

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ
І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО**



**ФІНАНСИ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА ОПОДАТКУВАННЯ:
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

**Кривий Ріг
2021**

УДК 657.6

Рекомендовано до друку Вченою радою Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (протокол № 15 від 24.06.2021 р.).

Автори:

Шендригоренко М.Т., Неізнана О.В., Шевченко Л.Я., Коверза В.С.,
Ємельянова О.А., Янковський В.А., Медун А.О.

Рецензенти:

О.М. Брадул – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування ДВНЗ «Криворізький національний університет».

Н.С. Іванова – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри маркетингу, менеджменту та публічного адміністрування Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського.

Я.В. Олійник – доктор економічних наук, доцент, директор Інституту післядипломної освіти ДННУ «Академія фінансового управління».

Фінанси, облік, контроль та оподаткування: актуальні проблеми та перспективи розвитку: монографія [Електронний ресурс] / М.Т. Шендригоренко, О.В. Неізнана, Л.Я. Шевченко, В.С. Коверза, О.А. Ємельянова, В.А. Янковський, А.О. Медун. Кривий Ріг: Вид. ДонНУЕТ, 2021. 99 с.

ISBN 978-966-385-370-3

У монографії представлено всебічне дослідження сучасного стану та перспектив розвитку фінансової системи, обліку, аналізу, контролю і оподаткування в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів. Результати досліджень з питань теорії, методики та практики обліку, контролю, аналізу, оподаткування та фінансового менеджменту підприємств мають вагомий практичний цінність.

Призначено для науковців, викладачів, аспірантів, здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей закладів вищої освіти, фахівців-практиків, представників органів державної влади.

ISBN 978-966-385-370-3

© Шендригоренко М.Т., Неізнана О.В.,
Шевченко Л.Я., Коверза В.С.,
Ємельянова О.А., Янковський В.А.,
Медун А.О., 2021

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1.

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ, БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПУБЛІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	4
--	----------

<i>Шендригоренко М.Т. Оперативний облік виробничого процесу: значення та напрями удосконалення</i>	4
--	----------

<i>Шендригоренко М.Т., Нєїзвєстна О.В., Медун А.О. Сутність фінансової кризи та напрями її подолання в світі та в Україні</i>	23
---	-----------

РОЗДІЛ 2.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	39
---	-----------

<i>Шевченко Л.Я., Ємельянова О.А. Облік та аналіз власного капіталу, шляхи удосконалення</i>	39
--	-----------

РОЗДІЛ 3.

СУЧАСНІ ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ В ОБЛІКУ, АУДИТІ ТА ОПОДАТКУВАННІ	61
---	-----------

<i>Коверза В.С. Напрями удосконалення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні</i>	61
---	-----------

РОЗДІЛ 4.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЗАХИСТ ІНФОРМАЦІЇ	82
---	-----------

<i>Янковський В.А. Механізм обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств: сутнісна складова та особливості впровадження</i>	82
---	-----------

РОЗДІЛ 2. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Л.Я. ШЕВЧЕНКО

кандидат економічних наук, доцент, Донецький національний університет
економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

О.А. ЄМЕЛЬЯНОВА

асистент, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені
Михайла Туган-Барановського

Дуже довгий час в Україні існувала лише єдина форма власності - це державна. Всі підприємства вели господарську діяльність на основі планів, які складалися ними самостійно або доводились органами державного управління. Причому, ці плани затверджувалися органами державної влади, що приводило до створення планової єдиної системи фінансування та перерозподілу фінансів.

З часом в Україні змінився економічний стан а також взаємовідносини держави із підприємствами. Зникла тільки одна форма власності. В економічній сфері запрацювало багато підприємств приватних форм власності, які працюють поряд з підприємствами державної форми власності.

Із змінами в економіці прийшли і зміни у структурі власного капіталу а також його ролі у житті підприємств. У зв'язку з чим треба було надати відповіді на такі питання:

- яку роль відіграє статутний капітал при утворенні підприємства;
- куди направити внесені активи на початку діяльності;
- як спланувати поточну діяльність підприємства, тощо.

