

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ НА АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ

Досліджено сутність облікової політики, що інтегрує всі аспекти облікового процесу власного капіталу. Вивчено фактори впливу на формування облікової політики в частині складових власного капіталу акціонерного товариства. Розглянуто можливі шляхи удосконалення технічної складової облікової політики операцій з власним капіталом.

The essence of the accounting policy, which integrates all aspects of registration process of ownership capital is investigated. The influence factors on formation of a accounting policy regarding components of ownership capital of joint-stock company are studied. Possible ways of perfection of a technical making accounting policy of operations with ownership capital are considered.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Україна юридично набула статусу країни з ринковою економікою, проте вона і досі знаходиться в стані трансформаційних перетворень, пов'язаних, насамперед, з відносинами власності. Трансформація адміністративно-планової економічної системи в ринкову зумовила відродження і правове закріплення різних форм власності.

Виявлення особливостей організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм потребує дослідження характерних особливостей господарської діяльності різних товариств України. Даним питанням присвячені дисертаційні роботи М. А. Бурського, О. О. Канцурова, Т. М. Королук, В. В. Мельничук, М. М. Орищенко, О. І. Пилипенка, С. В. Пителя, І. Р. Поліщук, О. О. Разборської, В. В. Сопко, Л. Л. Тягнирядно.

Науковці у своїх дисертаційних роботах найчастіше за об'єкт дослідження виділяють капітал акціонерних товариств, що підтверджується важливістю розгляду проблематики власного капіталу в корпоративній сфері, домінуючій у світі, не зважаючи на те, що за останні два роки кількість акціонерних товариств в Україні зменшилась.

Якщо станом на 2008 рік за даними Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку кількість акціонерних товариств в Україні становила близько 32 тис., із них 11 тис. відкритих та близько 21 тис. закритих, то вже в 2009 році їх кількість скоротилася майже на 5 %.

Протягом 2010-2011 років також вбачалось поступове зменшення кількості акціонерних товариств, що можна пояснити результатом введення в дію нового закону «Про акціонерні товариства» (Закон від 17.09.2008 р. № 514-VI, діє від 30.04.2009 р.), і в результаті невчасним реагуванням керівництва на реформування законодавства, невиконанням приписів нормативно-правових актів, та очікуванням на подовження перехідного періоду або взагалі скасування необхідності приведення своєї діяльності у відповідності до нових вимог.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Різні аспекти організації бухгалтерського обліку власного капіталу досліджуються в працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Серед вітчизняних науковців, такі як: Л. Алексеєнко, І. Бланк, Ф. Бутинець, Ю. Воробйов, А. Ганієв, Р. Герасименко, А. Гончаров, Р. Грачова, Є. Мних, В. Сопко та інші. Проте аналіз робіт, пов'язаних із зазначеною тематикою, свідчить, що окремі питання залишаються дискусійними. Зокрема, питання щодо необхідності удосконалення Положення про облікову політику в частині регламентування операцій з власним капіталом.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Трансформація економічних відносин в Україні до системи ринкових призвела до лібералізації форм і методів ведення бухгалтерського обліку. Завдяки таким процесам на підприємствах з'явилася альтернатива в організації облікового процесу власного капіталу, що відображається в обліковій політиці підприємства. Дане питання заслуговує на детальне дослідження, оскільки достовірний та своєчасний облік власного капіталу є запорукою фінансової стабільності підприємства.

**Постановка завдання.** Метою публікації є дослідження облікової політики акціонерного товариства цілому та в частині власного капіталу. Для досягнення зазначеної мети необхідно розв'язати наступні завдання:

- розкрити сутність облікової політики, що інтегрує всі аспекти облікового процесу власного капіталу (організаційний, методичний, технічний);
- дослідити фактори впливу на формування облікової політики в частині складових власного капіталу акціонерного товариства;
- розглянути можливі шляхи удосконалення технічної складової облікової політики операцій з власним капіталом.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Облікова політика підприємства – елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства» [1], 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 [2]), 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, аутсорсингової компанії тощо. На акціонерних товариствах рішення про вибір суб'єкта формування облікової політики повинно прийматися колегіальним органом, який складається з власників (акціонерів), або їх представників (загальні збори акціонерів або наглядова рада).

