

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
Економіки та менеджменту
Бухгалтерського обліку та аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
до дипломної роботи

магістра

на тему: (освітньо-кваліфікаційний рівень)
Облік, аналіз та аудит власного капіталу:
методика та організація
(на прикладі ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005»)

Виконала: студентка 6 курсу, групи ПОМ-61
напряму підготовки

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Микитин Г.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник **д.е.н., проф. Хомин П.Я.**
(прізвище та ініціали)

Рецензент _____
(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль **к.е.н., доц. Співак С.М.**
(прізвище та ініціали)»

АНОТАЦІЯ

Микитин Г.В. Облік, аналіз та аудит власного капіталу: методика та організація (на прикладі ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005»). – Рукопис.

Дипломна робота за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2019.

Дипломна робота спрямована на вирішення питання обліково-аналітичного забезпечення управління складовими власного капіталу для покращання показників фінансового стану підприємств різних організаційно-правових форм.

Бухгалтерський облік та економічний аналіз призначені забезпечити формування та інтерпретацію інформації про формування та зміни власного капіталу підприємств. Досліджено сутність категорії “власний капітал”, визначено його складові як об’єкти бухгалтерського обліку з урахуванням зарубіжної і вітчизняної практики господарювання. Розкрито питання організації та відображення в обліку операцій з формування і змін власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм у частині методичної складової. Запропоновано рекомендації щодо удосконалення аналітичних процедур з оцінки та визначення ефективності використання власного капіталу підприємства.

Ключові слова: власний капітал, організаційно-правова форма підприємства, бухгалтерський облік формування і змін власного капіталу.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Економічна сутність та структура власного капіталу підприємства	8
1.2. Джерела формування власного капіталу підприємства	30
1.3. Особливості відображення власного капіталу в системі бухгалтерського обліку	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	
2.1. Документування операцій обліку власного капіталу	41
2.2. Відображення власного капіталу в системі обліку	43
2.3. Відображення власного капіталу у звітності	53
РОЗДІЛ 3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Завдання, інформаційне забезпечення та основні напрямки аналізу власного капіталу	56
3.2. Методика та організація аудиту власного капіталу	62
РОЗДІЛ 4. ОЦІНКА СКЛАДУ, ДИНАМІКИ, СТРУКТУРИ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005»	
4.1. Аналіз динаміки та структури власного капіталу	69
4.2. Оцінка ефективності використання власного капіталу підприємства	73
РОЗДІЛ 5. АНАЛІЗ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ, ЩО ХАРАКТЕРИЗУЮТЬ ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА	
5.1. Аналіз збитковості підприємства	76
5.2. Оцінка резервів зниження збитку і забезпечення рентабельності реалізації	80
РОЗДІЛ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	
6.1. Організація охорони праці на підприємстві	83
6.2. Оцінка стану охорони праці на підприємстві	86
6.3. Економічна оцінка заходів з охорони праці	88
6.4. Розроблення заходів щодо підвищення стійкості роботи суб'єкта господарювання в умовах застосування зброї масового ураження	91
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101

ВСТУП

Актуальність теми. Зміни у формуванні ринкового середовища у всіх сферах економічної діяльності передусім охоплюють відносини власності, виражені в системі бухгалтерського обліку категорією “власний капітал”, структура і динаміка якого характеризують фінансовий стан підприємства та залежать від його організаційно-правової форми й виду економічної діяльності. За даними фінансової звітності вітчизняних підприємств, частка власного капіталу в структурі пасивів склала від 36,8 до 60 %¹. Інформацію про процес формування власності, обсяг прав власників та стан використання власного капіталу як основи господарської діяльності підприємств надає бухгалтерський облік, а його методика постійно розвивається для вибору оптимального відображення відповідних об’єктів з метою ефективного управління.

Жорсткі конкурентні умови в сфері господарювання, відмінності у відносинах власності в різних організаційно-правових формах підприємств вимагають підвищення рівня фінансування активів за рахунок власного капіталу, що пов’язано з необхідністю трансформації системи інформаційного забезпечення управління власним капіталом на рівні підприємств різних організаційно-правових форм та прийняття макроекономічних рішень. Бухгалтерський облік як підсистема управління підприємства забезпечує формування інформаційної сукупності даних про власний капітал.

Проблемні питання бухгалтерського обліку формування і змін власного капіталу досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Д. Алексеєнко, Ф. Беста, А.В. Бугайов, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Ж.Б. Дюмарше, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, С.Л. Коротаєв, М.Ю. Медведєв, В.Б. Мосаковський, М.М. Мосійчук, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, Л.В. Пешковська, О.І. Пилипенко, С.В. Пітель, Ф.Є. Поклонський, В.С. Приходько, Н.Д. Прокопенко, М.С. Пушкар, Ж. Ришар, Т.А. Снеткова,

¹ За даними фінансової звітності підприємств, розміщеної на сайтах www.smida.gov.ua, www.stockmarket.gov.ua.

Я.В. Соколов, В.В. Сопко, К.С. Сурніна, Н.М. Ткаченко.

Визнаючи вагомий внесок вчених у розв'язання комплексу теоретичних і методичних питань бухгалтерського обліку власного капіталу, встановлено, що використання зарубіжного досвіду без врахування специфіки організаційно-правових форм вітчизняних підприємств зумовлює невідповідність теоретичного забезпечення організації й ведення обліку та економічного аналізу формування і змін власного капіталу практичному досвіду суб'єктів господарювання з метою підвищення ефективності управління, ускладнює організацію і ведення бухгалтерського обліку власного капіталу, що в комплексі знижує ефективність управлінських рішень. Науково-теоретична та практична значимість зазначених проблемних питань зумовила актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

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

Для досягнення зазначеної мети визначені наступні завдання:

- визначити місце і значення обліково-аналітичного забезпечення формування і змін власного капіталу;
- уточнити складові власного капіталу, що відповідають завданням бухгалтерського обліку;
- проаналізувати можливості організації бухгалтерського обліку щодо інформаційного забезпечення управління власним капіталом;
- розкрити методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом з метою формування комплексу інформаційних моделей його облікового відображення на підприємствах різних організаційно-правових форм;
- проаналізувати можливості удосконалення ведення бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм;

– виявити напрями удосконалення інформаційного забезпечення управління формуванням і змінами власного капіталу підприємства.

Об'єктом дослідження є облікове відображення формування і змін власного капіталу для забезпечення управління ним на Зборівському РКП «Проектбудсервіс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань організації й методики бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах.

Методи дослідження. Для розкриття сутності та змісту категорії “власний капітал”, його складових застосовувалися методи теоретичного узагальнення – аналіз і синтез, індукція і дедукція, системний підхід, порівняння, аналогія, абстрагування. Для вивчення теорії та діючої практики облікового відображення власного капіталу підприємств використовувалися методи спостереження, теоретичного узагальнення і порівняння. Методику обліку власного капіталу обґрунтовано за допомогою абстрактно-логічного аналізу, групування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення та пропозиції викладені у роботі можуть бути використані у сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу – для удосконалення нормативного регулювання ведення бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності щодо власного капіталу з метою достовірного та оперативного відображення операцій зі змін власного капіталу досліджуваного підприємства.

Структура та обсяг дипломної роботи. Робота складається зі вступу, шести розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та структура власного капіталу підприємства

З погляду на підприємство як на незалежний суб'єкт господарювання, капітал представляє собою абстрактну суму фінансових коштів в грошовій формі, що надані їх власником або кредитором господарюючому суб'єкту з метою інвестування, і характеризуються юридичним і часовим аспектами.

Як сума фінансових зобов'язань підприємства перед власниками і кредиторами капітал відображається в пасиві балансу підприємства і утворює фінансово-економічний сегмент господарства. За джерелами виникнення розрізняють власний (акціонерний капітал) та позиковий капітал (кредити, позики), які відрізняються правовим статусом капіталодавців. Уречевленням (еквівалентом) капіталу виступає майно підприємства, що представляє собою потенціал підприємства або конкретну форму використання капіталу.

Активи і капітал підприємства – це лише різні аспекти одного і того ж явища, оскільки про майно говорять як про капітал необхідний для виробництва. З фінансової точки зору запаси майна (активи) означають очікування майбутніх надходжень коштів або використання фінансових ресурсів в минулому. Засоби підприємства – це обов'язкові майбутні витрати або джерела фінансових коштів у минулому. Виробничо-господарський сегмент окремого підприємства представляє собою його актив, тобто сукупність основних та оборотних засобів.

Тільки платіжні засоби, розміщені в активі балансу, вилучаються з виробничо-господарської сфери. Вони – зв’язуючий елемент між двома складовими господарства підприємства. Гроші використовуються для придбання факторів виробництва та залишаються в матеріальній формі у виробничій сфері доти, доки внаслідок надходження виручки від продажу готових виробів знову не перетворюються на грошову форму. Тому майно підприємства можна представити у вигляді „області інвестицій” та „області платежів”. Перша належить до виробничо-господарського, друга – до фінансово-економічного обороту підприємства. Елементи виробничого процесу втілюються в капіталі, а капітал фінансує майно підприємства. Тому фінансово-економічна область підприємства відображає виробничо-господарський оборот та процеси підприємства у вартісній формі.

Сучасне трактування активу і пасиву з об’єктивних причин відрізняється від традиційно радянського, коли перший був „сукупністю речей”, а другий показував „групування коштів підприємства за джерелами утворення і призначення в залежності від ступеня закріплення за даним підприємством”. В зв’язку з тим, що „характер джерел коштів відображав форму соціалістичної власності”, мова фактично йшла не про джерела надходження коштів від власників, оскільки останні були представлені одним суб’єктом державою, а інформували: від якої „ланки” чи складової народного господарства надійшли кошти і на який термін. За часів СРСР панувала „теорія виділених фондів”, яка була сформульована ще в 19 столітті Ф.Бестою, згідно з якою підприємства наділялися фондами для придбання активів, які в такому випадку дійсно сприймаються як сукупність засобів для виконання планових завдань [74, 47].

Так, якщо перший крок бізнесу – це залучення капіталу, то виникає питання про джерела цього капіталу. Підприємство може отримати фінансові кошти або від зовнішніх кредиторів, або в результаті своєї виробничої і збутової діяльності. Тому розрізняють два способи фінансування: зовнішнє і внутрішнє. Коли капітал надається на невизначений термін, а інвестор приймає

участь в прибутках і збитках підприємства, то мова йде про власний капітал. Як правило, він надається або в формі капіталу-відповідальності, або в формі капіталу-гарантії і використовується, в першу чергу, у випадку, коли підприємство несе збитки. Інвестор позикового капіталу несе збитки тільки після використання на ці цілі власного капіталу.

Поняття „фінансування через вкладення” та „фінансування участю” чітко не розрізняються. Коли підприємець вносить в підприємство власний капітал з власного приватного майна, то в цьому випадку мова йде про вкладення. Якщо декілька осіб надають свій власний капітал, то вони приймають участь в діяльності підприємства через свої вкладення. Таким чином, у вузькому розумінні фінансування участю обмежується власним фінансуванням юридичних осіб (акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, інші товариства) або власним фінансування через випуск акцій. В таких випадках фінансові кошти надаються в обмін на право власності.

Під внутрішнім фінансуванням розуміється використання частини прибутку (самофінансування) та фінансування звільненим капіталом через амортизацію і зміну структури майна. Воно побудоване або на обміні активами, тобто на перетворенні частини майна знову на гроші, що тим самим збільшує капітал, який є в розпорядженні підприємства, або веде до збільшення майна чи капіталу, якщо прибуток залишається на підприємстві. Найбільш важливі джерела внутрішнього фінансування наведені на рис.1.1.

Таким чином, фінансовою основою діяльності підприємства є сформований ним власний капітал. Форми власного капіталу представлені на рис. 1.2.

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – що є показником, який характеризує розміри і фінансовий стан підприємства. Тобто це сума коштів, що внесені в майно підприємства власниками (учасниками, засновниками). Розмір статутного капіталу визначається за домовленістю між

засновниками, фіксується в установчих документах як сукупність (часток, акцій за номінальною вартістю, пайових внесків) засновників (учасників) підприємства та реєструється у відповідних органах.

Власний капітал є підставою для початку, а також продовження господарської діяльності підприємства і виконує наступні функції (табл.1.1.).



Рис. 1.1. Основні джерела внутрішнього фінансування

Розмір статутного капіталу використовується як основа при розрахунках багатьох економічних коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан підприємства, і, в першу чергу, - автономність бізнесу.

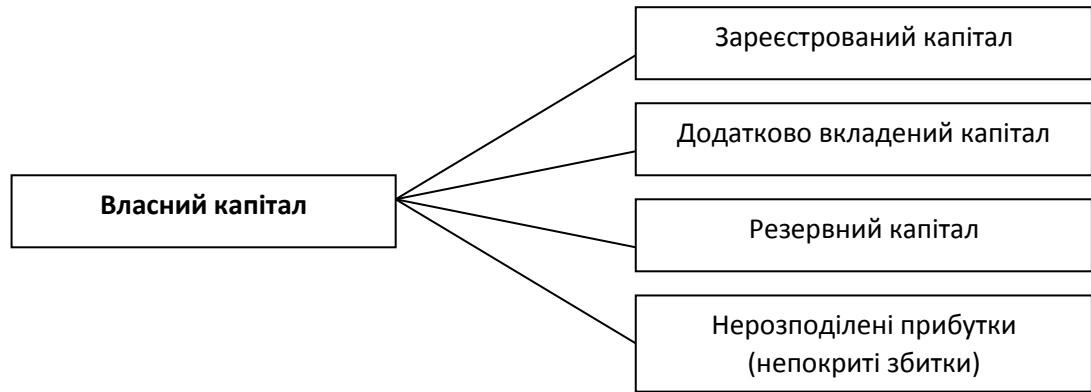


Рис. 1.2. Форми власного капіталу

Таблиця 1.1

Функції статутного капіталу

№ п/п	Функція	Зміст функцій статутного капіталу
1	Довгострокового фінансування	Використовується підприємством протягом тривалого часу
2	Відповідальності та захисту кредиторів	Сумою власного капіталу визначається відповідальність підприємства перед зовнішніми користувачами, а також захист кредиторів від втрати капіталу
3	Компенсації завданих збитків	Гарантує їх погашення
4	Кредитоспроможності	Вартість власного капіталу є гарантією погашення отриманого кредиту
5	Фінансування ризику	Сума власного капіталу може використовуватися для проведення ризикових операцій господарської діяльності підприємства та здійснення ризикових інвестицій
6	Незалежності і влади	Розмір власного капіталу визначає незалежність власників і його вплив на господарську діяльність підприємства
7	Розподілу доходів і активів	На підставі внеску власників в капіталі здійснюється розподіл отриманого фінансового результату за звітний період та майна у разі ліквідації підприємства

Дослідження власного капіталу потребує з'ясування сутності капіталу. Найважливішими аспектами розкриття сутності капіталу є економічний, юридичний, обліковий (рис. 1.3).

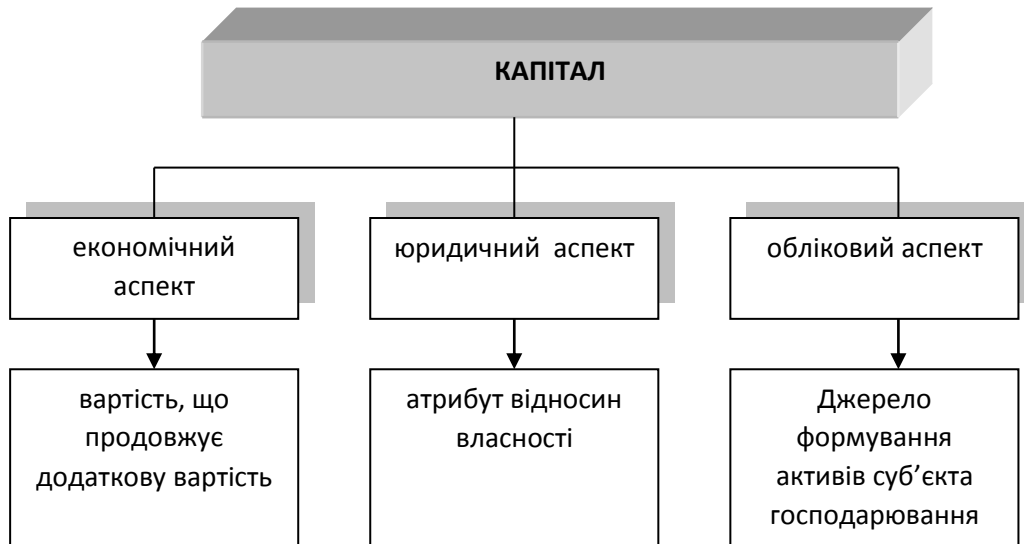


Рис. 1.3. Тракткування капіталу в трьох аспектах [112, 59]

Капітал має юридичне і економічне значення. Юридичне значення капіталу полягає передусім в тому, що його розмір визначає межі мінімальної матеріальної відповідальності, які суб'єкт господарювання має за своїми зобов'язаннями. Економічна роль власного капіталу полягає в забезпеченні підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними як для початку, так і для продовження реальної господарської діяльності.

Саме такий підхід до розуміння статутного капіталу був виключений в адміністративно-регульованій економіці. Розглядаючи економічну сутність, потрібно відмітити найважливіші характеристики капіталу, які полягають у тому, що він виступає основним чинником виробництва; характеризує фінансові ресурси підприємства, які приносять прибуток; використовується як головне джерело формування добробуту його власників; є головним виміром

ринкової вартості підприємства. Його динаміка є важливим показником ефективності господарської діяльності.

Отже, власний капітал формується з двох основних джерел: капіталу, внесеного засновниками, і нагромадженого в результаті господарської діяльності (рис. 1.4).

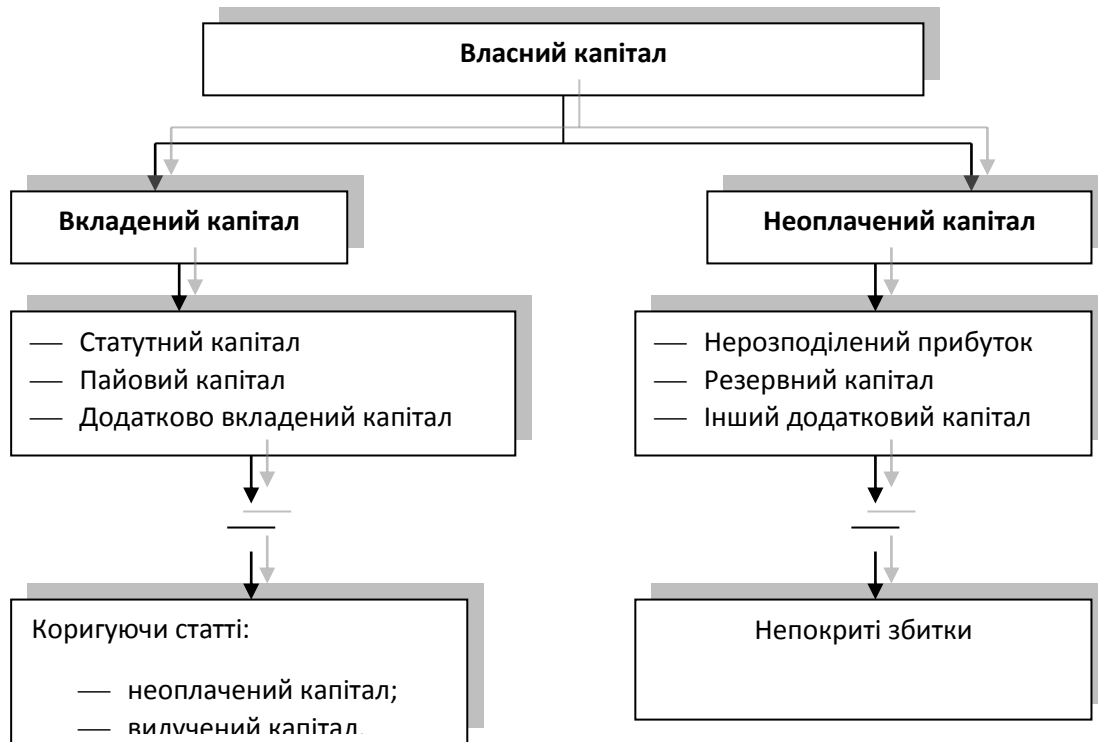


Рис. 1.4. Складові власного капіталу

Сутність власного капіталу підприємства проявляється через його функції. На наш погляд, серед них можна виокремити такі основні:

1. Функція заснування та введення в дію підприємства. Власний капітал у частині статутного є фінансовою основою для запуску в дію нового суб'єкта господарювання.
2. Функція відповідальності та гарантії. Як уже було зазначено, статутний капітал є свого роду кредитним забезпеченням для кредиторів підприємства.

Власному капіталу в пасиві балансу відповідають чисті активи в активній стороні балансу. Чим більший власний капітал підприємства, зокрема статутний капітал, тим більших збитків може зазнати підприємство без загрози інтересам кредиторів, отже, тим вищою є його кредитоспроможність.

3. Захисна функція. У той час, як попередня функція характеризує значення власного капіталу та статутного капіталу для кредиторів, захисна функція показує, яке значення має власний капітал для власників. Чим більший власний капітал, тим краще захищеним є підприємство від впливу загрозливих для його існування факторів, оскільки саме за рахунок власного капіталу можуть покриватися збитки підприємства. Якщо в результаті збиткової діяльності відбувається перманентне зменшення власного та статутного капіталу, то підприємство може опинитися на межі банкрутства.
4. Функція фінансування та забезпечення ліквідності. Внесками у власний капітал, разом зі спорудами, обладнанням, цінними паперами та іншими матеріальними цінностями, можуть бути грошові кошти. Вони можуть використовуватися для фінансування операційної та інвестиційної діяльності підприємства, а також для погашення заборгованості по позичках. Це, у свою чергу, підвищує ліквідність підприємства, з одного боку, та потенціал довгострокового фінансування, з іншого.
5. База для нарахування дивідендів і розподілу майна. Одержаний протягом року прибуток або розподіляється та виплачується власникам корпоративних прав у вигляді дивідендів, або тезаврується (спрямовується на збільшення статутного чи резервного капіталу). Нарахування дивідендів, як правило, здійснюється за встановленою ставкою відповідно до частки акціонера (пайовика) в статутному капіталі. Аналогічним чином відбувається розподіл майна підприємства у разі його ліквідації чи реорганізації.
6. Функція управління та контролю. Згідно із законодавством власники підприємства можуть брати участь в його управлінні. Найвищим органом АТ чи ТОВ є збори учасників товариства, які призначають керівні органи та ревізійну комісію. Фактичний контроль над підприємством здійснює власник контрольного пакета його корпоративних прав. Володіння контрольним пакетом дає можливість проводити власну стратегічну політику розвитку підприємства, формувати дивідендну політику,

контролювати кадрові питання. Таким чином, статутний капітал забезпечує право на управління виробничими факторами та майном підприємства.

Рекламна (репрезентативна) функція. Солідний статутний капітал (власний капітал) підприємства створює підґрунтя для довіри до нього не тільки з боку інвесторів, а й з боку постачальників факторів виробництва і споживачів готової продукції. Крім того, підприємству із солідним власним капіталом набагато легше залучити кваліфікований персонал [8, 64].

Статутний капітал є невід'ємною складовою частиною практично будь-якого підприємства, разом з тим, він – досить умовна величина, яка означає сукупний розмір внесених засновником або учасником коштів в момент створення товариства, наприклад, надане в натуральній формі у власність підприємства за рахунок внесків до статутного капіталу чи в оплату акцій, оцінюють за вартістю, визначеною за домовленістю учасників. Через деякий період часу, кошти, внесені до статутного капіталу, можуть бути як примножені, так і втрачені повністю або частково. Тому об'єктивною оцінкою будь-якого підприємства є не розмір його статутного капіталу, а кошти чистих активів. До того ж сам по собі розмір не може ніяким чином гарантувати права кредиторів на майно підприємства.

З економічної точки зору, зміст статутного капіталу полягає у забезпеченні створеної юридичної особи основними і оборотними засобами, необхідними для початку господарської діяльності по виробництву продукції, виконанню робіт, наданню послуг чи продажу товарів.

Відомості про розмір і порядок утворення статутного капіталу повинні бути зазначені в засновницьких документах колективного підприємства.

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств (акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства та інші) та деяких специфічних видів

діяльності, пов'язаних з фінансовими операціями. Для підприємств всіх інших організаційно-правових форм господарювання його розмір визначається засновниками та залежить перш за все від виду та масштабу діяльності.