Дати відповідь на ці питання допоможе детальне вивчення, розгляд сутності, структури та значення власного капіталу підприємства.

Капітал – «одна з найбільш використовуваних економічних категорій. Він є базою створення і розвитку підприємства й у процесі функціонування забезпечує інтереси держави, власників і персоналу. Будь-яка організація, що веде виробничу чи іншу комерційну діяльність повинна мати визначений капітал, що представляє собою сукупність матеріальних цінностей і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення його господарської діяльності» [1]. Економісти відображають поняття капіталу з двох сторін. З однієї сторони «капітал підприємства характеризує загальну вартість засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, інвестованих у формування його активів [2]. При цьому

характеризується напрямком вкладення засобів. З іншого боку, якщо розглядати джерела фінансування, можна відзначити, що капітал - це можливість і сукупність форм мобілізації фінансових ресурсів для одержання прибутку» [2].

Розглянемо основні характеристики капіталу підприємства:

- 1) капітал є основним фактором виробництва;
- 2) характеризує фінансові ресурси підприємства, що приносять прибуток;
- 3) є головним джерелом формування добробуту власників;
- 4) є головним показником ринкової вартості підприємства;
- 5) його динаміка є важливим барометром рівня ефективності господарської діяльності підприємства.

Власний капітал – «це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів» [1]. Класифікацію власного капіталу наведено на рисунку 1.

