

11. Мовчаренко В. В. Проблеми використання фінансової звітності в аналізі // Проблеми трансформування ринкової економіки: Міжнародні наук. зб. Спецвипуск. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства». — К., 2002. — С. 369—377.

12. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. Формування інформації про капітал у балансі підприємства. Зб. наук. праць Львівської комерційної академії. — Л., 2002. — № 5. — С. 185—188.

13. Гринів Б. Проблеми бухгалтерського балансу: його використання в аналізі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 1. — С. 11—15.

14. Кучеренко Т. Баланс в контексті з ресурсною концепцією капіталу // Вісник Тернопільського національного економічного університету. — 2009. — № 1. — С. 148—159.

Стаття надійшла до редакції 14.05.2009

УДК 657.41

В. В. Мельничук

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК (ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ

В статті розглянуто основні аспекти відображення в обліку операцій з формування власного капіталу підприємства. Зокрема, виділено особливості здійснення даних операцій на малих підприємствах з врахуванням останніх змін у законодавстві.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: мале підприємство, власник, власний капітал, статутний капітал, рахунки бухгалтерського обліку, спрощений план рахунків, розподіл прибутку.

KEY WORDS: small enterprise, property asset, chartered capital, accounts of record, simplified card of accounts, distribution of profit.

Ринкове середовище вимагає раціонального функціонування всіх учасників ринку, інформаційне забезпечення яких визначає належна організація обліку, завдяки якому приймаються виважені управлінські рішення. Таким чином, інформація, що міститься в ньому, має відображати реальний стан, про всі господарські процеси підприємства, зокрема, про формування власного капіталу підприємства.

Питання обліку власного капіталу підприємства розглядаються в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних учених: Дем'яненко М. Я., Маренич Т. Г., Голов С. Ф., Огійчук М. Ф., Сопко В. В, але з урахуванням розвитку економіки країни та потреб управління потребує подальшого розвитку і вдосконалення.

Відповідно до Господарського кодексу України розрізняють підприємства залежно від форми власності, способу створення та наявності статутного капіталу, кількості працюючих та обсягу валового доходу, наявності та розміру в статутному капіталі іноземних інвестицій, пов'язаності з іншими підприємствами.

Залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік виділяють: малі, середні та великі підприємства [1].

Малими (незалежно від форм власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму сто мільйонів гривень. Усі інші підприємства визнаються середніми.

Враховуючи особливості формування ринкових відносин в Україні та функціонування підприємств у сфері АПК, більшість підприємств відносяться до малих. Зокрема, в сфері аграрного бізнесу до них відносять фермерські господарства (ФГ), приватні підприємства (ПП), товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ).

Для початку діяльності необхідні кошти та ресурси. Фінансування діяльності підприємства починається з коштів та інших активів, які інвестували засновники, тобто його початкового капіталу.

Власник (приватна особа, колектив засновників, держава тощо) у момент організації (створення підприємства, організації, установи) вносить частину засобів у розмірі потреби. За рахунок цих джерел підприємство придбаває (або одержує) необхідні предмети для здійснення своєї діяльності. Кошти, які потрібні на покриття витрат понад власні кошти, вони можуть у порядку кредиту взяти в банку та в порядку взаємних розрахунків — в інших підприємств, а також отримати за рахунок додаткового продукту, виробленого підприємством. Таким чином, джерелами утворення майна є:

- власні (постійні) кошти — власний капітал (право власності засновників);

- тимчасово залучені кошти — залучений капітал (позичені та суспільні кошти).

Власний капітал — це частина в активах, яка залишиться після вирахування з нього зобов'язань. Його сума відображається в

балансі, але то облікова, а не ринкова вартість. Вона залежить від методів оцінки активів і зобов'язань.

Співвідношення між капіталом і зобов'язаннями в різних підприємствах не однакове. Чим більшу частку займає власний капітал в активах підприємства, тим вища його незалежність. Власний капітал є основою для здійснення діяльності підприємств. Він показує ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство. Формується власний капітал за рахунок внесків власників та накопичення сум доходу від діяльності підприємства.