Порядок формування капіталу в залежності від організаційно-правової форми підприємства наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Формування капіталу на підприємствах основних
організаційно-правових форм**

№ п/п	Організаційно-правова форма підприємства	Назва капіталу	Порядок формування капіталу
1	Приватні та публічні товариства (ПАТ, ПрАТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ), товариства з додатковою відповідальністю (ТзДВ)	Зареєстрований капітал	Сума часток засновників (учасників), визначених засновницькими документами
2	Повні товариства (ПТ), товариства на довірі (командитні)	Зареєстрований капітал	Сукупність внесків учасників
3	Державні та комерційні підприємства	Зареєстрований капітал	Сукупність виділених підприємств державним (муніципальним) органом основних та оборотних засобів
4	Підприємства, засновані на власності об'єднання громадян	Пайовий капітал	Сукупність пайових внесків членів для спільного ведення підприємницької діяльності

Учасники товариств з обмеженою відповідальністю та командитних товариств відповідають за зобов'язаннями товариства в розмірі своїх внесків. Засновники цих товариств несуть солідарну відповідальність всім своїм майном, учасники товариств з додатковою відповідальністю відповідають за зобов'язаннями товариства розміром своїх внесків, а при необхідності майном, що їм належить, в розмірі, кратному внеску кожного учасника (граничний розмір відповідальності учасників передбачено в засновницьких документах).

Зареєстрований капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного товариства, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників (рис.1.5.)

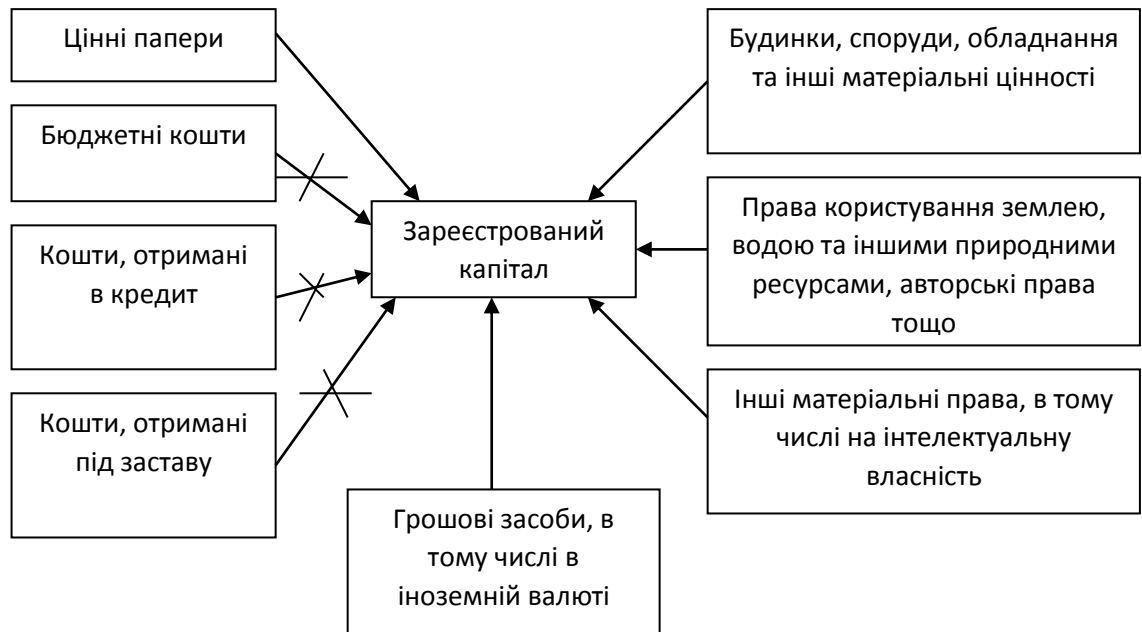


Рис. 1.5. Порядок формування зареєстрованого капіталу

Умовні позначення:

—> Дозволено формування капіталу законодавством

-X-> Забороняється використовувати для формування зареєстрованого капіталу

Крім того, до моменту реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю кожен з учасників зобов'язаний внести не менше 30% свого паю, що підтверджується відповідними документами.

Вартість об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти (громадяни, юридичні особи, держава).

Майно, надане засновниками в рахунок їх внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за домовленістю із співвласниками підприємства.

Якщо на внесок до статутного капіталу майном, відсутні документи про підтвердження його вартості, то воно оцінюється за взаємною згодою засновників, про що складається протокол засновницьких зборів. Якщо засновники не можуть прийти до спільної думки з оцінки майна, то в цьому випадок проводиться експертна оцінка в бюро технічної інвентаризації або торгово-промисловій палаті.

Засновницький опис майна є основним документом, що підтверджує внесення часток засновників, форма якого наведена в додатках.

На нерухомість надається документ, що засвідчує право власності. Для надання документів до органів реєстрації опис майна нотаріально засвідчується.

Акціонерне або пайове товариство відрізняється від розглянутих товариств тим, що відповідальність кожного з учасників господарства обмежується одним лише його внеском – акцією.

При створенні ПАТ (акціонерного товариства відкритого типу) організовується відкрита підписка на акції. Особи, що бажають придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менше 10% вартості акцій, на які вони підписалися.

При створенні ПрАТ (акціонерного товариства закритого типу) до скликання засновницьких зборів засновники повинні внести не менше 50% номінальної вартості акцій.

Відкриття тимчасового банківського рахунку для акумуляції засобів, що формують статутний капітал, здійснюється банківською установою на підставі нотаріально завіреної копії засновницького договору та заяви, яка підписана одним із засновників, повноваження якого підтверджуються рішенням засновницьких зборів. Акціонерне товариство не пізніше ніж через 6 місяців після реєстрації, зобов'язано видати акціонерам акції (сертифікати акцій).

ПАТ має право випускати тільки іменні акції. Обіг іменних акцій фіксується товариством, яке зобов'язане вести книгу реєстрації акцій. Реєстраційною інформацією у даному випадку є дані про всіх власників акцій, про час придбання акцій, про пакет акцій кожного акціонера. Для випуску акцій акціонерне товариство подає до реєстраційного органу документи, які наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Документальне оформлення випуску акцій

№ п/п	Назва документу	Інформація, яка повинна міститись в документі
1	2	3
1	Заява стандартного зв'язка	Найменування і вид акціонерного товариства; код ЄДРПОУ; юридична адреса; місцезнаходження; телефон, факс; розмір статутного капіталу; сумарна номінальна вартість випуску акцій; кількість акцій за типами і категоріями; розрахунковий рахунок; номінальна вартість акцій
2	Рішення про випуск акцій, оформлене протоколом згідно з вимогами	Фірмова назва емітента та його місцезнаходження; розмір статутного капіталу або вартість необоротних та оборотних активів; мета і предмет діяльності емітента; посадові особи; найменування контролюючого органу (аудиторської фірми); дані про розміщення цінних паперів, випущених в обіг раніше; мета випуску акцій; визначення категорій акцій (звичайні чи привілейовані); кількість іменних акцій (тобто загальна кількість акцій даної емісії, кількість привілейованих акцій); загальна сума емісії; номінальна вартість акцій; кількість учасників голосування (при прийнятті рішення про випуск акцій); порядок виплати дивідендів; термін і порядок розподілу акцій між засновниками та їх оплати; черговість випуску акцій (при випуску їх різними серіями); умови розпорядження акціями; права власників привілейованих акцій; переважне право на придбання акцій нової емісії; інша інформація (наявність збитків, форма випуску акцій (документарна чи електронна)). Оформлене протоколом рішення повинно бути завіреним підписами і печаткою емітента
3	Нотаріально завірена копія статуту емітента або зміни до статуту пов'язані зі збільшенням розміру статутного капіталу (номінальної вартості або кількості акцій)	

4	Зразок бланку сертифікату акцій, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства (при документарній формі випуску)
5	Баланс (форма № 1) завіреним підписами і печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), довідка про фінансовий стан емітента, завірена підписами і печатками аудитора (аудиторської фірми), аудиторський висновок станом на перше число поточного кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій
6	Копія свідоцтва про реєстрацію попередніх випусків акцій (у випадку додаткової емісії)
7	Копія свідоцтва про державну реєстрацію АТ (акціонерного товариства)

В Державну комісію по цінних паперах і Фондовому ринку подається заява відповідної форми. Порядок випуску акцій наведено на рис.1.6.

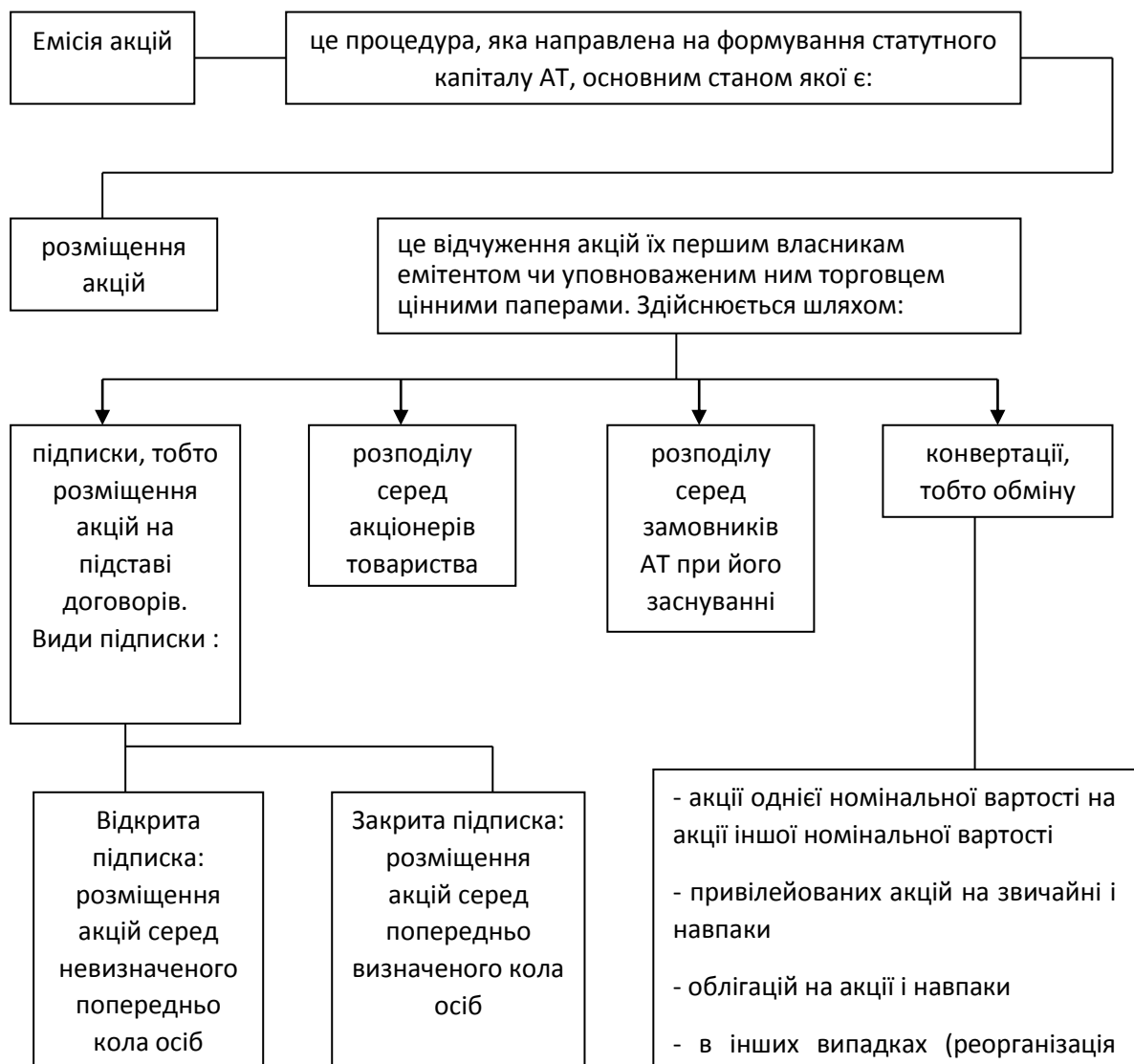


Рис. 1.6. Елементи, які розкривають зміст емісії акцій

Після реєстрації випуску емітенту видається свідоцтво, яке є підставою для друку бланків сертифікатів акцій (при документарній формі випуску) або для оформлення глобального сертифікати в депозитарії (при бездокументарній формі випуску).

При реєстрації наступного випуску акцій акціонерне товариство (АТ) не сплачує держмити.

Держмити, пов'язане з емісією цінних паперів, сплачується тільки при реєстрації інформації про емісію, що у випадку з емісією акцій зобов'язані робити відкриті акціонерні товариства, які, крім реєстрації випуску акцій, реєструють інформацію про нього.

Засновники відкритого акціонерного товариства (емітенти) повинні інформувати згідно з вимогами законодавства про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації яких встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. У повідомленні про відкриті підписку повинні бути вказані: фірмове найменування АТ, предмет, мета та строки його діяльності, склад засновників, дата проведення засновницьких зборів, розмір статутного капіталу, що передбачається, номінальна вартість акцій, їх кількість та види, переваги та пільги засновників, місце проведення, початковий та кінцевий термін підписки на акції, склад майна, яке вноситься засновниками в натуральній формі, найменування банківської установи та номер поточного рахунку, на який повинні бути зараховані початкові внески.

Засновники відкритого акціонерного товариства (емітенти) повинні інформувати згідно з вимогами законодавства про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації яких встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. У повідомленні про відкриті підписку повинні бути вказані: фірмове найменування АТ, предмет, мета та строки його діяльності,

склад засновників, дата проведення засновницьких зборів, розмір статутного капіталу, що передбачається, номінальна вартість акцій, їх кількість та види, переваги та пільги засновників, місце проведення, початковий та кінцевий термін підписки на акції, склад майна, яке вноситься засновниками в натуральній формі, найменування банківської установи та номер поточного рахунку, на який повинні бути зараховані початкові внески. За рішенням засновників до повідомлення можуть бути включені також інші дані. Термін відкритої підписки на акції не може перевищувати 6 місяців.

Емітент видає акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Акції ПрАТ можуть поширюватись шляхом: відкритої підписки або купівлі-продажу на біржах.

Акції ПАТ можуть бути поширені тільки між учасниками та не можуть поширюватися шляхом: підписки; купівлі-продажу на біржі.

Основною метою діяльності будь-якого підприємства є збільшення його власного капіталу. На розмір власного капіталу впливає чотири основних типи операцій: доходи, витрати, внески та вилучення.

Коли змінюються внески до статутного капіталу, вносяться зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації. Товариство зобов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснив реєстрацію, про зміни.

Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу вступає в силу з дня їх державної реєстрації.

Будь-які, навіть передбачені засновницькими документами, зміни статутного капіталу, не зареєстровані у встановленому порядку є порушенням і

тягнуть за собою адміністративні штрафи. Але, крім того, державна реєстрація такого підприємства може бути анульована, а саме підприємство ліквідоване.

Збільшення статутного капіталу за умови повного формування раніше оголошеної величини здійснюється одностайним рішенням загальних зборів учасників. Статутний капітал ТзОВ може бути збільшений за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- дивідендів, які належать учасникам;
- нерозподіленого прибутку.

Товариство за рішенням загальних зборів акціонерів може збільшити свій статутний капітал шляхом додаткового випуску акцій, обміну облігацій на акції, збільшення вартості раніше випущених акцій, а також шляхом залучення додаткових інвестицій, індексації основних засобів та з інших причин за умови повної оплати (за вартістю не нижче номінальної) всіх випущених акцій. При додатковій емісії акцій АТ затверджує проспект емісії або інформацію про випуск цінних паперів. Шляхи та джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства наведено на рис. 1.7.

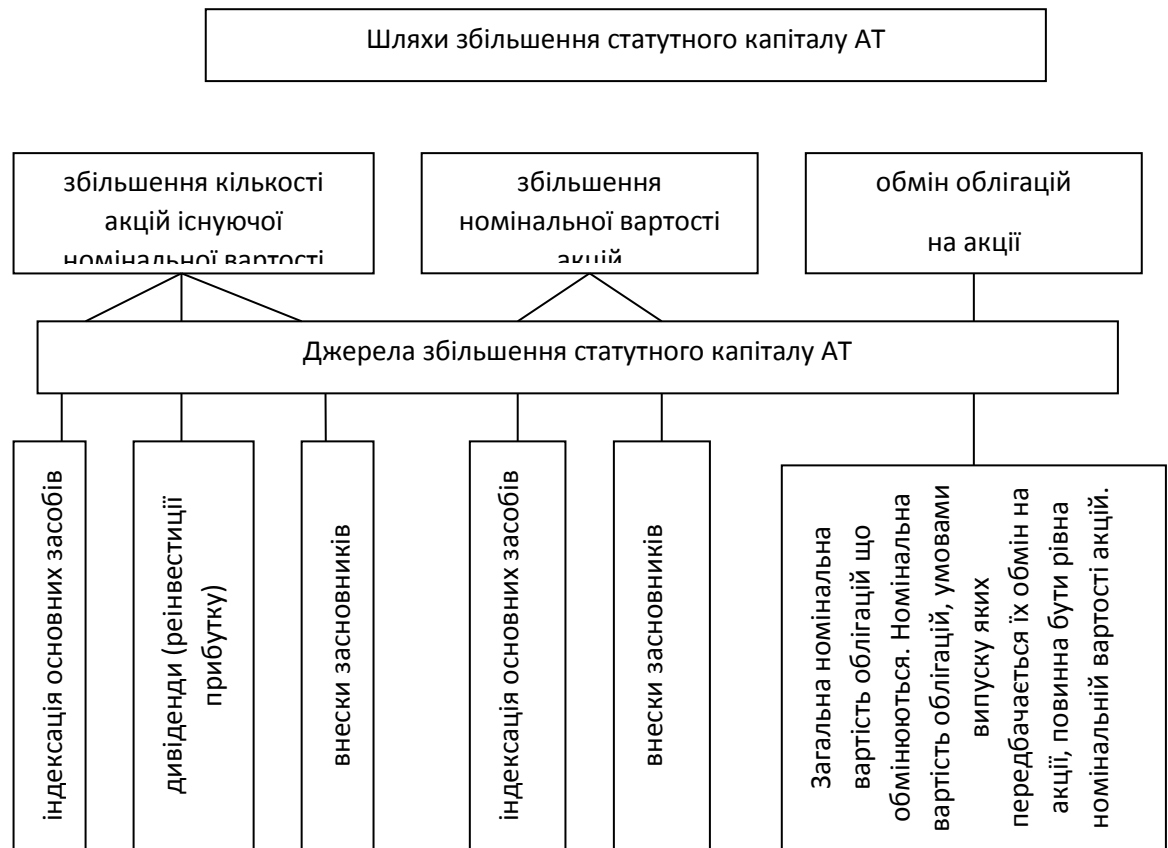


Рис. 1.7. Джерела збільшення статутного капіталу АТ

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється у виключних випадках за рішенням зборів акціонерів після повідомлення всіх його кредиторів у встановленій законодавством терміні. Зменшення величини статутного капіталу відбувається внаслідок зниження номінальної вартості акцій або скорочення їх кількості шляхом викупу частини акцій у їх власників.

Випадки зменшення статутного капіталу ТзОВ наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4.

Документальне оформлення зменшення розміру статутного капіталу
ТзОВ

Випадки зменшення статутного капіталу	Документи, які подаються до органів державної реєстрації
Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірені зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників; документ, що засвідчує внесення плати за державною реєстрацією
Вихід (виключення) одного чи декількох учасників	<p>Реєстраційна картка встановленого зразка; протокол загальних зборів учасників; документ, що засвідчує внесення плати за державною реєстрацією та:</p> <p>а) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників (учасників) – копія рішення засновників;</p> <p>б) разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально засвідчена заява;</p> <p>в) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого на це органу</p>

Зміни розміру статутного капіталу акціонерного товариства відображаються у фінансових документах після внесення змін про це до державного реєстру (рис.1.8).

Основні цілі збільшення статутного капіталу підприємства зводяться до такого:

- збільшення частки капіталу, в межах якої власники підприємства відповідають за його зобов'язаннями перед кредиторами. Таким чином підвищується кредитоспроможність суб'єкта господарювання та його фінансова незалежність;
- мобілізація фінансових ресурсів для реалізації інвестиційних проектів, планів санації, модернізації існуючих потужностей, переобладнання чи розширення виробництва;

- поліпшення ліквідності та платоспроможності підприємства, оскільки збільшення статутного капіталу пов'язане, як правило, із залученням додаткових грошових ресурсів;
- акумуляція фінансового капіталу для придбання корпоративних прав інших підприємств, у т. ч. з метою посилення впливу на дані підприємства, їх поглинання чи придбання їх потужностей[74, 20].

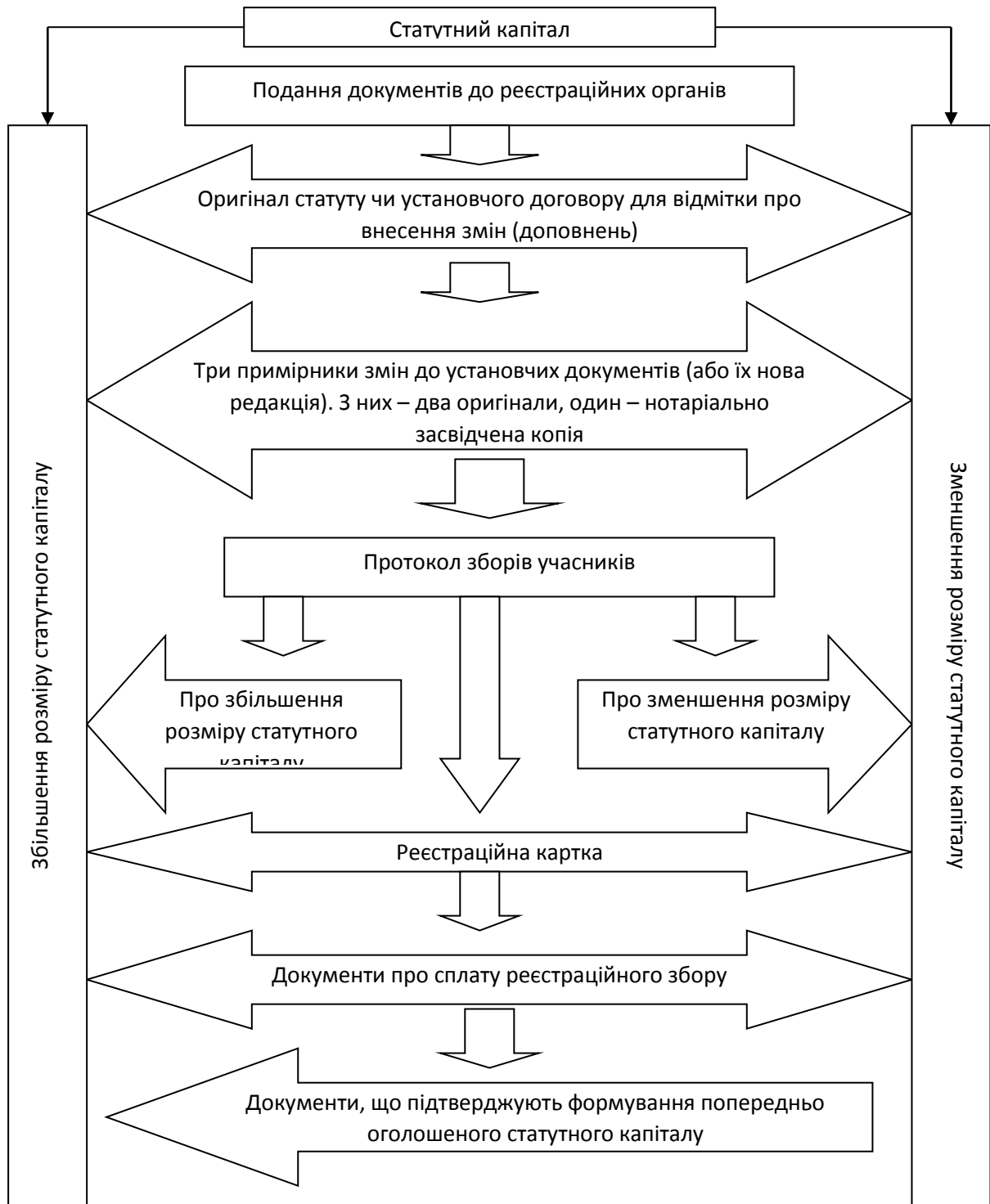


Рис.1.8. Порядок реєстрації змін статутного капіталу товариства

Сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена замовниками, представляє собою неоплачений капітал підприємства.

Джерела збільшення та зменшення неоплаченого капіталу показано на рис. 1.9.