Оскільки акціонерна форма господарювання реально існує у світі вже чимало років, за цей період практика поповнилася багатьма прикладами вдалого і невдалого розподілу повноважень між органами управління товариства. Згідно із Законом України «Про

акціонерні товариства», враховуючи прийняті в Європі стандарти розподілу повноважень між наглядовою радою та загальними зборами акціонерів, за наглядовою радою залишено право приймати рішення щодо внесення змін до статуту; зміни типу товариства; затвердження положень стосовно наглядової ради, виконавчого органу, ревізійної комісії (ревізора) товариства, внесення до них змін; затвердження інших внутрішніх документів товариства, якщо інше прямо не передбачено статутом; затвердження принципів (кодексу) корпоративного управління; питань порядку проведення загальних зборів; обрання та припинення повноважень членів наглядової ради, визначення умов договорів (контрактів), які укладаються із членами наглядової ради, визначення особи, уповноваженої на їх підписання від імені товариства з членами наглядової ради; обрання та припинення повноважень членів ревізійної комісії (ревізора) товариства; затвердження висновків ревізійної комісії (ревізора) товариства [3, с.136]. Зважаючи на такий вичерпний перелік повноважень, можна покладати на наглядову раду прийняття рішення про вибір суб'єкта формування облікової політики товариства.

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 тощо. При цьому на формування практично кожного з положень методичної складової облікової політики акціонерного товариства, у тому числі, і власного капіталу, здійснюють свій вплив ряд факторів, об'єднаних нами до відповідних груп: 1) організація підприємницької діяльності (форма власності, галузева приналежність, вид діяльності підприємства, організаційна структура підприємства, обсяг господарської діяльності); 2) організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (форми організації та ведення обліку); 3) рівень комп'ютеризації облікових робіт або рівень ручної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій; 4) стан забезпечення режиму інформаційної безпеки; 5) рівень кваліфікації працівників; 6) кількість засновників (акціонерів); 7) зовнішні фактори (нормативне регулювання бухгалтерського обліку, система оподаткування тощо) (рис. 1).

Форма власності, від якої залежать джерела фінансування діяльності підприємства, а також порядок розподілу отриманих прибутків та ризиків, має визначальний вплив на порядок облікового відображення операцій з власним капіталом, що обумовлено особливостями організації та ведення обліку на державних, колективних та приватних підприємствах. Зміст, а головне деталізація аналітичних розрізів обліку складових власного капіталу, повинен розроблятися з урахуванням також обсягів, виду, галузі діяльності, а також організаційної структури підприємства. Так, обсяги господарської діяльності визначають середньоспискову чисельність працюючих, кількість структурних підрозділів, а також матеріально-відповідальних осіб за кожним з них, що прямо впливає на побудову аналітичного обліку. Галузь підприємства визначає вибір та обґрунтування складових власного капіталу, напрямів розподілу прибутку, специфіку формування фондів тощо. Організаційна структура впливає на взаємозв'язок облікових працівників з працівниками інших структурних підрозділів підприємства, а також визначає структуру облікового апарату і розподіл обов'язків між працівниками, відповідальними за окремі аналітичні ділянки обліку.

Для оптимізації процесу обробки інформації про стан та зміни в структурі власного капіталу в цілях складання управлінської, статистичної, податкової звітності важливу роль відіграє комп'ютеризація облікових робіт. Слід зважати на забезпечення належного режиму інформаційної безпеки. При цьому рівень комп'ютерної обробки господарських операцій, пов'язаних з формуванням і використанням власного капіталу, напряму залежить від кількості акціонерів, в аналітичних розрізах яких і формується вся система бухгалтерського відображення таких операцій в товариствах.

Досить важливим також є урахування рівня кваліфікації адміністративного персоналу та бухгалтерських працівників, системи матеріальної зацікавленості працівників в ефективності роботи та відповідальності за виконання своїх обов'язків.

