

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ

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

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

на тему:

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Студентки 1 курсу, ОПЗзм – 11
Спеціальності – 071 облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу
Андріюк Вадим Вікторович
Керівник: к.е.н, доцент
Белова І.М.

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ.....	3
1. Нормативно-правова база і облікова політика організації обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань.....	5
2. Поняття, класифікація власного капіталу та основні завдання організації його обліку.....	20
3. Організація обліку забезпечення зобов'язань та цільового фінансування і цільових надходжень.....	29
Висновки.....	34
Список літератури.....	36

Вступ

Власний капітал є одним з найважливіших показників і характеризує забезпеченість підприємства власними коштами, значення даного показника має ключове зміст при оцінці кредитоспроможності, платоспроможності та незалежності підприємства.

Термін «капітал» пов'язане з поняттям «власність», тобто коли створюється суб'єкт господарювання йому у власність передаються активи у різних формах фізичними та юридичними особами, котрі стають засновниками та учасниками, а як результат являють собою майно підприємства.

Майно підприємства може складатися з різних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів, які формують власний капітал. Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань, відповідно до НП(С)БО.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає основні принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності і поширюється на всіх юридичних осіб не залежно від організаційно-правової форми і форми власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства. Основною метою на котру націлене регулювання бухгалтерського обліку є формування одних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які б відповідали чинному законодавству.

Таким чином актуальність даної теми полягає в тому, аби здійснювати ефективну господарсько-фінансову діяльність підприємство повинно воно повинно правильно організувати облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань, оскільки вони виступають як фундаментальні, бо з їх організації починається заснування підприємства.

Питанням організації обліку власного капіталу підприємства займалися такі науковці: Чацкіс Ю.Д., Скирпан О.П., Хмелевська А.В, Крупка Я. Д., Нестеренко С.С., Суярова О.О., Стригуль Л.С., Олійник І.В, Сторожук Т.М.,

Задорожний З.В, Каверзін О.О. , Бруханський Р.Ф., Брік С. В., Багрій К.Л., Незборецька Г. М., Турпак Т.Г., Семенов А.Г., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я., Парчеха К.О. та інші.

Методи дослідження. В процесі написання курсової роботи були використані такі методи дослідження: монографічний використовується, як теоретична основа для вивчення аксіоматичних положень даної роботи; порівняння знаходить своє застосування в процесі зіставлення різних явищ та процесів з метою виявлення збігів та відмінностей; аналізу застосовується з метою поділу досліджуваного об'єкта на складові елементи задля більш детального його вивчення; групування використовується при виокремленні ключових характеристик досліджуваного об'єкта.

Мета та завдання. Мета полягає у з'ясуванні та узагальненні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань підприємства.

Для досягнення поставленої мети встановлено наступні завдання:

- 1) здійснити аналіз нормативно-правової бази організації обліку власного капіталу;
- 2) з'ясувати критичні аспекти чинного законодавства та облікової політики організації обліку власного капіталу ;
- 3) узагальнити знання щодо трактування сутності терміну «власний капітал» та підходів до його класифікації;
- 4) проаналізувати та виокремити основні завдання організації обліку власного капіталу;
- 5) розкрити суть організації обліку забезпечення зобов'язань, цільового фінансування та цільових надходжень.

Об'єктом дослідження є процеси, пов'язані з організації обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань підприємства.

1. Нормативно-правова база і облікова політика організації обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань

Нормативно правова база організації обліку власного капіталу має ієрархічну структуру, котра представлена трьома основними рівнями.

Першим є міжнародний рівень. До нього можна віднести такі нормативні документи, як МСФЗ 1 «Звіт про зміни у власному капіталі», МСБО 12 «Податки на прибуток» та МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Дані документи носять рекомендаційний характер щодо методів та принципів облікового відображення власного капіталу.

Другим є національний рівень. Він характеризується більш широким спектром правової бази і включає: Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Закон України «Про господарські товариства», Закон України «Про акціонерні товариства», Закон України «Про інвестиційну діяльність», Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок», Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Закон України «Про державну реєстрацію юридичних, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», П(С)БО 22 «Вплив інфляції», П(С)БО 24 «Прибуток на акції», Положення «Про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства», Положення «Про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерного товариства», Положення «Про придбання, реалізацію та анулювання акціонерними товариствами акцій власного капіталу», Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо методичних рекомендацій по аналізу

фінансово-господарського стану підприємств та організацій», Лист Державної податкової адміністрації України «Про методичні рекомендації щодо проведення аналізу фінансового стану підприємства-боржника при отриманні відстрочки», Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, План рахунків та інші. В них закріплено правові аспекти формування статутного капіталу, що визначають розмір склад, строки, порядок внесення вкладів учасниками, оцінку майна при внесенні і вилученні, порядок зміни часток учасників, їх відповідальність за порушення зобов'язань за їхніми внесками, визначення функціонування систем бухгалтерського обліку, основні засади ведення обліку власного капіталу.

Третім є рівень підприємства. Знаходить своє відображення у статуті, засновницькому договорі, наказі про облікову політику. Дані документи є альтернативною ініціативою апарату управління підприємством.

Зважаючи на велику кількість нормативно правових документів, котрі містять інформацію, щодо організації обліку власного капіталу, можна стверджувати про широкий спектр нормативно-правової бази. Проте, в той же час, потрібно зауважити, що така роздробленість інформації виступає перешкодою, оскільки немає систематизованого комплексного нормативно-правового документа, який би містив всю важливу інформацію.

Порядок організації заснування та функціонування підприємства значною мірою залежить від форми власності та організаційно-правової форми підприємства, що передбачено законодавством України та зумовлює широкий спектр нормативно-правової бази.

Алгоритм формування статутного капіталу господарськими товариствами встановлюється Законом України «Про господарські товариства», Законом України «Про акціонерні товариства», Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України та іншими нормативно-правовими актами відповідно до ієрархічної структури.

Відповідно до ст. 57 Господарського кодексу України статут суб'єкта господарювання повинен містити відомості про його найменування,

місцезнаходження, мету і предмет діяльності, розмір і порядок утворення статутного капіталу та інших видів капіталу, порядок розподілу прибутку і збитків, про органи управління та контролю, їх компетенцію, про умови реорганізації та ліквідації суб'єкта господарювання, а також іншу інформацію щодо особливостей організаційно-правової форми суб'єкта господарювання. В Україні відповідно до чинного законодавства діють підприємства: унітарні та корпоративні.

Унітарні підприємства відповідно до чинного законодавства створюються одним засновником, який виділяє необхідне для нього майно, формує статутний капітал не поділений на частини, затверджує статут, розподіляє доходи, здійснює безпосереднє або опосередковане керівництво підприємством, формує трудовий колектив, одноосібно приймає рішення щодо реорганізації або ліквідації підприємства.

Корпоративні підприємства, зазвичай, створюються двома і більше засновниками на основі договору. Підприємство, такого виду діє на базі об'єднання майна та підприємницької діяльності засновників (учасників), їх спільного управління відповідно до корпоративних прав, що здійснюється на пряму або через призначені органи управління, а також беруть участь в розподілі прибутку та ризиків підприємства. Основними видами корпоративних підприємств є господарські товариства, а також інші підприємства засновані на приватній власності двох або більше осіб.

До різновидів господарських товариств відповідно до чинного законодавства України відносять: акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, командитне товариство та повне товариство.

Формування статутного капіталу господарського товариства здійснюється відповідно до Закону України «Про господарські товариства», Закону України «Про акціонерні товариства» та інші нормативно-правові акти. Таким чином, забороняється використовувати: бюджетні кошти, кошти отримані в кредит – для формування статутного капіталу товариства. Саме тому виникає

необхідність у перевірці юридичних та фізичних осіб щодо спроможності брати участь у створенні підприємства (перевірка здійснюється аудитором на основі декларації про доходи). Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентується лише для господарських товариств (див. табл. 1.1.).

Таблиця 1.1.