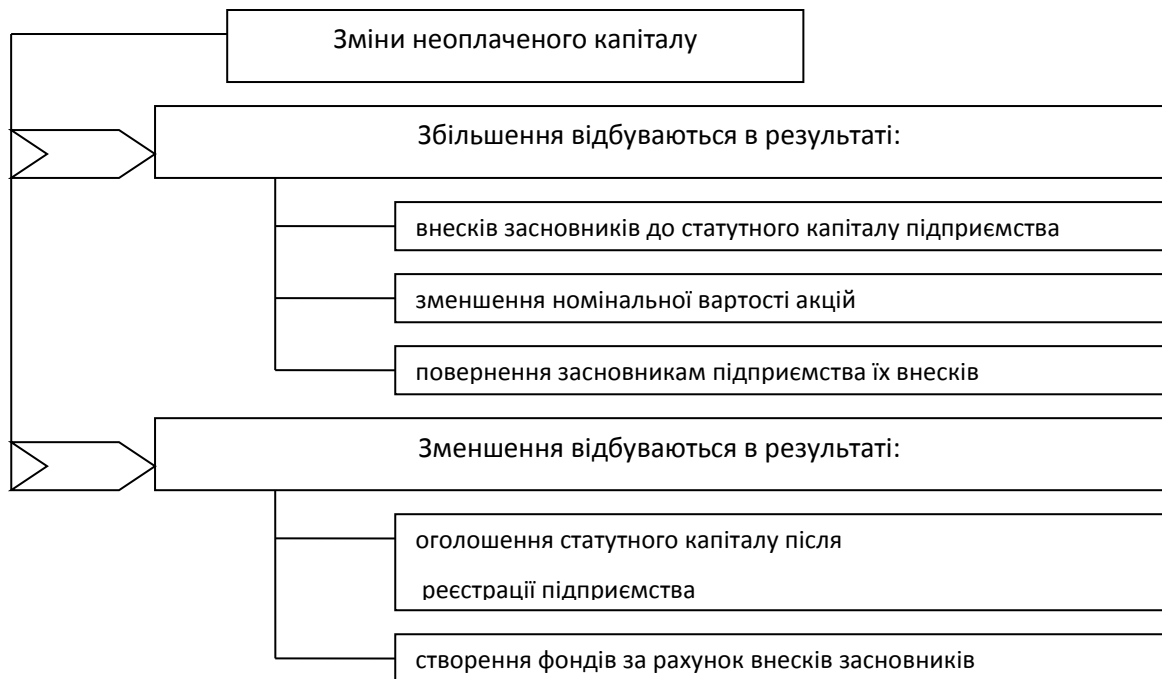


Рис.1.9. Джерела збільшення та зменшення неоплаченого капіталу

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних та 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 (КСП) в сільському господарстві, одержаних в результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; іншого вкладеного капіталу; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу (рис.1.10.)

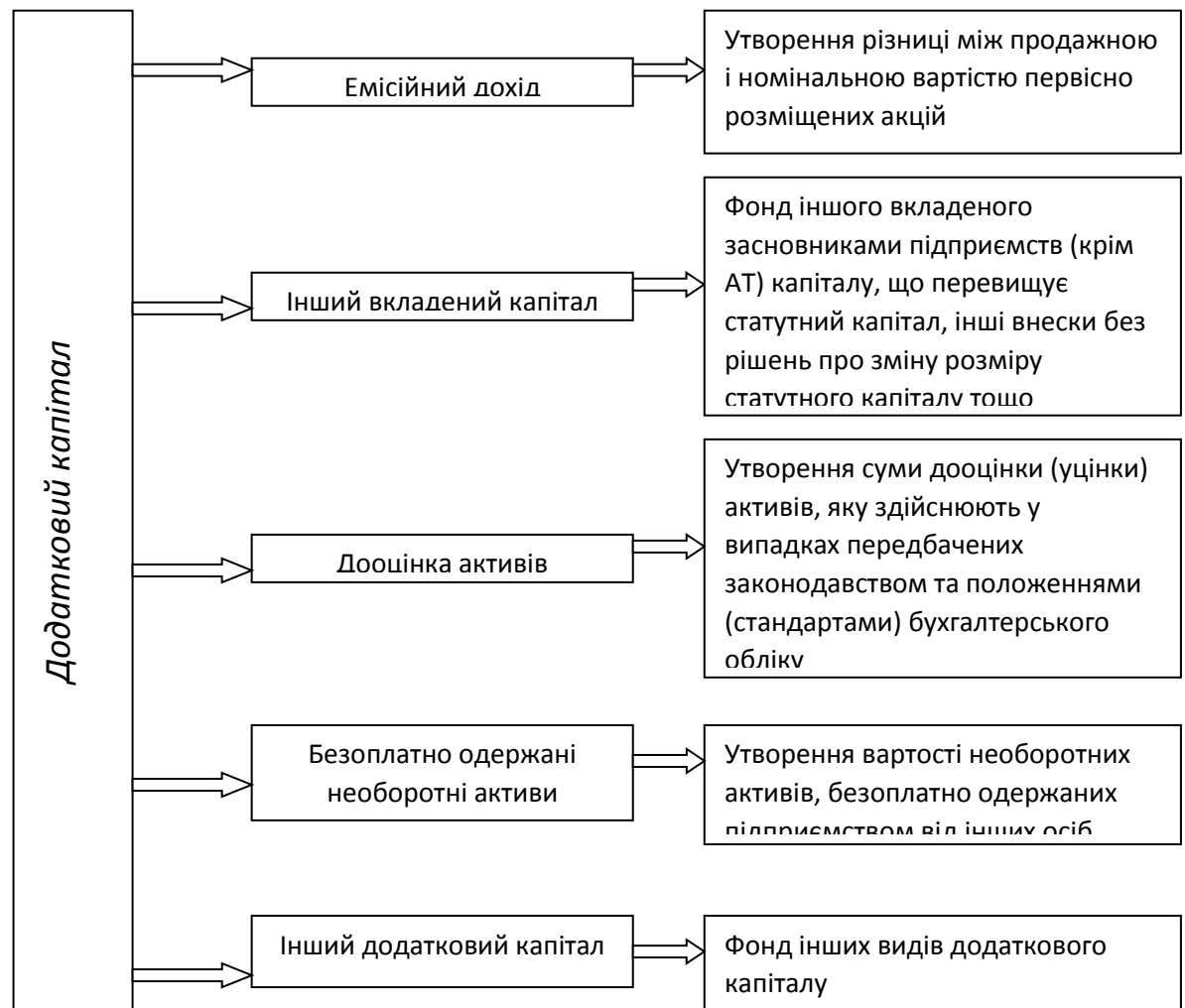


Рис. 1.10. Структура додаткового капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів.

Суми вилученого капіталу відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів.

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.

Резервний капітал представляє собою суму резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Кошти резервного (страхового) капіталу використовуються відповідно до напрямків, передбачених в установчих документах.

Як правило, у випадку нестачі прибутку за рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Створюється резервний капітал в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу.

Щорічні відрахування на поповнення резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5% його загальної вартості.

Забезпечення зобов'язань створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Сума забезпечення зобов'язань визначається за обліковою вартістю ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

Класифікацію забезпечень майбутніх витрат і платежів наведено на рис. 1.11.

Отже, для власного капіталу властивими є його наявність, добровільність утворення, участь в інвестуванні з метою одержання доходу чи інших вигод, право власників капіталу на участь в управлінні, право на прибуток, а також простота і швидкість залучення, мобільність та рідкісність, оскільки тяжіє до сприятливого інвестиційного клімату і становища. Разом з тим невластиві такі особливості: не гарантується повернення, дата погашення не зафіксована, невизначена сума погашення і ставка відсотків нефіксована.

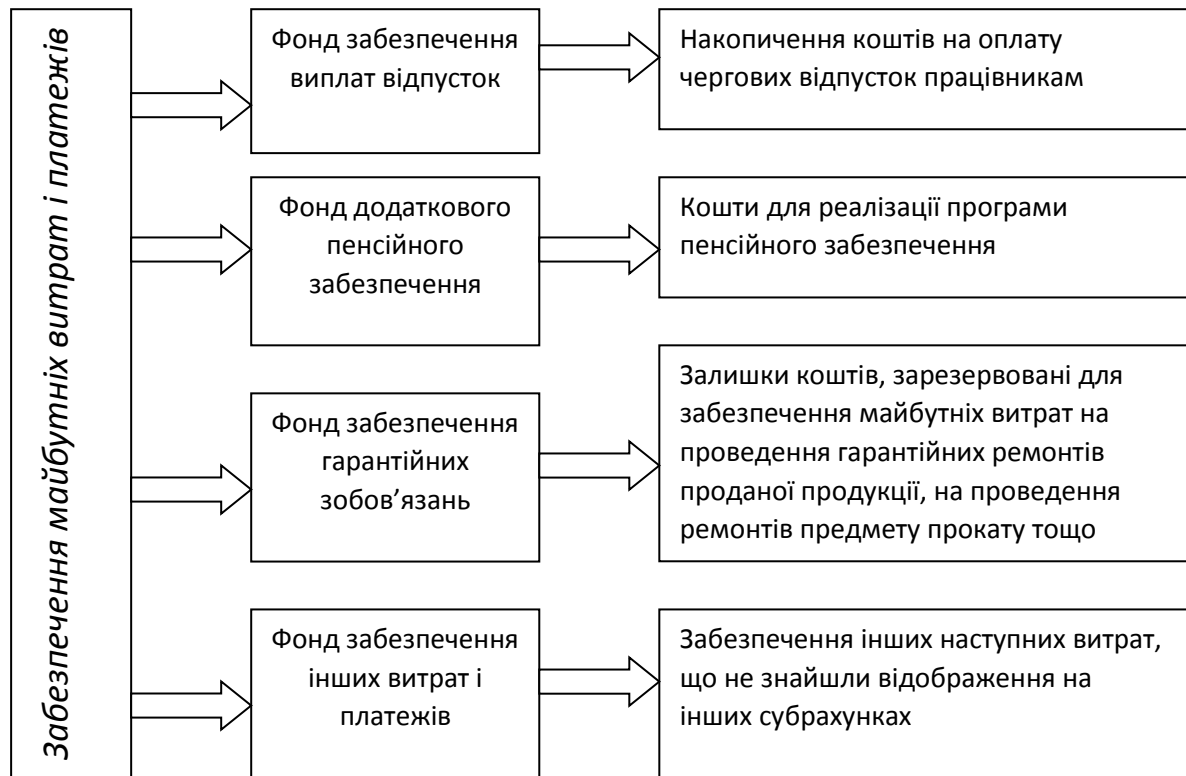


Рис.1.11. Структура забезпечення майбутніх витрат і платежів

Як було вже вище сказано, згідно П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" власний капітал – це сума в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. По-іншому, дивлячись на баланс (форма 1), можна сказати, що власний капітал – це 1 розділ пасиву балансу. Виходить усе інше (2, 3, 4 і 5 розділи) – це зобов'язання. Згідно П(С)БО 11 "Зобов'язання" до складу зобов'язань входять: поточні і довгострокові зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів [62].

Проте тут виникають деякі протиріччя, тому що за своєю економічною сутністю забезпечення (2 розділ пасиву балансу) і доходи майбутніх періодів (5 розділ пасиву балансу) є скоріш власним, ніж залученим джерелом.

Забезпечення – це зобов'язання невизначеними сумою або часом погашення. До них входять забезпечення виплат персоналу (напр. на щорічні

відпустки), інші забезпечення, страхові резерви, цільове фінансування тощо. При нарахуванні (створенні) забезпечень наступних витрат і платежів вони виступають власним джерелом (капіталом). А вже при безпосередньому використанні (напр. нарахуванні суми відпускних робітникам за рахунок забезпечення виплат персоналу) забезпечення переходять в склад зобов'язань.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень витрачаються у суворій відповідності до встановлених кошторисів.

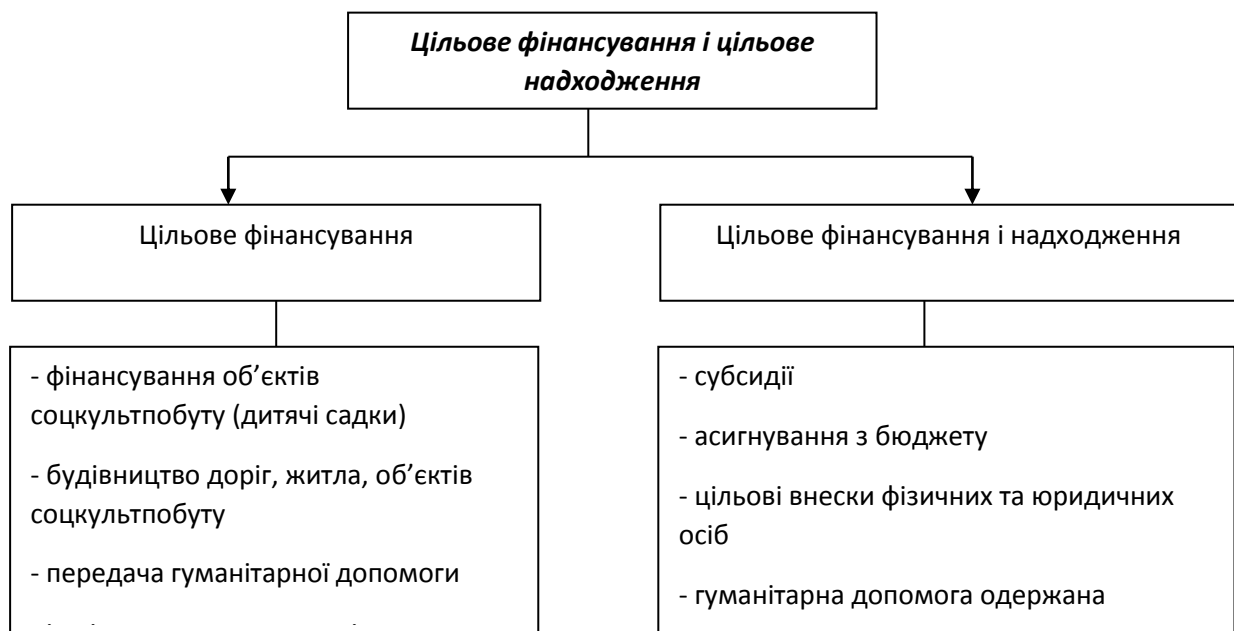


Рис.1.12. Узагальнення інформації по цільовому фінансуванню і цільових надходженнях

Забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких повинно здійснюватись тільки за рахунок цільових джерел (рис. 1.12).

1.2. Джерела формування власного капіталу підприємства

Фінансовий стан підприємства зноюю мірою залежить від раціональності формування джерел фінансування, тобто від того, які кошти має підприємство у своєму розпорядженні, кому підприємство зобов'язане за ці кошти і куди вони вкладені. Класифікацію капіталу зображено на рис. 1.13.

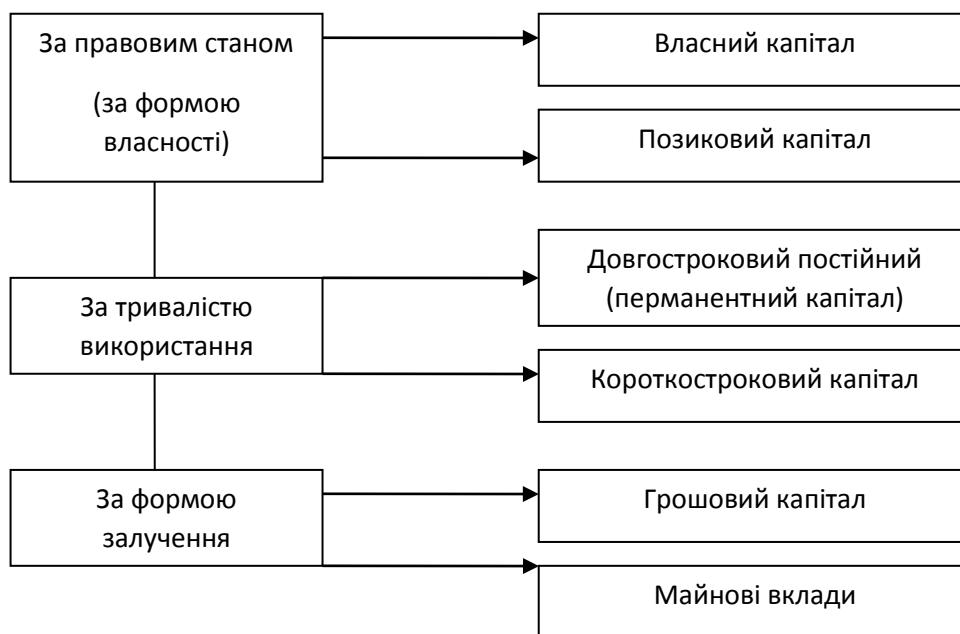


Рис. 1.13. Класифікація капіталу підприємства

Характеристика співвідношень між власним та позиковим капіталом і розкриває сутність фінансового стану підприємства. Необхідність у власному капіталі зумовлюється вимогами самофінансування.

Під самофінансуванням слід розуміти фінансування за рахунок заробленого підприємством прибутку.

Власний капітал є основою самостійності і незалежності підприємства. Але необхідно враховувати, що фінансування лише за рахунок власних коштів

не завжди вигідно для підприємств, зокрема в тих випадках, якщо виробництво має сезонний характер. Тоді в окремі періоди часу на рахунках у банку будуть накопичуватися великі суми коштів, а в інші періоди підприємство відчуватиме їх нестачу. Окрім того, необхідно мати на увазі, що якщо ціни на фінансові ресурси невисокі, а підприємство може забезпечити більш високий рівень віддачі на вкладений капітал (чим платить за кредитні ресурси), то, залучаючи в свій оборот позикові кошти, воно може підвищити рентабельність власного (позикового) капіталу.

У той же час, якщо кошти підприємства сформовані в основному за рахунок короткострокових кредитів та кредиторської заборгованості, то його фінансовий стан буде нестійким, тому що з цими коштами необхідна постійна оперативна робота, спрямована на контроль за своєчасним поверненням їх і на залучення в оборот не нетривалий час інших коштів.

Оскільки в теперішній час „ціна” такого важливого для підприємства джерела формування капіталу, як кредити банків, зростає, то постає питання про доцільність користування банківськими кредитами.

Для вирішення питання про доцільність використання кредитів банку необхідно розрахувати величину виторгу від реалізації, величину чистого прибутку, а також рівень рентабельності майна (прибуток, одержаний з кожної гривні, вкладеної в майно) та рентабельності власних коштів у двох варіантах:

1 варіант – з використанням кредитів банку;

2 варіант – без використання кредитів банку.

Порівняння одержаних показників 1 та 2 варіантів дасть відповідь на питання економічної доцільності використання кредитів банку.

Залучення кредитів банку буде раціональним лише в тому разі, якщо процентна ставка на них буде нижчою, ніж рентабельність вкладеного капіталу.

Практично, безоплатним джерелом коштів для підприємств є кредиторська заборгованість.

При розрахунках з постачальниками та підрядниками плата за тимчасове користування коштами кредиторів, як правило, не стягується: якщо згідно з договором передбачена оплата через (n) днів після одержання (відвантаження) продукції, значить підприємство-покупець одержало безвідсотковий кредит на строк (n) днів. Деякі підприємства широко використовують таку можливість. Насправді, що більший строк має заборгованість, то менший її реальний розмір з урахуванням інфляційних процесів. Але щодо кредитоспроможності, недотримання встановлених договором строків оплати – погана практика, оскільки потенційні кредитори можуть негативно вирішити питання про надання нового кредиту.

Таким чином, від того, настільки оптимальним буде співвідношення власного та позикового капіталу, якою буде „ціна” останнього, значною мірою залежить фінансовий стан підприємства.

Аналіз структури власних та позикових коштів, їх співвідношення дає можливість оцінити рівень раціональності формування джерел фінансування діяльності підприємства, його ринкової стійкості. А це вкрай важливо для постачальників ресурсів, зокрема для банків, при вивченні фінансового ризику і для самого підприємства при визначенні перспективного варіанта організації фінансів та формуванні фінансової стратегії.

1.3. Особливості відображення власного капіталу в системі бухгалтерського обліку

За національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджено Міністерством

фінансів України 07.02.2013 р. № 73, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. [62] Власний капітал показує частину майна підприємства, яка фінансується за рахунок коштів власників і власних засобів підприємства. По своїй суті він є не тільки основою для створення підприємства, а й стабільністю і продовженням його господарської діяльності.

Враховуючи функції власного капіталу можна зазначити, що його розмір визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство, а для кредиторів є показником відповідальності і стабільності підприємства. Чим більший власний капітал і менша кредиторська заборгованість, тим кращі стосунки у підприємства з різними юридичними і фізичними особами.

Наявність власного капіталу швидко визначається за балансом, наприклад можна розрахувати коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт оборотності власного капіталу, коефіцієнт рентабельності власного капіталу тощо. Але якщо необхідна більш детальна інформація щодо змін, які відбулися у власному капіталі та їх причини, тоді беруться до уваги показники звіту про власний капітал.

У різні часи проблеми власного та інтелектуального капіталу досліджували багато вчених, зокрема, Г. Андрощук, О.Б. Бутнік-Сіверський, С.М. Ілляшенко, В. Зінов, С. Кокізіук, І.Й. Яремко та інші. Проте, існує ряд невирішених суперечностей як методології формування власного капіталу, так і доцільності застосування інтелектуального капіталу на підприємствах.

З 1 січня 2013 року відбулися зміни щодо основних форм фінансової звітності. Так, власний капітал у балансі відображається у першому розділі пасиву «Власний капітал» і до 2013 року включав у себе такі статті: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Зміни, які відбулися відображено в табл. 1.5.

Зареєстрований капітал – це юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. Зареєстрований капітал включатиме статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних господарств, який призначений для заснування та введення підприємства в дію, виконує захисну функцію та функції управління і контролю, що дасть можливість власникам контрольного пакета акцій підприємства проводити стратегічну політику, формувати дивідендну політику та контролювати кадрові питання.

Зміни в Балансі за розділом І «Власний капітал»

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

Статутний капітал передбачає забезпечення фінансування і забезпечення ліквідності та є базою для нарахування дивідендів. Отже, він повинен бути направлений на реалізацію інвестиційних проектів, поліпшення ліквідності та платоспроможності, модернізації чи розширення виробництва, оптимізації дивідендної політики тощо.

Розмір статутного капіталу не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Рішення про його збільшення або зменшення мають бути зареєстровані у Державному реєстрі господарських одиниць і відповідати за вартістю даним фінансової звітності і балансу. Тобто фіксується у балансі та

сума капіталу в межах якої засновники несуть матеріальну відповідальність перед кредиторами.

Пайовий капітал по своїй суті є скупністю коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності. Це внески членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Також для збільшення власного капіталу пайовики можуть здійснювати на добровільних засадах додаткові внески. [55]

На балансі підприємства до 2013 року виділявся окремо рахунок «Інший додатковий капітал» на якому відображалась дооцінка основних засобів, їх індексація, дооцінка нематеріальних активів, одержання у безкоштовному порядку різних активів від сторонніх організацій та фізичних осіб тощо. З 2013 р. введена в дію така стаття балансу, як «Капітал у дооцінках», на якому відображатиметься інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно за НП(С)БО 1 відображаються у складі власного капіталу, але розкриватимуться не у звіті про власний капітал, як раніше, а у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма 2)).

На рахунку «Капітал у дооцінках» узагальнюватиметься інформація про дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок. Такі суми дооцінки основних засобів і нематеріальних активів відноситимуться до нерозподіленого прибутку.

Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів - це інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових коштів у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Такі суми будуть віднесені до первісної вартості фінансових інвестицій чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

Інформація про дооцінки (уцінки) основних засобів, нематеріальних активів буде відображатися у звіті про фінансові результати у другому розділі «Сукупний дохід».

У статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно за національними положеннями (стандартами) відображаються у складі власного капіталу. [55] Як видно, тут знайшли місце «Накопичені курсові різниці», які за НП(С)БО будуть відображатися також у звіті про сукупний дохід.

Підприємство за необхідністю може створювати резервний капітал, який буде використовуватися на покриття збитків від господарської діяльності, на збільшення статутного капіталу, на покриття різниці між номінальною і продажною вартістю акцій та ін. Резервний капітал створюється за рахунок чистого нерозподіленого прибутку, який отримано внаслідок ефективної діяльності підприємства, що не була розподілена між акціонерами, а реінвестована у підприємство.

Останнім часом значна увага приділяється питанню мобілізації ресурсів на основі залучення інвестицій в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою. Тобто, корпоративне право - це право власності на статутний капітал юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів, у разі їх ліквідації відповідно до чинного законодавства. [85]

Отже, головною ознакою зареєстрованого капіталу та додаткового капіталу є наявність реальних активів, які передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні, розподілі прибутків та майна підприємства. Тобто, це дасть можливість зберегти власний капітал від фіктивного збільшення активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості тощо. При збільшенні статутного капіталу на такій основі не

потрібна ні застава майна, ні гарантії третіх осіб, а ресурси будуть приносити користь на протязі багатьох років. Особливо важливим є врахування мети таких вкладень, строків вкладання і використання таких ресурсів, визначення і формування резервів підприємства тощо.

В системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності використовують і коригуючі показники, які дають можливість вирішити певні протиріччя. Ці показники відображають рух власного капіталу в процесі його формування та управління ним. На підприємстві виникають ситуації, коли викупуваються у власників акції власної емісії або їх частки з метою їх подальшого перепродажу або анулювання. Така інформація міститься у статті «Вилучений капітал» і за цією позицією відображається фактична собівартість відповідних корпоративних прав. Неоплачений капітал показує заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

При визначенні підсумку балансу по розділу «Власний капітал» вираховується збиток, неоплачений капітал і вилучений капітал.

Вчасно не внесені активи або вилучені з підприємства зменшують розмір статутного капіталу, тому неоплачений і вилучений капітал вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Розширена інформація щодо наведених видів капіталу наведена у звіті про власний капітал.

Загалом, на думку науковців, капітал можна трактувати в трьох аспектах:

1. економічний аспект - вартість, що продукує додаткову вартість;
2. юридичний аспект - атрибут відносин власності;
3. обліковий аспект - джерело формування активів суб'єкта господарювання. [44]

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

Інтелектуальний капітал підприємства - це сукупність інтелектуальних ресурсів (матеріальних і нематеріальних) і здатностей до їх реалізації, що визначають спроможність підприємства розвиватися на основі інформації та знань. [74]

На інтелектуальний капітал впливають такі чинники, як: робоча сила, нематеріальні активи, фінансово-інвестиційний капітал, високі технології та інше. [74]

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

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

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

- людський капітал;
- структурний капітал;
- споживчий капітал. [74]

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

Різні програмні засоби ЕОМ, програмне забезпечення та різні організаційні механізми забезпечують продуктивність працюючих та

функціонування фірми. Це є структурний капітал. Спроможність задовольнити запити споживачів, забезпечити їх постійність - це надасть споживчий капітал.

Якщо особа пише наукові праці, які мають практичне значення, створює програми, «ноу-хау», надає пропозиції, які впливають на кінцевий результат, то такий інтелектуальний капітал може бути на балансі підприємства у вигляді капітальних інвестицій, нематеріальних активів тощо.

Можна зробити висновок, що підприємства повинні на перше місце ставити особистість, інтелект, тобто те, від чого залежить його розвиток та безперервність діяльності на високому рівні.

Також, підприємства повинні чітко визначати цілі, порядок та умови збільшення (зменшення) власного капіталу, порядок формування резервного капіталу, порядок формування та використання додаткового капіталу, методику здійснення реінвестицій у корпоративні права, чітко визначати порядок оподаткування операцій, які пов'язані із збільшенням (зменшенням) статутного капіталу тощо.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

2.1. Документування операцій обліку власного капіталу

Відображення капіталу в системі обліку полягає у документальній реєстрації, достовірному відображенні на рахунках та узагальненні інформації у різних звітних формах. На рис. 2.1 зображено загальну схему облікового процесу підприємства, пов'язану із відображенням власного капіталу.

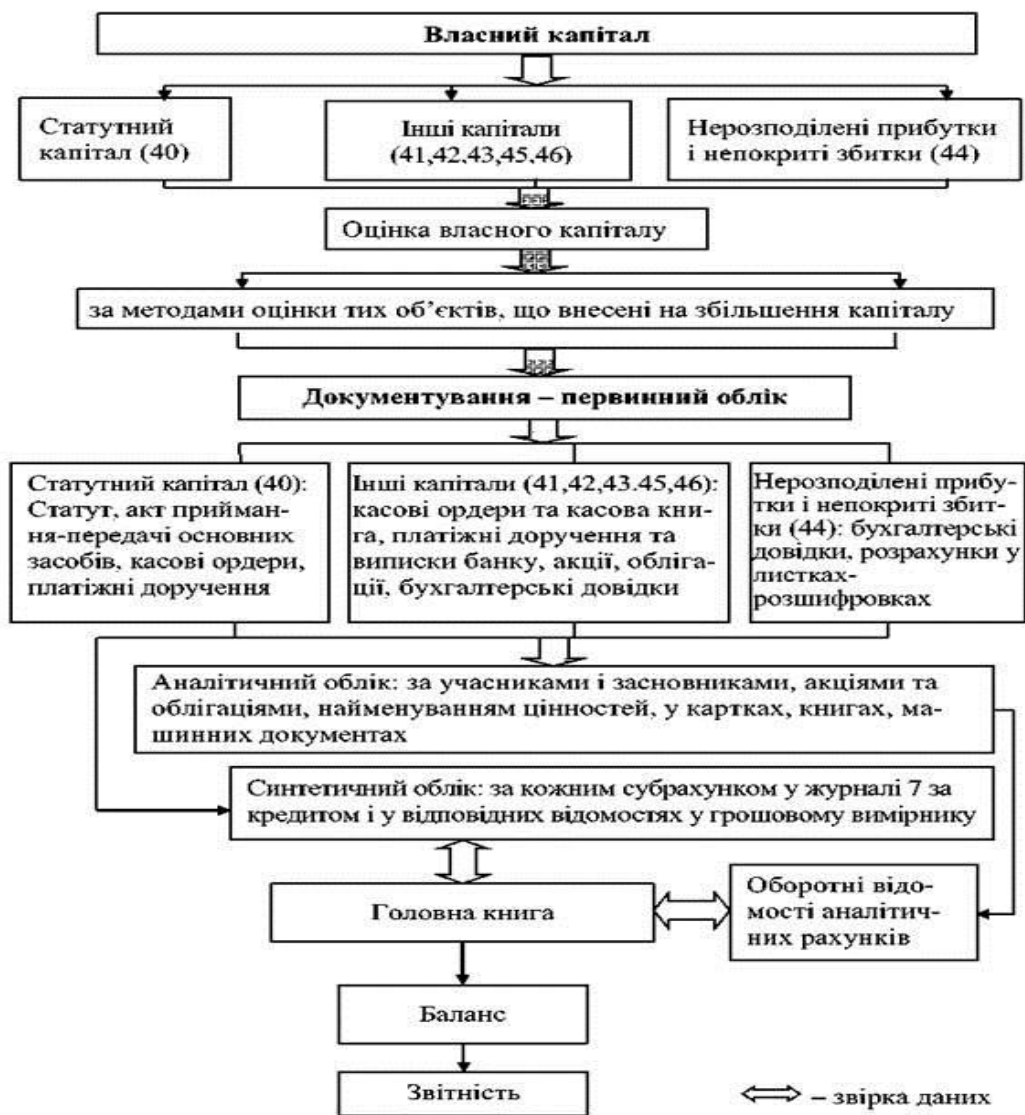


Рис. 2.1. Відображення капіталу в системі обліку

Усі здійснювані в обліку операції з власним капіталом регулюються низкою нормативних актів (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Законодавче регулювання обліку власного капіталу

Відображення власного капіталу полягає у специфіці даного процесу на практиці. Адже від моменту реєстрації підприємства до моменту його ліквідації чи припинення діяльності здійснюється відображення капіталу в системі обліку. При цьому до системи обліку ставляться специфічні вимоги, які полягають у побудові ефективної системи реєстрації інформації в підсистемах первинного, поточного та підсумкового обліку.

Для основних операцій з власним капіталом використовуються документи, які відображають операції формування, збільшення чи зменшення капіталу, зокрема: статут, опис майна, накази, довідки та розрахунки бухгалтерії.

З метою наведення прикладів підтвердження операцій з власним капіталом сформовано рис. 2.3.

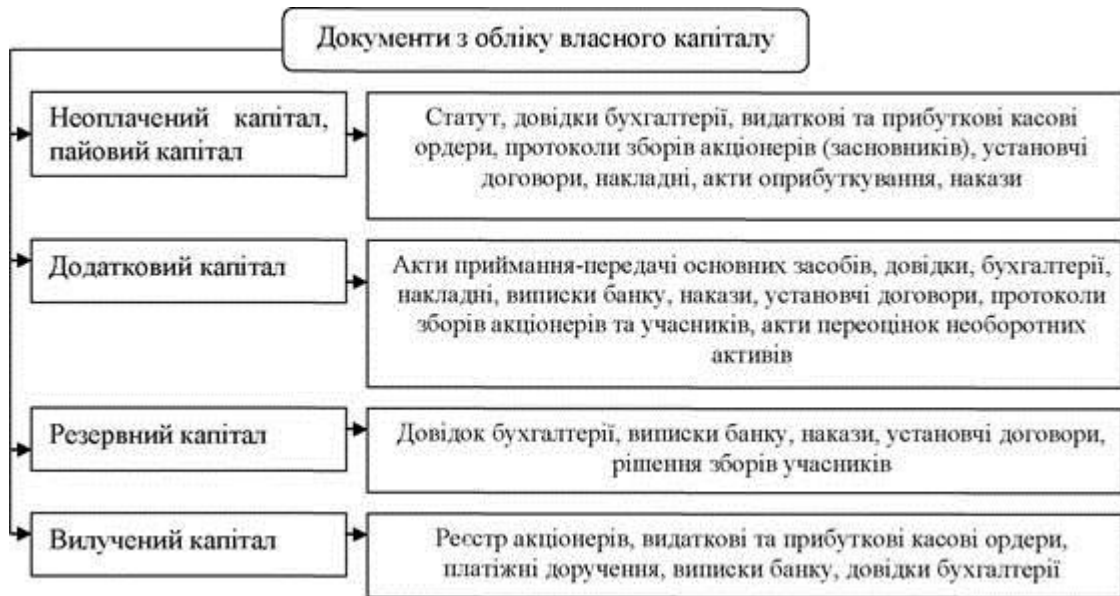


Рис. 2.3. Документування власного капіталу

Таким чином, для побудови ефективної системи обліку власного капіталу необхідно сформувати її документальну підсистему, що сприятиме концентруванню достовірної інформації для прийняття рішень власниками та менеджментом суб'єкта господарювання.

2.2. Відображення власного капіталу в системі обліку

«Власний капітал можна деталізувати за наступними елементами:

1. зареєстрований (пайовий) капітал;
2. капітал в дооцінках;
3. додатковий капітал;
4. резервний капітал;
5. нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
6. вилучений капітал;
7. неоплачений капітал».

Для розуміння облікової схеми у відображенні власного капіталу підприємства необхідна його детальна характеристика за вище визначеними

елементами. З метою узагальнення інформації про власний капітал, згрупуємо його в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Інформація про власний капітал

вид власного капіталу	код рахунку чи субрахунку	характеристика власного капіталу
«Статутний капітал»	40	частка власників при реєстрації підприємства. Сальдо за дорівнює зареєстрованому у статуті розміру. Розгортання на рахунку здійснюється за допомогою аналітичних можливостей з поділом: за видами каті палу, акціонерами.
«Пайовий капітал»	402	використовується для акумуляції інформації про пайові внески, зареєстровані в установчих документах. Аналітика за даним рахунком будується за принципом поділу капіталу за видами чи у розрізі членів, які беруть участь у такому суб'єкті господарювання.
«Інший зареєстрований капітал»	403	з метою документального відображення, зареєстрованого у статутних документах, капіталу інших підприємств. Аналітичний облік також деталізує інформацію за видами капіталу та внесками суб'єктів правовідносин.
«Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	404	для формування відповідних внесків до статутного капіталу ще до його реєстрації у законодавчо передбаченій формі
«Капітал у дооцінках»	41	для формування бази даних про дооцінку необоротних активів. Інформація про дооцінку розміщена в розділі «Сукупний дохід» звіту про результати діяльності.
«Додатковий капітал»	42	для відображення додаткового капіталу підприємства
«Емісійний дохід»	421	для відображення різниці між вартістю реалізацій акцій та номінальною вартістю
«Інший вкладений капітал»	422	для відображення партнерських та індивідуальних підприємств. Рішення про такі відносини реєструється за наслідками загальних зборів колективу. Такі внески не можуть збільшити суму статутного капіталу та частки учасників.
«Накопичені курсові різниці»	423	узагальнюється інформація про курсові різниці, які відображаються в сукупності капіталу та визнаються в сукупному доході.
«Безоплатно одержані необоротні активи»	424	використовується для відображення необоротних активів, безоплатно переданих підприємству від інших осіб

продовження табл. 2.1

«Інший додатковий капітал»	425	відображаються ще не зареєстровані вкладення до власного капіталу, отримані в процесі діяльності
«Резервний капітал»	43	сума резервів, створених законодавством чи статутними документами у результаті розподілу нерозподіленого прибутку
«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	44	відображається отриманий в процесі діяльності чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток), який отримується після виплати доходів власникам та можливого створення резервів
«Вилучений капітал»	45	різновид капіталу, який створюється виключно на корпоративних підприємствах та формується для відображення фактичної собівартості викуплених акцій власної емісії
«Неоплачений капітал»	46	сума боргових зобов'язань засновників підприємства

Відповідно перший та найголовніший елемент власного капіталу – зареєстрований (пайовий) капітал – є об'єднаною часткою власників при реєстрації підприємства. його облік відбувається з використанням рахунку 40 «Статутний капітал». Сальдо за цим рахунком дорівнює зареєстрованому у статуті розміру. Розгортання на рахунку здійснюється за допомогою аналітичних можливостей з поділом: за видами каті палу, акціонерами тощо.

Як відомо, зростання власного капіталу відображається за кредитом рахунку 40, а, відповідно, його зменшення – за дебетом. Кореспонденція рахунків з обліку статутного капіталу наведена на рисунку 2.4 та 2.5.

Для збільшення статутного капіталу необхідно:

- спрямувати до нього частину нерозподіленого прибутку (Д-т 442 К-т 401);
- за потреби проіндексувати основні засоби (Д-т 423 К-т 40);
- спрямувати частину резервного капіталу (Д-т 43 К-т 401).

Можливими шляхами зменшення статутного капіталу є:

- зменшення номінальної вартості акцій (Д-т 40 К-т 67),
- анулювання акцій (Д-т 401 К-т 451).

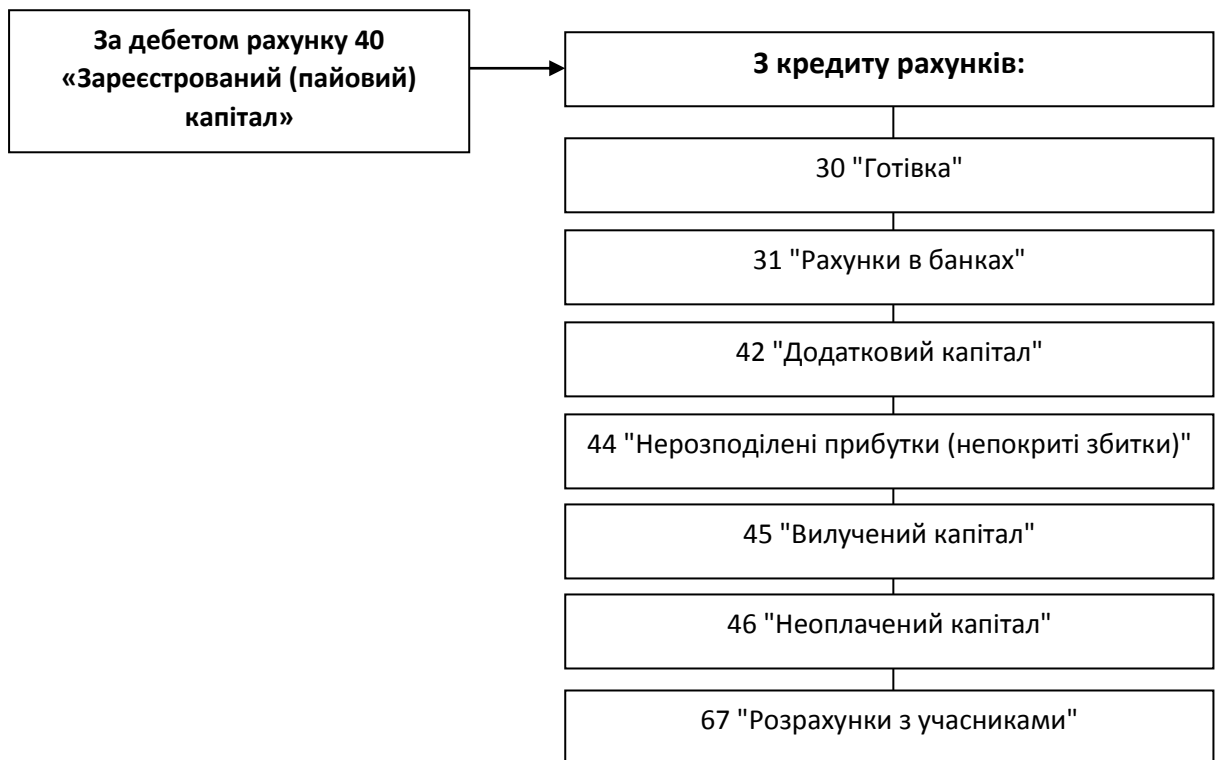


Рис. 2.4. Відображення операцій зменшення (вилучення) капіталу

Для акумуляції інформації про пайові внески, зареєстровані в установчих документах використовується рахунок 402 «Пайовий капітал». Такі операції дозволяють узагальнити інформацію про членів споживчих та кредитних спілок, фермерських господарств тощо. Аналітика за даним рахунком будується за принципом поділу капіталу за видами чи у розрізі членів, які беруть участь у такому суб'єкті господарювання.

З метою документального відображення, зареєстрованого у статутних документах, капіталу інших підприємств використовується рахунок 403 «Інший зареєстрований капітал». Аналітичний облік також деталізує інформацію за видами капіталу та внесками суб'єктів правовідносин.

Для формування відповідних внесків до статутного капіталу ще до його реєстрації у законодавчо передбаченій формі використовується субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Інформація про дооцінку розміщена в розділі «Сукупний дохід» звіту про результати діяльності. Для формування бази даних про дооцінку необоротних активів використовується рахунок 41 «Капітал у дооцінках».

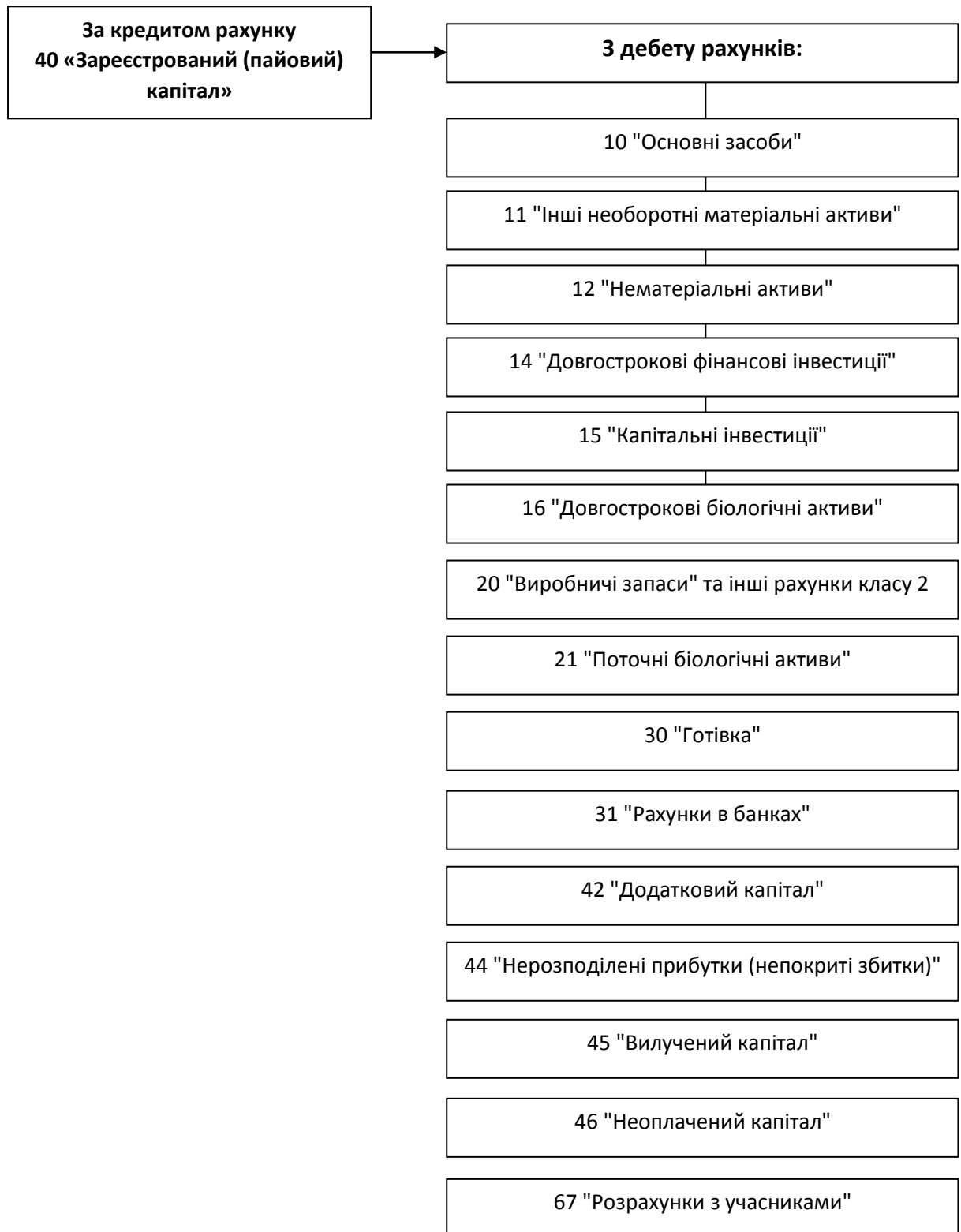


Рис. 2.5. Відображення операцій збільшення (залучення) капіталу

Додатковий капітал формується на рахунку 42 «Додатковий капітал», за відповідними субрахунками. Відображення операцій з обліку додаткового капіталу на рахунках зображено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення операцій додаткового капіталу

№ з/п	Опис господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Дооцінка ОЗ.* Підприємство дооцінило об'єкт ОЗ, первісна вартість якого становить 10000 грн, до 17000 грн. Знос об'єкта ОЗ до дооцінки — 3000 грн. Коефіцієнт дооцінки — $17000 : (10000 - 3000) = 2,4286$. Сума дооцінки первісної вартості — $10000 \times 2,4286 - 10000 = 14286$ грн. Сума дооцінки зносу — $3000 \times 2,4286 - 3000 = 4286$ грн				
1.	Збільшено первісну вартість ОЗ на суму дооцінки	10	411	14286
2.	Збільшено суму зносу на суму дооцінки зносу	411	13	4286
Продаж дооціненого ОЗ. Підприємство ліквідує раніше дооцінений об'єкт ОЗ. Сума перевищення проведених дооцінок над проведеними уцінками щодо цього об'єкта ОЗ становить 1000 грн. Дооцінена первісна вартість об'єкта ОЗ — 2500 грн. Дооцінений нарахований знос об'єкта ОЗ — 700 грн				
1.	Списується сума нарахованого зносу	13	10	700
2.	Списується залишкова вартість об'єкта ОЗ (2500 — 700)	976	10	1800
3.	Списується сума перевищення дооцінок над уцінками**	411	441	1000
Безоплатне отримання ОЗ. Підприємство безоплатно отримало об'єкт ОЗ (верстат, який використовуватиметься у виробництві), справедлива вартість якого становить 10000 грн				
1.	Оприбутковано безоплатно отриманий об'єкт ОЗ	10	424	10000
2.	Нараховано амортизацію за перший місяць експлуатації (сума умовна)	23	13	100
3.	Одночасно визнано дохід від безоплатного отримання об'єкта ОЗ у сумі нарахованої амортизації	424	745	100
Вкладений засновниками капітал, що перевищує розмір статутного капіталу. Збори учасників ТОВ постановили внести додатковий внесок у сумі 100000 грн, яка й була внесена на поточний рахунок учасниками підприємства				
1.	На поточний рахунок зараховано суму додаткового внеску	311	422	100000
Перерахунок курсових різниць за зобов'язаннями засновників. Підприємство сформувало статутний капітал 50000 грн. Частина його, 2500 доларів США, має бути внесена, згідно з установчими документами, в іноземній валюті. На дату формування статутного капіталу курс НБУ до долара США був 8 грн/дол., на дату внесення внеску засновником — 10 грн/дол.				
1.	Сформовано статутний капітал	46	40	50000
2.	Засновник вніс внесок до статутного капіталу в сумі 2500 дол. США. Додатна курсова різниця становить $2500 \times (10 - 8) = 5000$ грн	312	46	20000
* При уцінці ОЗ роблять зворотні проведення: Д-т 423 К-т 10 і Д-т 13 К-т 423 відповідно. ** Відповідно до п. 21 П(С)БО 7.				

Слід зазначити, що відповідними субрахунками до рахунку 42 є:

421 «Емісійний дохід». Для відображення різниці між вартістю реалізацій акцій та номінальною вартістю. Даний вид капіталу формується за умови корпоративних відносин (поєднанні двох чи більше засновників)

422 «Інший вкладений капітал». Для відображення партнерських та індивідуальних підприємств. Рішення про такі відносини реєструється за наслідками загальних зборів колективу. Такі внески не можуть збільшити суму статутного капіталу та частки учасників.