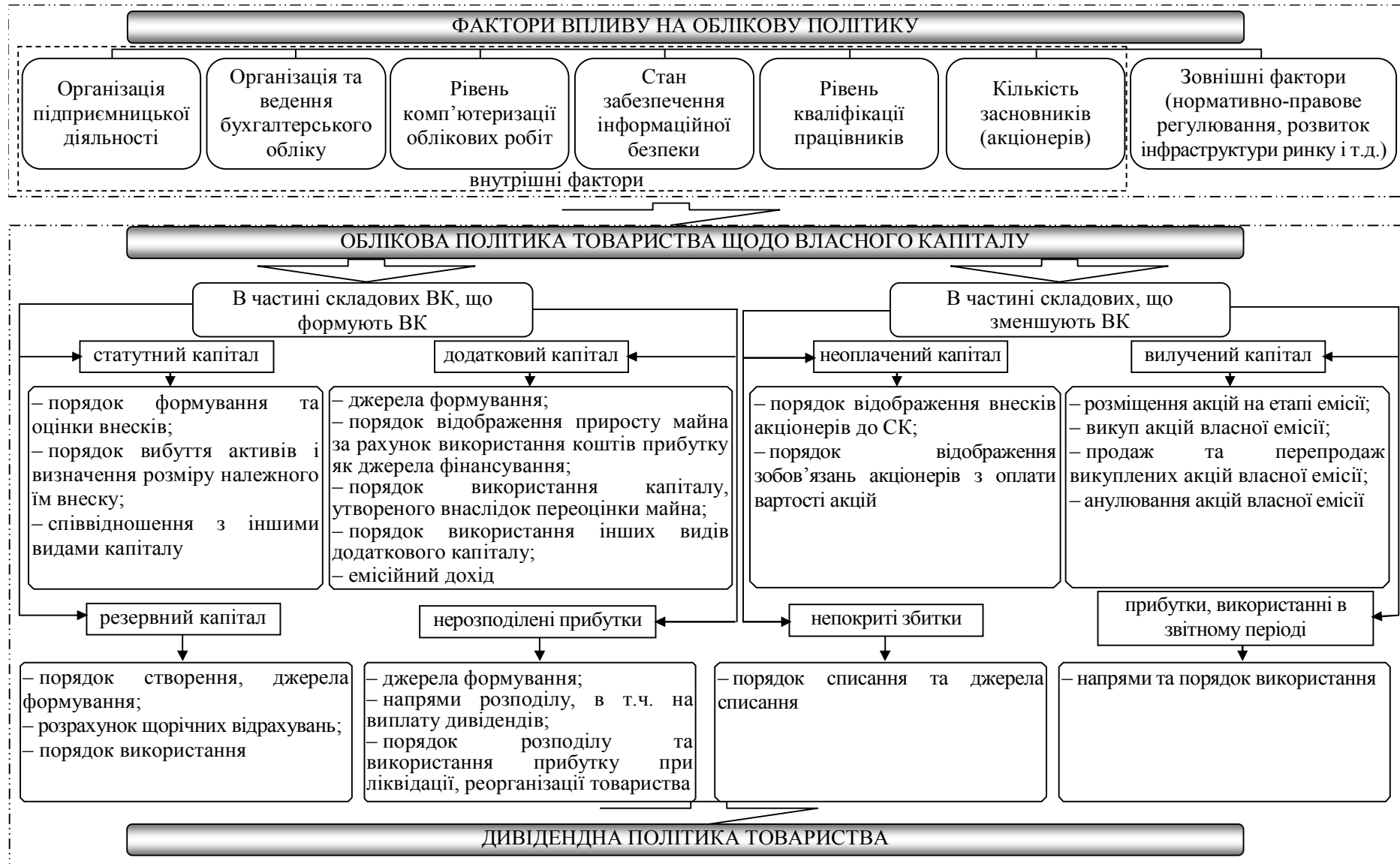


Рис. 1. Факторна інформаційна модель облікової політики щодо власного капіталу

Суттєвий вплив також здійснюють зовнішні по відношенню до підприємства фактори: економічні (система нормативного регулювання, рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку; система оподаткування; сприятливість інвестиційного клімату тощо), політичні, соціальні, географічні тощо. Саме під їх впливом відбувається організація та забезпечується методичне здійснення бухгалтерського обліку в цілому та операцій з власним капіталом (як в частині складових, що формують власний капітал, так і в частині складових, що зменшують статутний капітал) товариства зокрема.

Таким чином, перед тим, як приступити до формування облікової політики щодо власного капіталу, слід уважно проаналізувати усі параметри, врахувати значну кількість факторів. Лише системний аналіз усієї сукупності факторів допоможе сформувати оптимальний варіант облікової політики щодо власного капіталу з урахуванням особливостей функціонування конкретного товариства.

В контексті удосконалення положень облікової політики власного капіталу під зміни підпадає і важлива для кожного акціонерного товариства дивідендна політика, яка служить гарантом забезпечення прав акціонерів на частину прибутку товариства, розраховану пропорційно частці такого акціонера у статутному капіталі підприємства.

Дивідендна політика акціонерного товариства – сукупність стратегічних і тактичних рішень щодо розподілу результатів діяльності підприємства. Від її вибору значною мірою залежать джерела фінансування акціонерної власності, ринкова капіталізація підприємства, структура власного капіталу.

Для оцінки ефективності дивідендної політики застосовується коефіцієнт дивідендних виплат, який характеризує частку чистого прибутку підприємства, що спрямована на дивідендні виплати. Розраховується даний показник за формулою [4, с.358]:

$$КДВ = \frac{ФДВ}{ЧП} \times 100, \quad (1)$$

де КДВ – коефіцієнт дивідендних виплат, %;

ФДВ – сума фонду дивідендних виплат, сформованого у процесі розподілу прибутку за обраним типом дивідендної політики;

ЧП – сума чистого прибутку, отриманого підприємством у звітному періоді, який підлягає розподілу.