Джерелами власного капіталу є :

а) капітал, внесений його засновниками (пайовиками, акціонерами) без визначення терміну їх повернення (вкладений капітал):

— статутний капітал;

— пайовий капітал;

— додатковий вкладений (оплачений) капітал;

б) капітал, отриманий підприємством у результаті ефективної діяльності, що залишається в його розпорядженні (накопичений капітал):

— нерозподілений прибуток — капітал, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати частини прибутку у вигляді дивідендів засновникам (акціонерам);

— інший додатковий капітал — капітал, безоплатно отриманий підприємством від інших юридичних або фізичних осіб у вигляді необоротних активів, сформований у результаті дооцінки необоротних активів, тощо (дарчий капітал);

— капітал від переоцінки — додатковий капітал, сформований унаслідок дооцінки активів, яка здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством та відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Крім вищезгаданих складових власного капіталу є ще:

— неоплачений капітал, який коригує (зменшує) власний капітал (зокрема, статутний і пайовий капітал) на суму ще не внесених засновниками внесків (паїв);

— вилучений капітал, який коригує (зменшує) власний капітал на вартість акцій, викуплених акціонерним товариством в акціонерів для їх подальшого перепродажу або анулювання.

Для суб'єктів малого підприємництва було запроваджено спрощений план рахунків бухгалтерського обліку який носить рекомендаційний, а не обов'язковий характер, згідно Інструкції № 291 та Наказу № 186 [4].

Спрощений план рахунків побудовано на максимальній уніфікації із загальним Планом рахунків і фінансовою звітністю. На

відміну від загального Плану рахунків, у спрощеному Плані рахунків передбачено тільки синтетичні рахунки, кількість яких дорівнює 25. При цьому облік і узагальнення інформації про забалансові активи і зобов'язання ведуться ФГ з використанням забалансових рахунків класу 0 «Забалансові рахунки», передбачені загальним Планом рахунків.

Згідно п.5 наказу № 186, для забезпечення потрібної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації ФГ самостійно визначає субрахунки до рахунків спрощеного плану рахунків. При визначенні потрібної деталізації на рахунках спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку для встановлення назв і кількості субрахунків підприємству слід виходити із складу показників фінансової звітності, потреб управління підприємством, можливостей реєстрів обліку, що використовуються підприємством, тощо.

Майно підприємств становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Для обліку елементів власного капіталу ФГ у бухгалтерському обліку використовують рахунки 40 «Власний капітал» спрощеного Плану рахунків (субрахунки 401 «Статутний капітал», 402 «Пайовий капітал», 403 «Додатковий капітал», 404 «Резервний капітал», 405 «Вилучений капітал»; 406 «Неоплачений капітал») та рахунок 44 «Нерозподілений прибуток» у розрізі субрахунків: 441 «Прибуток нерозподілений»; 442 «Непокриті збитки»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з капіталом повинно здійснюватись лише після ретельного аналізу суті операцій, що призводять до змін в елементах капіталу. Перш за все, слід приділяти увагу господарськими операціями з отримання або передачі активів, зміни оцінки необоротних активів та визначенню фінансових результатів. Саме такі операції найчастіше призводять до змін у власному капіталі. Від характеру діючої на підприємстві облікової політики стосовно визнання доходів та втрат, оцінки активів значною мірою буде залежати, наскільки адекватно буде оцінений власний капітал підприємства.

Загальні визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми відповідного підприємства. Ці особливості зумовлені насамперед нормами законодавства, якими встановлено організаційні форми підприємств, та вимогами щодо порядку формування та руху власного капіталу цих підприємств.

Статутний капітал — це капітал підприємства, зафіксований у його установчих документах підприємства, який складається з внесків, вкладів власників (засновників, учасників), оцінених за ринковою вартістю на момент створення суб'єкта господарювання, виражених у грошовій формі.

Правовий статус статутного капіталу визначає особливості його відображення в бухгалтерському обліку, які впливають на організацію аналітичного обліку, в основу побудови якого повинні бути покладені конкретні функції, які виконуються статутним капіталом. Зокрема, у ФГ формування статутного капіталу відбувається у формі складеного капіталу [2].

Виходячи із вимог Господарського кодексу ведення обліку статутного капіталу ФГ ведеться з реєстрацією розміру статутного капіталу у статуті ФГ.

