

досвідом альтернативні методи вирішення корпоративних конфліктів через посередників – медіаторів та третейські суди, що дасть змогу істотно розвантажити роботу державної судової системи України. З метою втілення в державне функціонування такої практики потрібна готовність законодавця прийняти закон про третейські суди в новій редакції, поетапна розбудова системи медіації та третейських судів, а також окрема професійна підготовка та кваліфікаційний відбір суддів і медіаторів, що стане запорукою запобігання незаконним рішенням у справах. Отже, світовий досвід досудового врегулювання спору шляхом медіації свідчить, що медіація дає позитивний результат як для самих учасників конфлікту, так і для загальної справи збереження довготермінових господарських зв'язків між суб'єктами підприємницької діяльності.

Література

1. **Вінник О.М.** Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах : дис... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.04 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2004. – 360 с.
2. **Ложкін Г.В.** Психологія конфлікту: теорія і сучасна практика / Г.В. Ложкін, Н.І. Пов'якель. – К. : Вид. дім "Професіонал". – 2007. – 407 с.
3. **Цюрупа М.В.** Основи конфліктології та теорії переговорів : навч. посібн. – К. : Вид-во "Кондор". – 2004. – 169 с.
4. **Шустік О.Ю.** Корпоративні конфлікти: удосконалення процедури вирішення // Газета "Юридичний Вісник України". – 2007. – № 1.
5. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.blog.liga.net/user/berezhnaya/article/2073.aspx>.
6. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.innovations.com.ua/uk/interview/6/39>
7. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=2664>.
8. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_2/Berezynko_209.htm.

УДК 657.411

Аспір. Н.М. Воськало¹ – НУ "Львівська політехніка"

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Розглянуто види операцій з власним капіталом, їхнє документування та відображення в бухгалтерському обліку. Встановлено, що на операції, для яких немає стандартизованих бланків типових форм первинних документів, оформляється бухгалтерська довідка, використання якої, на законодавчому рівні, передбачено лише для виправлення помилок у облікових реєстрах, які неповною мірою висвітлюють їх суть та методику розрахунку відображених у них сум. Для усунення таких невідповідностей у проаналізовано найбільш типові операції, що трапляються на підприємствах різних форм власності та розроблено форми документів, за допомогою яких вони можуть оформлятися для більш повного відображення їх суті. Водночас документування, як важливий методологічний прийом бухгалтерського обліку, потребує подальшого дослідження щодо так званих нетипових операцій в бухгалтерському обліку.

Post-graduate N.M. Voskalo – NU "L'vivs'ka Politekhnik"

Operations documenting from property asset accounting

The types of operations with a property asset, their documenting and reflections, in a record-keeping are examined. It is set that on operations which the standardized forms of

¹ Наук. керівник: доц. М.В. Корякін, канд. екон. наук – Львівська КА

typiforms of primary documents are not for, a book-keeping certificate, the use of which, at legislative level, is foreseen only for the correction of errors in registration registers, which light up their essence and method of calculation of the sums represented for them an incomplete measure, is designed. For the removal of such disparities in the most typical operations, which happen on the enterprises of different patterns of ownership and the forms of documents by which they can be designed for more complete reflection of their essence are developed, are analysed. At the same time documenting, as a methodological reception of record-keeping is important, needs subsequent research in relation to the so-called offtype operations in a record-keeping.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Операції з обліку власного капіталу не так часто трапляються на підприємстві, як операції за розрахунками з покупцями та замовниками, постачальниками, підзвітними особами, з оплати праці, за податками і платежами тощо. Тому документуванню цих операцій приділено менше уваги. Формування та використання власного капіталу відбувається на кожному підприємстві: під час заснування підприємства – у вигляді формування статутного капіталу; у подальшій діяльності – для визначення фінансового результату, розподілу прибутку, формуванні резервного та додаткового капіталу тощо. Більшість операцій з обліку власного капіталу не мають розроблених та затверджених форм первинної документації, обмежуючись використанням бухгалтерських довідок, які складаються в довільній формі і частково відображають сутність господарської операції з обліку власного капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення цієї проблеми. Питання документування господарських операцій загалом розкрито в працях В.В. Сопка, Г. Кіма, Т.А. Бутинець, О.І. Пилипенка, І.Р. Поліщук та інших, які розкривають суть документування як методичного прийому бухгалтерського обліку, розглядають первинні документи для обліку різних господарських операцій. Однак первинний облік операцій з власним капіталом досліджено недостатньою мірою.