З позиції акціонерного товариства дивіденди – це складова витрат корпорації, необхідна для обслуговування акціонерного капіталу, що виступає у формі частки прибутку, яка залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів і сплачується акціонерам пропорційно кількості акцій, що знаходяться в обігу. З позиції акціонера дивіденди є платою за користування товариством його грошима, що вкладені у статутний капітал компанії. З погляду фінансового аналітика дивіденд є технічним показником, який дає змогу оцінити інвестиційну привабливість емітента шляхом розрахунку розміру дивіденду на акцію, відношення суми дивідендів до ринкової вартості акції, оцінити пропорції розподілу прибутку корпорації, вартість простого та привілейованого капіталу 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 тощо.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно затверджує додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку (ст. 8, п. 5) [1]. Робочий план рахунків виступає одним із елементів облікової політики підприємства і затверджується як додаток до Положення про облікову політику. Тим самим даний документ відноситься до документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на рівні підприємства.

Дослідження робочих планів рахунків 18-ти підприємств різної галузевої належності в дисертаційній роботі К. П. Боримської [5] показали, що вони є переважно окремим додатком до організаційно-розпорядчих документів з облікової політики. Більшість робочих планів рахунків (56 %) дублюють зміст типового плану рахунків, не містячи у своєму складі або враховуючи незначні додаткові розрізи аналітичних ознак, обумовлених особливостями діяльності суб'єкта господарювання. Нерозуміння суб'єктами управління необхідності застосування науково-обґрунтованих підходів до розробки робочого плану рахунків як важливого елемента облікової політики, і, відповідно, відсутність сформованої методики його формування не сприяє раціональній організації бухгалтерського обліку.

В даному контексті та у світі рекомендацій вищезазначеної дисертаційної роботи пропонуємо змінити план рахунків на план аналітичних ознак, адже в умовах активного застосування інформаційно-комп'ютерних технологій такий напрям удосконалення обліку вважається прогресивним. Саме реляційний, а не ієрархічний підхід до побудови плану рахунків дозволяє суттєво підвищити інформаційну місткість обліку та забезпечити можливість більш детального аналізу інформації в інтересах управління. На основі розробленого К. П. Боримською узагальненого кодифікатора рахунків нами запропоновано удосконалити його складові (Кодифікатори «Статутний капітал» та «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)») та розроблено додаткові (Кодифікатор № 1 «Статутний капітал» (зразок зображено на рис. 2), Кодифікатор № 2 «Додатковий капітал», Кодифікатор № 3 «Резервний капітал», Кодифікатор № 4 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», Кодифікатор № 5 «Вилучений капітал», Кодифікатор № 6 «Неоплачений капітал».

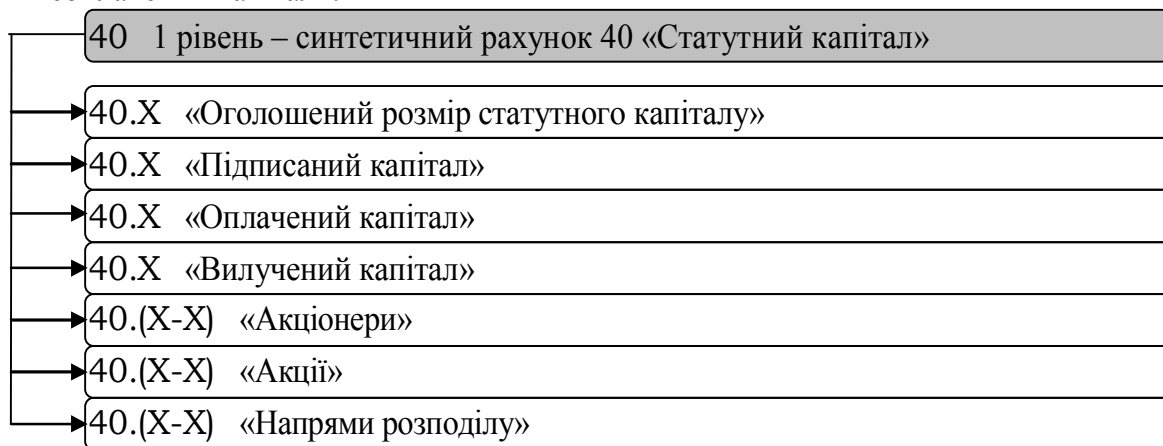


Рис. 2. Кодифікатор № 1 «Статутний капітал»

Відповідно до розрахованих аналітичних показників за кодифікатором до рахунка 40 «Статутний капітал» можуть готуватися проекти управлінських рішень щодо визначення принципових підходів до змін у структурі власного капіталу; отримання інформації про стан статутного капіталу у розрізі акцій і внесків кожного акціонера; аналізу простроченої заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу; розподілу прибутку підприємства тощо.

Це надасть можливість підвищити контроль за своєчасністю погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу, дотримання вимог щодо мінімального розміру початкового капіталу та уникнення вимушеної ліквідації підприємства.