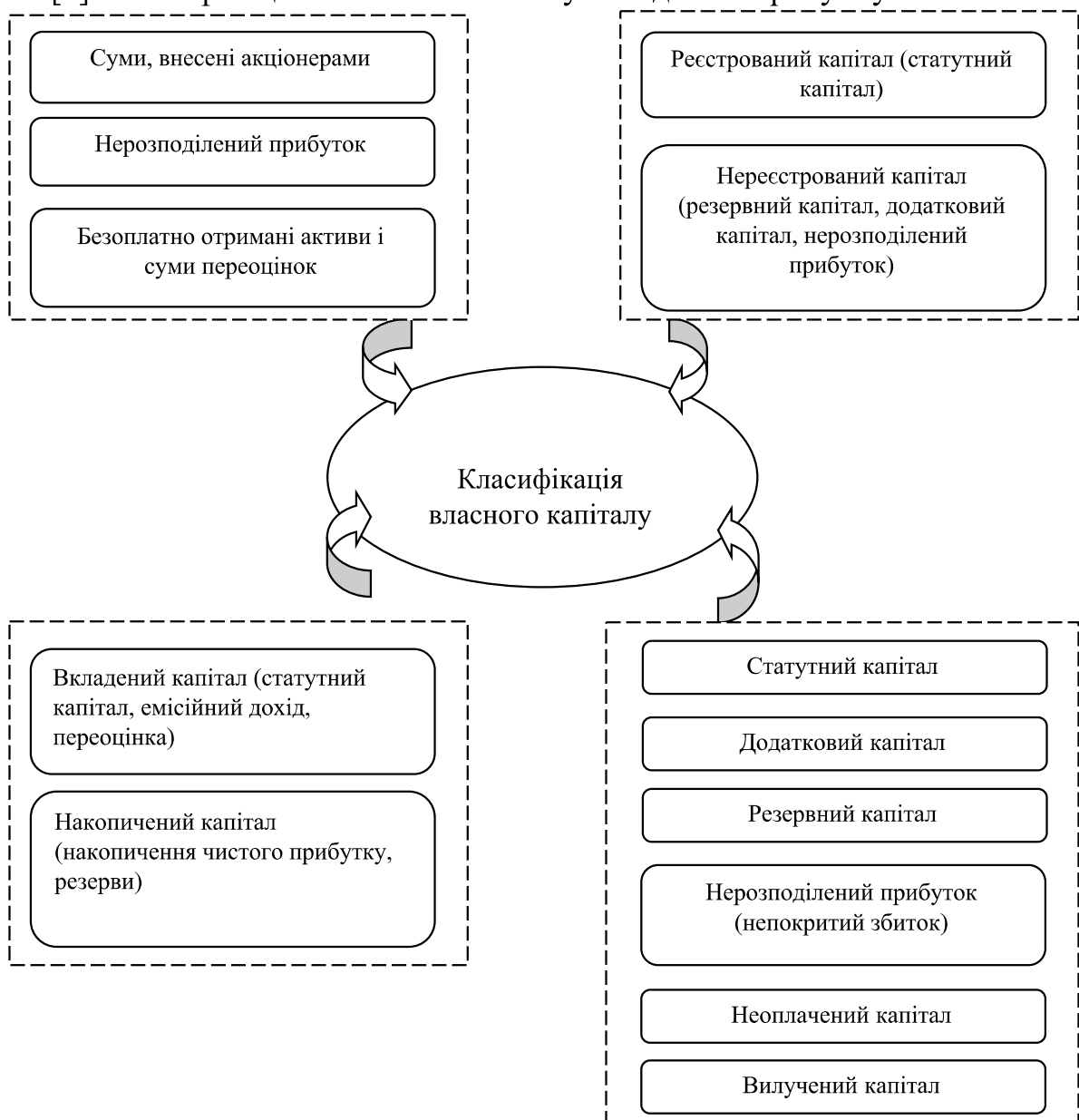


Рисунок 1 – Класифікація власного капіталу

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

Кожне підприємство для здійснення господарської діяльності повинно мати економічні ресурси, які називають активами підприємства. «Якщо активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу), то має місце наступне балансове рівняння» [2] :

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} \quad (1)$$

«Активи підприємства можуть поповнюватись за рахунок коштів інших підприємств і фізичних осіб. В цьому випадку підприємство матиме заборгованість (зобов'язання). З урахуванням заборгованості наведене вище рівняння набуває вигляду» [1]:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (2)$$

Перетворюючи рівняння (2), можна визначити власний капітал наступним чином:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (3)$$

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал - один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства.

Статутний капітал - це «організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається установчими документами господарюючого суб'єкта згідно з чинним законодавством. Це сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю) засновників (учасників) в майно, виражених у грошовому вимірнику, при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності» [1] .

Величина статутного капіталу повинна бути відображена в статуті підприємства. Вона може бути змінена тільки після внесення відповідних змін в установчі документи.

Крім статутного капіталу, складовими власного капіталу є: додатковий, резервний, пайовий капітал, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), вилучений капітал, неоплачений капітал.

Додатковий капітал «включає вартість майна, внесеного засновниками (акціонерами) понад зареєстровану величину статутного капіталу; суми, що утворюються в результаті змін вартості майна при його переоцінці; інші надходження у власний капітал підприємства» [1].

Резервний капітал - це «частина власного капіталу, що виділяється з прибутку організації для покриття можливих збитків і втрат. Величина резервного капіталу і порядок його утворення визначаються законодавством України і статутом організації» [1].

Кошти «резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених установчими документами: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо» [1].

Господарським кодексом України передбачено «створення в господарському товаристві резервного капіталу в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку» [2].

Нерозподілений прибуток – «основне джерело нагромадження майна підприємства чи організації. Це частина прибутку, що залишилася після сплати податку на прибуток у бюджет і відволікання засобів за рахунок прибутку на інші цілі» [1].

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Неоплачений капітал - це «сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства, які вони зобов'язалися здійснити на момент створення підприємства» [1].

Показник – власний капітал є «одним з істотних і важливих для підприємства показників, оскільки показує забезпеченість коштами для функціонування підприємства, кредитоспроможність (це критерій наявності достатньої кількості власного капіталу для покриття наявних у підприємства кредитів) і платоспроможність (це наявність власних оборотних коштів для покриття боргів і платежів підприємства)» [2].