Порядок формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм

Організаційно-правова форма	Назва капіталу	Порядок формування капіталу	Величина мінімального розміру капіталу, мін. з/пл.	Мінімальна частка капіталу, яку необхідно вносити до реєстрації, %
Відкриті й закриті акціонерні товариства	Статутний капітал	За рахунок вкладів засновників в обмін на акції	1250	ВАТ – 30% ЗАТ – 50 %
Товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю	Статутний капітал	За рахунок вкладів засновників	100%	50%
Повне товариство	Складовий капітал	За рахунок вкладів засновників	–	–
Командитне товариство	Складовий капітал	За рахунок вкладів засновників	–	–
Державні та комерційні підприємства	Статутний капітал	За рахунок виділеного майна державним (муниципальним) органом	–	–
Підприємства засновані на власності об'єднання громадян	Пайовий капітал	За рахунок пайових внесків членів підприємства	–	–

Одним із ключових етапів створення підприємства є його реєстрація в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України, саме в цей момент починається здійснюватися обліковий процес на підприємстві, а саме через здійснення операцій зі статутними капіталом.

На різних підприємствах по-різному здійснюється облік статутного капіталу. Так, для прикладу в акціонерному товаристві статутний капітал ділять на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості (що зазначається в

установчих документах). Товариство може здійснювати випуск простих та привілейованих акцій відповідно до чинного законодавства, проте обліковуватися вони будуть на окремих рахунках. Законодавством України передбачено, що акціонер може володіти необмеженою кількістю акцій, а також відповідно до прав власності певної частки товариства може безперешкодно здійснювати контроль за господарсько-фінансовою діяльністю і отримувати прибуток у вигляді дивідендів. Аби підприємство не мало жодних проблем з органами влади і не було ліквідованим у зв'язку з не відображенням значущої інформації в установчих документах, в них обов'язково зазначають кількість випущених акцій та їх номінальну вартість. Якщо інвестор здійснює купівлю акцій за ціною, яка є вищою від номінальної, то відповідно отримана різниця вважається емісійним доходом, а у випадку коли акцію купують за нижчу від номінальної вартості, то в такому випадку виникає емісійний збиток. Тому, в Україні здійснюють випуск акцій з визначеною номінальною вартістю.

Отже, можна стверджувати той факт, що в акціонерних товариствах облік статутного капіталу проводиться як обліку капіталу, що був сформований за рахунок випуску акцій з чітко визначеним номіналом на дату визначення загального розміру статутного капіталу, що знайшов своє відображення у статуті або іншому установчому документі, якщо це передбачено чинним законодавством України.

З метою уникнення проблем в ході господарської діяльності засновники акціонерного товариства підписують договір, що стосується здійснюваної ними спільної діяльності, в якому передбачаються їх права та обов'язки.

В момент купівлі акцій новоствореного товариства учасники укладають договір із засновниками. Покупці акцій (привілейованих або звичайних), котрі висловили бажання щодо придбання акцій зобов'язані внести більше десяти відсотків вартості, на які вони підписалися. В разі успішності здійснення вище зазначеної операції засновники видають покупцеві письмове зобов'язання про продаж акцій на котру вони заздалегідь здійснили підписку. Покупець отримує акції від емітента, тільки після оплати їх 100% вартості. Емітент може видати

інвесторові безпосередньо акцій за які він здійснив перерахунок коштів на рахунок емітента або ж видати сертифікат, який слугуватиме підтвердженням придбаної суми номінальної вартості акцій.

В бухгалтерській практиці збільшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства може буді здійснене за рахунок: емісії додаткової кількості акцій або збільшення номінально вартості акцій.

Стаття 30 Закону України «Про господарські товариства» визначає прядок підписки на додатково випущені акції акціонерного товариства. Також, українським законодавством, а саме статтею 34 Закону України «Про господарські товариства» та статтею 156 Цивільного кодексу України передбачається те, що збільшення статутного капіталу товариства є не допустимим, якщо метою є погашення збитків.

Положеннями «Про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерного товариства» та «Про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства» передбачається, що всі зміни котрі відбуваються у статутному капіталі, а саме його збільшення або зменшення підлягають реєстрації у відповідному органі.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства можливе за рахунок: зменшення номінальної вартості акцій та зменшення кількості акцій, шляхом викупу їх у акціонерів з метою анулювання.

Пунктом 3 статті 155 Цивільного кодексу України, передбачено те, що акціонерне товариство зобов'язане оголосити про зменшення статутного капіталу і в чітко установленому порядку зареєструвати зміни в органі реєстрації у випадку якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу. Цивільним кодексом України передбачено, що у випадку коли вартість чистих активів товариства є меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації.

Статутний капітал товариств із обмеженою та додатковою відповідальністю, повного і командитного товариств формують за рахунок внесків його учасників та засновників.

Відповідно до п. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України внески до статутного (складеного для повного та командитного) капіталу господарського товариства можуть бути у формі: грошових коштів, цінних паперів, інших речових або майнових чи інших відчужених прав, що мають грошову оцінку, якщо інше не передбачено законом.

Для того аби сформувати опис майна, що було внесене засновниками, збираються всі співзасновники і намагаються здійснити оцінку за домовленістю, про що в кінцевому результаті складається протокол установчих зборів, проте у випадку, коли співзасновники не можуть дійти компромісу, щодо вартості тих чи інших активів, то можливий альтернативний варіант здійснення експертної оцінки майна спеціальною установою.

У процесі здійснення господарсько-фінансової діяльності товариства залежно від результатів його діяльності може збільшувати або зменшувати свій статутний капітал, причому, збільшення можливе тільки після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів, а зменшення – не допускається за наявності заперечень кредиторів. Якщо вносяться зміни до статуту або іншого установчого документи то вони повинні бути зареєстровані в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України.

Відповідно до статей 7, 16 та 38 Закону України «Про господарські товариства» усі зміни щодо статутного капіталу, не зареєстровані в установленому порядку, вважаються порушеннями законодавства України. Дані порушення можуть спричинити виникнення штрафів за порушення обліку й звітності, а за найгіршого сценарію – ліквідацію підприємства. Рішення товариства про зміну розміру статутного капіталу набуває чинності з дня внесення цих змін до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

Товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю відповідно до п. 4 ст. 144 Цивільного кодексу України, якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, товариство підлягає ліквідації.

Що стосується повних та командитних товариств, то вихід учасника за власним рішенням допускається лише з поважних причин за умови, що повідомлення про це надійшло не пізніше як через 6 місяців.

Статутний капітал товариств обліковується на рахунку 40 «Статутний капітал», за кредитом якого відображається збільшення капіталу, а за дебетом – його зменшення. Сальдо цього рахунку має відповідати розмірові статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Таблиця 1.2.

Елементи власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання відповідно до ГКУ та ЦКУ

Вид підприємства	Елемент власного капіталу								
	Статутний	Пайовий	Складений	Додатковий	Резервний	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Вилучений	Неоплачений	Інші фонди
<i>Господарські товариства:</i>									
Акціонерні товариства	+	-	-	-	+	+	+	+	+
Повні товариства	-	-	+	-	+	+	-	+	+
Командитні товариства	-	-	+	-	+	+	-	+	+
ТзОВ	+	-	-	-	+	+	-	+	+
ТзДВ	+	-	-	-	+	+	-	+	+
<i>Підприємства колективної власності</i>	-	+	-	-	-	+	-	+	+
<i>Приватні підприємства та інші</i>	-	-	-	-	-	+	-	-	-

Як видно з табл. 1.2., невід'ємною умовою функціонування акціонерних товариств, товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю є статутний капітал, виступаючи економічною основою їх фінансово-господарської діяльності. Основною функцією статутного капіталу є забезпечення регулювання відносин власності, його розмір фіксується в установчих документах і не може бути меншим за встановлену законодавством величину, а там, де законодавство не вимагає реєстрації вступних внесків засновників, статутний капітал як вид може бути відсутнім. Пайовий капітал використовують кредитні спілки, підприємства споживчої кооперації та інші колективні підприємства, у яких в установчих документах фіксуються внески засновників у вигляді паїв, пайових внесків. Пайовий капітал складається з суми пайових внесків усіх членів спілки, як індивідуальних, так і колективних. Складений капітал виконує функції статутного в повних та командитних товариствах [22].

Пайовий капітал – це загальна сума коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Пайовий капітал складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств в сільському господарстві, одержаних в результаті розподілу на паї колективної власності. Збільшення пайового капіталу відображається за кредитом субрахунку 402 «Пайовий капітал» у кореспонденції з рахунками матеріальних цінностей або грошових коштів, внесених пайовиками та формується у міру фактичної передачі пайовиками своїх внесків під час створення товариства. Аналітичний облік пайового капіталу ведеться за видами капіталу.

