-методичний підхід: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд екон. наук.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Д. Белік. – Житомир, 2011. – 21 с.

12. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент: навчальний курс / І. А. Бланк. – 2-е вид, перероб. і доп. – К.: Эльга, Ника – Центр, 2004. – 656 с.

13.Блідченко Т. Інформаційні технології як важлива складова аналітичної роботи підприємства / Т. Блідченко // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вінниця: Центр підготовки навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2014. – Вип. 17. – С. 57– 60.

14.Бобяк А.П. Організаційно-методичні аспекти обліку власного капіталу на підприємствах/ А.П. Бобяк// Научно-практический журнал “Экономика и управление”.– Симферополь: Национальная академия природоохранного и курортного строительства, 2011. – № 1. – С. 91-95.

15.Бобяк А.П. Проблеми обліку власного капіталу в ринкових умовах/ А.П. Бобяк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. Випуск 1(6). – К.: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2011. – С. 15-23.

16. Боднарчук А. В. Сутність власного капіталу як об'єкта обліку та аналізу [Електронний ресурс] / Боднарчук А.В. // Ефективна Економіка. – 2013. -№ 8.
17. Бралатан В. Методика аудиту статутного капіталу як основної частини власного капіталу підприємств / В. Бралатан, Т. Горобець // Економічний аналіз. - 2010. - № 6. – С. 386-388.
18. Бралатан В. П. Застосування аналітичних процедур в аудиторській практиці / В. П. Бралатан, Л. І. Федоришина, О. Л. Пльонсак // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(1). - С. 176-181.
19. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
20. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
21. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
22. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.
23. Бруханський, Р. Ф. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – №4 (8), Ч. 2. С. 247- 252.
24. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
25. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. - Житомир: ЖДТУ, 2011 - №1 (43). - С. 28.

26.Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: 2008. – № 2(44). – С. 31-42

27. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

28. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. / Ф.Ф. Бутинець– Житомир: ПП „Рута”, 2004. – 672 с.

29. Варічева Р.В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу підприємстві / Варічева Р.В., Боримська К.П.. // вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – №3.

30.Василенко А. Первинні документи: правила складання та застосування / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 16. – С. 9 -17.

31. Вдовиченко К.М. Сутність власного капіталу та особливості його обліку на підприємстві / К.М. Вдовиченко // SWorld. -2016. - № 15-22. – С.176-190.

32.Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

33.Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. [Навч. пос. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н., проф.М.Д. Корінька – Фастів: «Поліфас», 2006. – 440 с.

34.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. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 327-332.

35. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах/ П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Т.: Економічна думка, 2003. – 480 с.

36.Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті / І. І. Гончар // Інституційний депозитарій Державного вищого навчального закладу

«Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». - 2011. - № 1. - С. 362-368.

37. Гончарук Я.А., Аудит: Навч. Посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький – Львів: Світ, 2002. – 296 с.

38. Господарський кодекс України: від 16.01.03. №436-IV.

39. Гуменюк, Олена. Забезпечення оцінки фінансового стану підприємства [Текст] / Олена Гуменюк // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 101-103.

40. Гуменюк, Олена Аналітичні інструменти управління підприємством [Текст] / Олена Гуменюк // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 104-106.

41. Гуренко Т.О. Сучасний погляд на власний /Т.О. Гуренко // Національний університет біоресурсів і природокористування Україн. – 2013. – С. 68-76.

42. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

43. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

44. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

45. Дідоренко, Тетяна. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Коробій // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 19-21.

46. Дідоренко, Тетяна. Проблемні аспекти інноваційного розвитку економіки вітчизняних підприємств [Текст] / Тетяна Дідоренко, Святослав Паряк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 153-155.

47. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку // Т.В.Дідоренко // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/1/18.pdf>

48. Дорош Н.І. Зміст аудиторського процесу, його стадії та етапи / Н.І Дорош //Управління розвитком . - 2011. - С. 43-47.

49. Душко З.О. Методичні аспекти аудиту власного капіталу / З.О. Душко // Управління економікою. — 2011. — № 2. — С. 22–25.