Інвестований капітал «включає номінальну вартість простих і привілейованих акцій, а також додатково оплачений (понад номінальну вартість акцій) капітал. До даної групи звичайно відносять і безоплатно отримані цінності. Перша складова інвестованого капіталу представлена в балансі статутним капіталом, друга - додатковим капіталом (у частині отриманого емісійного доходу), третя - додатковим капіталом (у частині безоплатно отриманого майна)» [2].

Накопичений капітал знаходить своє відображення у виді статей, що виникають у результаті «розподілу чистого прибутку (резервний капітал, нерозподілений прибуток, інші аналогічні статті). Незважаючи на те, що джерело утворення окремих складових накопиченого капіталу одне - нерозподілений прибуток, цілі і порядок формування, напрямки і можливості використання кожної його статті істотно відрізняються» [2].

Усі статті власного капіталу формуються відповідно до законодавства України, установчими документами й обліковою політикою.

Позиковий капітал товариства «характеризує залучені для фінансування розвитку підприємства на поворотній основі кошти чи інші майнові цінності. Джерела позикового капіталу можна розділити на дві групи - довгострокові і короткострокові» [2]. В українській економіці до довгострокових відносяться ті позикові джерела, термін погашення понад дванадцять місяців. У зарубіжній практиці позикові джерела, терміном від одного до п'яти років, вважаються середньостроковими. До короткострокового позикового капіталу відносять кредити, позики, а також вексельні зобов'язання - з терміном погашення менш одного року.

За формами інвестування розрізняють капітал у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, використовуваний для формування статутного капіталу підприємства.

За об'єктами інвестування капітал поділяється на основний та оборотний. До основного капіталу відноситься та частина капіталу підприємства, яка

інвестована в необоротні активи. Оборотний капітал характеризує ту його частину, що інвестована в усі види оборотних активів.

За формами власності розрізняють приватний і державний капітал, що інвестується під час формування статутного капіталу підприємства.

По організаційно - правових формах діяльності виділяють наступні види капіталу: акціонерний капітал (капітал підприємств, створених у формі акціонерних товариств); пайовий капітал (капітал партнерських підприємств - товариств з обмеженою відповідальністю, командитних і т.д.) і індивідуальний капітал (капітал індивідуальних підприємств - сімейних і т.д.).

За характером використання власником виділяють споживчий і накопичувальний (реінвестований) види капіталу. «Споживчий капітал після його розподілу на цілі споживання утрачає функції капіталу. Він являє собою відтік засобів підприємства, здійснюваний з метою споживання (виплати дивідендів, відсотків, соціальні потреби підприємства і його працівників). Капітал, що накопичується, характеризує різні форми його приросту в процесі капіталізації прибутку, дивідендних виплат і т.д.» [2].

Статутний капітал – «сукупність у грошовому вираженні внесків засновників (учасників) у майно організації при її створенні для забезпечення діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Формується в господарчих товариствах: акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю» [2].

Однієї з найпоширеніших форм підприємницької діяльності сьогодні є акціонерне товариство.

Юридично власність акціонерного товариства не є власністю акціонерів, а саме воно не залежить від окремих фізичних осіб, що володіють акціями. Акціонери не відповідають по боргових зобов'язаннях товариства і не несуть фінансового збитку, якщо акціонерне товариство збанкрутувало, і його борги перевищують вартість реалізованого майна.

Відповідно до Закону України „Про акціонерні товариства” «розмір статутного капіталу відкритого товариства повинен бути не менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, закритого товариства - не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на момент створення товариства» [2].

Для відображення формування, змін і використання власного капіталу та забезпечень зобов'язань призначені наступні балансові та позабалансові рахунки.

Рахунки 40 "Зареєстрований капітал", 41 "Капітал у дооцінках", 45 "Вилучений капітал" і 46 "Неоплачений капітал" використовують для формування стартового капіталу підприємства. Залежно від організаційної форми підприємства стартовим капіталом може виступати статутний або капітал у дооцінках.