При цьому установчі документи ФГ мають обов'язково містити: дані про розмір зареєстрованого статутного капіталу; дані про розмір часток кожного з членів ФГ; розмір, склад і порядок внесення учасниками їх часток.

Особливістю правового регулювання створення і функціонування господарських товариств є жорсткі вимоги щодо мінімального розміру статутного капіталу і процедури зміни його розміру. В той же час у Законі України «Про ФГ» немає жорстких вимог щодо розміру складеного капіталу. На наш погляд, слід було б зазначити мінімальний розмір складеного капіталу, у розмірі 50 мінімальних зарплат на день реєстрації.

Члени ФГ несуть відповідальність у межах їх вкладів. У випадках, передбачених установчими документами, учасники, які не повністю внесли вклади, відповідають за зобов'язаннями товариства також у межах невнесеної частини вкладу.

Для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу ФГ призначений рахунок 401 «Статутний капітал», на кредиті якого відображається збільшення статутного капіталу, на дебеті — його зменшення (вилучення). Кредитове сальдо на цьому рахунку повинне відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в засновницьких документах підприємства.

Первісною вартістю внесених до статутного капіталу підприємства нематеріальних активів, запасів, основних засобів визначається їх справедлива вартість, узгоджена засновниками (учасниками) підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться в розрізі членів ФГ.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Оцінка й визначення власного капіталу залежать від оцінки й визначення його активів і зобов'язань. Сума власного капіталу — це абстрактна вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю і тому не відображає поточну на даний час вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу впливають оцінка активів і кредиторська заборгованість, які використовуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяють на:

- капітал, сума якого визначається в установчих документах, з обов'язковою державною реєстрацією і розмір якого не може бути меншим за встановлену законодавством суму;

- нереєстрований капітал — додатково вкладений капітал для ведення господарської діяльності підприємства.

Сума власного капіталу може збільшуватись у результаті збільшення вартості активів (наприклад, дооцінка внесених активів)

Додатковий капітал може бути вкладений і не вкладений.

До додаткового вкладеного капіталу ФГ відносять суми іншого вкладеного засновниками підприємства капіталу, які перевищують розмір статутного капіталу, суми інших вкладів і таке інше без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

Інший додатковий капітал (не вкладений) — це сума дооцінки необоротних активів; вартість необоротних активів, безплатно отриманих підприємством від інших юридичних чи фізичних осіб та інші види додаткового капіталу, потреба в якому виникає в процесі господарської діяльності підприємства.

Облік додаткового капіталу ведуть на субрахунок 403 «Додатковий капітал» спрощеного Плану рахунків, до якого залежно від необхідності аналітичності інформації про склад додаткового капіталу можливо відкривати такі групи аналітичних рахунків: 403/1 «Емісійний Дохід»; 403/2 «Інший вкладений капітал»; 403/3 «Дооцінка активів»; 403/4 «Безоплатно одержані активи»; 403/5 «Інший додатковий капітал»; 403/6 «Фонд майна соціальної сфери та загального користування».

У широкому розумінні до резервного капіталу належать усі складові капіталу, призначені для покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків і втрат. У вузькому розумінні з резервним капіталом ідентифікується капітал, який формується за рахунок відрахувань з чистого прибутку і відображений за статтею балансу «Резервний капітал».

Резервний капітал може використовуватись для покриття балансового збитку підприємства за звітний період, на виплату ди-

відендів при недостатності нерозподіленого прибутку, та на інші цілі, передбачені законодавством.

Розподіляючи прибуток, фермерське господарство повинно дотримуватись чинного законодавства, яким визначено, що ФГ має право створювати резервний (страховий) капітал у розмірі, що передбаченому його установчими документами, але не менше 25 % від розміру статутного капіталу (по аналогії з господарськими товариствами). Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу визначається установчими документами ФГ у розмірі не менше ніж 5 % прибутку після сплати податку на прибуток.

Кошти резервного капіталу перебувають у загальному обороті основних і обігових коштів підприємств і лише за збиткової діяльності підприємства кошти резервного капіталу бухгалтерською проводкою спрямовуються на їх покриття. Резервний капітал, як правило, не є високоліквідним активом для розрахунків із кредиторами у разі виникнення у підприємства неплатежів чи загрози банкрутства.