Основною метою дослідження є: на основі вивчення та аналізу літературних джерел та практичного ведення бухгалтерського обліку на підприємствах розглянути існуючі форми первинних документів для обліку операцій з власним капіталом та розробити форми первинних документів для операцій з власним капіталом, для обліку яких використовують універсальну форму первинного документу – бухгалтерську довідку.

Основний матеріал дослідження з повним обґрунтуванням наукових результатів. Бухгалтерський облік на підприємствах здійснюють відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідно до цього Закону, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [1].

Для обліку змін у власному капіталі, пов'язаних з рухом основних засобів, матеріалів, грошових коштів, використовують первинні документи, затверджені для відповідного виду активів. Загальні вимоги до первинних документів, облікових реєстрів та бухгалтерської звітності встановлює Поло-

ження про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, враховуючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх виконання [2].

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Так, для обліку операцій з основними засобами застосовують документи, передбачені наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку", для обліку операцій з нематеріальними активами розроблено типові форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [3], аналогічно, для обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами, сировиною і матеріалами розроблено типові форми первинних документів [5, 6].

Первинні документи для обліку операцій з власним капіталом, відповідно до змін, які спричиняють господарські операції у складі активів та пасивів підприємства можна розділити на групи (рис. 1).

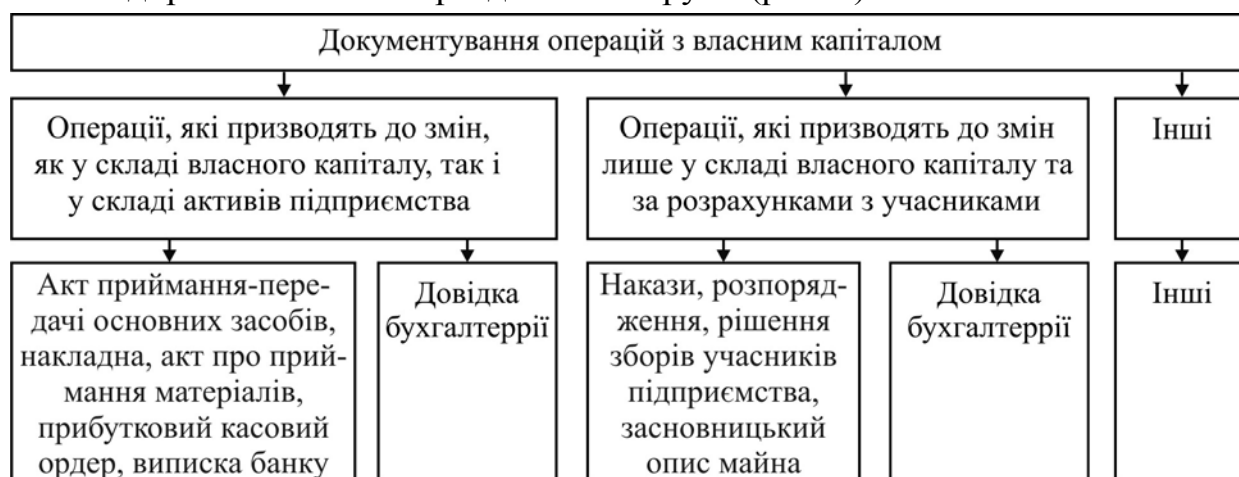


Рис. 1. Документування операцій з власним капіталом

Розглянемо детальніше зміни, які відбуваються в складових власного капіталу та їх документування згідно з чинним законодавством (табл. 1). Суть господарських операцій із складовими власного капіталу визначено на підставі П(С) БО5 та Інструкції до Плану рахунків.