423 «Накопичені курсові різниці». Узагальнюється інформація про курсові різниці, які відображаються в сукупності капіталу та визнаються в сукупному доході.

424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Використовується для відображення необоротних активів, безоплатно переданих підприємству від інших осіб.

425 «Інший додатковий капітал». Відображаються ще не зареєстровані вкладення до власного капіталу, отримані в процесі діяльності.

Резервний капітал є сумою резервів, створених законодавством чи статутними документами у результаті розподілу нерозподіленого прибутку (розмір не менше 5%). Така інформація відображається на рахунку 43 «Резервний капітал». Його розмір регламентується на законодавчому рівні.

На величину резервного капіталу впливає сукупність певних факторів, основними із яких є: при його збільшенні – законодавчі обмеження щодо розміру, а також внутрішні розпорядчі документи; при зменшенні – рішення зборів акціонерів, положення статуту, наказ про облікову політику тощо (рис. 2.6).

У процесі дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку резервного капіталу ми дійшли висновку, що для ефективної організації процесу відображення інформації на зазначеному рахунку необхідно відкрити такі субрахунки:

431 "Резерв визначений законодавством";

432 "Резерв подальшого розвитку";

433 "Резерв, пов'язаний з переоцінкою".

Дана диференціація інформації сприятиме розширеному відображенню даних та аналітичних можливостей інформації з метою ефективного управління власним капіталом.



Рис. 2.6. Особливості впливу на формування резервного капіталу

Отриманий в процесі діяльності фінансовий результат відображається на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей результат отримується після виплати доходів власникам та можливого створення резервів.

Відображення інформації про нерозподілені прибутки зображено на рисунку 2.7.



Рис. 2.7. Кореспонденція рахунків для відображення нерозподілених прибутків збитків

На рахунку 45 «Вилучений капітал» обліковується різновид капіталу, який створюється виключно на корпоративних підприємствах. Такий вид капіталу формується для відображення фактичну собівартість викуплених акцій власної емісії.

Сумою боргових зобов'язань засновників підприємства є неоплачений капітал, який відображається на рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Аналітичний облік ведеться за видами капіталу або за власниками часток. При цьому для поточного відображення використовується журнал 7 та відомість 5-м (рис. 2.8). записи до журналу здійснюються на підставі первинних документів та відомостей обліку різновидів власного капіталу.

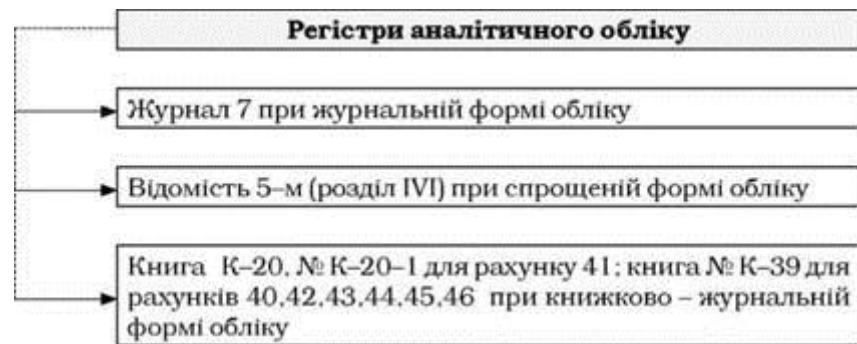


Рис. 2.8. Документальне забезпечення аналітичного обліку

З метою згортання та розгортання інформації здійснюється відображення на рахунках аналітичного обліку (рис. 2.9).

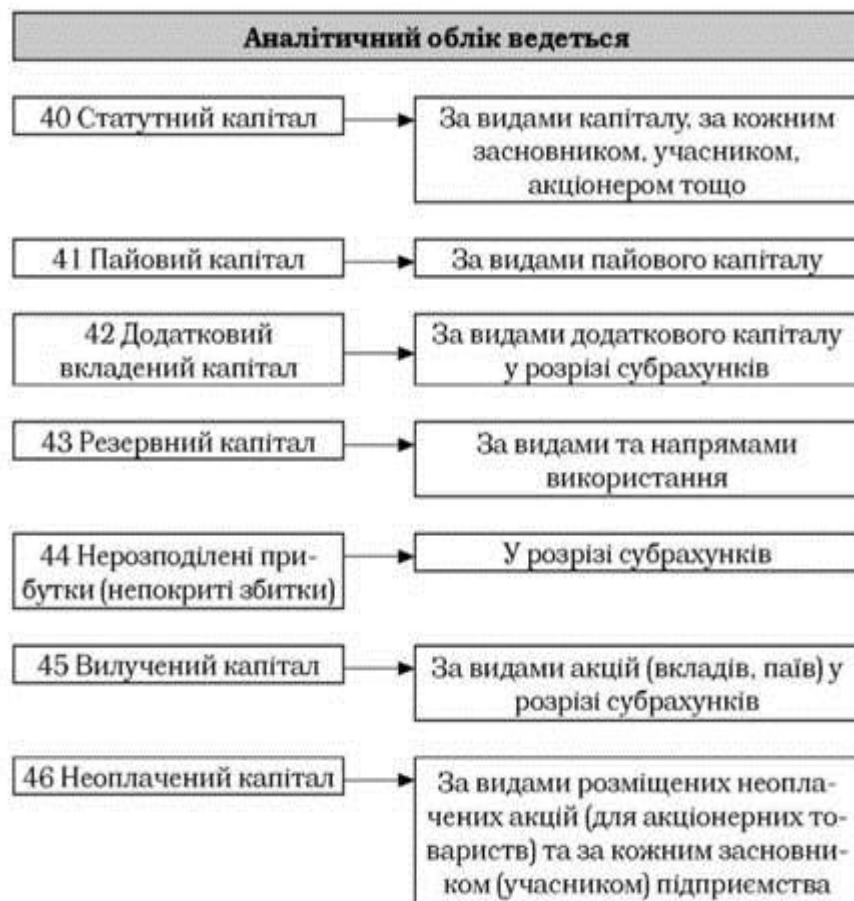


Рис. 2.9. Аналітичний облік власного капіталу

Таким чином, аналітичні та синтетичні можливості групування інформації бухгалтерського обліку розширюють можливості для удосконалення системи відображення загалом.

2.3. Відображення власного капіталу у звітності

Підсумковим етапом обліку власного капіталу є формування звітності. Стосовно власного капіталу, то така інформація представлена у трьох із них:

- «форма № 1 «Звіт про фінансовий стан» (перший розділ пасиву)»;
- «форма № 2 «Звіт про сукупний дохід»,
- «форма № 4 «Звіт про власний капітал».

Для заповнення цих даних необхідно: перенести до них залишки відповідних рахунків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Принципи формування інформації про власний капітал в балансі

назва рахунку	стаття балансу	код рядка
40 «Зареєстрований капітал»	Зареєстрований капітал	1400
41 «Капітал у дооцінках»	Капітал у дооцінках	1405
42 «Додатковий капітал»	Додатковий капітал	1410
43 «Резервний капітал»	Резервний капітал	1415
441 (442) «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
45 «Вилучений капітал»	Вилучений капітал	1430
46 «Неоплачений капітал»	Неоплачений капітал	1425

У звіті про сукупний дохід інформація згрупована у одноіменному розділі 2. Для заповнення відповідних рядків звіту використовують залишки за відповідними рахунками (табл. 2.1).

Таблиця 2.2

Інформація для відображення у формі 2 «Звіт про сукупний дохід»

Інформація вхідна	рядок звіту	назва рядка
411, 412	2400	Дооцінка (уцінка) необоротних активів
413	2405	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів
423	2410	Накопичені курсові різниці
Обороти по субрахунку 425	2415	Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств
42 (без урахування субрахунка 423)	2445	Інший сукупний дохід
p.2400+p.2405+p.2410 +p.2415+p.2445	2450	Інший сукупний дохід до оподаткування
p.2450*0,18	2455	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом
p.2450-p.2455	2460	Інший сукупний дохід після оподаткування
p.2350+p.2355+p.2460	2465	Сукупний дохід

Проте, найрозгорнутіша інформація наводиться у Звіті про власний капітал. Для цього, потрібно згрупувати інформацію у даній формі, необхідно в першу чергу, перенести деякі дані з інших форм та документів, а саме:

- допоміжні форми і таблиці: розподіл прибутку, внесків учасників та вилучення капіталу;
- з 1 форми – залишки на початок і кінець;
- з 2 форми – чистий прибуток та інший сукупний дохід за звітний період.

Слід зазначити, що для формування інформації про розподіл прибутку та внесків учасників необхідно здійснити відповідні розрахунки (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Групування інформації для форми 4

Інформація вхідна (для розрахунку)	Назва та код статті
Розподіл прибутку:	
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 671	Виплати власникам (дивіденди) 4200
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 40	Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу 4205
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 443 – К 43	Відрахування до резервного капіталу 4210
Внески учасників:	
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20	Внески до капіталу 4240
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31,10,20 – К 46	Погашення заборгованості з капіталу 4245
Вилучення капіталу:	
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 45 – К 30,31	Викуп акцій (часток) 4260
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 30,31 – К 45	Перепродаж викуплених акцій (часток) 4265
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 45	Анулювання викуплених акцій (часток) 4270
Сума за бухгалтерською проводкою: Д 40 – К 672	Вилучення частки в капіталі 4275

Таким чином, ефективне відображення операцій з капіталом сприятиме удосконаленню організації його обліку на первинному, поточному та узагальнюючому рівні.

РОЗДІЛ 3

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

3.1. Завдання, інформаційне забезпечення та основні напрямки аналізу власного капіталу

Основні завдання аналізу показників власного капіталу полягає діагностиці його структурних змін та факторів впливу на процес його формування. Основні завдання процесу аналізу власного капіталу зображено на рис. 3.1.

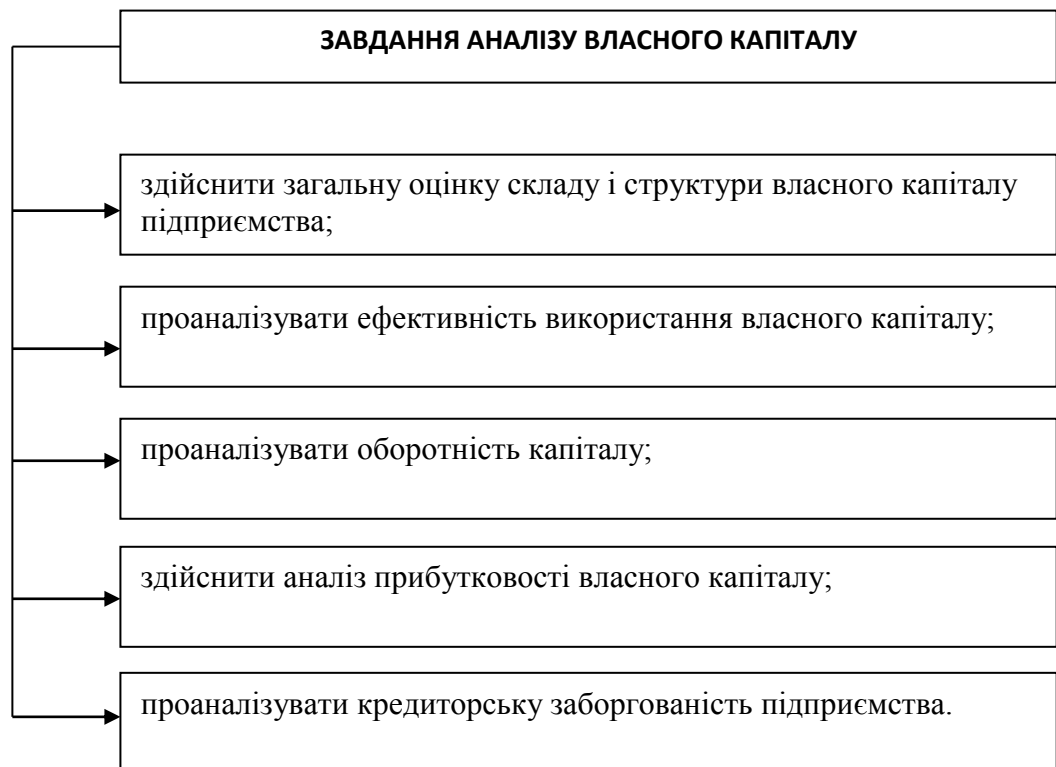


Рис. 3.1. Завдання аналізу власного капіталу

В процесі аналізу використовується багато джерел, основними із яких є форми фінансової звітності і, особливо, звітність про власний капітал.

Методикою аналізу визначено, що на першому етапі здійснюється дослідження його складових (рис. 3.2).

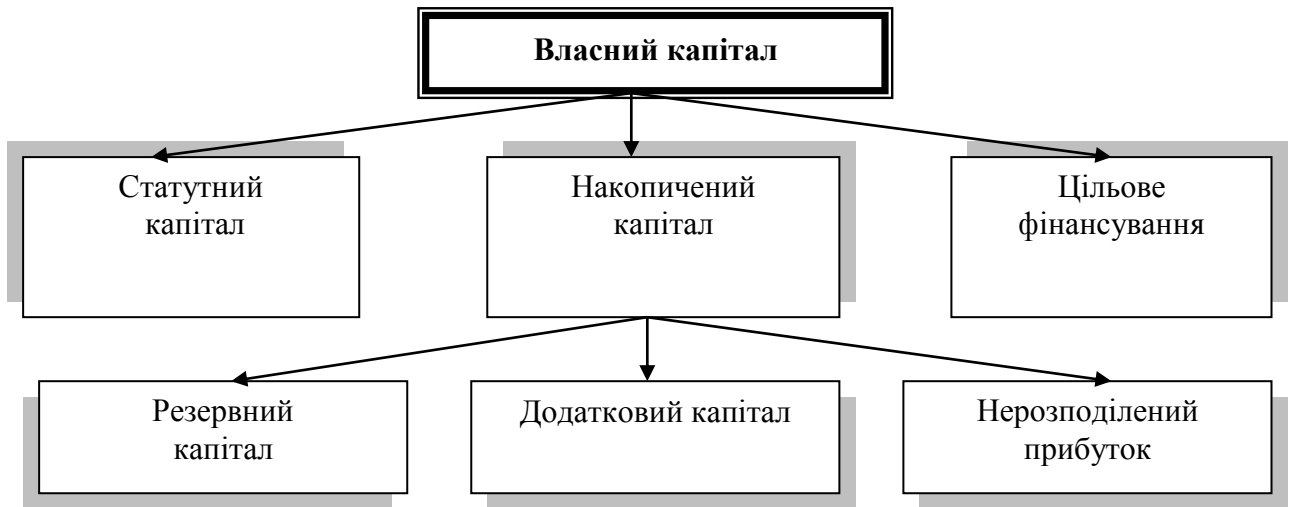


Рис. 3.2. Структура власного капіталу підприємства

Як зазначалось у розділі 2, основним джерелом інформації про власний капітал є форма 4 фінансової звітності. На основі цієї форми проводять аналіз руху капіталу за звітний період, а також розраховують показники цього руху (табл. 4.1).

Прибуток підприємства є джерелом поповнення власного капіталу (рис.3.3). тому, якщо підприємство зазнало збитків – власний капітал зменшується на цю ж суму.

Слід зазначити, що реінвестування прибутку підвищує фінансову стабільність підприємства, знижує його собівартість. На процес зростання капіталу сприятливо діють наступні фактори: рентабельність обороту ($P_{об}$); оборотність капіталу ($K_{об}$); мультиплікатор капіталу (MK); відношення реінвестованого прибутку до суми чистого прибутку ($Ч_{відр.}$). Тому необхідно їх враховувати у процесі діяльності. Для розрахунку даних факторів використовують наступну формулу:

$$T \uparrow BK = \frac{PK}{BK} = \frac{ЧП}{BP} \cdot \frac{BP}{KL} \cdot \frac{KL}{BK} \cdot \frac{PK}{ЧП} = P_{об} \cdot K_{об} \cdot MK \cdot K_{відр.}, \quad [3.3]$$

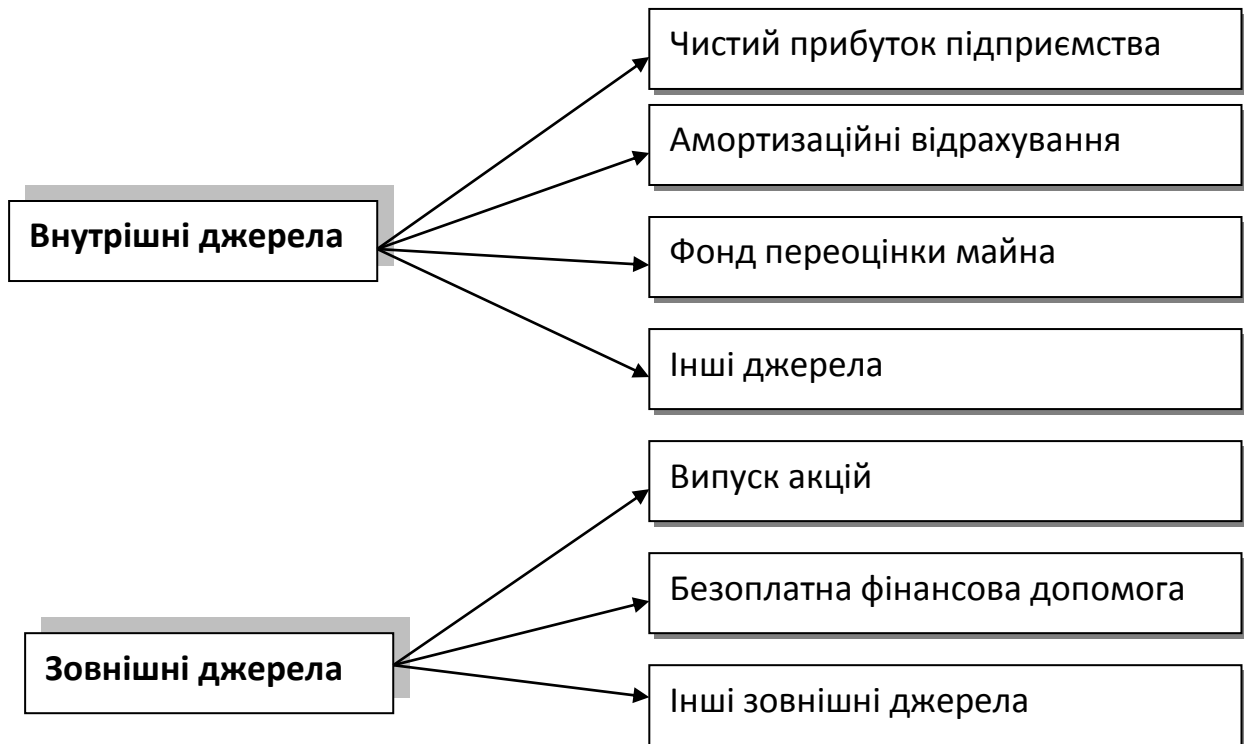


Рис. 3.3. Джерела формування власного капіталу підприємства

З метою оцінки структури капіталу також розраховують також коефіцієнт самофінансування (рис. 3.3).

У процесі господарської діяльності підприємство може досягати збитку. Тому така інформація необхідна для аналізу власного капіталу.

До показників збитковості відносять:

— збитковість виготовленої продукції:

$$Z_{Q(P)} = \frac{З}{Q(P)} * 100, \quad [3.4]$$

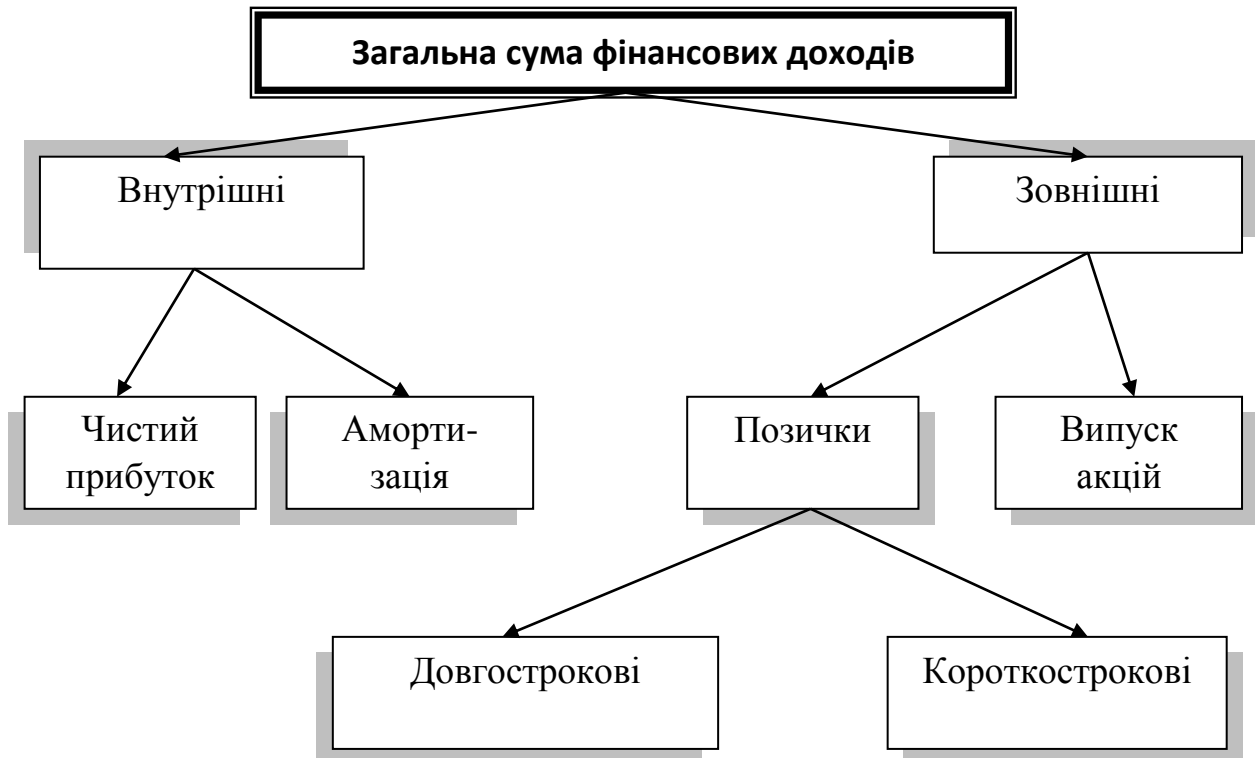


Рис. 3.3. Джерела фінансових доходів підприємства

— збитковість окремих видів продукції:

$$Z_q = \frac{Ц - C}{Ц} * 100, \quad [3.5]$$

— збитковість витрат:

$$Z_6 = \frac{3}{B} * 100, \quad [3.6]$$

Між витратами на 1 грн. продукції і збитковістю продукції існує такий взаємозв'язок:

$$V = \frac{B}{Q} = \frac{Q-3}{Q} = 1 - \frac{3}{Q}, \quad [3.7]$$

де V — витрати на 1 грн. продукції;

– коефіцієнт збитковості виготовленої продукції.

Звідси:

$$\frac{3}{Q} = 1 - V, \quad [3.8]$$

Таким чином:

$$Z_{Q(P)} = (1 - V) * 100, \quad [3.9]$$

якщо витрати на 1 грн. продукції оцінюються у гривнях:

$$Z_{Q(P)} = 100 - V, \quad [3.10]$$

якщо витрати на 1 грн. оцінюються в копійках.

Значення збитковості виготовленої або реалізованої розраховуються за допомогою формули:

$$V = 100 - Z_{Q(P)} \text{ (коп..)} \quad [3.11]$$

Збитковість продукції, збитковість витрат, витрати на 1 грн. продукції знаходяться в певному взаємозв'язку:

$$\frac{Z}{Q} = \frac{Z}{B} * \frac{B}{Q} \text{ або } Z_{Q(P)} = Z_e * V, \quad [3.12]$$

тобто збитковість продукції дорівнює добутку збитковості витрат на витрати на 1 грн. продукції.

Для цього у відповідній формулі необхідно зробити зміни, щоб розширити склад факторів:

$$Z = \frac{Z}{P} * 100 = \frac{P-B}{B} * 100, \quad [3.13]$$

Отже, для визначення виробничого левериджу слід використати формулу:

$$ЛВ = \frac{\Delta\Pi}{\Delta P}, \quad [3.14]$$

У свою чергу, розрахунок фінансового левериджу слід розглядати як відношення зміни чистого прибутку до загального прибутку до оподаткування:

$$ЛФ = \frac{\Delta\Pi_4}{\Delta\Pi_3}, \quad [3.15]$$

Показником, який узагальнює леверидж є виробничо-фінансовий леверидж, для визначення якого необхідно визначити добуток виробничого і фінансового левериджу:

$$ЛВФ = ЛВ * ЛФ \quad [3.16]$$

При зростанні обсягу реалізації збільшується прибуток в результаті розраховується за формулою:

$$\Delta\Pi_i = \Delta P_i \Pi_i \quad [3.17]$$

Для прибутку на гривню продукції, розраховується формула для всієї продукції набуває такого вигляду:

$$\Delta\Pi_p = \Delta P * \frac{\Pi_p}{P} \quad [3.18]$$

При цьому, резервом зниження збитку від реалізації можна також розрахувати за такою формулою:

$$\Delta Z_p = \frac{\Delta P * Z_p}{100 + Z_p} \quad [3.19]$$

Для росту прибутку в результаті зниження собівартості реалізованої розраховується за формулою:

$$\Delta Zc_i = \Delta C_i * P_i \quad [3.20]$$

Таким чином, аналізу показників власного капіталу полягає діагностиці його структурних змін та факторів впливу на процес його формування.

