

(узагальнюючими) параметрами підприємства, у якій у своїй сукупності відображають загальний стан справ на підприємстві у виробничо-технічній, господарсько-фінансовій, інноваційній, комерційній, соціальної сферах, при чому кожен показник окремо узагальнено характеризує один з напрямів (сторін) його внутрішньої чи зовнішньої діяльності¹.

Після проведення аналізу основних показників підприємства можна сказати, що на підприємстві в 2019 р. по відношенню з 2018 р. збільшилась виручка від реалізації на 3029,6 тис. грн., темп росту склав 179,57 %. У 2017 р. виручка від реалізації знижується на 25,76 % відносно 2016 р., але збільшується по відношенню до 2015 р. на 1268,6 тис. грн., також спостерігається збільшення середньорічної вартості виробничих фондів, так у 2016р. по відношенню до 2015 р. темп зростання склав 102,64%, в 2017 р. к 2016 р. 105,23 %, що є позитивною тенденцією. У 2011 і 2012 р. підприємство має збиток, який збільшився на 761 тис. грн., що є негативним для підприємства так як свідчать про відсутність джерела поповнення власних засобів.

У 2017 і 2018 р. підприємство має збиток, який збільшився на 761 тис. грн., що є негативним для підприємства так як свідчать про відсутність джерела поповнення власних засобів.

Фонд оплати праці збільшився у 2018 р. по відношенню до 2017 р. на 120,22 %, але це не вплинуло на зростання собівартості реалізованої продукції. Середньомісячна заробітна плата одного працівника теж зросла у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. на 123,3%.

Продуктивність праці збільшилась, у 2017 р. на 80,3 тис. грн. відповідно з 2016 р., що створює умови для зростання заробітної плати.

За всіма характерними ознаками життєвий цикл української виноробної галузі перебуває на початковій фазі етапу економічної зрілості країни, у зв'язку з чим, можна стверджувати, що ринок вина України досить перспективний для українських виробників.

5.7 Внутрішній контроль операцій із формування величини додаткового та резервного капіталу

Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного². Одним із етапів внутрішнього контролю є перевірка порядку визначення та правильності відображення в обліку і звітності механізму формування величини додаткового та резервного

¹ Портер М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов. / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 234 с.

² Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством : Монографія / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко ; за редакцією Г.М. Давидова. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. С. 13

капіталу, які впливають на розмір і структуру власного капіталу суб'єктів господарювання.

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У НП(С)БО 1, яким затверджено поточні форми фінансової звітності, немає ані визначення понять «додатковий капітал» і «резервний капітал», ані вказівок щодо відображення їх величини у підсумкових регістрах бухгалтерського обліку, тому інформацію потрібно збирати фрагментарно, вдаючись до багатьох чинних нормативних документів.

Протягом останніх п'яти років проблематиці новітніх технологій неоіндустріальних трансформацій приділяється значна увага, зокрема: ДУ «Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України» проведено ґрунтовну науково-дослідну роботу на тему «Неоіндустріальна трансформація промислового потенціалу України»¹ та оприлюднено однойменну монографію за редакцією Л.В. Дейнеко; у роботі² аналізуються структурна економічна політика провідних країн, процеси часткової деіндустріалізації та новітні стратегії їх неоіндустріалізації за сучасних умов глобального розвитку; у статті³ обґрунтовано, що для ефективного вирішення завдань неоіндустріальної трансформації вітчизняного промислового потенціалу та інтеграції в глобальні виробничі ланцюжки з більшою часткою доданої вартості, доцільно спиратися на комбінацію експорторієнтованої та інноваційноспрямованої моделей індустріалізації тощо. Зазначені наукові здобутки розглядають проблемні питання новітніх технологій неоіндустріальних трансформацій на макрорівні, залишаючи поза увагою прикладний характер використання конкретними суб'єктами господарювання для створення ними ефективних та дієвих систем внутрішнього контролю.