Табл. 1. Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом

Господарська операція	Документ	Вплив операції на складову власного капіталу
1	2	3
Зміна облікової політики	Бухгалтерська довідка	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Виправлення помилок	Бухгалтерська довідка	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Переоцінка основних засобів, незавершеного будівництва та нематеріальних активів	Бухгалтерська довідка	Збільшує або зменшує інший додатковий капітал

1	2	3
Вибуття раніше дооцінених об'єктів необігових активів	Акт приймання-передачі основних засобів, бухгалтерська довідка	Зменшення додаткового капіталу та збільшення нерозподіленого прибутку
Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	Рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Збільшує статутний капітал та зменшує інший додатковий капітал
Визначення фінансового результату за звітний період	Бухгалтерська довідка	Одержання прибутку або збитку
Розподіл прибутку: виплати власникам (дивіденди)	Рішення зборів учасників	Зменшення нерозподіленого прибутку
відрахування до резервного капіталу		Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення резервного капіталу
спрямування прибутку до статутного капіталу	Рішення зборів учасників, нова редакція статуту	Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення статутного капіталу
Реєстрація статутного капіталу	Статут	Збільшення статутного (пайового) капіталу та неоплаченого капіталу
Продаж акцій за ціною, вищою, ніж номінальна	Договір засновників	Збільшення неоплаченого капіталу та додатково вкладеного капіталу
Викуп акцій (часток)	Рішення засновників, видатковий касовий ордер, виписка банку	Збільшення вилученого капіталу
Перепродаж викуплених акцій (часток)	Акт приймання-передачі основних засобів, накладна, акт про приймання матеріалів, прибутковий касовий ордер, виписка банку, бухгалтерська довідка	Зменшення вилученого капіталу, збільшення (зменшення) додатково вкладеного капіталу, зменшення прибутку
Анулювання викуплених акцій (часток)	Рішення засновників, бухгалтерська довідка	Зменшення статутного капіталу, вилученого капіталу, додатково вкладеного капіталу та нерозподіленого прибутку
Погашення заборгованості з капіталу:		
грошовими коштами	Виписка банку	Зменшення неоплаченого капіталу
основними засобами	Акт приймання-передачі основних засобів	
нематеріальними активами	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	

1	2	3
виробничими запасами	Акт про приймання матеріалів, накладна	
Перевищення фактичного внеску учасниками до статутного капіталу над його заборгованістю	Бухгалтерська довідка	Збільшення емісійного доходу або іншого вкладеного капіталу
Розрахунок з учасником у господарському товаристві у разі його виходу	Рішення засновників, бухгалтерська довідка	Збільшення вилученого капіталу, зменшення прибутку, зменшення резервного капіталу (за певних умов)
Зменшення номінальної вартості акцій	Рішення засновників, нова редакція статуту	Зменшення статутного капіталу, збільшення додатково вкладеного капіталу (за певних умов)
Списання невідшкодованих збитків за рахунок:	Рішення засновників	Зменшення збитків та зменшення пайового капіталу
пайового капіталу		
іншого вкладеного капіталу		іншого вкладеного капіталу
резервного капіталу		резервного капіталу
Безкоштовно отримані активи	Акт приймання-передачі основних засобів	Збільшення іншого додаткового капіталу
Визнання доходу від безоплатно одержаного необігового активу	Розрахунок амортизації, бухгалтерська довідка	Зменшення іншого додаткового капіталу

Розглянемо документування наведених вище господарських операцій детальніше.

Дані табл. 1 свідчать, що для багатьох операцій з обліку власного капіталу немає розробленого стандартизованого первинного документа. З метою дотримання вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до якого: "підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій" та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, відповідно до якого: "господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування", – виникає потреба для обліку цих операцій застосовувати універсальний документ – бухгалтерську довідку. Однак застосування цього документа передбачено лише наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку" для виправлення помилок минулих років та помилок в облікових реєстрах за звітний рік, виявлених після записів підсумків облікових реєстрів у Головну книгу, способом сторно. Відповідно до цього документа в бухгалтерській довідці наводять зміст помилки, суму та кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка [12]. Тобто застосування цього документа для підтвердження будь-якої іншої операції чинними нормативними актами не передбачено.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів, а також виправлення помилок, допущених під час складання фінансових звітів у попередніх роках, здійснюють шляхом коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року [9]. Величину цих коригувань розраховує бухгалтер, оформляючи при цьому бухгалтерську довідку. Ми пропонуємо застосовувати таку табличну форму документу для виправлення помилок та зміни облікової політики, в якому передбачено можливі результати виправлень – у разі зменшення прибутку передбачено кореспонденцію рахунків по дебету 44 рахунку, а в разі збільшення прибутку – по кредиту 44 рахунку (табл. 2).

