

РОЗДІЛ V
**ПРОЦЕСИ СТАНОВЛЕННЯ, РОЗВИТКУ ТА ФОРМУВАННЯ
ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМНИЦТВА**

5.1 Внутрішній контроль порядку формування зареєстрованого (пайового) капіталу

На всіх етапах становлення та розвитку незалежної України система національного фінансового контролю (незалежного, державного і громадського) та внутрішнього у тому числі, знаходиться у стані перманентних змін та постійного удосконалення.

Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об’єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об’єктів до бажаного¹.

Джерелами формування активів підприємства є власні засоби (власний капітал) та позичені кошти (позичений капітал).

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал – це різниця між активами і зобов’язаннями підприємства².

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи: вкладений капітал – це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов’язань підприємства в акції або частки (паї); накопичений капітал – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства. Вкладений капітал включає такі елементи: зареєстрований капітал (статутний капітал, пайовий капітал); додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

Зареєстрований капітал – це юридично оформлена, офіційно об’явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють:

- статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;
- пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності (суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені

¹Внутрішній 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

²Національне 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: 23.03.2021)

установчими документами).

Одним із етапів внутрішнього контролю є перевірка порядку визначення та правильності відображення в обліку і звітності механізму формування величини зареєстрованого (пайового) капіталу, який впливає на розмір і структуру власного капіталу суб'єктів господарювання.

Дане дослідження є продовженням авторських розробок, розпочатих у роботах ^{1,2,3}.

Сума власного капіталу відображається у I розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) та включає у себе складові, що згруповано у таблиці 1.

Таблиця 1 – Складові власного капіталу, які відображається у I розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Складова власного капіталу	Рядок Балансу (Звіту про фінансовий стан)
<i>Зареєстрований (пайовий) капітал</i>	<i>Рядок 1400</i>
Капітал у дооцінках	Рядок 1405
Додатковий капітал	Рядок 1410
Резервний капітал	Рядок 1415
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Рядок 1420
Неоплачений капітал	Рядок 1425
Вилучений капітал	Рядок 1430

Джерело: побудовано авторами

Перед початком проведення перевірки правильності формування величини власного капіталу щодо розміру зареєстрованого (пайового) 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 зареєстрованого (пайового) капіталу слід здійснювати за допомогою тесту, наведеного у таблиці 2.

Оцінка відповідей на питання даного тесту надасть можливість внутрішньому контролеру з'ясувати обсяги роботи, спланувати порядок проведення контролю порядку формування власного капіталу щодо зареєстрованого (пайового) капіталу, визначити слабкі сторони, призначити відповідальних та у цілому оцінити стан обліку на підприємстві.

¹Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль операцій із формування величини додаткового та резервного капіталу. *Latest Technologies of Neo-industrial Transformations: Financial, Legal and Sociological Aspects*. Gutsalenko L., Liashenko V., Sukach O. and others: Collective monograph [Ed. By Doctor of Economics Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.]. Austria, 2020. P. 275-286

²Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль капіталу у дооцінках. *Emergence of public development: financial and legal aspects: /Yu. Pasichnyk and etc.*: [Ed. By Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.] :Collective monograph. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. P. 520-529.

³Фоміна 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., 28 лист. 2018 р., Ірпінь. С. 114-117.

Таблиця 2 – Тест системи внутрішнього контролю операцій з формування величини власного капіталу у частині зареєстрованого (пайового) капіталу

№ з/п	Питання, які характеризують стан обліку та контролю операцій з формування величини власного капіталу у частині зареєстрованого (пайового) капіталу	Відповідь	
		Так	Ні
1	Складові власного капіталу, які є у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства:		
1.1	зареєстрований (пайовий) капітал		
1.2	внески до незареєстрованого статного капіталу		
1.3	капітал у дооцінках		
1.4	додатковий капітал		
1.5	резервний капітал		
1.6	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		
1.7	неоплачений капітал		
1.8	вилучений капітал		
2	Структура зареєстрованого (пайового) капіталу:		
2.1	статутний капітал		
2.2	пайовий капітал		
2.3	інший зареєстрований капітал		
2.4	внески до незареєстрованого статутного капіталу		
3	Установчі документи є у наявності		
4	Установчі документи відповідають законодавчо визначеним вимогам		
5	Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу		
6	Пайовий капітал на підприємстві поділяється на пайовий і неподільний фонди		
7	Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків і майна кооперативу (за винятком землі)		
8	На підприємстві ведеться Книга паїв		
9	Формування пайового капіталу відбувається у грошовій формі		
10	Формування пайового капіталу відбувається у формі, відмінній від грошової		