Крім того, ведення обліку за напрямками «Оголошений капітал», «Підписаний капітал» та «Оплачений капітал» створює можливість контролю за процесом формування статутного капіталу за етапами (оголошення, підписка та оплата простих і привілейованих акцій). Саме оплачений капітал з точки зору формування майна акціонерного товариства є дійсним джерелом придбання активів на початковому етапі його функціонування.

Облік додаткового капіталу пропонується вести в розрізі додаткових внесків; реінвестованих дивідендів; 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, на виплату дивідендів за привілейованими акціями та на інші виплати).

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

Облікове відображення вилученого капіталу пропонується здійснювати за видами акцій (прості та привілейовані; нерозміщені викуплені акції та розміщені викуплені акції) та акціонерами товариства.

Неоплачений капітал (рахунок 46 «Неоплачений капітал») пропонується вести в розрізі простроченого та непростроченого; за кожним акціонером; простими та привілейованими акціями; в порядку закритої підписки на акції, відкритої, або додаткової відкритої підписки тощо. Такі аналітичні розрізи забезпечують повну інформативність про стан внесків кожного акціонера, а також їх підписки на акції.

Запропоновані кодифікатори є основою побудови робочого плану рахунків акціонерного товариства, дозволяє в межах запропонованої системи записів у будь-який момент часу забезпечити власників товариства регулярно формованою систематизованою інформацією про господарську діяльність підприємства для оцінки, контролю та планування діяльності за умови застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, надає можливість отримати в оперативному режимі максимально деталізовані дані про об'єкти власного капіталу з максимальною точністю та аналітичністю.

Облік власного капіталу, як і облік взагалі, починається з первинного документування фактів господарського життя. Організація первинної облікової документації починається з виявлення складу господарських операцій і об'єктів, що повинні знайти відображення в системі обліку на підприємстві. Для облікового відображення операцій з власним капіталом служать дві групи документів, виділених нами залежно від їх впливу на складові частини активів та пасивів підприємства (рис. 3).

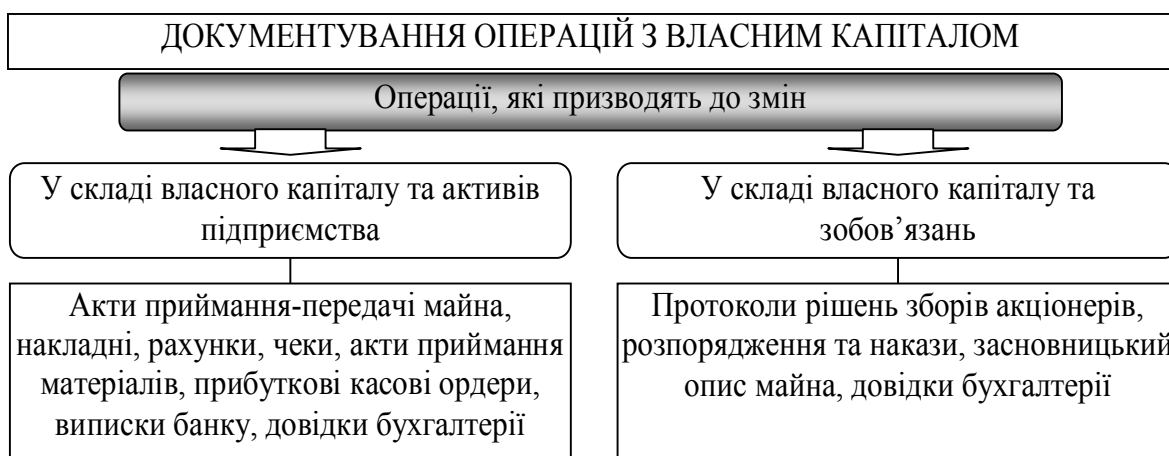


Рис. 3. Документальне забезпечення операцій з власним капіталом

Кожне робоче місце бухгалтерії забезпечено нормативно-довідковими джерелами, зразками підписів осіб, що мають право підписувати документи, зразками діючих форм звітності та документів, встановлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [6]. При цьому більшість операцій з обліку власного капіталу не мають розроблених та затверджених форм первинних документів. Ведення обліку таких операцій обмежується використанням довідок бухгалтерії, що складаються в довільній формі (табл. 1).