Табл. 2. Форма для реєстрації виправлення помилок та змін облікової політики

Суть допущеної помилки чи впливу зміни облікової політики	Вплив на величину нерозподіленого прибутку					
	Зменшення прибутку в дебет 44 з кредиту рахунків			Збільшення прибутку з кредиту 44 в дебет рахунків		

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, об'єкт незавершеного будівництва, нематеріальні активи (щодо яких існує активний ринок), якщо залишкова вартість таких об'єктів істотно відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості таких об'єктів відображається у складі додаткового капіталу, а уцінки – у складі витрат [10, 11]. Під час переоцінки цих об'єктів потрібно враховувати дані про попередні дооцінки та уцінки. Сума уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, списується на зменшення суми іншого додаткового капіталу у розмірі, що не перевищує величину попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного періоду. Сума дооцінки об'єкта, що раніше був уцінений, відображається в розмірі уцінки як інший дохід звичайної діяльності, а на суму дооцінки, що залишилася – збільшується додатковий капітал. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів записують до інвентарної картки обліку основних засобів, але при цьому не показуючи розрахунку цієї суми. Ми пропонуємо внести додатковий розділ до інвентарної картки, в якому передбачити виконання розрахунку переоцінки основних засобів з врахуванням даних про їх попередні дооцінки та уцінки. Табличну форму цього розділу подано на табл. 3.

Табл. 3. Розділ про переоцінку основних засобів у інвентарній картці

Дата переоцінки	Необоротні активи, грн.			Справедлива вартість, грн.	Індекс переоцінки (гр. 5/гр. 4)	Дані попередніх переоцінок, грн.		Результати переоцінки, грн.							
								дооцінка			уцінка				
	Первісна вартість	Знос	Залишкова вартість					дооцінка	уцінка	первісної вартості		зносу		первісної вартості	
						(в дебет 10 з кредиту)	(з кредиту 13 в дебет)			(з кредиту 10 в дебет)	(в дебет 13 з кредиту)	(з кредиту 13 в дебет)			
	423	746	423			975	423	10	975						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	

У цьому розділі систематизована вся інформація, потрібна для здійснення переоцінки основних засобів, враховуючи дані про минулі переоцінки, допустиму кореспонденцію рахунків залежно від виду переоцінки, показано розрахунок суми, на яку переоцінюється об'єкт.

Статутний капітал акціонерного товариства складається з простих і привілейованих акцій і його збільшення може відбуватись через збільшення акцій існуючої номінальної вартості або шляхом збільшення вартості акцій. Таке збільшення статутного капіталу може відбуватись за рахунок індексації основних засобів. Для збільшення статутного капіталу потрібне відповідне рішення зборів учасників та реєстрація змін до статуту в установленому порядку.

Підприємство має право викупити в акціонера оплачені ним акції або частку в статутному капіталі господарського товариства, для подальшого їх перепродажу, анулювання. Однак така операція здійснюється за погодженням на зборах засновників. Якщо акції викупувають за готівкові кошти, то первинним документом буде видатковий касовий ордер, якщо за безготівковим розрахунком – виписка банку.

Документальне оформлення перепродажу акцій чи часток буде залежати від виду активу, який надається в оплату, та проводиться аналогічно погашенню заборгованості з капіталу. Якщо вартість перепродажу акцій (часток) є більша, ніж фактична собівартість їх викупу, то виникне емісійний дохід (для перепродажу часток – збільшиться інший вкладений капітал), якщо менша, то зменшиться додатковий капітал, а у разі його недостатності – нерозподілений прибуток.

Анулювання викуплених акцій (часток) призводить до зменшення статутного капіталу, здійснюється на підставі рішення засновників. Під час анулювання акцій (часток) складові власного капіталу змінюються залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) та їх номінальною вартістю. Частково така різниця погашається за рахунок додатково вкладеного капіталу. Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує їх номінальну вартість понад наявного залишку на рахунку додатково вкладеного капіталу (кредитове сальдо по рахунках 421, 422), то вона погашається за рахунок нерозподіленого прибутку.

Як під час анулювання акцій (часток), так і під час їх перепродажу оформляють бухгалтерську довідку. Ми пропонуємо для обліку цих операцій застосовувати таку табличну форму документа про розрахунок результату від перепродажу акцій (часток) або їх анулювання (табл. 4).