50. Железняк Н.В. Проблемні аспекти обліку власного капіталу сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Железняк Н.В. Теоретические и практические научные инновации. – С. 33-35. – Спосіб доступу http://конференция.com.ua/files/image/konf_13/doklad_13_7_08.pdf

51. Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 121-122.

52. Завитій О. П. Аудит [Електронний ресурс] : консп. лекцій / О. П. Завитій. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 96 с.
53. Завитій, Ольга Внутрішній аудит на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 149-152.
54. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – 2-ге вид. , перероб. і доп. – К: Т-во «Знання», КОО, 2003. – 327 с.
55. Заулічная Р.В Нормативне регулювання обліку капіталу / Р.В. Заулічная С.В. Скрипник // Збірник тез та повідомлень магістерської Інтернет-конференції.- 2014. - С.23-25.
56. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В. Івахненко 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008.
57. Іляшенко С.М. Проблеми і перспективи ринково-орієнтованого управління інноваційним розвитком: монографія / За ред. д.е.н., професора С.М.Іляшенко. – Суми: ТОВ «Друкарський дім «Папірус», 2011. – 644 с.
58. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств №291 від 30.11.99 р.
59. Калініна А.В. Підходи до управління власним капіталом підприємства / А.В. Калініна // Економічні науки. – 2012. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bulletin.uabs.edu.ua/store/eco/2012/b5dcefaac969747beb6b07fa647b878b.pdf>.
60. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навч. пос. /М.Ю. Карпушенко – ХНАМГ, 2011. - 64-66 с.
61. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент: Навч.пос. / За ред. проф. Г. Г. Кірейцева. Вид. третє, перероб. і доп. – К.: ЦНЛ, 2004. – 531 с.

62. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. / Клименко О. В. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
63. Козяр, Світлана. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.
64. Коваль Л.В. Власний капітал: облік та представлення в звітності, в контексті національних та міжнародних стандартів / Л. В. Коваль, В.В. Горбатюк
65. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року). Міжнародна федерація бухгалтерів / Пер. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014. – 136 с.
66. Конституція України (основний закон). Прийнята ВР України від 28.06.1996 р.
67. Коркушко О.Н. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах АПК / О.Н. Коркушко // Подільський державний аграрно-технічний університет. – 2013. - №9. – С.158-165.
68. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л.П. Кулаківська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004 – 568 с.
69. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 576с.
70. Литвин Ю.Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві / Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин, В.С. Совінський та інші. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 374 с.
71. Лукава І.М. Місце внутрігосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством / І.М. Лукава// Агроінком. – 2008. – № 3-4. – С. 94–98 107.

72.Майданевич Ю.П. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах молочної промисловості / Ю.П. Майданевич. – Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(40). – С. 118-129.

73.Мельник Н.Г. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення / Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6 (44). – С. 324-329.

74.Мельник Н.Г. Витрати на управління: історія розвитку облікової категорії [Електронний ресурс] / С. В. Сисюк, Н. Г. Мельник // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 216-218.

75.Мельничук В.В. Питання формування та обліку статутного капіталу аграрних підприємств / В.В. Мельничук// Вісник ~~Вісник~~ Рівненського державного технічного університету. Економіка. Збірник наукових праць. - 2012. - № 1(14).- С.103-115.

76. Міжнародний стандарт аудиту 200 «загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» : видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

77. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності» : видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

78. Міжнародний стандарт аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» 1. : видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

79. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази»: видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

80. Міжнародний стандарт аудиту 501 «Аудиторські докази - додаткові міркування щодо відібраних елементів» : видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

81. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури»: видання 20134 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.

82. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»: видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>.
83. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 р. частина 1 / Пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2014, - 978 с.
84. Мочан А.О. Власний капітал як об'єкт обліку та аналізу / А.О. Мочан, З.Л. Бандура // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. - №8. – С. 1144-1148
85. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: Посібник / С.В. Мочерний- К.: Академія, 1998. — 463 с.
86. Надбережна Т.А. Вплив структуризації власного капіталу на організацію бухгалтерського обліку / Т.А. Надбережна // Економічні науки. – 2010. – № 15(1).
87. Наказ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування», затверджений Міністерством фінансів України 30.11.1999 № 291, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 892/4185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
88. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
89. Нестеренко С.С. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності / С.С. Нестеренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.
90. Никонович М. О. Організація і методика аудиту: навч. посібник / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; за ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2009. – 472 с.