Джерело: побудовано авторами

Під час внутрішнього контролю порядку формування величини зареєстрованого (пайового) перевірячі підлягає інформація, відображена на таких субрахунках бухгалтерського обліку:

- 401 «Статутний капітал» (відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств). За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо);

- 402 «Пайовий капітал» (відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного

сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами). Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу;

- 403 «Інший зареєстрований капітал» (відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах);

- 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» (відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески)¹.

Суб'єкти господарювання починають свою господарську діяльність при первинному накопиченні капіталу, так як він є необхідною умовою для фінансування господарської діяльності. Стартовий капітал потрібен для безпосереднього формування активів нового підприємства і створення можливостей для початку його господарської діяльності. На відміну від інших джерел власного капіталу, статутний капітал є відносно стабільною величиною, що забезпечує підприємству юридичну можливість існування і є гарантією захищеності прав власників підприємства.

Статутний капітал створюється товариствами з обмеженою відповідальністю, повними товариствами, товариствами з додатковою відповідальністю, командитними товариствами та іншими комерційними підприємствами. В обов'язковому порядку створюється він і акціонерним товариством. Причому лише в товариствах даного виду статутний капітал розподілений на певну кількість акцій².

При внутрішньому контролі статутного капіталу необхідно здійснити перевірку:

- наявності та відповідності законодавчим вимогам установчих документів;

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: 23.03.2021)

²Белоусов М.О. Внутрішній контроль статутного капіталу: організаційно-методичний підхід URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/43190/39977>(дата звернення: 03.03.2021)

- своєчасності оплати мінімальної суми статутного капіталу у разі реєстрації;
- дотримання законодавчо закріплених вимог щодо формування та реєстрації величини статутного капіталу (складання протоколу зборів засновників, установчих документів та проведення державної реєстрації);
- наявності у договорі про створення ПАТ і ПрАТ визначеної форми оплати акцій, а щодо додаткових акцій – умови їх розміщення;
- величини статутного капіталу, зареєстрованого в установчих документах товариства, на предмет відповідності її законодавчо встановленим вимогам (для кожного виду господарського товариства визначена мінімальна величина статутного капіталу);
- відповідності законодавчо закріпленим вимогам складу та структури статутного капіталу підприємства (акції, частки);
- правильності оцінки внесків до статутного капіталу, якщо з'ясовано, що внески були здійсненні у формі, відмінній від грошової (внески оборотними чи необоротними активами, нематеріальними активами тощо);
- наявності та належності заповнення первинних документів, які супроводжують передачу до статутного капіталу активів, відмінних від грошових (накладні, акт приймання-передачі, акти оцінки майна тощо);
- дотримання термінів погашення зобов'язань за внесками до статутного капіталу та встановлення осіб (юридичних та фізичних), які прострочили дані терміни;
- порядку застосування санкцій за порушення строків погашення внесків до статутного капіталу (розмір таких санкцій повинен бути передбачений в установчих документах);
- правильності реєстрації та відображення в установчих документах змін до статутного капіталу, якщо було встановлено факти змін протягом періоду, що підлягає перевірки, а також обґрунтованості та доцільності таких змін;
- дотримання вимог законодавства в частині внесення змін до статутного капіталу, зокрема: при зменшенні статутного капіталу обов'язковим є повідомлення про це кредиторів, при збільшенні статутного капіталу – обов'язковим є погашення попередньо сформованого статутного капіталу;
- дотримання вимог щодо режиму іноземного інвестування, якщо встановлено, що підприємство має в статутному капіталі іноземні інвестиції;
- порядку дотримання вимог законодавства щодо випуску акцій. На даному етапі встановлюється вид акцій (документарні, бездокументарні, іменні, на пред'явника, прості, привілейовані (конвертовані, відкличні)), оскільки це впливає на порядок їх відображення в обліку, їх номінальна вартість. За наявності на підприємстві привілейованих акцій, необхідно впевнитись в тому, що вони становлять не більше 10% статутного капіталу підприємства;
- порядку відображення операцій, пов'язаних з формування статутного

капіталу в регістрах аналітичного і синтетичного обліку;