Рахунки 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", і 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" призначені для обліку власного капіталу, який створюється в процесі господарської діяльності підприємства, але

не є статутним капіталом. Цей капітал належить власникам і спрямовується на задоволення потреб господарюючого суб'єкта, проте він не закріплений по частках за кожним з учасників.

Для обліку гарантій та забезпечень наданих та отриманих використовують позабалансові рахунки 05 "Гарантії та забезпечення надані", 06 "Гарантії та забезпечення отримані".

Статутний капітал підприємства, відповідно до Плану рахунків, відображається на субрахунку 401 "Статутний капітал". Цей рахунок призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства.

За кредитом рахунку 401 "Статутний капітал", згідно з Інструкцією № 291, «відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку має відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства» [1].

Рахунок 401 "Статутний капітал" кореспондує за дебетом з кредитом рахунків:

- 402 "Пайовий капітал";
- 45 "Вилучений капітал";
- 46 "Неоплачений капітал";
- 67 "Розрахунки з учасниками".

Рахунок 401 "Статутний капітал" кореспондує за кредитом з дебетом рахунків:

- 402 "Пайовий капітал";
- 42 "Додатковий капітал";
- 43 "Резервний капітал";
- 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)";
- 46 "Неоплачений капітал";
- 67 "Розрахунки з учасниками".

Пайовий капітал «відображає сукупність добровільно розміщених у товаристві коштів фізичних і юридичних осіб, що забезпечує здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Він формується за рахунок внесення паїв членами колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності» [1].

Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал».

За кредитом рахунку відображається надходження пайового капіталу, за дебетом – вибуття. Облік пайового капіталу здійснюється на підставі накладних, виписок банку, довідок бухгалтерії, наказів тощо. Аналітичний облік пайового капіталу ведеться за видами капіталу та за власниками.

Додатковий вкладений капітал представляє собою «інший капітал, вкладений учасниками товариства (емісійний дохід, одержаний від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість), або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу» [1].

Облік додатково вкладеного капіталу здійснюється на рахунку 42 «Додатковий капітал» та субрахунках, відкритих до нього. За кредитом субрахунків відображається збільшення майна чи дооцінки, а за дебетом – його вибуття чи використання.

Облік додаткового капіталу здійснюється на підставі актів приймання-передачі основних засобів, довідок бухгалтерії, накладних, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Аналітичний облік додаткового капіталу ведеться за видами та за кожним засновником (учасником). Він організовується таким чином, щоб забезпечити керівництво інформацією про напрямки використання коштів.

Резервний капітал складається із суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. «Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів передбачених установчими документами (покриття непередбачених витрат, погашення боргів перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплата дивідендів за привілейованими акціями тощо)» [1].

Для обліку резервного капіталу використовується рахунок 43 «Резервний капітал». За кредитом цього рахунку відображається формування резервів, а за дебетом – їх використання. Сальдо рахунку відображає суму невикористаного резервного капіталу на звітну дату. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

Облік резервного, капіталу здійснюється на підставі довідок бухгалтерії, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Нерозподілений прибуток – це сума прибутку, реінвестована у підприємство. Він визначається як «сума чистого прибутку, що залишається у підприємства після поповнення статутного і резервного капіталу, нарахування дивідендів та проведення інших виплат власникам. За умови неефективної господарської діяльності підприємства та здійснення значних вилучень власниками, підприємство може мати непокриті збитки, що зменшують розмір власного капіталу» [1].

Облік нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) ведеться на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» на відповідних субрахунках. За кредитом рахунка відображається збільшення прибутків, за дебетом – отримані збитки та використання прибутку.