Облік пайового капіталу здійснюється на підставі накладних, виписок банку, довідок бухгалтерії, наказів та інших документів.

Для обліку капіталу в дооцінках призначений рахунок 41 «Капітал в дооцінках» до якого відкриваються субрахунки з обліку 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 [3, 247].

Для узагальнення інформації про додатковий капітал в Плані рахунків передбачено рахунок 42 «Додатковий капітал». Даний рахунок включає такі субрахунки: емісійних дохід, інший вкладений капітал, накопичені курсові різниці, безоплатно одержані необоротні активи, інший додатковий капітал.

До складу документів на основі, яких здійснюється облік додаткового капіталу належать: акти приймання-передачі основних засобів, довідки бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, засновницький договір, рішення зборів учасників та інші (див. рис. 1.1.).

Аналітичний облік додаткового капіталу ведеться за видами та за кожним засновником (учасником) окремо.

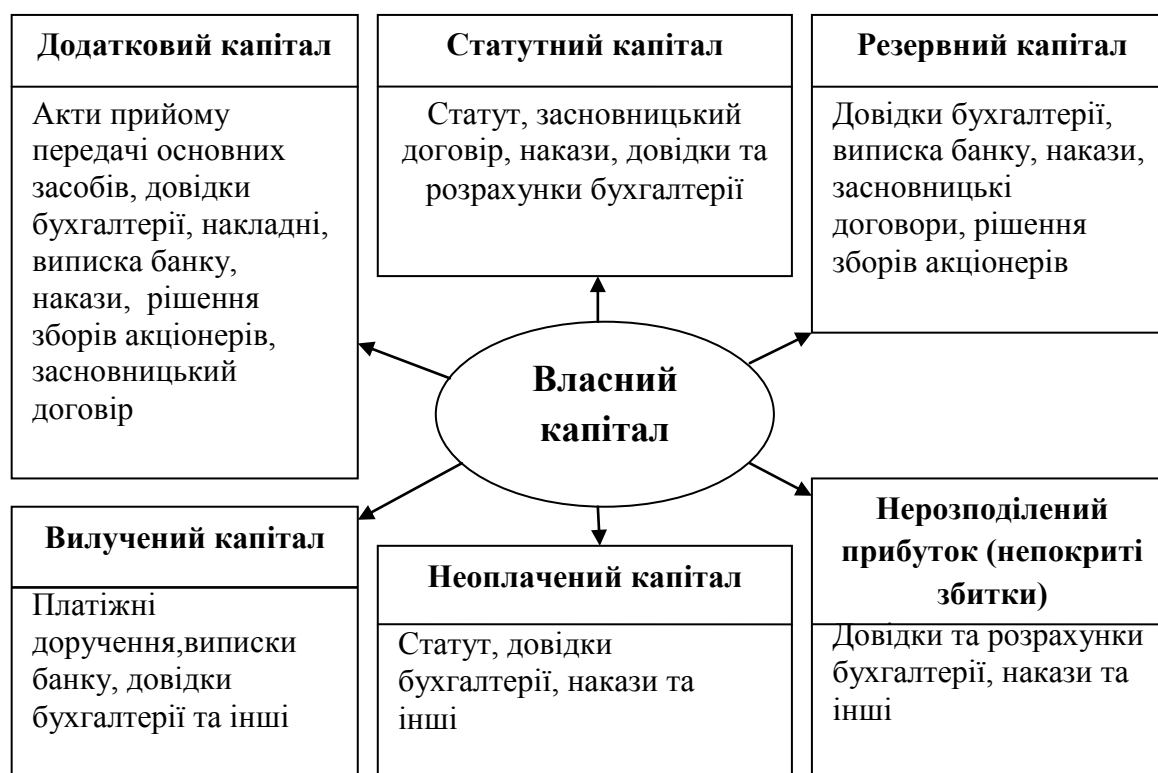


Рис. 1.1. Документування операцій з власним капіталом

Резервний капітал – суми відрахувань від прибутку на різні цілі, визначені статутом підприємства, та їх використання в рамках чинного законодавства.

Планом рахунків визначений рахунок 43 «Резервний капітал» для здійснення обліку резервів підприємства.

Таким чином, резервний капітал є страховим капіталом, призначеним переважно для відшкодування збитків, а також для виплати доходів інвесторам і кредиторам у випадку, коли в поточному періоді прибутку не вистачає. Джерелом формування резервного капіталу є нерозподілений прибуток.

Резервний капітал повинен становити більше 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахування до статутного фонду встановлюється, відповідно до Закону «Про господарські товариства», більше 5% від суми чистого прибутку. Це стосується всіх видів товариств: повних, командитних, акціонерних, з обмеженою відповідальністю та додатковою відповідальністю. Для інших підприємств створення резервного капіталу носить рекомендаційний добровільний характер (див. табл. 1.2.). Однак наявність на балансі підприємства коштів резервного капіталу є гарантією дотримання інтересів інвесторів і кредиторів.

На рахунку 43 «Резервний капітал» ведеться бухгалтерський облік створення, зміни та використання резервного капіталу, за кредитом якого відображається нарахування резервів у кореспонденції з рахунком нерозподіленого прибутку, а за дебетом – використання резервів у кореспонденції з рахунками, що представляють мету використання зарезервованих коштів.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання на підставі довідок бухгалтерії, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників та інші (див. рис. 1.1.).

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку здійснюється на активно-пасивному рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Сальдо кредитове даного рахунку означає суму нерозподіленого прибутку, а сальдо дебетове – суму непокритих збитків [3, 251].

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Загальна величина вилученого капіталу відображає вартість акцій власної емісії, які на певний момент не є у володінні акціонерами. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу, а лише показує, що цей капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути або перепроданий, або анульований. Облік вилученого капіталу здійснюється на рахунку 45 «Вилучений капітал».

Облік вилученого капіталу ведеться на підставі таких первинних документів, як: платіжні доручення, видатковий касовий ордер, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки бухгалтерії та інші. Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій, а також за кожним засновником (учасником) підприємства .

Дані про неоплачений капітал обліковують на рахунку 46 «Неоплачений капітал», який, по суті, є рахунком обліку розрахунків із засновниками й учасниками за внесками. Цей рахунок виконує коригувальну функцію, що дає змогу користувачам фінансової звітності отримувати інформацію про реальне забезпечення оголошеного капіталу активами.

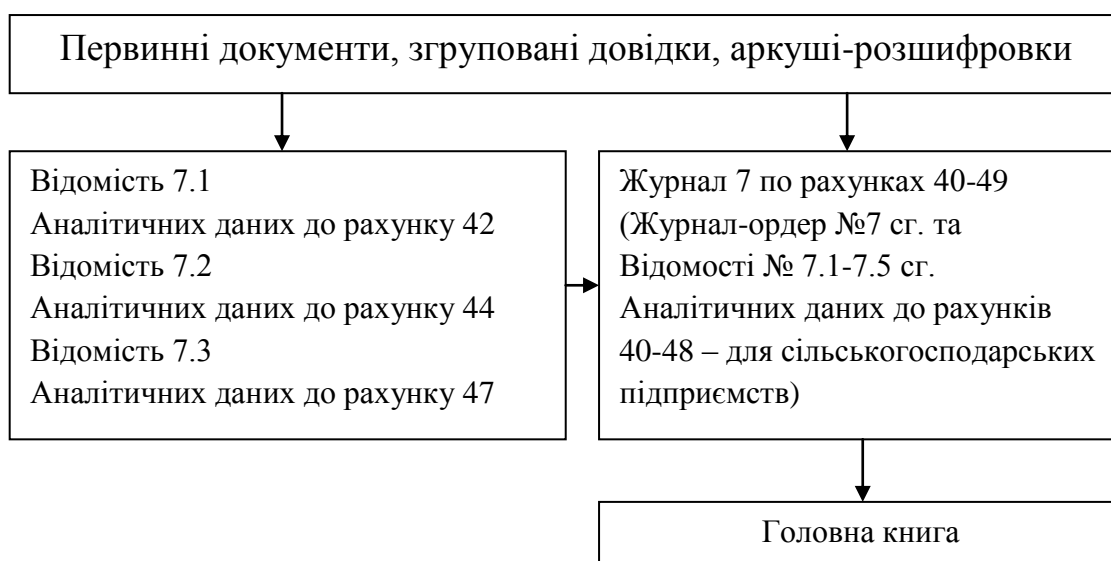


Рис. 1.2. Загальна схема обліку власного капіталу

На рис. 1.2. відображена загальна схема обліку власного капіталу згідно з якою відбувається аналітичний облік власного капіталу на підприємствах. Таким чином, для обліку наявності і руху власного капіталу призначені Журнал 7 (Журнал ордер № 7 сг., Відомості № 7.1-7.5 сг.) та Головна книга. Таким чином, сформована нормативно-правова база організації обліку власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм.