Питанням організації та методики внутрішнього контролю додаткового та резервного капіталу було присвячено ряд праць:⁴ – розроблено схеми та

¹Звіт про науково-дослідну роботу Неоіндустріальна трансформація промислового потенціалу України. URL: http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2017/01/%...%82_2016.pdf (дата звернення: 22.09.2020)

²Бондарець М.В. Стратегії неоіндустріальної трансформації економіки розвинутих країн в умовах глобалізації. *Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2016. Вип. 14. С. 42

³Дайнеко Л.В. Стратегічні варіанти неоіндустріальної трансформації промислового потенціалу. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/20074/76-81.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 30.09.2020)

⁴Воськало Н.М. Контроль формування та обліку власного капіталу підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 12. Ч. 1. С. 199-203

розкрито джерела інформації для проведення контролю кожної складової власного капіталу; ¹–досліджено механізм контролю власного капіталу на підприємстві, у т.ч. додаткового і резервного; ²– сформовано методичні аспекти аудиту власного капіталу підприємств та ідентифіковано особливості їх впливу на думку внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень тощо. Незважаючи на існування наукових статей з удосконалення порядку здійснення внутрішнього контролю додаткового та резервного капіталу, дані види не розглядаються як самостійні об'єкти дослідження розглядаються, а лише опосередковано, у загальній величині власного капіталу.

Представлене дослідження є продовженням авторських розробок ^{3, 4, 5, 6} з удосконалення організації і методики внутрішнього контролю операцій з власним капіталом у частині окремих його складових.

Джерелами формування активів підприємства є власні засоби (власний капітал), позичені кошти (позичений капітал). Гарантією захищеності прав власників підприємства виступає власний капітал.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань ⁷.

Сума власного капіталу відображається у I розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) та включає у себе:

- зареєстрований (пайовий) капітал – рядок 1400 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- внески до незареєстрованого статного капіталу – рядок 1401 Балансу (Звіту про фінансовий стан);

¹Мельник Т.Г., ДимнічВ.В. Організація бухгалтерського обліку та контролю власного капіталу. *Молодийвчений*. 2018. № 3 (55). С. 670-675

²Назаренко О.В., Чижова Т.С. Організаційні аспекти формування, обліку та аудиту власного капіталу підприємств. *Економіка та держава*. 2019. № 9. С. 30-34

³Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль капіталу у дооцінках. Emergence of public development: financial and legal aspects: Collective monograph / [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.]: Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. P. 520-529

⁴Фоміна Т.В. Внутрішній контроль операцій із формування величини резервного капіталу. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 194 -197

⁵Фоміна Т.В. Внутрішній контроль порядку формування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2019. С. 266-269

⁶Фоміна Т.В., Міліченко О.С. Внутрішній контроль порядку формування неоплаченого капіталу. *Державний фінансовий контроль, незалежний аудит та аналіз: проблеми та перспективи розвитку* : матеріали II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. Ірпінь. С. 114-117

⁷Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 22.09.2020)

- капітал у дооцінках – рядок 1405 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- додатковий капітал – рядок 1410 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- емісійний дохід – рядок 1411 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- накопичені курсові різниці – рядок 1412 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- резервний капітал – рядок 1415 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – рядок 1420 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- неоплачений капітал – рядок 1425 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- вилучений капітал – рядок 1430 Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- інші резерви – рядок 1435 Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Перед початком проведення перевірки правильності формування величини власного капіталу внутрішньому контролеру необхідно здійснити оцінку існуючої системи обліку і контролю, яка склалась на підприємстві. Оцінку системи внутрішнього контролю операцій із формування величини власного капіталу у частині додаткового та резервного слід здійснювати за допомогою тесту, наведеного у таблиці 1.

Оцінка відповідей на питання даного тесту дозволить внутрішньому контролеру з'ясувати обсяги роботи, спланувати порядок проведення контролю порядку формування власного капіталу у частині додаткового і резервного, визначити слабкі сторони, призначити відповідальних та у цілому оцінити стан обліку даних об'єктів перевірки.

Джерелом інформації для проведення внутрішнього контролю додаткового капіталу слугує рахунок бухгалтерського обліку 42 «Додатковий капітал», який має такі субрахунки:

- субрахунок 421 «Емісійний дохід» (відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»);

- субрахунок 422 «Інший вкладений капітал» (обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу);

- субрахунок 423 «Накопичені курсові різниці» (узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході);

- субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі;

• субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів¹.