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Для узагальнення інформації про вилучений капітал товариства Планом рахунків передбачено використання рахунку 45 «Вилучений капітал». За дебетом рахунку відображається фактична собівартість викуплених акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у засновників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій. Організація обліку вилученого капіталу ведеться на підставі платіжних доручень, касових документів, виписок банку, довідок бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (внесків, паїв), іншого вилученого капіталу.

Неоплачений капітал - це «сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства, які вони зобов'язалися здійснити на момент створення підприємства» [1].

Для узагальнення інформації про розмір заборгованості засновників та її зміни використовується рахунок 46 «Неоплачений капітал». За дебетом цього рахунку обліковується заборгованість засновників товариства за внесками до капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості.

Облік неоплаченого капіталу здійснюється на підставі статуту, довідок бухгалтерії, ВКО, ПКО, установчих договорів, накладних тощо.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) товариства. Сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» має відповідати сумі заборгованості акціонерів, яка підлягає погашенню у визначений установчими документами строк з урахуванням того, що до дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, повинні внести не менше ніж 30% від номінальної вартості акцій, а якщо акції розміщаються виключно серед засновників (ЗАТ) - не менше ніж 50% від номінальної вартості акцій. Повну вартість акцій, на яку підписалися акціонери, вони повинні оплатити в строк, визначений установчими документами, але не пізніше року після реєстрації АТ.

Додатковий капітал може бути вкладений. Це сума емісійного доходу, на яку вартість проданих випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Наприклад, номінал акції 100 грн., акція продана за 108 грн. (рис. 2)

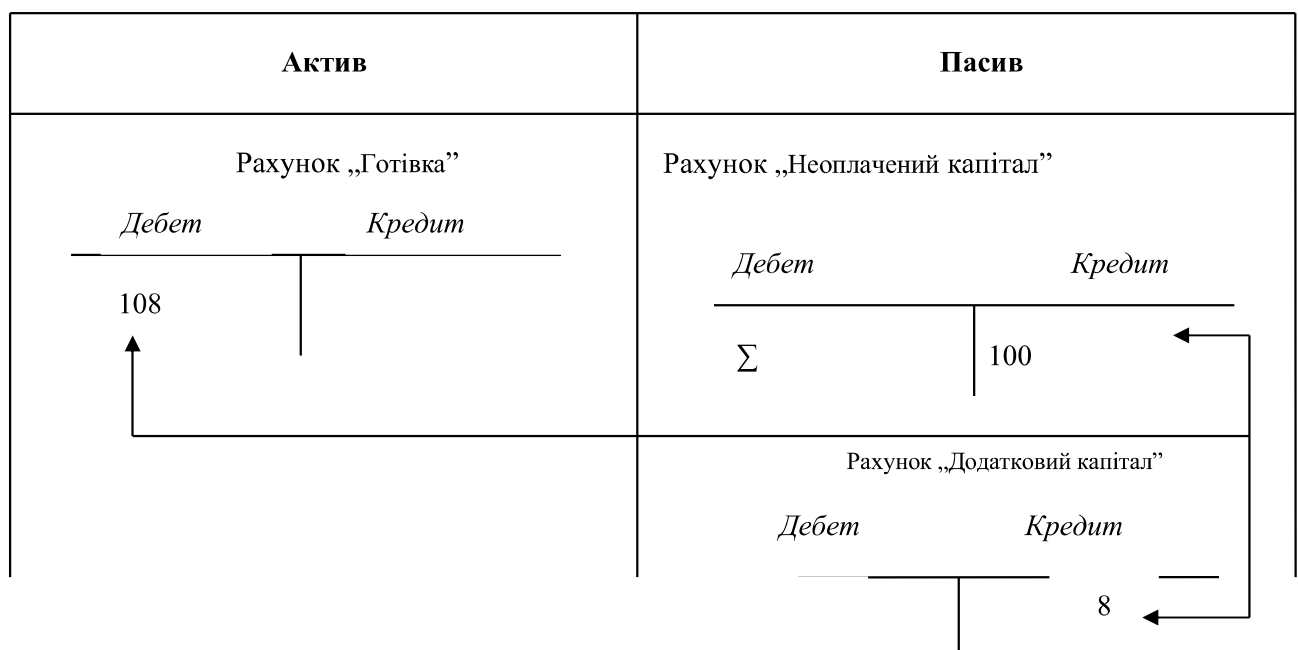


Рисунок 2 – Балансова інтерпретація проведення

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

Облік операцій з резервного капіталу наведено у таблиці 1.