Проте, виникає потреба поговорити про облікову політику у розрізі власного капіталу це пов'язано з тим, що нормативно-правова база є у безпосередньому взаємозв'язку з обліковою політикою. Точніше сказати, облікова політика є систематизованим та інтерпретованим віддзеркаленням законодавства, вираженого нормативно-правовими актами .

Облікова політика – це комплекс методичних прийомів, способів, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарської діяльності підприємства і складання звітності, що обирається підприємством із загально прийнятих або розробляється самостійно, виходячи з особливостей його діяльності [14, 10].

До основних елементів облікової політики щодо власного капіталу можна віднести: порядок формування статутного капіталу, порядок формування та використання статутного капіталу, порядок зміни зареєстрованого капіталу, встановлення порядку вибуття учасників, створення форм первинних документів обліку власного капіталу та організація документообігу формування, використання та зміни капіталу.

Перші чотири аспекти облікової політики, а саме: порядок формування статутного капіталу, порядок формування та використання статутного капіталу, порядок зміни зареєстрованого капіталу, порядок вибуття учасників, знаходили своє відображення у викладі матеріалу про нормативно-правове регулювання власного капіталу підприємства. Але виникає необхідність більш детально розглянути два наступні елементи облікової політики: створення форм

первинних документів та створення системи документообігу щодо обліку власного капіталу підприємства.

На даний момент для багатьох операцій з обліку власного капіталу немає стандартизованого первинного документа. За для дотримання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого: «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку №88, відповідно до якого: «господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування», – з'являється необхідність здійснення обліку операцій шляхом використання загальних документи, серед яких є: бухгалтерська довідка, акт прийняття-передачі, рішення засновників (див. табл. 1.3.). Відсутність єдиних форм документів виокремлюють як ускладнюючий фактор.

Таблиця 1.3.

Первинні документи з обліку власного капіталу

Господарська операція	Документ	Вплив операції на власний капітал
Переоцінка основних засобів	Бухгалтерська довідка	Збільшує або зменшує інший додатковий капітал
Вибуття раніше до оцінених об'єктів не обігових активів	Акт прийняття-передачі ОЗ, бухгалтерська довідка	Зменшення додаткового капіталу, збільшення нерозподіленого прибутку
Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	Рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Збільшення статутного капіталу та зменшення іншого додаткового капіталу
Визначення фінансового результату	Бухгалтерська довідка	Одержання прибутку або збитку
Розподіл прибутку	Рішення зборів учасників	Зменшення нерозподіленого прибутку
Відрахування до резервного капіталу	Статут	Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення резервного капіталу
Спрямування прибутку до статутного капіталу	Рішення зборів учасників, нова редакція статуту	Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення статутного капіталу
Реєстрація статутного капіталу	Статут	Збільшення статутного та неоплаченого капіталу
Анулювання випущених акцій	Рішення засновників, бухгалтерська довідка	Зменшення статутного, вилученого капіталу, додатково вкладеного та нерозподіленого прибутку
Перевищення фактичних		Збільшення емісійного доходу

На основі первинних документів з обліку власного капіталу формується графік документообігу власного капіталу підприємства. Графік документообігу передбачає визначення кількості примірників, відповідальних за створення осіб, відповідальних за перевірку осіб, відповідальних за обробку, строк виконання у розрізі таких етапів: створення документа, перевірка документа, обробка документа та передача до архіву за кожним елементом власного капіталу.

Таким чином, кожне підприємство будь-якої форми власності формує та використовує власний капітал під час заснування підприємства це здійснюється у вигляді формування статутного капіталу, а у процесі безпосередньої господарської діяльності – для визначення фінансового результату, розподілу прибутку, формування резервного та додаткового капіталу. А також кожна господарська операція оформлюється відповідними документами. Проте, чинне законодавство України щодо організації обліку власного капіталу є недосконалим. Це зумовлює несприятливе підґрунтя для здійснення організаційного забезпечення обліку власного капіталу, мінімізує здатність відслідковування законності формування статутного капіталу, перерозподілу прибутку та його використання в господарсько-фінансовій діяльності суб'єкта господарювання.

2. Поняття, класифікація власного капіталу та основні завдання організації його обліку

З метою більш всебічного розкриття змісту власного капіталу потрібно з'ясувати визначення терміна капітал, оскільки – це одна з фундаментальних економічних категорій, яка трактується протягом багатьох років різними науковцями по-різному.

Поняттям «капітал» (від лат. *capitalis* – головний) зазвичай називають багатство, цінності, або ресурси, володіння якими дає змогу вести підприємницьку діяльність. В даний час це поняття тлумачиться у вузькому та широкому змісті. У широкому змісті капіталом називають матеріальні та нематеріальні цінності (засоби виробництва, товари, гроші, нерухомість, цінні папери, людські здібності, освіту і кваліфікацію працівників тощо). У вузькому значенні капітал стосується одного з базових виробничих ресурсів, який застосовують у виробничому процесі поряд із живою працею та природними ресурсами [19, 131].

Капіталу притаманні наступні характеристики:

- 1) капітал є основним фактором виробництва;
- 2) капітал характеризує фінансові ресурси підприємства;
- 3) капітал є основним джерелом формування добробуту населення;
- 4) капітал є головним показником ринкової вартості підприємства;
- 5) зміна капіталу є індикатором рівня ефективності діяльності суб'єкта;

З юридичної точки зору, капітал – це абстрактне право розпоряджатися майном, а також він характеризує, з одного боку загальну величину майна, права власності на яке перейшли створеної юридичної особи, з іншого – загальну суму зобов'язань перед засновниками та учасниками.

З господарської точки зору капітал об'єднує майно, власність підприємства, що включає необхідні для виготовлення благ, активи, здатні в майбутньому приносити економічну вигоду.

З точки зору бухгалтерського обліку капітал становить суму ресурсів, інвестованих у бізнес. Такими ресурсами формування майна підприємства є власні та залучені зі сторони джерела, котрі являють собою власний та залучений капітал.

Таким чином, щоб здійснювати фінансово-господарську діяльність підприємство незалежно від організаційно-правової форми повинно володіти певною кількістю майна та ресурсів. У відповідності до того, якими економічними ресурсами, якою їх кількість володіє підприємство, які джерела сформували його майно та яка частина власного капіталу в загальній структурі активів підприємства – залежить його фінансовий стан.

Під власним капіталом підприємства розуміють загальну вартість засобів, які внесено власниками або залишено ними на підприємстві з прибутку після сплати податків [29,367].

У момент створення підприємства його капітал є сумою внесків засновників та учасників у майно підприємства, котрі можуть мати речову та не речову форму до зареєстрованого статутного та іншого капіталу. Відповідно до цього ми маємо відому балансову формулу:

$$\text{Активи} = \text{Пасиви}$$

Проте, здійснюючи господарську діяльність у підприємства виникає потреба залучати кошти, що відносяться до зовнішнього середовища, тобто не належать підприємству, тому відбудуться зміни у балансовій формулі:

$$\text{Активи} = \text{Пасиви} + \text{Зобов'язання}$$

Отже, виходячи з вище зазначеної формули можна визначити чому дорівнює власний капітал відповідно до чого розкривається і пріоритетність зобов'язань на власним капіталом, що повертається засновникам за залишковим принципом :

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал визначено як частину в активах підприємства, котра залишається після вирахування його

зобов'язань. У вищезазначеному положенні (стандарті) розкриваються основні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття такої інформації у фінансовій звітності, котра відіграє провідне значення при оцінці показників.