Таблиця 1 – Тест системи внутрішнього контролю операцій з формування величини власного капіталу у частині додаткового та резервного

№ з/п	Питання, які характеризують стан обліку та контролю операцій з формування величини власного капіталу в частині додаткового та резервного	Відповідь	
		Так	Ні
1	Складові власного капіталу, які є у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства у частині:		
1.1	Додатковий капітал (рахунок 42)		
1.1.1	емісійний дохід		
1.1.2	інший вкладений капітал		
1.1.3	накопичені курсові різниці		
1.1.4	безоплатно одержані необоротні активи		
1.1.5	інший додатковий капітал		
1.2	Резервний капітал (рахунок 43)		
2	Установчі документи є у наявності		
3	Установчі документи відповідають законодавчо визначеним вимогам		
4	Підприємство випустило акції		
5	Структура додаткового капіталу:		
5.1	емісійний дохід		
5.2	інший вкладений капітал		
5.3	накопичені курсові різниці		
5.4	безоплатно одержані необоротні активи		
5.5	інший додатковий капітал		
6	Чи була на підприємстві протягом періоду, що підлягав перевірці емісія цінних паперів?		
7	У діяльність емітента корпоративних прав надходили додаткові внески		
8	На підприємстві були випадки викупу та подальшого перепродажу частки засновника товариства з обмеженою відповідальністю, за ціною, що відрізняється від номінальної вартості вкладу		
9	Джерела формування накопичених курсових різниць		
9.1	курсів різниці, що виникли унаслідок погашення заборгованості засновником за внесками до статутного капіталу		
9.2	курсів різниці, що виникли у результаті заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу у іноземній валюті		
10	На підприємстві протягом періоду, що підлягає перевірці були випадки безоплатного одержання необоротних активів		
11	На підприємстві дотримується розмір мінімальної величини резервного капіталу		
12	Розмір щорічних відрхувань у резервний капітал не є меншим за 5% суми чистого прибутку підприємств		
13	Здійснюється контроль цільового використання коштів резервного фонду		

¹Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>(дата звернення: 22.09.2020)

При перевірці правильності формування інформації про емісійний дохід підприємства внутрішній контролер повинен пам'ятати, що емісійний дохід – це дохід, отриманий від різниці між ринковою та номінальною вартістю цінних паперів при їх розміщенні. Емісійний дохід формується за допомогою розміщення паперів, яке може бути приватним і публічним. У першому випадку акції реалізуються серед вузького кола відомих інвесторів, у другому – на вільному ринку, всім бажаючим. Емісійний дохід можуть отримувати лише акціонерні товариства, адже тільки їм доступні можливості з випуску цінних паперів (акцій). Емісія цінних паперів – це одне з джерел отримання фінансових ресурсів, які залучаються для вирішення стратегічних цілей. Емісійний дохід розглядається тільки як складова додаткового капіталу, його не допускається витратити на потреби споживання. При перевірці емісійного доходу внутрішній контролер повинен перевірити:

- відповідність законодавчо встановленим вимогам операцій, які призвели до зміни емісійного доходу;
- обґрунтованість вартості акцій, за якою вони розміщуються та визначення її відмінності від номінальної;
- доцільність та обґрунтованість обраного методу обліку акцій (облік методом номінальної вартості, облік методом затрат);
- відповідність законодавству напрямків придбання або продажу акцій;
- порядок відображення операцій, пов'язаних з формування емісійного доходу у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку (особливо увагу слід звернути на правильність, повноту та точність формування аналітичних даних у розрізі кожного засновника (учасника));
- порядок відображення операцій з формування емісійного доходу на рахунках бухгалтерського обліку¹.

У випадку, якщо інформація про розмір емісійного доходу відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається у додатковому рядку 1411 «Емісійний дохід» Балансу (Звіту про фінансовий стан) із подальшим її включенням до рядку 1410 «Додатковий капітал». Тому внутрішній контролер повинен також звернути на це увагу.

При перевірці правильності формування інформації на субрахунок 422 «Інший вкладений капітал» внутрішній контролер повинен враховувати той факт, що господарським законодавством України передбачено, що в установчих документах товариств з обмеженою відповідальністю засновники можуть обумовлювати можливість здійснення додаткових внесків у діяльність емітента корпоративних прав, а розмір, форми і порядок внесення додаткових вкладів є компетенцією загальних зборів учасників. При цьому, статтею 51 Закону України «Про господарські товариства» передбачено, що зміна вартості майна, внесеного як вклад, та додаткові внески учасників не

¹Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09/ Одес. держ. екон. ун-т. О., 2007. Додаток РЗ

впливають на розмір їх частки у статутному капіталі, вказаної в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено установчими документами¹.