- правильності оподаткування коштів та майна, переданого засновниками до статутного капіталу;
- величини статутного капіталу на предмет того, що він не є більшим за величину чистих активів підприємства;
- порядку відображення операцій з формування статутного фонду на рахунках бухгалтерського обліку¹.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) передбачено додатковий рядок 1401 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу», в якому наводиться інформація про внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення та до реєстрації відповідних змін до установчих документів. У даному випадку внутрішній контролер повинен пам'ятати, що на субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» акумулюються кошти, які надходять від засновників до реєстрації змін в установчих документах. Також, на даному етапі внутрішньому контролеру необхідно звернути увагу на правильність списання сум за субрахунком 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» на рахунок 401 «Статутний капітал». Джерелами інформації на даному етапі слугують: установчі документи, первинні документи, регістри аналітичного обліку у розрізі засновників, регістри синтетичного обліку, фінансова звітність. Особливу увагу внутрішній контролер повинен звернути на те, щоб не було випадків внесення змін до статутного капіталу без погашення зареєстрованого.

Під час внутрішнього контролю пайового капіталу внутрішній контролер повинен враховувати те, що пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства на субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу. Відповідно до статті 100 Господарського кодексу України майно виробничого кооперативу відповідно до його статуту поділяється на пайовий і неподільний фонди. Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків і майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Порядок формування і розміри неподільного фонду встановлюються статутом².

У разі виходу з кооперативу фізична або юридична особа має право на

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. Одеса, 2007. Додаток Р3

²Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-1VURL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/paran761#n761> (дата звернення: 03.03.2021)

отримання майнового паю натурою, грошима або, за бажанням, цінними паперами, відповідно до їх вартості на момент виходу. Термін та інші умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу.

Під час перевірки правильності формування інформації на субрахунку 402 «Пайовий капітал» використовують такі джерела інформації:

- книги обліку паїв, на підставі яких встановлюється розмір вступних та пайових внесків членів кооперативів, а також перерахунок розміру пайового внеску за результатами його діяльності;

- установчі документи кооперативу, що дає змогу визначити вид членства – просте чи асоційоване. Це необхідно для того, щоб з'ясувати порядок участі конкретного члена в управлінні кооперативом та порядок виплати йому майнового внеску та частини прибутку у разі його ліквідації;

- первинні документи (виписки банку, прибуткові касові документи, акти приймання-передачі цінностей, акти оцінки майна тощо) для виявлення джерел формування пайового капіталу. Також на підставі первинних документів та інших реєстрів обліку слід провести перевірку правильності розподілу прибутку між членами кооперативу (щорічно, при розподілу прибутку, за рішенням зборів пайовиків нараховуються дивіденди, які за згодою власників можуть бути зараховані на поповнення паю);

- реєстри аналітичного обліку у розрізі членів кооперативу;

- реєстри синтетичного обліку на предмет правильності відображення операцій на субрахунках бухгалтерського обліку (практика показує, що доцільно до субрахунку 402 «Пайовий капітал» відкривати субрахунки 4021 «Неподільний фонд» – для обліку вступних внесків та 4022 «Пайовий фонд» – для обліку паїв).

Під час внутрішнього контролю правильності формування іншого зареєстрованого капіталу, який формується на субрахунку бухгалтерського обліку 403 «Інший зареєстрований капітал» необхідно вивчити установчі документи на предмет законодавчої дозволеності участі приватних підприємств у статутному капіталі підприємства, що підлягає перевірці. Також перевірці підлягають первинні документи, які засвідчують факт внесення внесків до статутного капіталу, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, а також слід оцінити податкові наслідки таких операцій.

Заключним етапом внутрішнього контролю зареєстрованого пайового капіталу є перевірка правильності відображення його величини у рядку 1400 «Зареєстрований (пайовий) капітал» Балансу (Звіту про фінансовий стан), у стовпчику 3 «Зареєстрований (пайовий) капітал» Звіту про власний капітал та співставності показників даних фінансових звітів.

Однією з основних проблем організації внутрішнього контролю операцій з формування величини зареєстрованого (пайового) капіталу є відсутність затверджених рекомендацій з формування підготовчої, робочої та підсумкової документації за результатами проведених контрольних процедур.

Результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох основних блоків документів:

- робочі документи служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера);
- підсумкова документація за результатами контрольно-перевірочних заходів.