Більш ґрунтовне значення власного капіталу дають змогу розкрити функції, які здійснюються у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Головними функціями власного капіталу є такі:

- 1) довгострокового фінансування – полягає в тому що створена юридична особа використовує майно з моменту заснування і до ліквідації;
- 2) відповідальності та захисту прав кредиторів – характеризують обов'язок учасників та засновників нести відповідальність за борги;
- 3) самостійності та впливу – від співвідношення власного та залученого капіталу залежить рівень незалежності підприємства;
- 4) фінансування ризику – використання власного капіталу, як забезпечення ймовірних ризиків, що можуть виникнути при прийнятті певного рішення;
- 5) кредитоспроможності – характеризує той факт, що підприємство котре має більшу частку власного капіталу у загальній структурі капіталу є більш платоспроможним і відповідно має більше шансів отримати кредит;
- 6) розподілу доходів і активів – власники мають право на отримання прибутку від діяльності підприємства в межах свої часток, а та також при ліквідації – на залишкову величину майна.

До власного капіталу, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», належать: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал в дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки непокриті збитки, вилучений капітал, неоплачений капітал. Основний зміст по елементній класифікації власного капіталу.

Складові власного капіталу відображають суму, яку засновники передали в розпорядження підприємства у вигляді внесків або залишили у вигляді нерозподіленого прибутку. Для аналізу власного капіталу основним джерелом

інформації виступає річна фінансова звітність. Порядок формування та обліку власного капіталу залежить від організаційно-правової форми підприємства, форми власності підприємства, структури та кількості засновників та учасників, вимог чинного законодавства щодо мінімального розміру статутного, резервного та інших видів капіталу.

Таблиця 2.1.

Класифікація власного капіталу за структурою та змістом

№ з/п	Стаття власного капіталу	Зміст
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	Зареєстрована вартість акцій для акціонерних товариств або сума оголошеного капіталу для інших підприємств, що зафіксована у статутних документах; сума пайових внесків фізичних і юридичних осіб, що не передбачено статутними документами; інший зареєстрований капітал; внески до незареєстрованого капіталу
2	Капітал в дооцінках	Сума дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів
3	Додатковий капітал	Сума перевищення вартості продажу акцій над їх номінальною вартістю (емісійний дохід); Додаткові внески засновників без прийняття рішення про зміни розміру статутного капіталу; Накопичені курсові різниці; Вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від фізичних та юридичних осіб; Інші види додаткового капіталу
4	Резервний капітал	Сума резервів створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку
5	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Прибуток реінвестований у підприємство, чи непокриті збитки
6	Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до зареєстрованого капіталу
7	Вилучений капітал	Вартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників

Статутний капітал є індикатором, який вказує на розмір зареєстрованих внесків засновників та учасників у діяльність створеного ними підприємства. Зазвичай він знаходить своє відображення в сумі, мінімальний розмір якої встановлюється чинним законодавством України, та яка зазначена в установчих документах підприємства. Відповідно до законодавства України балансовий розмір статутного капіталу повинен відповідати зареєстрованому в Єдиному

державному реєстрі підприємств та організацій України. Якщо виникає ініціатива зміни розміру статутного капіталу (збільшення або зменшення), то виникає необхідність реєстрації змін у Єдиному державному реєстрі підприємства та організацій України.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, командитного, повного товариства формується за рахунок внесків учасників та засновників, у формі: грошових коштів, будинків, споруд, обладнання, техніки, земельних ділянок, інших матеріальних активів, об'єктів інтелектуальної власності, винаходів, промислових зразків, майнових прав (права користування землею, водою та іншими природними ресурсами), цінних паперів.

Розмір статутного капіталу постійно змінюється: поповнюється за рахунок внесків засновників та учасників у вигляді грошових коштів або майна, а також у процесі реінвестування прибутку; зменшується у випадку їх виходу.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розмішених в товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. До його складу входять суми пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві.

Капітал у дооцінках – це відображення розміру дооцінки необоротних активів та фінансових інвестицій.

Додатковий капітал містить в собі такі складові елементи: емісійного доходу, тобто доходу отриманого з різниці в ціні акцій власної емісії; додаткових внесків учасників, незареєстрованих у статутних документах; накопичених курсових різниць; безоплатно одержаних необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Резервний капітал – це резерви коштів створені за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства у відповідності з чинним законодавством та установчими документами. Резервні кошти

використовуються чітко за напрямками передбаченими установчими документами. За рахунок резервів можуть погашатися непередбачені витрати, погашатися борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуватися дивіденди за привілейованими акціями.

Нерозподілений прибуток – це прибуток одержаний в процесі здійснення господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшений на суми прибутку використаного у звітному році, включаючи нарахування податку на прибуток. Нерозподілений прибуток є власністю учасників і виступає реінвестицією, тобто підприємство в процесі діяльності заробило кошти, які могли б бути відчужені власниками та учасниками, проте вони залишені на підприємстві з митою його розвитку. Якщо підприємство працює неефективно і виникають збитки, то в цьому випадку виникають непокриті збитки. На суму таких збитків зменшується величина власного капіталу у підсумку першого розділу пасиву балансу. В ситуації коли підприємство має збитки, якщо в результаті допущених збитків загальна сума власного капіталу є меншою від зареєстрованого статутного капіталу, то повинно бути прийняти рішення про зменшення розміру статутного капіталу, коли допущені збитки призвели до того, що фактична величина власного капіталу стала меншою за мінімальний розмір статутного капіталу, то постає питання про ліквідацію підприємства.

Неоплачений капітал – це частина капіталу, яка заявлена на дату реєстрації підприємства але фактично не внесена засновниками. Рахунок на якому обліковується неоплачений капітал є регулюючим рахунком, тому його сума відображається зі знаком мінус і зменшує величину зареєстрованого капіталу за підсумком першого розділу пасиву балансу. Таким чином підсумок балансу відображає величину фактично внесеного капіталу.

Вилучений капітал - це вартість акцій власної емісії у разі викупу їх у акціонерів та які на певний момент є нерозміщеними. Дані акції можуть бути перепродані або анульовані. Рахунок якому відповідає вилучений капітал є регулюючим, тому його сума в балансі відображається зі знаком мінус та відповідно вираховується з підсумку першого розділу пасиву балансу.

В даний час приділяють велику увагу класифікації власного капіталу за формою та розміщенням. Оскільки власний капітал за формою дозволяє визначити частину капіталу, який був: інвестований засновниками, одержаний безоплатно, зароблений в процесі здійснення господарсько-фінансової діяльності, а за рівнем відповідальності дає змогу диференціювати капітал на юридично закріплений в установчих документах і нерегламентований.