Додаткові вклади понад зареєстрований розмір статутного капіталу не впливають на виплату дивідендів засновникам та можуть передаватися ними у господарську діяльність суб'єкта підприємництва на поворотній чи безповоротній основі. Задля визначення характеру таких внесків оформляється протокол засідання зборів засновків, в якому зазначається: мета фінансування суб'єкта господарювання; форма та розмір внесків у розрізі засновників; строки, умови внесення і повернення вкладів тощо.

Для відображення у бухгалтерському обліку інформації про додаткові внески засновників без рішень про зміни розміру статутного капіталу передбачено використовувати субрахунок 422 «Інший вкладений капітал». Також на зазначеному субрахунку відображається різниця, отримана від викупу та подальшого перепродажу частки засновника товариства з обмеженою відповідальністю, за ціною, що відрізняється від номінальної вартості вкладу. При цьому, позитивна різниця збільшує залишок субрахунку 422 «Інший вкладений капітал», а негативна – зменшує розмір додаткового капіталу. У випадку недостатності сформованих джерел таку різницю відносять на збільшення суми використаного у звітному періоді прибутку, що обліковується на субрахунку 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді»².

Під час перевірки накопичених курсових різниць, які обліковуються на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» доцільним буде одночасний контроль і даних, відображених на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал». Це пов'язано з тим, що згідно із п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів» курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу. Відповідно до п. 9 цього ж нормативного документу курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та в іншому сукупному доході³. Інформація про такі курсові різниці узагальнюється на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці». Внутрішній контроль правильності

¹Про господарські товариства : Закон України від 19 вер. 1991 р. № 1576-XII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/> (дата звернення: 22.09.2020)

²Цюцяк І.Л. Особливості обліку додаткового капіталу у товариствах з обмеженою відповідальністю. *Науково-інформаційний вісник «Економіка»*. 2014. № 10. URL: <http://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/37-10-14.pdf> (дата звернення: 22.09.2020)

³Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів»: Наказ М-ва фінансів України від 10 серп. 2000 р. № 193 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>(дата звернення: 22.09.2020)

відображення в обліку накопичених курсових різниць доцільно проводити за такими етапами:

- перевірка правильності ідентифікації курсової різниці (курсів різниці, що виникли унаслідок погашення заборгованості засновником за внесками до статутного капіталу підлягатимуть відображенню на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал»; курсові різниці, що виникли у результаті заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу у іноземній валюті підлягатимуть відображенню на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці»);

- визначення офіційного валютного курсу у гривні до відповідної іноземної валюти та перевірка правильності перерахунку;

- правильності ведення аналітичного та синтетичного обліку курсових різниць;

- перевірка правильності відображення даних у рядку 1412 «Накопичені курсові різниці» Балансу (Звіту про фінансовий стан).

При перевірці правильності відображення вартості безоплатно одержаних необоротних засобів у складі додаткового капіталу внутрішній контролер, поряд з контрольними процедурами, визначеними для формування первісної необоротних активів, повинен перевірити:

- правильність визначення справедливої вартості за безоплатно одержаними об'єктами необоротних активів;

- законність та обґрунтованість визнання витрат, пов'язаних з безоплатним одержанням необоротних активів та віднесення їх на рахунок 15 «Капітальні інвестиції»;

- повноту, точність та своєчасність віднесення до складу додаткового капіталу безоплатно одержаних необоротних активів;

- правильності відображення в обліку зменшення додаткового капіталу з одночасним збільшення доходу від безоплатно одержаних активів;

- правильності ведення реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

Заключним етапом внутрішнього контролю операцій із формування величини додаткового капіталу є перевірка правильності формування даних у рядку 1410 «Додатковий капітал» Балансу (Звіту про фінансовий стан). При цьому, слід мати на увазі, що якщо показник цього рядка розшифровують у додаткових рядках 1411 «Емісійний дохід» та 1412 «Накопичені курсові різниці», то такий рядок має бути більшим або дорівнювати сумі рядків 1411 та 1412. Також необхідно здійснити перевірку правильності відображення та відповідності даним Балансу (Звіту про фінансовий стан) стовпчика 5 «Додатковий капітал» Звіту про власний капітал.