Таблиця 1

Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом (систематизовано авторами [7, с.128-130; 8, с.393])

№ з/п	Господарська операція	Документ	Вплив операції на складову власного капіталу
1	2	3	4
1	Зміна облікової політики	Довідка бухгалтерії	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
2	Виправлення помилок	Довідка бухгалтерії	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
3	Переоцінка основних засобів, незавершеного будівництва та нематеріальних активів	Довідка бухгалтерії	Збільшує або зменшує інший додатковий капітал
4	Вибуття раніше дооцінених об'єктів необігових активів	Акт приймання-передачі основних засобів, довідка бухгалтерії	Зменшення додаткового капіталу та збільшення нерозподіленого прибутку
5	Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	Протокол рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Збільшує статутний капітал та зменшує інший додатковий капітал
6	Визначення фінансового результату за звітний період	Довідка бухгалтерії	Отримання прибутку або збитку
7	Розподіл прибутку: - виплати власникам (дивіденди); - відрахування до резервного капіталу;  - спрямування прибутку до статутного капіталу	Протокол рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	- зменшення нерозподіленого прибутку; - зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення резервного капіталу; - зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення статутного капіталу
8	Формування фондів і резервів	Статут, кошториси, планові калькуляції, розрахунок бухгалтерії	Зменшення статутного капіталу, резервного або прибутків
9	Реєстрація статутного капіталу	Статут	Збільшення статутного капіталу та неоплаченого капіталу
10	Продаж акцій за ціною, вищою, ніж номінальна	Договір засновників	Збільшення неоплаченого капіталу та додатково вкладеного капіталу
11	Викуп акцій (часток)	Протокол рішення зборів акціонерів, видатковий касовий ордер, виписка банку	Збільшення вилученого капіталу



1	2	3	4
12	Перепродаж викуплених акцій	Акт приймання-передачі основних засобів, накладна, акт приймання матеріалів, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідка бухгалтерії	Зменшення вилученого капіталу, збільшення (зменшення) додатково вкладеного капіталу, зменшення прибутку
13	Анулювання викуплених акцій	Протокол рішення зборів акціонерів, довідка бухгалтерії	Зменшення статутного капіталу, вилученого капіталу, додатково вкладеного капіталу та нерозподіленого прибутку
14	Погашення заборгованості з капіталу: – грошовими коштами; – основними засобами;  – нематеріальними активами;  – виробничими запасами	Виписка банку Акт приймання-передачі основних засобів Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів Акт приймання матеріалів, накладна	Зменшення непоплаченого капіталу
15	Перевищення фактичного внеску учасниками до статутного капіталу над його заборгованістю	Довідка бухгалтерії	Збільшення емісійного доходу або іншого вкладеного капіталу
16	Розрахунок з учасником у товаристві у разі його виходу	Протокол рішення зборів акціонерів, довідка бухгалтерії	Збільшення вилученого капіталу, зменшення прибутку, зменшення резервного капіталу (за певних умов)
17	Зменшення номінальної вартості акцій	Протокол рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Зменшення статутного капіталу, збільшення додатково вкладеного капіталу (за певних умов)
18	Списання невідшкодованих збитків за рахунок: – пайового капіталу; – іншого вкладеного капіталу; – резервного капіталу	Рішення засновників	Зменшення збитків та зменшення пайового капіталу, іншого вкладеного капіталу, резервного капіталу
19	Безоплатно отримані активи	Акт приймання-передачі основних засобів	Збільшення іншого додаткового капіталу
20	Визнання доходу від безоплатно одержаного необігового активу	Розрахунок амортизації, бухгалтерська довідка	Зменшення іншого додаткового капіталу
21	Повернення часток акціонерам при ліквідації підприємства	Рішення ліквідаційної комісії, накладні, акти передачі, ВКО	Зменшення статутного капіталу

Під час складання первинних документів для надання їм юридичної сили і доказовості потрібно стежити за їх правильним оформленням, тобто наявністю всіх реквізитів: назва підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарської операції і складання первинного документа.

З метою упорядкування руху та своєчасного отримання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівництва товариства встановлюється графік документообороту. Головне завдання такого графіку документообороту полягає у сприянні поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Дані з первинних документів і графіків документообороту мають служити основним джерелом для оцінки ефективності використання капіталу та його складових (фондів підприємства, прибутку, залучених коштів), розкритих ще в одній складовій технологічного блоку облікової політики – в системі внутрішньої управлінської звітності.

Невикористання наявної облікової інформації у цих напрямках негативно впливає на рівень управлінських рішень щодо розміщення та використання статутного капіталу, визначення його вартості в умовах ринку та пошук альтернативних джерел фінансових ресурсів з метою розширення сфери його господарської діяльності.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності на підприємствах систематично повинен застосовуватися ще один елемент технічної складової облікової політики – інвентаризація активів, капіталу та зобов'язань, під час якої перевіряється їх фактична наявність.

Деякі вчені, зокрема С. В. Бардаш [9, с.43], вважають, що проведення інвентаризації джерел власних коштів є неможливою, адже до них неможливо застосувати органолептичні прийоми.