У цьому документі, на відміну від бухгалтерської довідки, систематизовано інформацію про кількість акцій, їх номінальну та реальну вартість, можливу кореспонденцію рахунків внаслідок перепродажу чи анулювання акцій. Також потрібно вказати номер протоколу зборів засновників в якому прийнято рішення про здійснення таких операцій з акціями.

У разі виходу учасника з господарського товариства, крім частки в статутному капіталі, йому належить частина майна підприємства, пропорційна його внеску до статутного капіталу. Рішення про вихід учасника з това-

риства приймається на загальних зборах та закріплюється протоколом, однак розрахунок частки належного йому майна оформлюється бухгалтерською довідкою. Пропонуємо для обліку цієї операції застосовувати таку табличну форму документа (табл. 5).

Табл. 4. Форма для розрахунку результату від перепродажу акцій (часток) або їх анулювання

Кількість акцій	Номинальна вартість	Собівартість викуплених акцій	Сума одержана від реалізації акцій (часток)	Результат перепродажу					
				Вартість перепродажу більша ніж фак- тична собівар- тість (гр.4>гр.3)		Результат анулювання			
						Вартість перепродажу менша ніж фак- тична собівартість (собівартість викуп- лених та анульованих акцій більша за їх номинальну вартість) (гр.3>гр.4) (гр.3>гр.2)			
				Кредит 421	Кредит 422	Дебет 421	Дебет 422	Дебет 443	Дебет 40
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Табл. 5. Форма розрахунку частки власного капіталу у разі виходу учасника з товариства

Учасник товариства	Частка учасника у власному капіталі, %	Статутний капітал, грн.	Інші складові власного капіталу, грн.					Частка, на яку зменшується статутний капітал (гр.3 · гр.2) (Дт 40 Кт 672)	Частка учасника у іншому майні підприємства, грн. (гр.8 · гр.2)		
			Додатковий капітал,	Резервний капітал,	Нерозподілений прибуток минулих років,	Прибуток поточного року,	Разом		Дт 441 Кт 672	Дт. 43 Кт 672	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

У запропонованому документі, для полегшення розрахунку належного майна учаснику, зі складу власного капіталу виділеного окремо статутний капітал, з якого забирається частка учасника, та інший власний капітал, частка в якому належить учаснику та виплачується за рахунок нерозподіленого прибутку (за його наявності) або за рахунок резервного капіталу.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій призводить до компенсації такої різниці акціонерам або до збільшення додатково вкладеного капіталу. Засновники підприємства можуть прийняти рішення про покриття невідшкодованих збитків за рахунок пайового капіталу, додаткового чи резервного капіталу. Така операція оформляється рішенням засновників. На суму безкоштовно отриманих необігових активів підприємство збільшує інший додатковий капітал. У процесі їх експлуатації нараховується знос, на величину якого визнається дохід від безоплатно одержаних активів та відповідно зменшується додатковий капітал. Ця операція оформляється бухгалтерською довідкою.

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

Висновки та перспективи подальшого дослідження. Господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку тільки за наявності первинного документа. На операції, для яких немає стандартизованих бланків типових форм первинних документів, оформляється бухгалтерська довідка, використання якої, на законодавчому рівні, передбачено лише для виправлення помилок в облікових реєстрах. Інформація, яка наводиться в бухгалтерській довідці для інших операцій, неповною мірою висвітлює їх суть та методику розрахунку відображених в них сум. З метою усунення таких невідповідностей у нашому дослідженні розглянуто найбільш типові операції, що трапляються на підприємствах різних форм власності і пропонуються форми документів, якими би вони могли оформлятися для більш повного відображення їх суті. Водночас документування, як важливий методологічний прийом бухгалтерського обліку, потребує подальшого дослідження щодо так званих нетипових операцій в бухгалтерському обліку.

Література

1. **Про бухгалтерський облік** та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XIV.
2. **Про затвердження Положення** про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р., № 88.
3. **Про затвердження типових форм** первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р., № 352.
4. **Про затвердження типових форм** первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р., № 732.
5. **Про затвердження типових форм** первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів: Наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р., № 145.
6. **Про затвердження типових форм** первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996, 1996 р., № 193.
7. **Про затвердження Положення** про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 р., № 637.
8. **Вимоги до оформлювання документів** ДСТУ 4163-2003: Національний стандарт України, Держком. України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 01.09.2003.
9. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах": наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р., № 137.
10. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р., № 92.
11. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р., № 242.
12. **Про затвердження** Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р., № 356.