3.2. Методика та організація аудиту власного капіталу

На початковому етапі аудиту капіталу, аудитору необхідно спланувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит.

План повинен включати елементи зображені на рисунку 3.4.

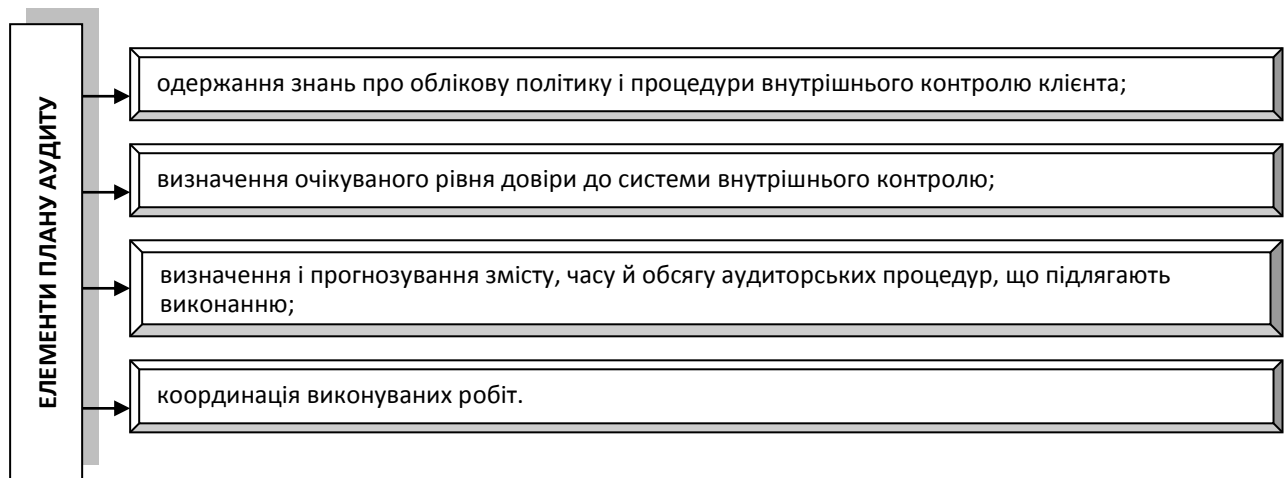


Рис. 3.4. Характерні етапи планування аудиту

«Ці знання аудитор може одержати з установчих документів підприємства, звітності підприємства, внутрішніх звітів керівництва підприємства за поточний і попередні роки, робочих аудиторських документів попередніх періодів, періодичної преси, матеріалів дискусії з керівництвом і персоналом клієнта щодо функціонування підприємства та інших джерел» [1]

Планування аудиту передуює безпосередньо самій перевірці. На даному етапі складається загальний план аудиту капіталу та програма.

У плані визначається обсягу робіт і строки проведення аудиту. Аудиторська програма деталізує план та її конкретизує, визначає масштаби аудиторських процедур.

Для здійснення ефективного аудиторського контролю необхідно визначити контрольне середовище, основними компонентами якого є: організаційна структура, методи управління, кадрова політика, зовнішній вплив (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Зміст основних елементів контрольного середовища підприємства

№ ел.	Назва елемента	Зміст елемента
1.	Компетентність персоналу підприємства	належне функціонування підприємства в значній мірі залежить від компетентності і чесності його працівників, тому аудитор повинен переконатися в спроможності кожного працівника виконувати покладені на нього функції, зокрема директор, гол. інженер, гол. бухгалтер та ін., а також, які заходи здійснюються по підвищенні кваліфікації персоналу;
2.	Розподіл обов'язків	персонал підприємства повинен бути наділений певними правами й обов'язками, поєднання яких не дозволило б одній особі виконувати всі функції контролю, напр. від початку надання дозволу на здійснення господарських операцій, її відображення в первинному документі, а також в облікових регістрах, аж до складання звітності. Для попередження зловживань повинен бути здійснений розподіл обов'язків, напр. за збереженням матеріальних активів і їх обліком;
3.	Нагляд	персонал підприємства виконує функції обліку і процедури контролю. У зв'язку з тим не менш важливого значення набуває система нагляду зі сторони менеджерів за виконанням персоналом своїх функцій. Нагляд є одним з важливих елементів управлінського контролю й умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в цілому;
4.	Контроль доступу до матеріальних активів, документів, важливих записів, бланків суворої звітності тощо	реальний доступ до них повинні мати уповноважені на це особи;
5.	Внутрішній аудит	Внутрішні аудитори дають оцінку економічності і доцільності здійснення господарських операцій, аналізують ефективність виробничих програм, при чому порівнюють одержані результати з передбаченими завданнями, здійснюють періодично перевірку обліку грошових коштів, обліку матеріальних запасів. Ефективна система внутрішнього аудиту дає можливість підвищити дієвість внутрішнього контролю. Зовнішній аудитор переконавшись в компетентності, чесності і об'єктивності внутрішнього аудитора може в деяких випадках покластися на результати їх роботи і зменшити кількість аудиторських процедур під час зовнішнього аудиту і тим самим витрати підприємства на його проведення.

Оцінка системи внутрішнього контролю полягає у: реальності господарських операцій, їх санкціонування, повноти, оцінки й класифікацій, правильності періодизації, сумування й узагальнення інформації в первинних документах і облікових регістрах (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Основна мета оцінки системи внутрішнього контролю

Для оцінки системи внутрішнього контролю використовують такі методи:

- 1) метод опису;
- 2) анкетування (спеціальних анкет);
- 3) блок схем.

Розрізняють 3 основні рівня матеріальності: помилки і пропуски, суттєві помилки і пропуски, помилки в обліку і звітності (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Характеристика рівнів матеріальності

Рівні матеріальності	Вплив на прийняття рішень	Вид висновку відповідно до рівня матеріальності
1. Помилки і пропуски	їх суми є незначні й не можуть вплинути на рішення користувачів цієї інформації	вважаються нематеріальними, оскільки вони не впливають на думку аудитора при складанні аудиторського висновку. В такому випадку, аудитор складає позитивний висновок.
2. Суттєві помилки і пропуски	впливають на прийняття рішень користувачами цієї інформації, але разом з ним, не впливають на достовірність і об'єктивність звітності в цілому.	аудитор в такому випадку складає умовно позитивний висновок із застереженням.
3. Помилки в обліку і звітності	впливають на достовірність і об'єктивність звітності в цілому.	при найвищому рівні матеріальності аудитор повинен відмовитися від складання висновку або дати негативний аудиторський висновок.

На практиці виділяють етапи оцінки матеріальності зображені на рисунку

3.6.

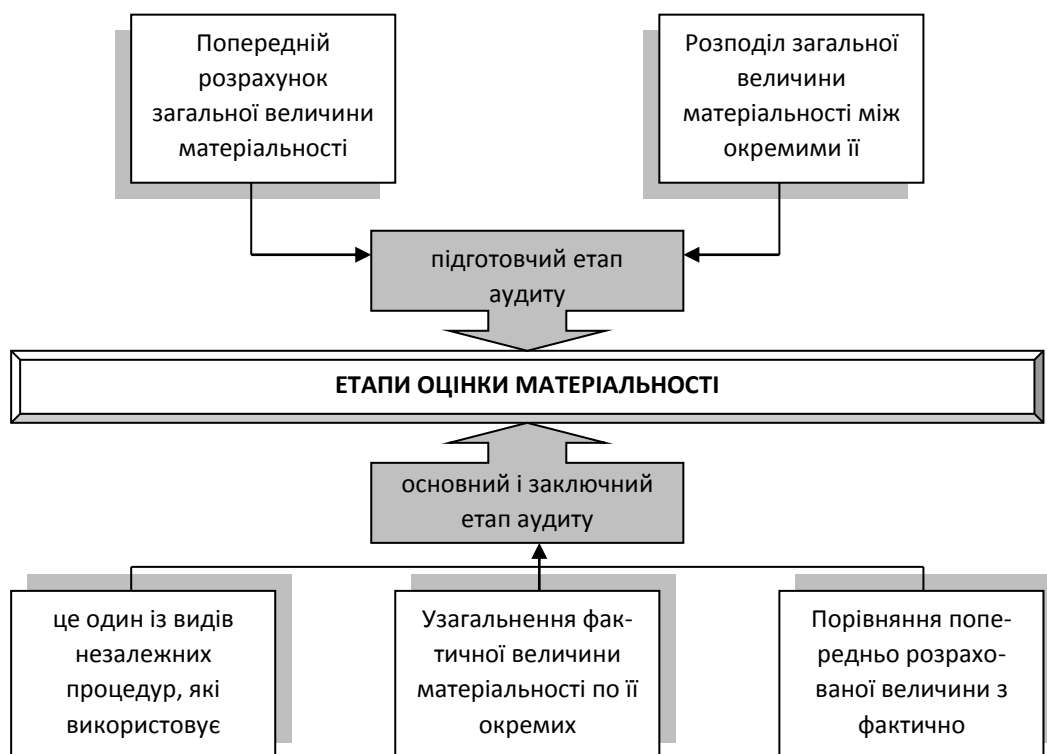


Рис. 3.6. Основні етапи оцінки матеріальності в аудиті

Зміст перевірки полягає у вивченні первинних документів бухгалтерських регістрів або матеріальних активів. Перевірка може бути фактичною або документальною. Фактична перевірка здійснюється аудитором шляхом

підрахунку, зважування й обміру матеріальних активів (основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів), тобто проводиться інвентаризація. Документальна перевірка включає перевірку документів і записів. На практиці використовуються різні методи документальної перевірки (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Характеристика основних методів документальної перевірки

Назва	Характеристика	Приклади застосування
логічна перевірка документів	це спосіб вивчення об'єктивності документального оформлення господарських операцій за допомогою взаємозв'язаних виробничих і фінансових показників.	відображені в первинних документах і облікових регістрах обсяг випущеної продукції співставляється з виробничою потужністю цеху і з документами по нарахуванню заробітної плати за виробництво даної продукції.
формальна перевірка	включає перевірку повноти і правильності заповнення реквізитів обов'язкових для даного документу, а також дійсність підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.	При цьому уважно перевіряють чіткість змісту операцій і цифрових показників, своєчасність складання документів і подання їх до бухгалтерії.
перевірка документів за суттю	полягає у встановленні законності й економічної доцільності здійснення господарських операцій.	Господарська операція вважається законною, якщо її зміст не суперечить дійсному законодавству.
спостереження (огляд)	отримання загальної уяви про можливості клієнта на основі загального спостереження.	спостереження аудитора за особами, які ведуть бухгалтерський облік з метою визначення їх компетентності або огляду основних засобів з метою одержання інформації про їх наявність і фактичний стан.
опитування	полягає в одержанні необхідної інформації від персоналу підприємства або інших осіб за його межами. Опитування може бути різним, від офіційних письмових запитів адресованих третім особам до неофіційного усного опитування осіб, які працюють на даному підприємстві.	Відповіді на поставлені питання можуть дати аудитору інформацію, якою він раніше не володів. Однак одержана таким чином інформація не завжди може бути переконливою і тому аудитори повинні підтвердити її незалежними доказами, отриманих під час інших аудиторських процедур.
підтвердження	полягає в одержанні відповіді від клієнта або третіх осіб для підтвердження достовірності інформації відображеної в первинних документах та облікових регістрах.	Аудитор просить підтвердження сум дебіторської заборгованості через пряме спілкування з дебітором.
підрахунок	підлягає в перевірці арифметичної точності в облікових документах	Точність підрахунків в первинних документах, облікових регістрах, формах фінансової звітності або а самостійному проведенні підрахунків.
сканування	вивчення нетипових (рідкісних статей звітності і подій, які відображені в документах клієнта.	В результаті сканування можна виявити великі суми списання дебіторської заборгованості або одержати інформацію про фактичну наявність матеріальних активів.
аналітичні процедури	полягають в аналізі найважливіших співвідношень та тенденцій, включно з наступним дослідження в коливанні співвідношень, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від передбачуваних сум.	Прикладом може бути порівняння процентної величини прибутку за поточний рік з процентною величиною прибутку за попередній рік. Аудитор повинен звернути увагу на факт зниження прибутку, який може бути визнаний змінами економічних умов або помилками при визначенні доходу від реалізації продукції або помилками при визначенні собівартості реалізованої продукції.

Таким чином, в процесі аудиту власного капіталу необхідно основну увагу звернути на особливості їхнього облікового відображення. Для зменшення обсягу робіт можна використовувати матеріали внутрішніх аудиторів.

РОЗДІЛ 4
ОЦІНКА СКЛАДУ, ДИНАМІКИ, СТРУКТУРИ ТА
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ
ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005»

4.1. Аналіз динаміки та структури власного капіталу

Для розуміння ситуації викликаній функціонуванням капіталу необхідно з'ясувати їхні складові елементи, а також оцінити структуру. Джерелами для такого аналізу є інформація системи бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що джерелами формування капіталу є внутрішні та зовнішні ресурси.

Для дослідження структури капіталу підприємства використаємо табл. 4.1, табл. 4.2.

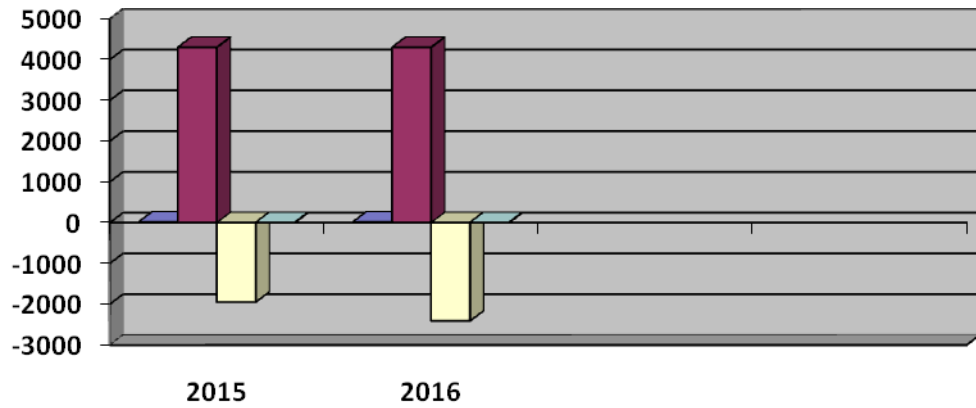
Таблиця 4.1

Аналіз динаміки структури власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005»

Показник	На кінець 2017 року		На кінець 2018 року		Абсолютне відхилення, тис. грн	Темп зростання, %
	сума, тис. грн	% до підсумку	сума, тис. грн	% до підсумку		
Власний капітал — усього	2382	100	1919	100	-463	80,6
У тому числі:						
1. Зареєстрований капітал	20	0,8	20	1	-	100
2. Додатковий вкладений капітал	4302	180,6	4302	224,2	1	100
3. Капітал у дооцінках	-	-	-	-	-	-
4. Резервний капітал	5	0,2	5	0,3	-	100
5. Непокритий збиток	-1945	-81,6	-2408	-125,5	463	123,8
6. Неоплачений капітал	-	-	-	-	-	-
7. Вилучений капітал	-	-	-	-	-	-

Із табл. 4.1 видно, що в цілому за досліджуваний період величина власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2018 році знизилась на 463 тис.

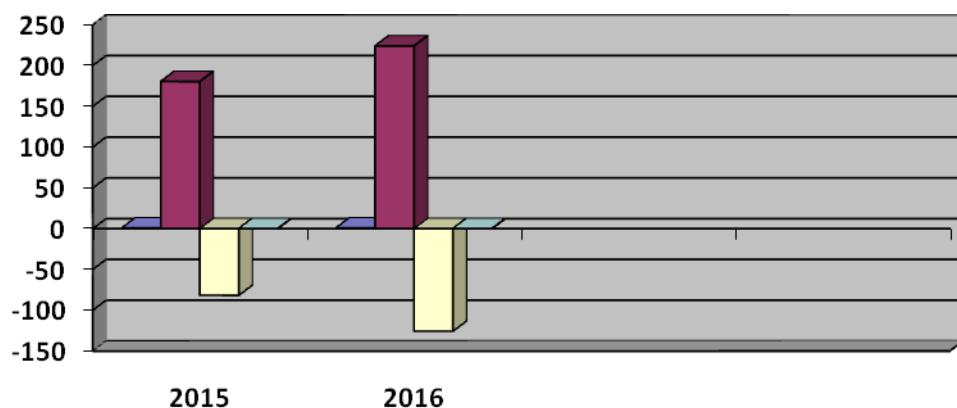
грн., або на 19,4 %. Таке зниження насамперед було зумовлене збільшенням збитків на 463тис. грн. або 23,8%, що призвело до змін у його структурі (рис. 4.1).



■ Зареєстрований капітал ■ Додатковий капітал □ Непокритий збиток □ Резервний капітал

Рис. 4.1. Оцінка динаміки складових власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

Так, частка зареєстрованого капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» на кінець 2017 та 2018 року становила 0,8% та 1%. Відбулося збільшення частки додаткового капіталу, який незважаючи на це, продовжує залишатися першим (за питомою вагою) елементом власного капіталу. На його частку на початок періоду припадало 180,6% власного капіталу, на кінець періоду — 224,2 %. (рис. 4.2).



■ Зареєстрований капітал ■ Додатковий капітал □ Непокритий збиток □ Резервний капітал

Рис. 4.2. Оцінка структури складових власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

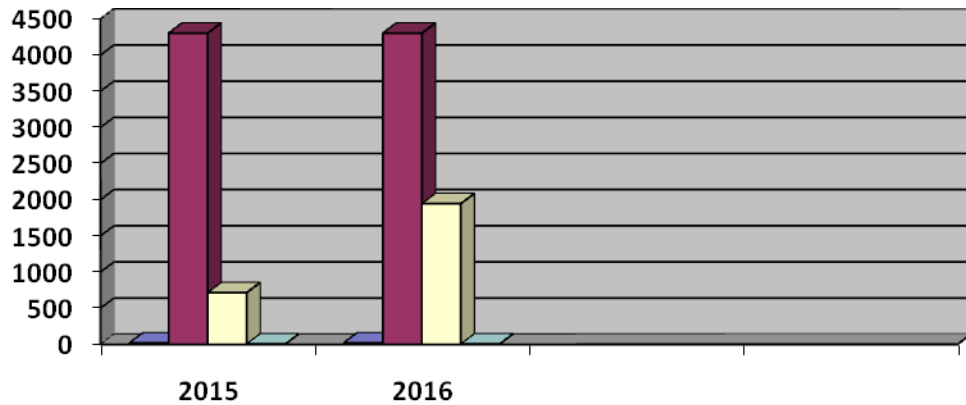
На 43,9% збільшилася частка непокритого збитку, яка на кінець періоду становила -125,5 %.

Таблиця 4.2

Динаміка структури власного капіталу

Показник	На кінець 2017 року		На кінець 2018 року		Абсолютне відхилення, тис. грн	Темп зростання, %
	сума, тис. грн	% до підсумку	сума, тис. грн	% до підсумку		
Власний капітал — усього	3614	100	2382	100	-1232	65,9
У тому числі:						
1. Зареєстрований капітал	20	0,6	20	0,8	-	100
2. Додатковий вкладений капітал	4302	119	4302	180,6	-	100
3. Капітал у дооцінках	-	-	-	-	-	-
4. Резервний капітал	5	0,1	5	0,2	-	100
5. Непокритий збиток	-713	-19,7	-1945	-81,6	1232	272,8
6. Неоплачений капітал	-	-	-	-	-	-
7. Вилучений капітал	-	-	-	-	-	-

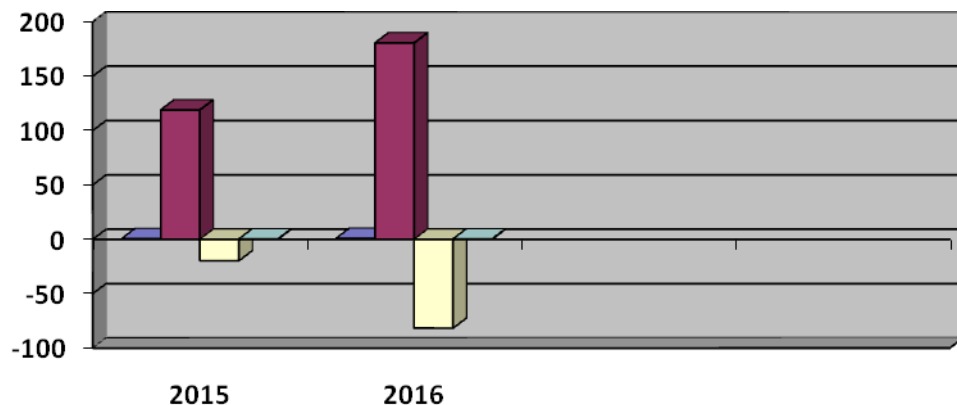
Із табл. 4.2 видно, що в цілому за досліджуваний період величина власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017 році знизилась на 1232 тис. грн., або на 34,1 %. Таке зниження насамперед було зумовлене збільшенням збитків на 1232 тис. грн. або 172,8%, що призвело до змін у його структурі (рис. 4.3).



■ Зареєстрований капітал ■ Додатковий капітал □ Непокритий збиток □ Резервний капітал

Рис. 4.3. Оцінка динаміки складових власного капіталу ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

Так, частка зареєстрованого капіталу підприємства на кінець 2017 та 2018 року становила 0,6% та 0,8%. Разом з тим відбулося збільшення частки додаткового капіталу, який незважаючи на це, продовжує залишатися першим (за питомою вагою) елементом власного капіталу. На його частку на початок періоду припадало 119% власного капіталу, на кінець періоду — 180,6%. (рис. 4.4).



■ Зареєстрований капітал ■ Додатковий капітал □ Непокритий збиток □ Резервний капітал

Рис. 4.4. Оцінка структури складових капіталу ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

На 61,9% збільшилася частка непокритого збитку, яка на кінець періоду становила -81,6 %.

Якщо поряд зі збільшенням величини власного капіталу відбувається падіння обсягів виробництва і реалізації продукції, то така тенденція обумовлена інформаційними процесами, що підвищує ризик потенційних партнерів.

4.2.Оцінка ефективності використання власного капіталу підприємства

Розглянемо вплив факторів на рентабельність власного капіталу за даними, наведеними в табл. 4.3, табл. 4.4.

Таблиця 4.3

Розрахунок впливу факторів на рентабельність власного капіталу ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

пор.	Показник	2017 рік	2018 рік
1	Валовий прибуток (збиток), тис. грн	66	-430
2	Податки та прибуток, тис. грн	4	-
3	Прибуток (збиток) після сплати податків, тис. грн	-1232	-463
4	Обсяг реалізації продукції, тис. грн	100	17377
5	Середньорічна сума сукупного капіталу, тис. грн	35901	17623
6	у т. ч. середньорічна сума власного капіталу, тис. грн	2382	1919
7	Рентабельність (збитковість) продажу, %	-1232	-2,7
8	Коефіцієнт оборотності капіталу	0,0028	0,986
9	Фінансова структура	1507,2	918,3
10	Рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	-51,7	-2,7

Загальна зміна рентабельності власного капіталу, %

$$\Delta PVK = 2,7 - 51,7 = -49.$$

У тому числі за рахунок змін:

1) фінансової структури:

$$(9,183 - 15,072) \cdot -12,32 \cdot 0,0028 = -0,203;$$

2) оборотності капіталу:

$$(0,986 - 0,0028) \cdot 9,183 \cdot 0,0028 = 0,025;$$

3) рентабельності продажу:

$$(0,027 - 12,32) \cdot 9,183 \cdot 0,986 = -66,8.$$

Отже, збитковість власного капіталу у 2018 році знизилась в основному за рахунок негативної фінансової структури та зниження збитковості продаж. Негативно вплинули на показник, що досліджується, погіршення фінансової структури, тобто зменшення (на 1 %) частки власного капіталу в складі його загальної величини.