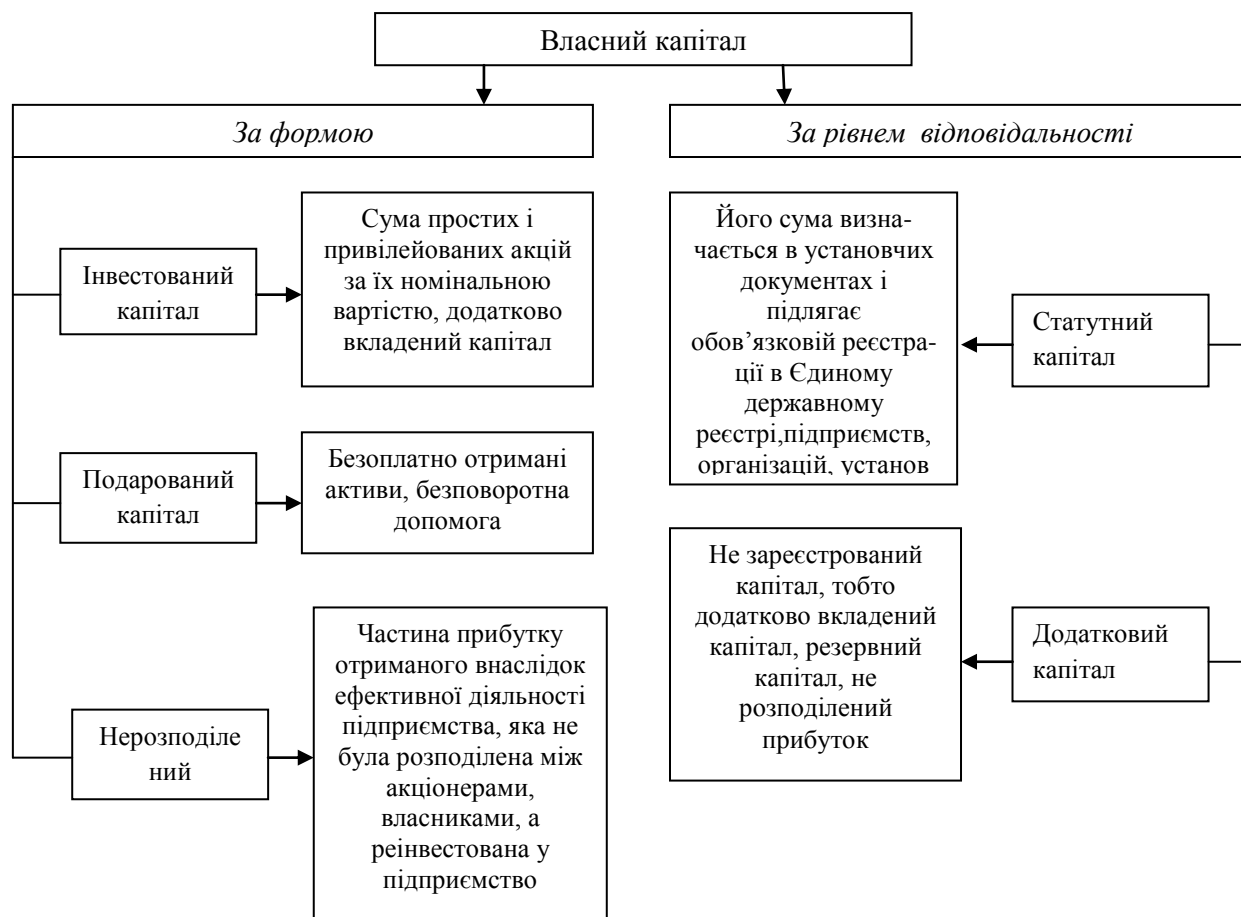


Рис. 2.1. Власний капітал за формою та рівнем відповідальності

В залежності від джерел формування власного капіталу, вчені дійшли висновку, що його можна поділити на: вкладений капітал та накопичений капітал.

Вкладений капітал – це капітал, котрий був сформований за рахунок внесків засновників та членів підприємства, а також у наслідок конвертування боргових зобов'язань в акції або частки. До вкладеного капіталу належить: зареєстрований капітал (статутний та пайовий капітал); додатково вкладений

капітал (емісійний дохід, інші внески засновників, зареєстрований статутний фонд).

Накопичений капітал – це капітал, котрий був сформований внаслідок результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства. До накопиченого капіталу можна віднести: нерозподілений прибуток (непокриті збитки), резервний капітал, інший додатковий капітал.

Розглянувши основні підходи щодо класифікації власного капіталу необхідно розглянути узагальнену класифікацію власного капіталу.

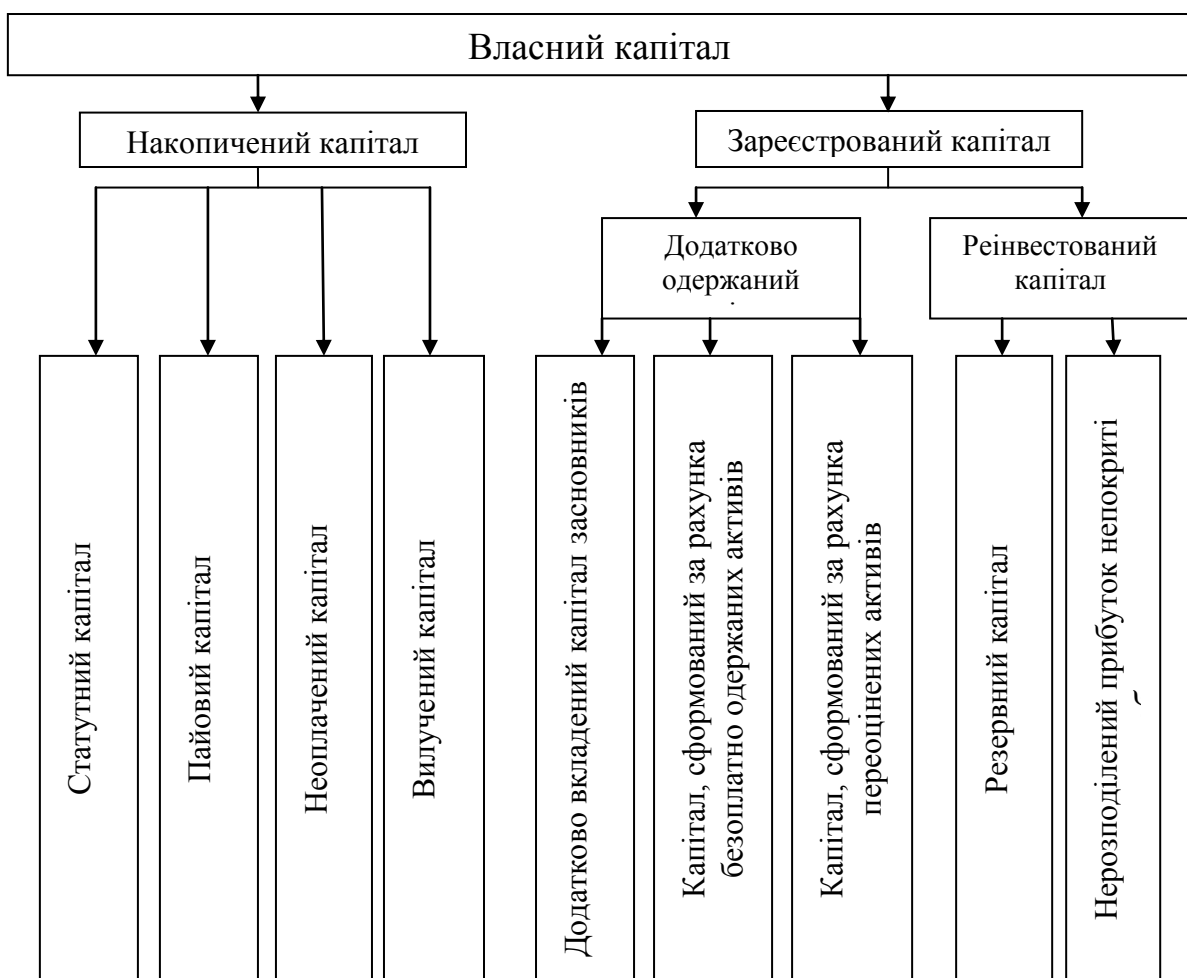


Рис. 2.2. Загальна структура власного капіталу

Загальна структура власного капіталу певним чином співвідносна з класифікацією власного капіталу за структурою та змістом дивитися табл. 1.1., у зв'язку з подібністю більшої кількості структурних елементів. Проте загальна структура власного капіталу відображає більш глибокий зв'язок між її елементами, оскільки передбачає детальну диференціацію власного капіталу на

такі групи та підгрупи як: накопичений капітал та зареєстрований капітал (додатково одержаний капітал, реінвестований капітал), в той час, як класифікація власного капіталу за структурою та змістом просто номіную перелік елементів власного капіталу.

Основні завдання організації бухгалтерського обліку власного капіталу наведені на рис. 1.3.