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

92.Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник/ М.Ф. Огійчук – К.: Вища школа, 2007. - 979 с.

93.Остапчук Т.П. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями / Т.П. Остапчук // – Вісник ЖДТУ.2011 – № 1(27). – С. 127.

94.Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

95.Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

96.Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

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

98. Петренко Н.І. Використання аналітичних процедур в аудиті операцій із зареєстрованим капіталом / Н.І. Петренко // Глобальні та національні проблеми економіки. -2015. №7.- С. 849-854.

99. Петришина Н. С., Греснюк О. О. Порівняльна характеристика категорії власний капітал за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Н. С. Петришина, О. О.Греснюк // Облік і аудит. Наука й економіка. – 2013. – №1(29). – С.74–79.

100. Пилипчук Н.М. Аудит власного капіталу та шляхи його подальшого удосконалення / Н.М. Пилипчук // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2013. №2/1. – С.91-94.

101. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями) від 30.11.1999 р. № 291.

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

103. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.

104. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. №290.

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

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

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

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

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

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

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

112. Про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Положення затвержене Наказом N 49/121. Міністерства фінансів України та Фондом державного майна України від 26.01.2001 р.

113. Пуцентейло, Петро. Прикладні аспекти обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства [Текст] / Петро Пуцентейло // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 123-126.

114. Пуцентейло, Петро. Шляхи удосконалення аналітичного забезпечення управління в аграрному бізнесі [Текст] / Петро Пуцентейло // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 196-198.

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

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

117. Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена //

Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.

118. Савченко В.Я. Аудит: Навч. пос. / В. Я. Савченко; Мін-во освіти і науки України: - К.: КНЕУ, 2002. - 322с.

119. Сафарова А. Методика аудиту власного капіталу / А.Сафарова //Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки.- 2015. - №1. – С.59-64.

120. Скирпан, О. П. Фінансовий облік : навч. посіб. /О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 421 с.

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

122. Сметанко О.В. Внутрішній аудит як ефективний інструмент управління підприємством / О.В. Сметанко // Наукові праці НУХТ. – 2011. – №34. – С. 108 – 112.

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

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

125. Спільник, Ірина. Аналітична оцінка якості прибутку підприємства за показниками фінансової звітності [Текст] / Ірина Спільник // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 219-221.

126. Спільник, І. В. Проблемні аспекти аналізу власного капіталу підприємства. [Текст] / І. В. Спільник // Інноваційні засади управління підприємствами в умовах сталого розвитку: матеріали П'ятої Всеукраїнської науково-практичної конференції пам'яті почесного професора ТНТУ, академіка НАН України М. Г. Чумаченка, (Тернопіль, 25 березня 2016 року) / МОН

України, ТНТУ ім. І. Пулюя [та ін.]. – Тернопіль: ФОП Паляниця В.А., 2016. – С. 99-100.

127. Спільник, І.В. Аналіз в обґрунтуванні товарно-асортиментної політики підприємства. [Текст] / І.В. Спільник // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики» . - Мукачево, 2017. С. 169 - 171.

128. Столяр Л.Г. Планування внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України [Електронний ресурс] / Л.Г. Столяр // – Режим доступу:http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4.pdf

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

130. Сурніна К.С Аналітичні процедури при аудиті власного капіталу підприємств хлібопекарної / Сурніна К.С. // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. К. Преса України. - 2012. - № 5. С. 41-48

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

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

133. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: навч. пос./ Б.Ф. Усач - К.: Знання, 2005. – 247с.

134. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: підруч. / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.

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

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

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

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

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

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

141. Ярощук, Олексій. Управління ризиками діяльності як ключовий елемент управління вартістю капіталу підприємства [Текст] / Олексій Ярощук // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. - С. 175-177.

142. Ярощук, О. В. Аналіз структури капіталу підприємства / Олексій Вікторович Ярощук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2009. – Випуск 4. – С. 341-349.

143. Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 25. – № 2. – ISSN 1993-0259.