Таблиця 4.4

Розрахунок впливу факторів на рентабельність власного капіталу
ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017-2018 роках

№ пор.	Показник	2017 рік	2018 рік
1	Валовий прибуток (збиток), тис. грн	-75	66
2	Податки та прибуток, тис. грн	-	4
3	Прибуток (збиток) після сплати податків, тис. грн	-483	-1232
4	Обсяг реалізації продукції, тис. грн	24	100
5	Середньорічна сума сукупного капіталу, тис. грн	32367	35901
6	у т. ч. середньорічна сума власного капіталу, тис. грн	3614	2382
7	Рентабельність (збитковість) продажу, %	-2012,5	-1232
8	Коефіцієнт оборотності капіталу	7,41	0,0028
9	Фінансова структура	8,96	1507,2
10	Рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	-13,4	-51,7

Загальна зміна рентабельності власного капіталу, %

$$\Delta PVK = 51,7 - 13,4 = 38,3.$$

У тому числі за рахунок змін:

1) фінансової структури:

$$(15,072 - 0,0896) \cdot -20,125 \cdot 7,41 = -2234,3;$$

2) оборотності капіталу:

$$(0,0028 - 7,41) \cdot 15,072 \cdot 7,41 = -827,3;$$

3) рентабельності продажу:

$$(12,32 - 20,125) \cdot 15,072 \cdot 0,0028 = 3099,9.$$

Отже, збитковість власного капіталу у 2017 році знизилась в основному за рахунок негативної фінансової структури та зниження оборотності капіталу. Позитивно вплинули на показник, що досліджується, зменшення збитковості продаж, тобто зменшення частки власного капіталу від його загальної величини.

РОЗДІЛ 5

АНАЛІЗ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ, ЩО ХАРАКТЕРИЗУЮТЬ ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Аналіз збитковості підприємства

Для характеристики ефективності на практиці недостатньо діагностики виключно обсягу прибутку. Тому в процесі аналізу доцільно порівняти його із витратами за період дослідження.

За допомогою методу підстановок проведемо факторний аналіз змін збитковості продажів у 2017 році.

Збитковість продажів у 2016 році:

$$Z_o = \frac{P_o - B_o}{P_o} * 100 = \frac{24 - 501}{24} * 100 = 1987,5\%$$

Ланцюгові підстановки:

$$Z_{(P)} = \frac{P_1 - B_o}{P_1} * 100 = \frac{100 - 501}{100} * 100 = 401\% ;$$

$$Z_{(ε)} = Z_1 = \frac{P_1 - B_1}{P_1} * 100 = \frac{100 - 404}{100} * 100 = 304\% .$$

Аналіз показників збитковості наведений в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Аналіз показників збитковості ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005»

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+, -)	
				2017р. до 2016р.	2018р. до 2017р.
Початкові дані	24	100	17377	76	1727
1. Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт) тис. грн					
2. Собівартість реалізації продукції (товарів, послуг робіт), тис. грн	99	34	17807	-65	17773
3. Адміністративні витрати, тис. грн.	402	370	282	-32	-88
4. Витрати на збут, тис. грн	-	-	-	-	-
Розрахункові показники	501	404	18089	97-	17685
5. Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг, робіт) (р.2+ +р.3+р.4), тис. грн					
6. Збиток від реалізації продукції(товарів, послуг, робіт) (р.1-р.5), тис. грн	477	304	712	-173	408
7. Збитковість продажів, % (р.6.:р.1)·100	1987,5	304	4,1	-1683,5	-299,9
8. Збитковість витрат, % (р.6.:р.5)·100	95,2	75,2	3,9	-20	-71,3
9. Витрати на 1 грн. продукції, коп. (р.5:р.1)·100, коп.	21	4	1	-17	-3

Загальна зміна збитковості продажів:

$$\Delta Z = Z_1 - Z_0 = 304 - 1987,5 = -1683,5\%$$

в тому числі:

— чистого доходу від реалізації:

$$\Delta Z_{(P)} = Z_{(P)} - Z_0 = 401 - 1987,5 = -1586,5\%$$

— витрат на реалізовану продукцію:

$$\Delta Z_{(e)} = Z_{(e)} - Z_{(P)} = 304 - 401 = -97\%$$

Балансова перевірка:

$$\Delta Z = \Delta Z_{(P)} + \Delta Z_{(e)} = -1586,5 - 97 = -1683,5\%$$

тобто результати дорівнюють загальним відхиленням збитковості продажів.

Використовуючи метод підстановок проведемо факторний аналіз змін збитковості продажів у 2018 році.

Збитковість продажів у 2017 році:

$$Z_o = \frac{P_o - B_o}{P_o} * 100 = \frac{100 - 404}{100} * 100 = -304\%$$

Ланцюгові підстановки:

$$Z_{(P)} = \frac{P_1 - B_o}{P_1} * 100 = \frac{17377 - 404}{17377} * 100 = 97,7\% ;$$

$$Z_{(e)} = Z_1 = \frac{P_1 - B_1}{P_1} * 100 = \frac{17377 - 18089}{17377} * 100 = -4,1\% .$$

Загальна зміна збитковості:

$$\Delta Z = Z_1 - Z_o = -4,1 - 304 = -308,1\%$$

в тому числі:

— чистого доходу від реалізації:

$$\Delta Z_{(P)} = Z_{(P)} - Z_o = 97,7 - 304 = -206,3\%$$

— витрат на реалізовану продукцію:

$$\Delta Z_{(e)} = Z_{(e)} - Z_{(P)} = -4,1 - 97,7 = -101,8\%$$

Балансова перевірка:

$$\Delta Z = \Delta Z_{(P)} + \Delta Z_{(e)} = -206,3 - 101,8 = -308,1\%$$

тобто результати дорівнюють відхиленням збитковості.

За такою ж схемою проводимо аналіз збитковості окремих видів продукції.

Дані, які необхідні для розрахунків показників левериджу, наведені в табл. 5.2.

За даними табл. 5.2 виробничий леверидж становить:

$$ЛВ_{2017} = \frac{-173}{76} = -2,3 ;$$

$$ЛВ_{2018} = \frac{408}{1727} = 0,24$$

Це означає, що за 2017 рік на процент зростання обсягу реалізації збиток зменшиться на 230%, а у 2018 році знизиться на 24%.

Таблиця 5.2

Вихідні дані для розрахунку показників левериджу
ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005»

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 Рік	Відхилення (+,")			
				абсолютне		відносне	
				2017р. до 2016р.	2018р. до 2017р.	2017р. до 2016р.	2018р. до 2017р.
1. Виручка від реалізації	24	100	17377	76	1727	316,7	17,27
2. Повна собівартість реалізованої продукції	501	404	18089	97	17685	-19,4	-4377
3. Збиток від реалізації продукції (р.1-р.2)	477	304	712	-173	408	-36,3	134,2
4. Загальний збиток до оподаткування	481	1288	463	807	-825	167,8	-64,1
5. Збиток	483	1232	463	749	155,1	-90	-64,1

Фінансовий леверидж складає:

$$ЛФ_{2017} = \frac{749}{807} = 0,93;$$

$$ЛФ_{2018} = \frac{155,1}{-825} = -0,19.$$

Рівень фінансового левериджу дозволяє зрозуміти, що із зростанням загального збитку у 2017 році на 1% збиток збільшився на 93%, а у 2018 році при зменшенні збитку до оподаткування на 1% збиток зменшився на 19%.

Фінансовий леверидж дорівнює:

$$ЛВФ_{2017} = -2,3 * 0,93 = -2,14;$$

$$ЛВФ_{2018} = 0,24 * -0,19 = -0,05.$$

Показники левериджу дозволяють дослідити оптимальний обсяг виробництва, обчислити ефективність залучення коштів, врахувати виробничі і фінансові ризики.

5.2. Оцінка резервів зниження збитку і забезпечення рентабельності реалізації

Метою аналізу рентабельності є пошук резервів зростання результату діяльності та використання отриманого результату на практиці.

Основними резервами зниження збитку є:

- зростання обсягу реалізації;
- зменшення собівартості продукції;
- покращення якості продукції.

Перший із резервів досягається за рахунок:

- росту обсягу виробництва;
- зниження залишків продукції;
- росту рівня цін.

Збільшення прибутку від зростання обсягу реалізації розраховується за формулою:

$$\Delta\Pi_i = \Delta P_i \Pi_i \quad [5.1]$$

Прибуток обчислюється на гривню продукції:

$$\Delta\Pi_p = \Delta P * \frac{\Pi_p}{P} \quad [5.2]$$

Так, при зростанні обсягу реалізованої продукції із 247 одиниць до 350 одиниць та фактичному збитку від реалізації 712 тис. грн.. очікуване зниження збитку підприємства складатиме:

$$\Delta\Pi_p = 103 * \frac{712}{247} = 296,9 \text{ тис. грн.}$$

Планові або фактичні значення показників, наведених у формулах, можна застосовувати від потреби.

Резерв зниження збитку реалізації можна також розрахувати:

$$\Delta Z_p = \frac{\Delta P * Z_p}{100 + Z_p} \quad [5.3]$$

Таким чином резерв зниження збитку складатиме 296,9 тис. грн.

Зростання прибутку в результаті зниження собівартості:

$$\Delta Z_{c_i} = \Delta C_i * P_i \quad [5.4]$$

Припустимо, що підприємство планує зниження собівартості до рівня 2017 року із 2270,62 грн./од. до 1560,90 грн./од. при очікуваному обсязі реалізації 350 одиниць.

$$\Delta Z_{c_i} = 709,72 * 350 = 248402 \text{ тис. грн..}$$

Таким чином зниження збитку підприємства в результаті зниження собівартості складатиме 248402 тис. грн..

Загальний резерв зниження збитку визначається як сума резервів зростання продукції.

$$\Delta Z_z = \Delta Z_p + \Delta Z_{c_i} = 296,9 + 248,40 = 545,3 \text{ тис. грн.}$$

Загальний резерв зниження збитку дорівнює 248890 тис. грн.

Отже, робота підприємства над покращенням якості зумовлює зростання ціни, і, у більшості випадків, собівартості. Тому аксіомою є: ріст прибутку дорівнює співвідношенню зростання цін та собівартості. У дослідження з'ясовано, що резерв можливого зростання рентабельності – це резерв прибутку від реалізації продукції до обсягу реалізації у відсотковому значенні.

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ В ГАЛУЗІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Організація охорони праці на підприємстві

Роботодавець зобов'язаний створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Із цією метою роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці, а саме:

- створює відповідні служби і призначає посадових осіб, які забезпечують вирішення конкретних питань охорони праці, затверджує інструкції про їхні обов'язки, права та відповідальність за виконання покладених на них функцій, а також контролює їх додержання;
- розробляє за участю сторін колективного договору і реалізує комплексні заходи для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці;
- забезпечує виконання необхідних профілактичних заходів відповідно до обставин, що змінюються;
- впроваджує прогресивні технології, досягнення науки і техніки, засоби механізації та автоматизації виробництва, вимоги ергономіки, позитивний досвід з охорони праці тощо;
- забезпечує належне утримання будівель та споруд, виробничого обладнання та устаткування, моніторинг за їх технічним станом;
- забезпечує усунення причин, що призводять до нещасних випадків, професійних захворювань, та здійснення профілактичних заходів, визначених комісіями за підсумками розслідування цих причин;

- організовує проведення аудиту охорони праці, лабораторних досліджень умов праці, оцінку технічного стану виробничого обладнання та устаткування, атестацій робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці в порядку і строки, що визначаються законодавством, та за їх підсумками вживає заходів з усунення небезпечних і шкідливих для здоров'я виробничих факторів;

- розробляє і затверджує положення, інструкції, інші акти з охорони праці, що діють у межах підприємства та встановлюють правила виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, на будівельних майданчиках, робочих місцях відповідно до нормативно-правових актів з охорони праці, забезпечує безоплатно працівників нормативно-правовими актами підприємства з охорони праці;

- здійснює контроль за додержанням працівником технологічних процесів, правил поведінки з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог з охорони праці;

- організовує пропаганду безпечних методів праці та співробітництво з працівниками у галузі охорони праці.

Роботодавець несе безпосередню відповідальність за порушення нормативно-правових актів з охорони праці. Служба охорони праці створюється роботодавцем на підприємстві з кількістю працівників 50 і більше. На підприємстві з кількістю працівників менше 50 осіб функції цієї служби можуть виконувати у порядку сумісництва особи, що пройшли перевірку знань з охорони праці відповідними державними службами. Якщо кількість працівників менше 20 осіб, для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах. Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо роботодавцю і прирівнюється до керівників і спеціалістів основних виробничо-технічних служб.

Ліквідація служби охорони праці допускається тільки у разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою.

Фінансування охорони праці здійснюється роботодавцем. Крім того, фінансування профілактичних заходів поліпшення стану безпеки, гігієни праці передбачається також у державному і місцевих бюджетах, що виділяється окремим рядком.

Регулювання взаємовідносин між роботодавцем і працівником з питань охорони праці здійснюється колективним договором (угодою).

Роботодавець зобов'язаний за свої кошти забезпечити фінансування та організувати проведення попереднього (під час прийняття на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими чи небезпечними умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі, щорічного обов'язкового медичного огляду осіб віком до 21 року. За результатами періодичних медичних оглядів у разі потреби роботодавець має забезпечити проведення відповідних оздоровчих заходів. Медичні огляди проводяться відповідними закладами охорони здоров'я, працівники яких несуть відповідальність згідно із законодавством за відповідність медичного висновку фактичному стану здоров'я працівника. Порядок проведення медичних оглядів визначається спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі охорони здоров'я.

Навчання й інструктаж працівників з охорони праці є складовою частиною системи управління охороною праці і проводиться з усіма працівниками в процесі їхньої трудової діяльності. Контроль і відповідальність за організацію навчання і періодичність перевірок знань з охорони праці покладено на керівників підприємства, де ці працівники працюють.

Посадові особи (згідно з Переліком функцій посадових осіб, які обов'язково мають проходити попередню і періодичну перевірки знань з охорони праці, затвердженим наказом Державного комітету України з догляду за охороною праці від 11 жовтня 1993 року № 94) до початку виконання своїх

обов'язків і періодично один раз на три роки проходять навчання з охорони праці, технологічної безпеки і надзвичайних ситуацій на виробництві. Допускати до роботи осіб, які не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з охорони праці, заборонено. У випадку незадовільних знань з охорони праці працівник протягом одного місяця має пройти повторне навчання.

За порушення законодавства з охорони праці, невиконання розпоряджень посадових осіб органів державного нагляду за охороною праці юридичні та фізичні особи, які відповідно до законодавства використовують найману працю, притягаються органами державного нагляду за охороною праці до сплати штрафу в порядку, встановленому законом. Максимальний розмір штрафу не може перевищувати п'яти відсотків місячного фонду заробітної плати юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю. Особи, на яких накладено штраф, вносять його в касу підприємства за місцем роботи. Рішення про стягнення штрафу може бути оскаржено в місячний строк у судовому порядку.

6.2. Оцінка стану охорони праці на підприємстві

Оцінка рівня стану охорони праці в підрозділах здійснюється відділом охорони праці та спеціалізованими комісіями за результатами періодичного контролю за відповідний період на підставі статистики травматизму, аналізу усунення порушень, виявлених під час попереднього контролю, зазначених у приписах інженерів охорони праці, органів нагляду та ін.

Стан охорони праці необхідно оцінювати на основі показників, їх чисельної оцінки та при порівнянні із заданими чи базовими значеннями. Практика свідчить, що для оцінки стану охорони праці можуть застосовуватися як оцінні, так і аналітичні показники. Серед найбільш поширених оцінних показників стану охорони праці слід виділити традиційні коефіцієнти частоти

(Кч.т) та тяжкості травматизму (Кт.т). Крім них, для оцінки стану можуть бути використані й такі оцінні показники:

- чисельність потерпілих у результаті нещасних випадків із втратою працездатності більш ніж на один робочий день (абсолютне число за даними статистики);

- загальна кількість днів втрати працездатності по всіх нещасних випадках з урахуванням перехідних;

- коефіцієнт частоти смертельного травматизму (Кч.с);

- відносні коефіцієнти частоти (Кч.т.в) та тяжкості (Кт.т.в), що обчислюються як відношення Кч.т та Кт.т до базових завдань Кч.т.б і Кт.т.б , тобто:

$$\text{Кч.т.в} = \text{Кч.т} / \text{Кч.т.б} \quad (6.1)$$

$$\text{Кт.т.в} = \text{Кт.т} / \text{Кт.т.б} \quad (6.2)$$

Серед усіх оцінних показників відносні коефіцієнти частоти та тяжкості травматизму найбільше відповідають цільовій стратегії управління, оскільки базові значення показників можуть періодично коригуватися в міру наближення до них чи за їх перевищенням. Тоді робота підприємства (підрозділу) оцінюватиметься як задовільна.

Виділяють також аналітичні показники. До них можна віднести:

- загальний показник травматизму;

- чисельність потерпілих у результаті нещасних випадків із втратою працездатності менш ніж на один робочий день (за даними статистики);

- загальні фактичні витрати на відшкодування шкоди потерпілим (за бухгалтерськими даними) або сума страхових внесків з урахуванням прийняття Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності»;

- загальні фактичні витрати, вкладені в цільові заходи охорони праці (за бухгалтерськими даними).

На основі кількісних та інших показників роботи підприємства в галузі безпеки праці може здійснюватися й якісна оцінка стану охорони праці: задовільний стан, незадовільний стан чи вкрай незадовільний стан. З цією метою мають бути встановлені чіткі, об'єктивні межі даного розподілу.

Разом з тим практика показує, що для характеристики діяльності підрозділів у середині підприємства цілком достатньо якісної, а не кількісної оцінки стану охорони праці (наприклад, задовільний, незадовільний або вкрай незадовільний стан). Враховуючи вищевикладене, стан охорони праці на підприємстві за якісним параметром слід вважати задовільним.

6.3. Економічна оцінка заходів з охорони праці

Розглядаючи охорону праці в умовах ринкової економіки, особливу увагу слід звернути на економічні аспекти охорони праці.

Здійснення заходів з поліпшення умов і охорони праці чинить стимулюючий вплив як на економічні, так і соціальні результати виробництва.

До економічних результатів впливу умов праці на людину, які мають позитивне значення, слід віднести підвищення продуктивності праці, раціональне використання основних виробничих фондів.

Сприятливі умови забезпечують підвищення продуктивності праці як за рахунок інтенсивних змін (скорочення витрат робочого часу на виробництво одиниці продукції), так і екстенсивного (підвищення ефективності використання робочого часу завдяки зниженню цілоденних втрат за тимчасовою непрацездатністю та виробничим травматизмом).

Зростання продуктивності праці супроводжується також, як правило, досягненням високої якості виробничої продукції або послуг, а скорочення витрат робочого часу сприяє зниженню собівартості продукції. Збільшення

ефективного фонду робочого часу може бути досягнуто за рахунок скорочення тимчасової непрацездатності працівників внаслідок хвороб та виробничого травматизму.

Слід зазначити, що позитивні економічні результати тісно пов'язані як з особистими факторами (дієздатність, працездатність), так і з соціальними результатами.

Зростання продуктивності праці пов'язано зі скороченням цілоденних витрат робочого часу, обумовлених тимчасовою непрацездатністю, підвищенням ефективності використання робочого часу і продовженням періоду активної трудової діяльності.

Несприятливі умови призводять до зворотних результатів: різних форм та ступенів втомлюваності працівників, функціонального напруження організму.

До негативних економічних результатів належать недоодержання додаткового продукту, затримка з введенням нових фондів, непродуктивне споживання робочої сили, зниження продуктивності праці.

Розглядаючи механізм витрат підприємств на заходи щодо поліпшення умов та охорону праці, слід знати, що виділяють п'ять груп витрат.

- витрати, пов'язані з відшкодуванням потерпілим внаслідок травм і професійних захворювань;
- витрати на попередження і компенсацію несприятливого впливу умов праці (пільги і компенсації тим, хто працює в важких і шкідливих умовах);
- витрати на профілактику травматизму і професійних захворювань;
- витрати на ліквідацію наслідків аварій та нещасних випадків;
- штрафи та інші відшкодування.

Витрати на здійснення заходів з поліпшення умов і охорони праці розраховуються за формулою:

$$B = C_0 + K_0, \quad (6.3)$$

де C_0 — поточні (експлуатаційні) витрати на здійснення заходів, грн.;

K_0 — капітальні витрати на поліпшення умов і охорони праці, грн.

Чималою значення набуває визначення ефективності витрат підприємства на охорону праці.

Показник ефективності витрат підприємства на заходи з охорони праці розраховується за формулою:

$$E = \frac{E_p}{B} \quad (6.4)$$

E_p — річна економія від поліпшення умов і охорони праці на підприємстві (прибуток або зменшення збитків);

B — загальні витрати (вкладення) підприємства на охорону праці.

Особливу увагу слід звернути на показники ефективності заходів з поліпшення умов та охорони праці на підприємстві.

Економічні результати заходів щодо поліпшення умов і охорони праці виражаються у вигляді економії за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань як в економіці в цілому, так і на кожному підприємстві.

Річна економія підприємства від поліпшення безпеки праці складається з економії від зменшення професійної захворюваності; економії від зменшення випадків травматизму; економії від зниження плинності кадрів; економії від скорочення пільг і компенсацій за роботу в несприятливих умовах.

6.4. Розроблення заходів щодо підвищення стійкості роботи суб'єкта господарювання в умовах застосування зброї масового ураження

Ефективність економіки держави залежить від того, наскільки окремі галузі господарства здатні стійко працювати не тільки у звичайних умовах, а й в умовах НС мирного та воєнного часу. Значні руйнування, пожежі та втрати серед населення, викликані наслідками НС, можуть стати причиною різкого скорочення випуску промислової та сільськогосподарської продукції, а отже і зниження економічного потенціалу держави. Виникає потреба завчасного вживання заходів щодо забезпечення стійкої роботи промислових об'єктів на випадок виникнення НС. Знання можливих НС, характерних для якихось місцевості та виробництва, дозволяє диференційовано і цілеспрямовано розробляти та здійснювати заходи, які можуть запобігти аваріям, катастрофам та стихійним лихам або пом'якшити їх наслідки.

Стійкість роботи об'єкта господарювання – це здатність його в умовах НС випускати продукцію у запланованому обсязі та визначеної номенклатури, а у разі слабких та середніх руйнувань або порушення матеріального постачання відновлювати виробництво власними силами у короткий термін. На стійкість роботи промислового об'єкта впливають такі фактори: – захищеність робітників та службовців від уражальних факторів у НС; – здатність інженерно-технічного комплексу об'єкта (будівель, споруд, обладнання та комунально-енергетичних мереж) протистояти руйнівній дії уражальних факторів аварій, катастроф, стихійного лиха та сучасної зброї; – надійність постачання об'єкта електроенергією, водою, паливом, комплектуючими та сировиною; – підготовленість об'єкта до проведення аварійно-рятувальних та відновлюваних робіт; – оперативність управління виробництвом та здійсненням заходів ЦЗ у НС.

Підвищення стійкості об'єкта досягають проведенням комплексу інженерно-технічних, технологічних, організаційних заходів. До інженерно-технічних заходів належать роботи, що забезпечують стійкість виробничих

будівель і споруд, обладнання та комунально-енергетичних систем. Технологічні заходи забезпечують підвищення стійкості об'єкта спрощенням технологічного процесу виробництва кінцевої продукції та виключенням або обмеженням розвитку аварій. Організаційні заходи передбачають розробку ефективних дій керівного складу, служб та формувань ЦЗ, спрямованих на захист виробничого персоналу, проведення рятувальних та інших невідкладних робіт та відновлення виробництва. Норми проектування інженерно-технічних заходів цивільного захисту. Заходи щодо підвищення стійкості об'єктів господарювання здійснюють відповідно до вимог Норм проектування інженерно-технічних заходів, які починають діяти після прийняття постанови урядом. Вимоги норм призначені для того, щоб в умовах НС: – забезпечити захист населення та знизити масштаби руйнувань (пожеж, затоплень, заражень); – підвищити стійкість роботи об'єктів господарювання і галузей економіки; – створити умови для успішного проведення робіт з ліквідації наслідків НС. Вимоги норм проектування реалізують під час проектування та забудови міст, будівництва нових промислових підприємств, об'єктів енергетики, транспортних систем, систем водо- та газопостачання, а також під час їх реконструкції.

Головним документом, відповідно до якого слід планувати та здійснювати інженернотехнічні заходи цивільного захисту (ІТЗ ЦЗ) є «Будівельні норми і правила» (БН і П 2.00.05-90), а також «Загальні вимоги до розвитку і розміщення потенційно небезпечних виробництв з урахуванням ризику надзвичайних ситуацій техногенного походження» (Київ, НАН України, 33 1995). 3

апровадження норм проектування ІТЗ ЦЗ здійснюється диференційовано з урахуванням ролі і важливості міст і об'єктів економіки. Для цього міста поділяють на групи, а об'єкти – на категорії за такою класифікацією: міста: «Особливої групи», I, II та III груп; об'єкти господарювання: «Особливої важливості», I та II категорій. Об'єкти атомної енергетики виділяють в окрему групу. Для «категорійних» міст і об'єктів з метою реалізації ІТЗ встановлено

дві зони: можливих слабких руйнувань, де очікується (за прогнозом) надмірний тиск у фронті повітряної УХ $P_f = 10\text{--}30$ кПа; можливих сильних руйнувань, у межах якої очікується $P_f 30$ кПа. Межа зони сильних руйнувань для міст «особливої», I, II, III груп пролягає в межах проектної забудови міста (ПЗМ), а зони слабких руйнувань – на відстані 7 км від межі проектної забудови міста (ПЗМ приймають відповідно до затвердженого генерального плану забудови на розрахунковий період).