Погоджуємося з думкою А. В. Боднарчука [10, с.20], який підтримує тих дослідників, які вважають, що інвентаризація власного капіталу не тільки можлива, але й необхідна, адже тим самим забезпечується фінансова незалежність підприємства від кредиторів.

Обмежуватися лише органолептичними методами перевірки не потрібно, на практиці слід застосувати також прийоми документального контролю, проводити розрахунки окремих облікових показників, перевіряти правильність за законність формування та розподілу різних видів капіталу та прибутку.

Інвентаризація складових власного капіталу має свої особливості та полягає у підтвердженні залишків внесків за кожним акціонером, обґрунтованості розміру окремих складових додаткового та резервного капіталу, встановленні термінів зобов'язань товариства перед акціонерами, підтвердження достовірності оцінки вартості часток акціонерів в статутному капіталі.

Загальна методика інвентаризаційної роботи щодо власного капіталу передбачає ряд логічно пов'язаних етапів. Перевірці підлягають:

- 1) наявність установчих документів та свідоцтва про державну реєстрацію (на предмет перевірки організаційно-правової форми підприємства, чисельності акціонерів, загального розміру статутного капіталу);
- 2) наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження внесків до статутного капіталу (згідно із засновницьким описом майна);
- 3) протоколи загальних зборів акціонерів (для виявлення неузгодженостей із установчими документами);

- 4) результати інвентаризації майна, внесеного до статутного капіталу, та розрахунків з акціонерами (для встановлення періодичності проведення інвентаризації та фактичної наявності внесків і заборгованості перед учасниками);
- 5) достовірність та повнота оцінки внесків до статутного капіталу (на предмет виявлення порушень щодо порядку оцінки внесків до статутного капіталу товариства);
- 6) наявність та правильність оформлення первинних документів, пов'язаних з формуванням та змінами складових власного капіталу та розрахунків з акціонерами (для документального підтвердження здійснення господарських операцій);
- 7) правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку (з метою виявлення порушень чинного законодавства щодо відображення операцій зі статутним капіталом);
- 8) організація та ведення аналітичного обліку операцій з власним капіталом та розрахунками з акціонерами (на предмет визначення розбіжностей між аналітикою за робочим планом рахунків та даними обліку);
- 9) правильність проведення розрахунків з акціонерами за нарахованими дивідендами (для визначення правильності розрахунків дивідендів);
- 10) відповідність даних реєстрів синтетичного та аналітичного обліку операцій з власним капіталом та розрахунків з акціонерами (з метою виявлення розбіжностей між реєстрами синтетичного і даними аналітичного обліку);
- 11) відповідність показників облікових реєстрів та фінансової звітності (на предмет повноти відображення інформації у фінансовій звітності).

Результати інвентаризації повинні відображатися в інвентаризаційних описах.

На кінець звітного року перевіряють розмір статутного капіталу з метою контролю за правильністю оцінки та відображення в обліку операцій зменшення або збільшення статутного капіталу, а також визначають вартість чистих активів, звіряючи її з розміром статутного капіталу.

Одночасно зі статутним перевірці підлягає неоплачений капітал, який відображає заборгованість акціонерів за внесками до статутного капіталу. Перевіряється законність, правильність та своєчасність відображення в бухгалтерському обліку неоплаченого капіталу та його погашення.

Достовірність записів на рахунках статутного та неоплаченого капіталу підтверджують прибутковими касовими ордерами, виписками банку, накладними, актами приймання-передачі тощо.

Додатковий капітал, призначений для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації емітованих акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. При інвентаризації додаткового капіталу перевіряють:

- правильність розрахунку суми до оцінки (уцінки) майна і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку;
- правильність визначення розміру збільшення (зменшення) зносу по переоцінених основних засобах та її відображення в облікових реєстрах;
- правильність розрахунку емісійного доходу та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- повноту оприбуткування безоплатно одержаних необоротних активів.

Резервний капітал – це частина власного капіталу, що створюється за рахунок щорічних відрахувань з прибутку, є джерелом для соціального розвитку підприємства, відшкодування витрат, а також для виплати дивідендів і поповнення капіталу у випадках недостатності прибутку.

При інвентаризації перевіряють дотримання передбаченого статутом розміру правомірності використання коштів резервного капіталу, а також дотримання передбаченого законодавством розміру щорічних відрахувань до резервного капіталу, порядку відображення операцій на бухгалтерських рахунках.

При інвентаризації нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) перевіряють достовірність розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) звітної року, минулих років, а також правильність відображення в бухгалтерському обліку і звітності помилок, допущених у попередніх звітних періодах.

Інвентаризація вилученого капіталу передбачає перевірку правомірності викупу, продажу та анулювання акцій, правильності їх оцінки та відображення в обліку, реєстрі акцій та акціонерів, у звітності.