Облік резервного капіталу здійснюється на субрахунок 404 «Резервний капітал», який призначений для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами їх утворення та напрямками використання.

Однією з найважливіших частин власного капіталу фермерського господарства є нерозподілений прибуток.

Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства будуть збільшені за рахунок операцій, за якими одержано прибуток. Кредитове сальдо рахунка «Нерозподілений прибуток» також не означає, що грошові кошти або будь-який інший конкретний вид активів реінвестовано в підприємство. Прибуток вважається реінвестованим, якщо активи підприємства в цілому збільшились.

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, тобто це прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

Головні принципи і напрями розподілу чистого прибутку закріплені його статутом. Фактично розподіл здійснюється відповідно до поточної та стратегічної політики, що визначається статутом ФГ. Завданням фінансового менеджменту у ФГ є пошук оптимальних шляхів розподілу прибутку. Як правило, одна час-

тина прибутку використовується на виплату дивідендів, а друга — на розширення та оновлення виробництва, фінансові інвестиції, придбання нерухомості, створення та поповнення резервних фондів підприємства, соціальні програми, та преміювання працівників товариства тощо.

Облік нерозподілених прибутків та непокритих збитків, а також суми прибутку поточного та минулих років, що використаний у звітному році, ведеться на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». По кредиту рахунка відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — сума непокритого збитку та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілених» — ураховується наявність та рух нерозподіленого прибутку звітного року. Сума прибутку може бути спрямована на поповнення статутного, резервного капіталу, покриття збитків чи виплату дивідендів.

442 «Непокриті збитки» — ураховується рух непокритих збитків минулого року. Їх списання здійснюються за рішенням уповноваженого органу за рахунок відповідних джерел: нерозподіленого прибутку, резервного чи додаткового капіталу, а в окремих випадках — статутного капіталу.

443 «Прибуток, використаний у звітному році» — ураховуються відрахування в резервний та інший капітал, необхідний для здійснення діяльності підприємства, нарахування дивідендів, виплати по облігаціях та інше використання прибутку в поточному періоді.

Узагальнюючим обліковим регістром, в якому відображається облік формування та змін у власному капіталі, при застосуванні спрощеної форми бухгалтерського обліку є Відомість 5-М, розділ 4.

Отже, наявність та склад елементів власного капіталу, що відображаються в обліку залежить від організаційно-правової форми функціонування підприємства, а також періоду функціонування суб'єкта господарювання. Виходячи з цього, на початковому етапі (створення підприємства) до складу власного капіталу відносять статутний капітал, інший вкладений капітал, а в процесі функціонування з'являються інші складові, зокрема, накопичений додатковий капітал, нерозподілений прибуток, резервний капітал. Все це вимагає ретельного аналізу операцій, пов'язаних з відображенням власного капіталу, із застосуванням спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку для забезпечення аналітичності інформації.

Література

1. Господарський кодекс України. Станом на 30 квітня 2009 р.
 2. Закон України «Про фермерське господарство» від 19 червня 2003 р.
 3. Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2000 р. № 315.
 4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затв. наказом Міністерства фінансів України 19.04.2001 р. № 186.
 5. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Затв. наказом Міністерства фінансів України 25.06.2003 р. № 422.
 6. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 189.
- Стаття надійшла до редакції 22.05.2009

УДК 657.471:631

О. Л. Примаченко

канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку, аналізу та аудиту в АПК
(ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

ОПТИМІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ МАШИННО-ТРАКТОРНОГО ПАРКУ

Проаналізовано та критично оцінено діючий порядок документального оформлення витрат на утримання машинно-тракторного парку, а також дані рекомендації щодо вдосконалення деяких форм первинних документів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: машинно-тракторний парк, витрати, бухгалтерський облік, первинні документи, сільськогосподарська техніка.

KEY WORDS: farming plant, production costs, accounting, source documents, agricultural technique.

В сучасних умовах функціонування підприємств АПК ефективним засобом одержання достовірної оперативної інформації про економічну ефективність використання потенціалу сучасної техніки і створення банку облікових даних слугує налагоджена система обліку на всіх організаційних рівнях і виробничих ділянках.

Система первинної облікової документації є початковою ланкою в єдиній системі бухгалтерського обліку. Інформація, що міститься в первинних документах, є важливим джерелом даних для