Для об'єктів «особливої важливості» межа зони сильних руйнувань пролягає на відстані 3 км від межі проектної забудови об'єкта; слабких – 10 км. Вимоги до розміщення та будівництва об'єктів господарювання. Нові важливі промислові підприємства слід будувати за межами зони можливих руйнувань (міської забудови). У місті можна будувати лише бази та склади з товарами першої необхідності, підприємства для обслуговування населення. Розміщення АЕС повинно забезпечувати радіаційну безпеку населення у разі аварії. Мінімально допустима відстань АЕС від межі проектної забудови міста залежить від чисельності населення міста і потужності АЕС і становить не менше 25 км для міста з населенням 100–500 тис., не менше 100 км для міст з населенням більше 2000 тис. осіб.

Проектування і будівництво нових об'єктів господарювання здійснюється відповідно до таких вимог: 1. Будівлі і споруди розміщують розосереджено, з протипожежними розривами між ними $L_p = H_1 + H_2 + (15\text{...}20)$ м, де H_1, H_2 – висота сусідніх будівель, м. Для забезпечення надійного постачання об'єкта господарювання електроенергією, водою та газом в комунально-енергетичних системах слід передбачати: – дублювання джерел постачання; – кільцювання систем; – прокладання комунікацій під землею; – створення резервних джерел постачання або резервних запасів; – використання пристроїв для автоматичного вимикання пошкодженої ділянки.

Оцінювання стійкості роботи об'єкта в умовах хімічного зараження. Вплив хімічного зараження на виробничу діяльність об'єкта виявляється через його дію на людей. Критерієм стійкості промислового об'єкта до дії хімічного

зараження є гранично допустимі втрати робітників та службовців, за яких об'єкт ще не припиняє випуску кінцевої продукції. Ця величина втрат є межею стійкості об'єкта до хімічного зараження (Умеж). Умови стійкості: якщо очікувані утрати (Nвтр) перевищують межу стійкості, тобто $N_{втр} > N_{меж}$, об'єкт нестійкий до роботи в умовах хімічного зараження; якщо $N_{втр} \leq N_{меж}$ – стійкий.

Послідовність оцінювання: 1. Виявляють, чи опиниться об'єкт в зоні хімічного зараження. 2. Розраховують час початку зараження об'єкта $t_{підх}$, хв. 3. Визначають час уражальної дії СДОР ($t_{ур}$). 4. Визначають можливі утрати (Nвтр) робітників та службовців з урахуванням використання засобів індивідуального захисту. Якщо кількість виробничого персоналу, який зберіг працездатність, може забезпечити роботу об'єкта і випуск продукції, то об'єкт вважають стійким до хімічного зараження. У висновках після оцінювання стійкості об'єкта зазначають: – чи опиниться об'єкт до зони хімічного зараження; – чи стійкий об'єкт в зоні хімічного зараження; – доцільні способи захисту робітників та службовців.

Можливі заходи щодо підвищення стійкості об'єкта: – будівництво захисних споруд (сховищ); – накопичення та зберігання відповідних типів засобів індивідуального захисту; – підготовка та проведення евакуаційних заходів у стислі терміни; – навчання робітників та службовців діям за сигналами оповіщення, а також способам надання само- та взаємодопомоги. Зниження ризиків і пом'якшення наслідків надзвичайних ситуацій техногенного і природного характеру Науково-технічний прогрес характеризується зростанням кількості аварій, катастроф та посиленням їх руйнівного ефекту. Техногенні катастрофи мають таку періодичність або ймовірність: глобальні – 0,02–0,03 за рік; національні – 0,05–0,1 за рік; місцеві 1–20 за рік; об'єктові – 10–500 за рік. На останнє десятиліття припадає майже половина загиблих і 40 % постраждалих у катастрофах під час стихійних лих ХХ століття. Вихід із такого становища один – зниження ризиків і пом'якшення наслідків НС, що вирішується на основі нової ідеології протидії катастрофам і розробленої на її базі державної стратегії управління ризиками. В основу

програми запобігання та реагування на НС техногенного та природного характеру покладено концепції прийняттого та виправданого ризику, стійкого розвитку суспільства.

Концепцію прийняттого ризику використовують для раціонального планування заходів із забезпечення безпеки людей з урахуванням соціальних та економічних факторів. На її основі забезпечують техногенну безпеку. Прийнятний ризик – це ризик, який суспільство може забезпечити в певний період часу. Рівень прийняттого ризику встановлюється в державі законодавством. За концепцією виправданого ризику прийнятний той ризик, котрий виправданий суспільством. При цьому представники суспільства, безпека яких на певному етапі розвитку науки і техніки не може бути забезпечена на прийнятому рівні (тих, хто реалізує нові технології з великим ризиком в інтересах суспільства), отримують соціально-економічні компенсації від суспільства.

Зниження ризиків і пом'якшення наслідків НС є стратегічним завданням держави у забезпеченні національної безпеки. У розв'язанні цього завдання важливе місце належить правовому забезпеченню. Регулювання законом господарської та іншої діяльності людей з метою зниження ризику НС можна здійснювати на трьох рівнях: – по-перше, повна заборона соціально-економічної діяльності (проживання людей, будівництво, функціонування об'єктів, технологій та ін.) у тих випадках, коли рівень ризику неприпустимо великий. Наприклад у разі надзвичайно високого ризику природних лих забороняти розселення людей безпосередньо в зонах затоплення тощо; – по-друге, постійне обмеження деяких видів господарської діяльності та/або використання (застосування) спеціальних способів діяльності у районах, де рівень ризику прийнятний за деяких умов. Це означає, що слід застосовувати спеціальні організаційні, технічні та інші заходи щодо захисту людей і об'єктів господарювання. Наприклад, використання спеціальних захисних споруд і особливих конструкцій на радіаційно-, вибухо- і пожежонебезпечних об'єктах, будівництво дамб і обвалування в районах можливих затоплень, укріплення

схилів у районах з підвищеним ризиком зсувів тощо; – по-третє, тимчасове обмеження проживання і господарської діяльності (тимчасова евакуація) на визначених територіях, рівень ризику для яких підвищений у зв'язку з порушенням умов безпеки у процесі вказаної діяльності. Наприклад, провали та осідання ґрунту, руйнування будівель через незадовільну якість будівництва водопровідних мереж міста.

Для розв'язання проблеми зниження ризику НС важливим є прогнозування і попередження аварій, катастроф, різних нестабільностей у природній і техногенній сферах. Для своєчасного прогнозування і виявлення небезпечного природного явища на стадії його зародження потрібна добре налагоджена загальнодержавна система моніторингу за передвісниками стихійного лиха, катастрофи.

Методи прогнозування наслідків НС за часом проведення можна поділити на дві групи: – що ґрунтуються на апіорних оцінках (припущеннях), отриманих за допомогою теоретичних моделей та аналогій; – основані на апостеріорних оцінках (оцінках наслідків НС, що вже трапилися). Головна мета другого етапу програми – реалізація інвестиційних проектів, спрямованих на зниження ризиків і пом'якшення наслідків НС техногенного і природного характеру. Основні напрями вкладання фінансових ресурсів на сучасному етапі такі: – удосконалення системи моніторингу та прогнозування катастроф і стихійних лих; – розроблення і впровадження функціонального комплексу інформаційного забезпечення процесів управління в НС; – модернізація автоматизованої системи централізованого оповіщення населення; – реалізація заходів щодо першочергового життєзабезпечення населення в НС; – забезпечення населення засобами індивідуального захисту і медикаментами; – упровадження мобільних комплексів оцінювання стійкості і сейсмостійкості будівель і споруд; – удосконалення системи підготовки професійних рятувальників, штатних працівників державних установ у складі спеціально уповноважених органів виконавчої влади з питань ЦЗ, НС та безпеки життєдіяльності об'єктів. У концепції стійкого розвитку країни передбачено

враховувати наслідки реалізації рішень, які приймають в економічній, соціальній, екологічній сферах, і передбачати найповніше оцінювання витрат, вигоди і ризиків за таких критеріїв: – ніяка господарська діяльність не може бути виправдана, якщо вигода не може покрити збитків, викликаних нею; – збитки навколишньому середовищу мають бути на якнайнижчому рівні, якого можна розумно досягти з урахуванням економічних і соціальних факторів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Відображення власного капіталу в системі бухгалтерського обліку полягає у специфіці даного процесу на практиці. Адже від моменту реєстрації підприємства до моменту його ліквідації чи припинення діяльності здійснюється відображення капіталу в системі бухгалтерського обліку. При цьому до системи обліку ставляться специфічні вимоги, які полягають у побудові ефективної системи реєстрації інформації в підсистемах первинного, поточного та підсумкового обліку.

У процесі дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку резервного капіталу ми дійшли висновку, що для ефективної організації процесу відображення інформації на зазначеному рахунку необхідно відкрити такі субрахунки:

431 "Резерв визначений законодавством";

432 "Резерв подальшого розвитку ";

433 "Резерв, пов'язаний з переоцінкою".

В цілому за досліджуваний період величина власного капіталу підприємства у 2018 році знизилась на 463 тис. грн., або на 19,4 %. Таке зниження насамперед було зумовлене збільшенням збитків на 463 тис. грн. або 23,8%, що призвело до змін у його структурі.

Частка зареєстрованого капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» на кінець 2017 та 2018 року становила 0,8% та 1%. Разом з тим відбулося збільшення частки додаткового капіталу, який незважаючи на це, продовжує залишатися першим (за питомою вагою) елементом власного капіталу. На його частку на початок періоду припадало 180,6% власного капіталу, на кінець періоду — 224,2 %. На 43,9% збільшилася частка непокритого збитку, яка на кінець періоду становила -125,5 %.

У цілому за досліджуваний період величина власного капіталу ТзОВ «УКРПОЛЬ-2005» у 2017 році знизилась на 1232 тис. грн., або на 34,1 %. Таке зниження насамперед було зумовлене збільшенням збитків на 1232 тис. грн. або 172,8%, що призвело до змін у його структурі.

Частка зареєстрованого капіталу ТЗОВ «УКРПОЛЬ-2005» на кінець 2017 та 2018 року становила 0,6% та 0,8%. Разом з тим відбулося збільшення частки додаткового капіталу, який незважаючи на це, продовжує залишатися першим (за питомою вагою) елементом власного капіталу. На його частку на початок періоду припадало 119% власного капіталу, на кінець періоду — 180,6 %. На 61,9% збільшилася частка непокритого збитку, яка на кінець періоду становила -81,6 %.

Збитковість власного капіталу у 2018 році знизилась в основному за рахунок негативної фінансової структури та зниження збитковості продаж. Збитковість власного капіталу у 2017 році знизилась в основному за рахунок негативної фінансової структури та зниження оборотності капіталу. Позитивно вплинули на показник, що досліджується, зменшення збитковості продаж.

Досягти зниження збитковості власного капіталу можна за рахунок змін у структурі майна. Для цього слід знизити величину необоротних активів, що дасть змогу збільшити величину поточних активів, а отже, короткострокових пасивів.

Аналіз показників збитковості підприємства дозволило зробити висновки, що показники збитковості у 2017 році нижчі у порівнянні з попереднім періодом. Так, збитковість продаж зменшилась на 1683,5%, збитковість витрат — на 20%. Знизились відповідно витрати на 1 грн. продукції на 17 коп. Показники збитковості у 2018 році також знизились порівняно із попереднім періодом. Збитковість продаж зменшилась на 299,9%, збитковість витрат — 71,3%. Зменшились відповідно витрати на 1 грн. продукції на 3 коп.

За методом ланцюгових підстановок проведено факторний аналіз змін збитковості продажів у 2017 та 2018 років. Збільшення чистого доходу від реалізації продукції у 2017 році призвело до зниження збитковості продаж на 1586,5%, а зменшення витрат на реалізовану продукцію до зменшення цього показника на 97%, що в сукупності склало 1683,5%. Збільшення чистого доходу від реалізації продукції у 2018 році призвело до зниження збитковості продаж на 206,3%, а зменшення витрат на реалізовану продукцію до зменшення цього показника на 101,8%, що в сукупності склало 308,1%.

Фінансовий леверидж дозволяє оптимізувати співвідношення між власними і залученими ресурсами і оцінити їх вплив на прибуток.

За даними проведених розрахунків зроблено наступні узагальнення: за 2017 рік на кожен процент зростання обсягу реалізації збиток від реалізації зменшиться на 230%, а у 2018 році знизиться на 24%. Рівень фінансового левериджу показує, що із зростанням загального збитку до оподаткування у 2017 році на 1% збиток збільшився на 93%, а у 2018 році при зменшенні збитку до оподаткування на 1% збиток зменшився на 19%.

Тому основними резервами зростання збитку від реалізації підприємства є збільшення обсягу реалізації продукції, зниження собівартості реалізованої продукції та поліпшення якості продукції.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Аудит : навчальний посібник / Павликівська О.І. Кіляр О.Р. Щирба М.Т. – Тернопіль: ФОП Паляниця В.А., 2017. – 338с.
2. Андреева Г.І. Економічний аналіз: навч.-метод. Посібник / Г.І. Андреева. — К. : Знання, 2008. — 263с. — (Серія "Вища освіта ХХІ століття").
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець та ін.,; За ред. проф. Ф .Ф. Бутинця – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 416с.
4. Білик М.Д. Організація і методика аудиту с\г підприємств: Підручник / М.Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2007. – 628с.
5. Білоусов А. Внутрішньогосподарський облік: консультація та організація / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 54-58.
6. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі / М. Білуха. –Д.: фірма „Преском”, 2005. – 236 с.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту. Підручник / М. Білуха. – [4-те вид., перероб.]. – К.: Вища шк.: в-во „Знання”, КОО, 2006. – 574 с.
8. Берадзе Л. Є., Бондар Т. А., Воронова М. О., Галат Л. О., Герасимович І. А. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців: навч. посібник / Державний вищий навч. заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана" / Ю.А. Кузьмінський (ред.). — К. : КНЕУ, 2007. — 648с.
9. Борисенко А. Необхідність ведення бухгалтерського обліку в електронному варіанті / А. Борисенко // Головбух, 10 листопада. – № 44, 2007. – С. 84-85
10. Борщ Н. Складський облік / Н. Борщ. – Х.: Фактор, 2010. – 112с.

11. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2009. - № 8. – С. 41-51
12. Бурцев В. Принципы эффективности контроля / В. Бурцев // Финансовый бизнес, 2010. - № 11.- С. 25-29
13. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – [вид. 4-е, доп. і перероб.]. – Підручник для студентів вузів спеціальності 8. 050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ЖДТУ. - 2007. - 386с.
14. Бутинець Ф. Ф.. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-е вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ЖІТІ, ПП „Рута”, 2001.- 512с.
15. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: Навчальний посібник / Укладачі: Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. – Львів: “Магнолія плюс”, 2006. – 264с.
16. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник/ За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2008. – 1112с.
17. Бухгалтерський облік: збірник систематизованого законодавства / Я. Кавторєва (уклад.). — 12-е вид., переробл. і доп. — Х. : Фактор, 2009. — 672с.
18. Бухгалтерський облік. Навч. посібн. Для студентів вузів спеціальності 7.050201 „Менеджмент організацій” та 7.050107 „Економіка підприємств” / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 672с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288с.

20. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. Посібник / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2008. – 1112с.
21. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. порф., д-ра екон. наук В. В. Сопка та Бойка. – К. : Фенікс, 2005. – 469с.
22. Войтенко Т. Облікова політика: стратегія підприємства / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. № 1-2. – С. 15-24.
23. Газарян А.В. Аудиторские проверки финансовых результатов и их использование / А.В. Газарян // Бухгалтерский учет. – 2008. - № 5. – С. 34-39.
24. Гайдис Н.М. Фінансовий аналіз: навч.-метод. посібник для студ. вищих навч. закл. / Національний банк України; Львівський банківський ін-т / Н.М. Гайдис. — Л. : ЛБІ НБУ, 2006. — 414с.
25. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ) / С.Ф. Голов. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522с.
26. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. — [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. — Суми : Університетська книга, 2007. — 254с.
27. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навч. посіб. для студ. екон. спец. / Вінницький національний технічний ун-т / Б.Є. Грабовецький. — Вінниця : ВНТУ, 2007. — 191с.
28. Дайновський Ю.А. Фінансовий аналіз життєвого циклу підприємства / Ю.А. Дайновський, С.В. Корягіна //Фінанси України. – 2009. – №10. – С. 66–75.
29. Дмитренко І. Моделювання типів господарських порушень як основа розробки методик внутрішнього контролю / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 56-59.

30. Дубова Д. Система документооборота – составная часть системы внутреннего контроля / Д. Дубова // Все для бухгалтера. – 2004. сентябрь. – № 17. – С. 14-19.
31. Економічний аналіз /За ред. Чумаченка М. / Навч. посібн. – К.: КНЕУ, 2004. – 356с.
32. Економічний аналіз : навч. посібн. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 680с.
33. Жадько К.С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія / К.С. Жадько, В.В. Семенюта, Л.Ш. Олійник. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 112с.
34. Жила В. Г. Ревізія та аудит: навч. посібник / В. Г. Жила. – К.: МАУП. – 2008. – 96с. – бібліограф.: с. 93. –рос.
35. Жук В. М. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: навч. посібник / В. М. Жук, В. М. Пархоменко, Л. В. Рубаненко, Ю. С. Рудченко, Н. Л. Жук, Б. В. Мельничук; В.М. Жук (ред.), Ю.С. Рудченко (ред.). — К. : Юр-Агро-Веста, 2008. — 249с.
36. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Підручник / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко. – [4-ге вид. перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 550с.
37. Загородній А.Г. Управління ризиками аудиторської діяльності: Навч. Посібник / А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. - Л.: В-во Національного університету "Львівська політехніка", 2008. – 478с.
38. Закон України „Про аудиторську діяльність”, комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Copyright: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2016.
39. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 № 996-XIV, комп’ютерна правова система

“ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Copyright: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2016.

40. Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Copyright: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2016.

41. Застосування АРМ бухгалтера в обліку і контролі на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. -№ 12. – С. 3-18

42. Зубілевич С. Я., Голов С. Ф. Основи аудиту / С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голов. – К.: Ділова Україна, 2004. – 375 с.

43. Івахененко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посібн. / С. В. Івахененко. – К.: Знання-Прес, 2006. – 349с.

44. Ілляшенко С.М. Інноваційний менеджмент: Підручник / С.М. Ілляшенко. - Суми: ВТД - Університетська книга, 2010. - 334 с.

45. Кавторьєв Я. Документооборот: організація та ведення / Я. Кавторьєв. – [4-те вид., допов.]. – Х.: Фактор, 2009. – 164с.

46. Каноненко О. Інвентаризація / О. Каноненко, О. Піроженко. – Х.: Фактор, 2008. – 140с.

47. Кармазін В.А. Економічний аналіз: практикум / В.А. Кармазін, О.М. Савицька. — К. : Знання, 2007. — 255с.

48. Копилов В. А. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль - складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4 т. / Науково-дослідний фінансовий ін-т / Копилов В. А., Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Ярошенко Ф. О., Швець В. Г./ Микола Янович Азаров (голова ред.кол.) — К. : НДФІ, 2007. – 578с.

49. Косміна Р.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. для студ. екон. спец. ВНЗ / Р.М. Косміна. – Ю.Д. Чацкіс (ред.). — К. : Вища школа, 2008. — 255с.

50. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці: монографія / В.М. Костюченко / МОН

України; Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 504с.

51. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / А.Н. Кузьминский. – К.: Выща шк., 1990. – 311с.

52. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Загородній; За ред. А. М. Кузьмінського . – К.: Вища шк., 1993. – 223с.

53. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія / С.А. Кузнецова / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. — Мелітополь : Таврійський держ. агротехнол. ун-т, 2007. — 296с.

54. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник / О. В. Лишиленко. – [4-ге вид., перероб і доп.]. – Київ: „Центр навчальної літератури”, 2006. – 628 с.

55. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України 08 березня 2013 р. № 433 // комп'ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2014.

56. Мезенцев П. В. Організація бухгалтерського обліку в промисловості / П. В. Мезенцев. – М.: „Финансы”, 1971. – 127с.

57. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник / Є.В. Мних / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К., 2008. — 513с.

58. Мосаковський В. Деякі питання організації обліку в Україні / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 1. – С. 34-38.

59. Мосаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 6. – С. 10-21.

60. Мошенський С.З. Економічний аналіз: підручник для студ. екон. спец. вищ. навч. закладів / Житомирський держ. технологічний ун-т / С.З.

Мошенський, О.В. Олійник; Ф.Ф. Бутинець (відп.ред.). — [2-ге вид., доповн. і перероб.]. — Житомир : ПП "Рута", 2007. — 704с.

61. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник / Л.В. Нападовська. – К.: Книга. – 2004. – 544с.

62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 // комп'ютерна правова система «ЛІГА – ЗАКОН»: Професіонал 7.4.1 Copyright: ІАЦ «ЛІГА» 1991-2014.

63. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві // Вісник податкової служби України. – 2007. - № 14.

64. Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести. Навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 2Олік і аудит” / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288с.

65. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7. 05016 „Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шумпова; [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 576с.

66. Осмещук О. Документообіг / О. Осмещук // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2007. – 24 листопада № 47.- С. 18-14.

67. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта / А. Н. Богатко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 324 с.

68. Павлюк І. Організація переходу на нову систему бухгалтерського обліку на підприємстві / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – 310с.

69. Партин Г.О. Управлінський облік: Навч. посіб. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – [2-ге вид. випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 303с.

70. Пархоменко А. Про застосування нормативно-методичної бази

бухгалтерського обліку / А. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2008. - № 10. – С. 54-57.

71. Пархоменко В. Організація бухгалтерського обліку / В. Пархоменко. – К. : Лібра, 2004. – 245 с.

72. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік (збірник сестиматизованого законодавства). – 2014.

73. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник / П.Я. Попович. — [3-тє вид., перероб. і доп.]. — К. : Знання, 2008. — 630с. — (Серія "Вища освіта ХХІ століття").

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

75. Облікова політика і звітність. Навч. посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 141с.

76. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: Навчальний посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198с.

77. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359с.

78. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152с.

79. Рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку в Україні // Баланс. – 2005. - № 4.

80. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль. : ТАНГ „Економічна думка”. – 2000.

81. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка. – 2002.

82. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.

83. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О.П. Скирпан, М.С. Палюх / Тернопільський

національний економічний ун-т. — Т. : ТНЕУ, 2008. — 407с.

84. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу. Підручник / В. Сопко, В. Завгородній. — К.: КНЕУ. - 2000. - 256с.

85. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К.: Знання, 2012. - 647с.

86. Тиляровская П. Организация учета / П. Тиляровская // Аудитор. — 2007. — №8.— С. 17-27.

87. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. — [вид. 3-тє, доп. і перероб.]. — К. : Алерта, 2008. — 925с.

88. Усач. Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б.Ф. Усач. — К.: Знання, 2005. — 247с.

89. Хорунжий М.Й. Організація агропромислового комплексу: Підручник / М.Й. Хорунжий. — К.: КНЕУ, 2005. — 382с.

90. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко. — [3-ге вид., перероб і доп.]. — К.:ЦУЛ, 2005. — 360с.

91. Чебанова Н.В. Фінансовий облік: Підручник / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко. — К. : Вид. центр "Академія", 2007. — 704с.

92. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В. Чижевська / Житомирський держ. технологічний ун-т. — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 528с.

93. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми, теорії, організації, методології): Монографія / В. О. Шевчук. — КД ТЕУ, 1998. — 371с.

94. Шишкин А. К. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учебное пособие для вузов / А. К. Шишкин, В .А. Микрюков, Н. Д. Дышкант. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007. — 496 с.

95. Шульга С.В. Проблемы отображения в отчетности нематериальных активов информационной природы / С.В. Шульга // Бухгалтерский учет. – 2006. – №1. – С.18 – 23.
96. Шмигель А. Я. Организация бухгалтерского учета и оперативного экономического контроля на промышленном предприятии / А. Я. Шмигель. – К., 1973. – 242с.
97. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560с.
98. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова: Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240с.
99. Яремко Г.О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: монографія [Текст] / Г.О. Яремко, О.І. Олексик.- К: КНЕУ, 2002.- 192с.