Під час внутрішнього контролю порядку формування резервного капіталу вивченню підлягає рахунок 43 «Резервний капітал», який призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за

дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду¹.

Внутрішній контролер повинен мати на увазі, що поповнення резервного капіталу здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку і, як правило, використовується на додаткові заходи для поповнення статутного капіталу або для покриття нерозподілених збитків. Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами та напрямками використання згідно даних аналітичного обліку.

Внутрішній контроль резервного капіталу передбачає:

- перевірку відповідності законодавчим вимогам та установчим документам порядку створення резервного капіталу (відповідності величини сформованого резервного капіталу визначеній установчими документами);

- оцінку дотримання вимог законодавства у частині мінімального розміру резервного капіталу (його розмір регламентується установчими документами, але він не може бути меншим за 25% статутного капіталу підприємства);

- з'ясування того, чи дотримується розмір мінімальної величини резервного капіталу для акціонерних товариств (для акціонерних товариств мінімальна величина резервного капіталу повинна становити 15% акціонерного капіталу);

- перевірку дотримання вимог щодо величини щорічних відрахувань від чистого прибутку (розмір щорічних відрахувань у резервний капітал також передбачається установчими документами, проте він не може бути меншим за 5% суми чистого прибутку підприємств);

- встановлення джерел утворення та напрямків використання резервного капіталу перевіряють на підставі даних аналітичного обліку;

- підтвердження обґрунтованості величини резервного капіталу (особливо у тому випадку, коли резервний капітал більший за законодавчо встановлений мінімальний розмір, адже підприємства можуть створити резервний капітал і в більшому розмірі, зафіксувавши це в установчих документах підприємства);

- перевірку відповідності законодавчим вимогам напрямків використання резервного капіталу (покриття збитків суб'єкта господарювання, виплата боргів у разі ліквідації підприємства, виплата дивідендів (якщо величина резервів перевищує мінімально допустимий рівень), інші цілі передбачені законодавством чи установчими документами). На даному етапі внутрішньому контролеру слід звернути увагу на випадки витрачання коштів резервного капіталу для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Якщо товариство відповідно до своєї облікової

¹Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>(дата звернення: 22.09.2020)

політики у складі резервного капіталу виділяє загальний резервний капітал та резерв на виплату дивідендів за привілейованими акціями, тоді необхідно визначити їх розміри окремо та у цілому, а також визначити чи сформований резерв на виплату дивідендів за привілейованими акціями покриє розмір дивідендів, які необхідно буде виплатити за такими акціями у несприятливі періоди. Для цього звіряються дані, відображені на рахунку 43 «Резервний капітал» з напрямками використання резервного капіталу, зазначеними у наказі про облікову політику та рішеннями, прийнятими засновниками та учасниками товариства. Необхідно встановити чи не використовувався резервний капітал для виплати дивідендів, компенсації при виході учасника з товариства у разі, якщо був нерозподілений прибуток; послідовність використання коштів резервного капіталу відповідно до засновницьких та законодавчих документів;

- порядку відображення операцій, пов'язаних з формування резервного капіталу у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку та на рахунках бухгалтерського обліку¹.

Беззаперечним є факт, що результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись, тому оформлення робочих документів внутрішнім контролером є надзвичайно важливим етапом перевірки.

До робочих документів відносяться записи (форми, таблиці, розрахунки тощо), за допомогою яких фіксуються проведені прийоми та процедури внутрішнього контролю, довідки та/або експертні висновки залучених фахівців та експертів, отримана інформація і відповідні висновки². У таблицях 2, 3, 4, 5 і 6 представлено зразки форм Робочих документів внутрішнього контролера з перевірки окремих операцій із додатковим та резервним капіталом.