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 висновки.

Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки, ПІБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо). До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів; інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності¹.

У таблицях 3-7 представлено робочі документи внутрішнього контролера, які пропонується використовувати під час перевірки операцій з власним капіталом у частині формування величини зареєстрованого (пайового) капіталу.

Таблиця 3 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури власного капіталу

Об'єкт внутрішнього контролю	Код рядка	Наявність «так» – «+» / «ні» – «-»	Сума, грн.	Питома вага окремого об'єкту (%)
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400			
Капітал у дооцінках	1405			
Додатковий капітал	1410			
Резервний капітал	1415			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420			
Неоплачений капітал	1425			
Вилучений капітал	1435			
Разом за період	1495			100

Джерело: побудовано авторами

¹Пугаченко О., Фоміна Т. 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. випуск 3. С. 71

Таблиця 4 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури зареєстрованого (пайового) капіталу

Об'єкт	Номер субрахунку	Сума, грн.	Питома вага окремого об'єкту (%)
Статутний капітал	401		
Пайовий капітал	402		
Інший зареєстрований капітал	403		
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	404		
Разом за період	-		100

Джерело: побудовано авторами

Таблиця 5 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки співставності даних про статутний капітал у різних джерелах інформації

Сальдо за субрахунком 401 «Статутний капітал» за даними обліку, грн.	Джерело інформації	Розмір статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства, грн.	Джерело інформації	Фінансова звітність		Джерело інформації
				Код рядку	Сума, тис.грн.	
...	Оборотно-сальдова відомість	...	Статут підприємства	...		Баланс (Звіт про фінансовий стан)
...	Журнал 7		Протоколи зборів засновників			Звіт про власний капітал
...	Головна книга					Примітки до фінансової звітності

Джерело: побудовано авторами

Таблиця 6 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки повноти та своєчасності сплати пайових внесків

ПІБ / назва	Форма пайового внеску	Сума, грн.	Дата внесення	Підтверджуючий документ	Найвність та сума за боргованості за внесками	Гранична дата сплати
Пайовики – фізичні особи						
					«так» / «ні» (грн.)	
Пайовики – юридичні особи						
					«так» / «ні» (грн.)	
Разом за всіма учасниками						
					грн.	

Джерело: побудовано авторами

Запропоновані форми робочих документів внутрішнього контролю операцій з формування величини зареєстрованого (пайового) капіталу є баченням авторів з удосконалення існуючих методик внутрішнього

контролю.

Таблиця 7 – Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності визначення форми та суми пайових внесків

Грошова форма, грн.	Пайовики – фізичні особи					Пайовики – юридичні особи					
	Натуральна форма			Цінні папери		Грошова форма, грн.	Натуральна форма			Цінні папери	
	ТМЦ	Кількість	Сума, грн.	Вид	Сума, грн.		ТМЦ	Кількість	Сума, грн.	Вид	Сума, грн.

Джерело: побудовано авторами

Розвиток національної економіки неможливий без потужних первинних осередків – суб'єктів господарювання різних форм власності, видів діяльності, організаційно-правових форм, розмірів та статусу тощо. Саме тому організація дієвої системи внутрішнього контролю підприємства є запорукою його ефективної діяльності та сталого розвитку. Представлені у даному дослідженні методика та порядок документального оформлення результатів внутрішнього контролю операцій з формування величини зареєстрованого (пайового) капіталу певною мірою заповнюють існуючі прогалини у теорії та практиці контролю.

5.2 Формування облікової політики необоротних активів в системі управління підприємством

Важливим в системі управління підприємств є формування облікової політики з урахуванням нормативно-методичних вимог та реалій їх господарської діяльності.

Облікова політика, як елемент організації бухгалтерського обліку, втілюється у визначенні методологічної складової бухгалтерської системи підприємства. З прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства»¹ в Україні було прийнято низку нормативно правових актів, що визначають особливості формування облікової політики господарюючих суб'єктів, та означено їх можливості виокремлювати внутрішніми регламентами підходи (в межах діючого законодавства) щодо облікового відображення господарських операцій, які забезпечуватимуть достовірність інформації про наявне майно та результати діяльності у фінансовій звітності. Діюче законодавство визначає основні вимоги до розпорядчого документа щодо облікової політики підприємства та перелік його структурних елементів.

¹Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. Відомості Верховної Ради України.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 16.03.2021)