З метою ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві розробляється та впроваджується Положення про облікову політику, де регламентується бухгалтерський облік на підприємстві, в тому числі, в частині операцій з власним капіталом. Вважаємо за доцільне, щоб в Положенні про облікову політику було передбачено наступні положення про облік власного капіталу:

- положення (стандарт) бухгалтерського обліку, якими керується товариство при веденні обліку власного капіталу;
- склад і встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм капіталу;
- порядок формування, проведення щорічних відрахувань та використання фондів спеціального призначення;
- номенклатуру робочих бухгалтерських документів;
- побудова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу відповідно до робочого плану рахунків;
- оцінка внесків і порядок зміни (збільшення та зменшення) статутного капіталу;
- порядок розподілу чистого прибутку та ін.;
- організація та порядок проведення внутрішньогосподарського контролю (інвентаризації) в частині складових власного капіталу.

Завдяки запропонованому проекту Положення про облікову політику (в частині питань бухгалтерського обліку власного капіталу товариства) система управління забезпечує максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів організаційної, методичної та технічної складових облікової політики виступає тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління структурою власних джерел фінансування та своєю власністю в цілому.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** У сучасному бухгалтерському обліку допускається багатоваріантність вирішення питань щодо формування та змін власного капіталу. Поряд з цим, урахувавши специфіку функціонування акціонерних товариств при організації обліку активів і пасивів, необхідно враховувати вимоги чинного законодавства та корпоративну природу таких суб'єктів господарювання.

Методика розробки Положення про облікову політику передбачає комплекс взаємопов'язаних складових (організаційної, методичної й технічної), урахування яких сприяє дотриманню обґрунтованих принципів функціонування системи бухгалтерського обліку у товаристві в цілому.

В роботі запропоновано змістовне наповнення усіх складових облікової політики в частині власного капіталу (проект Положення про облікову політику), а також факторна інформаційна модель облікової політики щодо власного капіталу акціонерного товариства.

Перевагами запропонованої моделі є врахування можливих факторів впливу (організація підприємницької діяльності, організація та ведення бухгалтерського обліку, рівень комп'ютеризації облікових робіт, стан забезпечення режиму інформаційної безпеки, рівень кваліфікації працівників, кількість акціонерів, зовнішні фактори), що дозволяють підвищити ефективність як розробки.

Положення про облікову політику, зокрема в частині власного капіталу, так і кінцевого результату – раціональної організації бухгалтерського обліку в акціонерному товаристві.

В контексті розвитку технічної складової облікової політики товариства запропоновано розрізи аналітичних ознак (кодіфікатори) до складових власного капіталу, які можуть бути передбачені у робочому плані рахунків, побудованому за реляційним підходом, що суттєво підвищує інформаційну місткість обліку та забезпечує можливість більш детального аналізу інформації в інтересах управління; систематизовано первинні документи, пов'язані з операціями з власним капіталом, що служить основою для удосконалення форм первинних документів з обліку капіталу та розрахунків з акціонерами, графіки документообороту; наведено загальну методику інвентаризаційної роботи щодо власного капіталу, а також розкрито особливості перевірки кожної складової облікової політики, що сприяє забезпеченню збереження майна власників, служить засобом уточнення показників і засобом боротьби зі зловживаннями матеріально-відповідальних осіб.

Перспективами подальших досліджень є розробка первинних документів та внутрішньої звітності з обліку складових власного капіталу та розрахунків з акціонерами.

#### **Список використаної літератури**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14>.
2. Надбережна Т. А. Вплив структури власного капіталу на організацію бухгалтерського обліку / Т. А. Надбережна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Evu/2010\\_15\\_1/Nadber.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Nadber.pdf).
3. Рогачов О. Загальні збори акціонерів / О. Рогачов // Акції та частки: обліковий портрет у правовому інтер'єрі / зб. систематизованого законодавства / укл. О. Б. Кушина, Н. М. Тарасова; засн. ЗАТ «ХК Бліц-Інформ». – К.: Бліц-Інформ, 2011. – Вип. 3. – С. 135–137.
4. Топчак М. В. Дивідендна політика як стратегія акціонерного товариства у сфері розподілу прибутку / М. В. Топчак, І. А. Маринич // Збірник науково-технічних праць НЛТУ. – 2005. – вип. 15.5 – С. 355–359.
5. Боримська К. П. Рахунки бухгалтерського обліку: теорія і практика: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / К. П. Боримська. – Житомир, 2010. – 199 с.
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. – № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
7. Воськало Н. М. Документування операцій з обліку власного капіталу / Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.11. – С. 126–134.
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 1999. – 578 с.
9. Бардаш С. В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація / С. В. Бардаш. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
10. Боднарчук А. В. Інвентаризація власного капіталу / А. В. Боднарчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 20–24.

Прийнято до друку 06.07.2011