Таблиця 2 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури додаткового капіталу

Об'єкт	Номер субрахунку	Сума, грн.	Питома вага окремого об'єкту (%)
Емісійний дохід	421		
Інший вкладений капітал	422		
Накопичені курсові різниці	423		
Безоплатно одержані необоротні активи	424		
Інший додатковий капітал	425		
Разом за період	-		100

¹Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Одес. держ. екон. ун-т. О., 2007. Додаток Р3

²Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Робочі документи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами: прикладний аспект. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний науковий журнал*: ТНЕУ, ПДАТУ, ГО «Науковий клуб «Софус». 2016. Вип. 3. С.69-84

Таблиця 3 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності визначення курсових різниці

Показник	Вид курсової різниці	
	Унаслідок погашення заборгованості засновником за внесками до статутного капіталу	У результаті заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу в іноземній валюті
Субрахунок	425 «Інший додатковий капітал» / 423 «Накопичені курсові різниці»	
Існуюча заборгованість за внесками		
Курс НБУ, діючий на дату перерахунку заборгованості		
Вартість перерахованої заборгованості		
Курсова різниця		

Таблиця 4 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності відображення в обліку безоплатно одержаних необоротних активів

Об'єкт необоротних активів	Надавач	Підстава (дата та № документа)	Вартість, грн.	Факт відображення податкового кредиту	Кореспонденція рахунків			
					на підприємстві		згідно методології обліку	
					Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
				«так» / «ні»				
Разом за період	X	X		X	X	X	X	X

Таблиця 5 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки порядку формування резервного капіталу

Показник	За розрахунком підприємства		За розрахунком внутрішнього контролера		Відхилення, грн.
	Відсоток	Сума, грн.	Відсоток	Сума, грн.	
Статутний капітал, зафіксований в установчих документах	X		X		
Мінімально дозволений розмір згідно законодавства			25%		
Фактичний розмір резервного капіталу					
Розмір прибутку на звітний період	X		X		
Мінімально дозволений розмір щорічних внесків до резервного капіталу згідно законодавства			5%		
Фактичний розмір щорічних внесків до резервного капіталу					

Таблиця 6 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки цільового використання резервного капіталу

Напрямки витрачання резервного фонду					
Покриття збитків суб'єкта господарювання	Виплата боргів у разі ліквідації підприємства	Виплата дивідендів		Інші цілі	
		Резервний капітал перевищує мінімально допустимий рівень	Резервний капітал не перевищує мінімально допустимий рівень*	Передбачені законодавством	Передбачені установчими документами
Сума використання резервного капіталу зазначається у відповідній графі напрямку використання					
* заборонено виплату дивідендів за рахунок резервного фонду у випадку, якщо величина резервів не перевищує мінімально допустимий рівень					

Заключним етапом внутрішнього контролю резервного капіталу є перевірка правильності відображення його величини у рядку 1415 «Резервний капітал» Балансу (Звіту про фінансовий стан), у стовпчику 6 «Резервний капітал» Звіту про власний капітал та співставності показників даних фінансових звітів.

Наразі на рівні національного законодавства відсутній єдиний підхід до вирішення організаційних та процедурних проблем здійснення внутрішнього контролю в частині окремих його об'єктів, у тому числі і тих, що впливають на величину власного капіталу. У зв'язку з цим виникла потреба в удосконаленні методики внутрішнього контролю конкретних об'єктів – додаткового та резервного капіталу. Пошук оптимальних рішень для визначення чітких етапів, контрольних процедур та дій при перевірці операцій з формування величини власного капіталу в частині додаткового та резервного стає поштовхом до удосконалення теорії та практики внутрішнього контролю. Актуалізуються дані питання в контексті підвищення ефективності управління підприємствами, удосконалення моделей функціонування окремих галузей національної економіки, стимулювання зростання макроекономічних показників, що, у кінцевому результаті, сприятиме впровадженню новітніх технологій неоіндустріальних трансформацій в економічне середовище України.

5.8 Еволюція виникнення та світова практика обліку нематеріальних активів

У процесі фінансово-господарської діяльності організації використовують не тільки цінності, що мають натурально-речову форму, а й нематеріальні активи, які не мають такої ознаки, як речовина субстанція. Тому в міру розвитку економіки, впровадження нових технологій і випуску наукомісткої продукції нематеріальні активи стають однією з найбільш важливих складових частин активів організації і є основним ресурсом в конкурентній боротьбі.