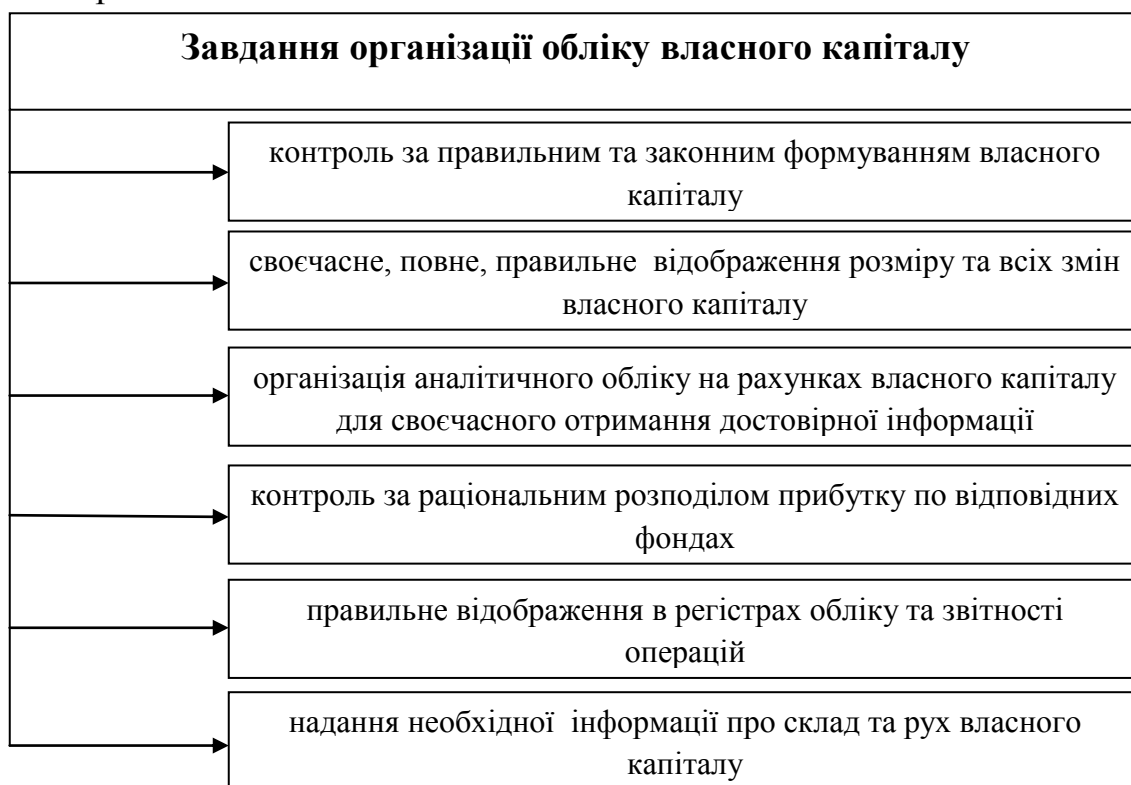


Рис. 2.3. Завдання організації обліку власного капіталу [29, 369]

Отже, потрібно зазначити, що на сучасному етапі існують багато підходів до трактування терміну «власний капітал», проте не існує єдиного ідеального, котре б задовольнило усіх теоретиків та науковців. Тому, найбільш ґрунтовним та лаконічним є трактування подане в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке є віддзеркаленням балансового підходу. Разом з тим, виникає усвідомлення значущості власного капіталу підприємства та необхідності знання його особливостей, оскільки він виступає матеріальним базисом. Проте, сутність власного капіталу полягає не тільки в тому, що власний капітал виступає матеріальною основою для ведення господарсько-фінансової діяльності підприємства, але й у тому яким чином та на яких засадах буде воно побудоване.

РОЗДІЛ 3. Організація обліку забезпечення зобов'язань та цільового фінансування і цільових надходжень

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або не відомий час її погашення на дату складання балансу.

Створення забезпечення можливе при виникненні зобов'язання внаслідок минулих подій, погашення якого ймовірно спричинить зменшення ресурсів, що дасть економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Таким чином, можна стверджувати, що забезпечення – це певного роду резервування коштів, яке здійснюється з метою рівномірного та пропорційного покриття майбутніх виплат протягом звітного періоду.

В Україні забезпечення виступають однією з основних складових облікової політики, при формуванні якої слід звернути особливу увагу на створювані резерви майбутніх витрат і платежів (на гарантійне обслуговування, на оплату відпусток працівникам тощо).

В балансі підприємства такі забезпечення до власного капіталу не відносяться, хоча й воно здійснюється за рахунок втрат діяльності.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування майбутніх витрат:

- 1) на виплату відпусток працівникам;
- 2) на додаткове пенсійне забезпечення;
- 3) на виконання гарантійних зобов'язань;
- 4) на реструктуризацію;
- 5) на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Для узагальнення інформації про формування, використання та зміну забезпечення майбутніх витрат і платежів призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом відображається нарахування резервів, а за дебетом їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відповідно до Плану рахунків включає такі субрахунки: 471 «Забезпечення виплат відпусток»,

472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)», 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї», 477 «Забезпечення матеріального заохочення» та 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведуть облік резервних коштів на оплату чергових відпусток працівників підприємства. З метою рівномірного розподілу витрат на оплату відпусток і пов'язаних з ними обов'язкових відрахувань на соціальні заходи щомісячно або щоквартально резервується певна сума коштів.

За кредитом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» відображаються суми резервів та за дебетом рахунків витрат підприємства: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», вибір рахунку витрат є у прямій залежності з категорією робітників та робіт, що вони виконують.

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведуть облік коштів, які призначені для реалізації програми пенсійного забезпечення. За кредитом вищезазначеного рахунку створюється резерв майбутніх витрат на виплати додаткових пенсій працівникам, а за дебетом – нарахування пенсій за рахунок додаткового пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» здійснюють нарахування забезпечення нарахувань. За кредитом рахунку 473 відображається нарахування резерву з віднесенням до складу витрат на збут продукції, а за дебетом відображають фактично зроблені витрати на гарантійне обслуговування.

Формування резерву для покриття витрат з гарантійного обслуговування здійснюється за кредитом субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» і дебетом рахунку 93 «Витрати на збут». Фактично понесені матеріальні витрати, витрати пов'язані із заміною бракованої продукції, витрати на оплату праці робітникам гарантійних майстерень та обов'язкове страхування

знаходить своє відображення за дебетом субрахунку 373 і кредитом відповідних рахунків, серед яких: 20 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 66 «Розрахунки за виплатами персоналу» [29, 379].

Для обліку інших майбутніх витрат і платежів, які не знайшли відображення на інших субрахунках, передбачений субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів». Для прикладу можуть створюватися такі резерви: списання цінностей у межах норм природного убутку; на виплату премій, як винагороди за введення в експлуатацію нових об'єктів; на будівництво тимчасових будівель та споруд та інші.

Субрахунки 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат) та 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» використовуються підприємствами котрі займаються проведенням лотерей.

Субрахунок 477 «Забезпечення матеріального заохочення» призначений для обліку створеного за рахунок операційних витрат джерела для виплати премій, інших надбавок працівникам підприємства за результатами роботи. Підставою для створення такого забезпечення можуть бути рішення власників, керівника підприємства з врахуванням показників виконання виробничої програми, обсягів реалізації, величини чистого прибутку тощо [25, 226].

Для обліку відновлення та рекультивації землі в бухгалтерському обліку використовують субрахунок 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»

Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання у Відомості 7.3, а синтетичний – у Журналі 7 та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства для обліку операцій за рахунком 47 використовують Журнал-ордер №7 сг., Відомість № 7.3 сг. Та Головну книгу [3, 255].

Підприємства можуть отримувати кошти від фізичних осіб, інших господарюючих суб'єктів, а також отримувати асигнування з бюджету, які виражатимуться у формі цільового фінансування і цільових надходжень.

Основні завдання організації обліку цільового фінансування полягають у забезпеченні своєчасного і правильного документування таких операцій, а також

відображення інформації в облікових регістрах та фінансовій звітності підприємства.

Облік цільового фінансування та цільових надходжень регулюється П(С)БО 15 "Дохід". Використання цільових надходжень повинно здійснюватись у відповідності до призначення таких коштів, а в разі порушення передбачена відповідальність.

Для обліку надходження і використання цільових коштів використовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображає інформацію про наявність та рух на підприємстві коштів, які були отримані для здійснення заходів цільового призначення. Фонд цільового призначення формується тільки за рахунок зовнішніх цільових надходжень.

За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються грошові кошти, що отримані підприємством на фінансування окремих заходів (у кореспонденції з рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»). За дебетом рахунку – суми, що використовуються за передбаченими напрямками (у кореспонденції з рахунками обліку запасів, розрахунків з оплати праці, розрахунків за страхуванням та ін.) [29, 393].

Головними документами, що регламентують діяльність установ, які фінансуються за рахунок коштів цільового фінансування та цільових надходжень є Статут або Положення про установу, кошторис доходів і витрат, які затверджені органом, що здійснює фінансування.

До складу первинних документів обліку коштів цільового призначення належать: розрахунки і довідки бухгалтерії, платіжні доручення, акти прийому-передачі та інші.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюється за призначенням цих коштів та джерелами надходжень.

Облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості 7.5 сг.) та Головній книзі. Дані з облікових регістрів знаходять своє

відображення у фінансовій звітності, залишки коштів цільового фінансування та цільових надходжень, отриманих з різних джерел відображають у другому розділі пасиву Балансу.

В Україні питання обліку зобов'язань та забезпечень витрат і платежів, а також цільового фінансування та цільових надходжень є досить недослідженими і потребують глибинного вивчення та аналізу. Методологічні принципи регулювання порядку обліку зобов'язань підприємства визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», а цільового фінансування та цільових надходжень (частково) – Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», проте потрібно зауважити, що дані документи не розкривають суть та зміст відповідних категорій. Недоліками нормативно-правових документів є те, що вони не визначають структурних елементів зобов'язань та цільового фінансування, їх класифікації та принципів відображення в обліку та фінансовій звітності. Це потребує подальших розробок та досліджень задля поліпшення організації облікового процесу на підприємствах.

Висновки

Під власним капіталом підприємства розуміють загальну вартість засобів, які внесено власниками або залишено ними на підприємстві з прибутку після сплати податків. До власного капіталу відносяться: статутний капітал, капітал в дооцінках, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

Для обліку власного капіталу Планом рахунків передбачені наступні рахунки:

- 1) 40 «Статутний капітал»;
- 2) 41 «Пайовий капітал»;
- 3) 42 «Додатковий капітал»;
- 4) 43 «Резервний капітал»;
- 5) 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 6) 45 «Вилучений капітал»;
- 7) 46 «Неоплачений капітал».

Власний капітал підприємства є матеріальною основою, оскільки коли виникає ініціатива створення певного підприємства, не залежно від організаційно-правової форми та форми власності, засновники та учасники на добровільних, договірних засадах вносять майно у різних формах з метою формування капіталу підприємства. І власне, від правильності організації власного капіталу підприємства, буде залежати подальша його діяльність.

Для того аби підприємство було засноване правильно та здійснювало подальшу господарську діяльність згідно з чинним законодавством виокремлюють цілу ієрархічну систему нормативно-правового регулювання власного капіталу, яка репрезентує послідовність дій щодо здійснення даного процесу. Нормативно правова база дає право вибору організаційно правової форми господарювання, від якої залежатиме алгоритм створення суб'єкта господарювання в цілому, а також щодо організації власного капіталу в розрізі його елементів. На підприємстві облікова політика виступає свого роду

узагальненням та інтерпретуванням нормативно-правової бази це пов'язано з вибором сфери діяльності, організаційно правової форми, форми власності, а також кількості засновників та учасників.

Проте, необхідно відзначити, що чинне законодавство щодо організації власного капіталу є досить розпорошеним у величезній кількості нормативно-правових актів. Даний факт є ускладнюючим елементом, оскільки в контексті недостатньої нормативно-правової урегульованості операцій з власним капіталом, яка применшує значення обліково-правового забезпечення і мінімізує здатність організації господарюючим суб'єктом правильно та законно сформувати та вразі потреби змінити власний капітал у розрізі всіх його елементів, формування і розподіл прибутку та його використання. Схожу ситуацію ми маємо і щодо організації бухгалтерського обліку забезпечення зобов'язань та цільового фінансування та цільових надходжень.

Список літератури:

1. Багрій К.Л. Управлінські аспекти обліку власного капіталу суб'єкта господарювання/ К. Л. Багрій // Серія: Економічні науки. – 2012. – Випуск 32. Частина I.-С. 51-55.
2. 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 зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. –Київ, 2015. – С. 392-395.
3. 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.
4. 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.
5. Бруханський, Руслан. Стратегічний облік : імплементація концепції бухгалтерського інжинірингу [Текст] / Руслан Бруханський // 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. 60-63.
6. Бруханський, Р. Ф. Пріоритети оптимізації обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Удосконалення економічного механізму в агропромисловому комплексі при різних формах власності : збірник тез доповідей [Тернопіль, 10 квіт. 2013 р.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2013 р. - С. 57-59.
7. Бруханський, Р. Ф. Доцільність розширення предмету бухгалтерського обліку з позицій формування стратегічно орієнтованої облікової системи [Текст] / Р. Ф. Бруханський // The international Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyers "Always ahead facing the unknown" [9 oct., 2014]. - Basel : ISAE "CONSILIUM", 2014. С. 239-243.
8. Бруханський, Р. Ф. Зовнішнє середовище підприємства в якості предмету бухгалтерського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Економічний дискурс : міжнар. зб. наук. праць. – Тернопіль : Крок, 2014. – Вип. 3. – С. 87-90.
9. Бруханський, Р. Ф. Принципи системи стратегічного фінансового обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Nauka dziś: teoria, metodologia, praktyka, problematyka : zbiór raportów naukowych : czesc 2. [Warszawa, 30.07.2014 - 31.07.2014]. – Warszawa : Diamond trading tour, 2014. Str. 31-33.
10. Брік С. В. Порядок обліку власного капіталу підприємства та шляхи його удосконалення/ С.В. Брік, Є.М. Рудковська // Вісник НТУ «ХПІ». 2015. № 59 (1168).-С.134-137.

11. Бухгалтерський облік : навч. посібн. / Р.Ф. Бруханський, О.П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444с.

12. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Слизько. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

13. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст] : підручник / Н. М. Ткаченко. – 5-те вид., доповн. і переробл. – К. : Алтера, 2011. – 976 с.

14. 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.

15. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

16. Дорош Н.І. Проблеми обліку власного капіталу України в умовах ринкової економіки / Н.І. Дорош, Г.О. Борук // Регіональна економіка та управління. – Науково практичний журнал 2(02) травень 2014 р. частина 1. – Київ. - С. – 25 [Електронний ресурс]: Режим доступу: [http://siee.zp.ua/images/journal/2\(02\)/07.pdf](http://siee.zp.ua/images/journal/2(02)/07.pdf)

17. Завитій, Ольга Цифрова економіка – економіка віртуального світу [Текст] / Ольга Завитій // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 76-77.

18. 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.

19. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-VI, чинний. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.

20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996>

21. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> .

22. Каверзін О.О. Функції власного капіталу в умовах ринкової економіки / О.О. Каверзін // Вісник КПІ. – 2012. – № 5. – С. 138–139 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files>.

23.11. Калініна А.В. Підходи до управління власним капіталом підприємства / А.В. Калініна, Н.А. Дехтяр // Молодіжний науковий вісник УАВС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2012. – №2. – С.132-144.

24. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. Фінансовий облік : підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.

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

26. Облікова політика підприємства / Т.М. Сторожук. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. – 240 с.

27. Олійник І.В. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / І.В. Олійник // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 65

28. 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.

29. 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.

30. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Н.І. Петренко. - Житомир : ЖДТУ, 2012. - 544 с.

31. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

32. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

33. Семенов А.Г. Ефективне управління структурою капіталу акціонерного товариства / А.Г. Семенов, О.О. Плаксюк, О.В. Ярошевська // Вісник економічної науки України. - 2010. - № 2. - С. 137-144.

34. Сірко А.В. Економічна теорія. Політекономія. [текст]: навч. посіб. / А.В. Сірко – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 416 с.

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

36.Спільник, І. В. Аналіз власного капіталу підприємства за даними фінансової звітності / І. В. Спільник //Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 136-138.

37.Спільник, Ірина. Аналіз грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства : значимість, мета, завдання [Текст] / Ірина Спільник // 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. 138-140.

38.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз та аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. Т.1. – 358 с.

39.Стригуль Л.С. Особливості формування та обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм / Л.С. Стригаль, К.О. Панчеха // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2014. №65. С.12-17.

40.С. С. Нестеренко. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2962>

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

42.Турпак Т.Г. Окремі аспекти вдосконалення формування та використання капіталу підприємства / Т.Г. Турпак // Вісник Національного транспортного університету. — К.: НТУ, 2013. — Вип. 28.

43.Фінансовий облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 2-ге вид., доповн. та переробл. – К. : Кондор, 2013. – 551с.

44.Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.

45.Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник. - Тернопіль: Підручники та посібники, 2008. – 576 с.

46.Хмелевська А.В., Незборецька Г. М. Власний капітал за атрибутами об'єкту бухгалтерського обліку / А. Хмелевська, Г.М. Незборецька // Науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». – 2011. – № 2. – С. 192-194.

47.Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ю.Д. Чацкіс та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.