Таблиця 1 – Облік операції з резервного капіталу

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Рішення засновників: направлено до резервного капіталу частину нерозподіленого прибутку	НП	РК
Рішенням зборів акціонерів частина резервного капіталу направлена на покриття збитків минулого року.	РК	НЗ

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

Примітка: НП – нерозподілений прибуток,
РК – резервний капітал,
НЗ – непокриті збитки.

Нерозподілений прибуток, або непокритий збиток, є складовою власного капіталу і формується за рахунок прибутку, який не був розподілений (тобто спожитий).

Господарські операції, які характеризують облік нерозподіленого прибутку наведені в таблиці 2.

Таблиця 2 - Облік нерозподіленого прибутку

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів залишена сума нерозподіленого прибутку	ФР	НП (НЗ)
Нарахована премія за окремі досягнення апарату товариства за II кв.	НП (НЗ)	РП
Проведені відповідні відрахування по нарахованій премії	НП (НЗ)	РС
Видана із каси одноразова допомога працівникові.	НП (НЗ)	РК
Передана сума нерозподіленого прибутку іншому підприємству в порядку підтримки.	НП (НЗ)	РБ
У разі ліквідації підприємства залишок нерозподіленого прибутку приєднано до статутного капіталу.	НП (НЗ)	СК

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

Примітка: НП (НЗ) – нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
ФР – фінансові результати
РП – розрахунки з працюючими

РГ – рахунок „Готівка”
 РБ – рахунок у банку
 СК – статутний капітал
 РС – розрахунки по страхуванню.

Неоплачений капітал – це сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу.

У момент реєстрації статутного капіталу зареєстрована сума відображається записом:

Дебет рахунку „Неоплачений капітал”
 Кредит рахунку „Статутний капітал”

Усі наступні внески засновників до статутного капіталу відображаються записом за кредитом рахунку „Неоплачений капітал” та дебетом різних рахунків, у залежності від форми та змісту внесків (чи викупу акцій – в акціонерних товариствах)

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії (або її часток), які викуплені акціонерним товариством у його акціонерів.

Процес вилучення акцій власної емісії відображається у бухгалтерському обліку записом:

Дебет рахунку „Вилучені акції”
 Кредит рахунку „Готівка” (або „Рахунки у банках”)
 Вилучені акції можуть бути продані або анульовані.
 При продажу робиться запис:
 Дебет рахунку „Собівартість проданих акцій”
 Кредит рахунку „Вилучені акції”

При анулюванні вилучених акцій попередньо потрібно перереєструвати статутний капітал, а потім зробити запис:

Дебет рахунку „Статутний капітал”
 Кредит рахунку „Вилучений капітал”
 На суму номінальної вартості акцій.

Якщо в момент продажу є різниця між номінальною та балансовою вартістю акцій, що анулюються, то така різниця буде відображена або за дебетом рахунку „Нерозподілений прибуток”, або за кредитом рахунку „Додатковий капітал”.

Капітал підприємства є «величина похідна від обсягів активів і зобов'язань, тому первинний, авансований капітал і зобов'язання знаходять висвітлення в пасивній частині бухгалтерського балансу, а в активі його враховуються капітальні витрати і майно підприємства. Саме в точному, своєчасному відображенні активів і зобов'язань у поточній оцінці і складається одне з достоїнств бухгалтерського балансу, що додає йому надійність і вірогідність як джерелу інформації. У силу того, що Звіт про фінансовий стан (баланс) підприємства є звітом про формування, рух і відтворення капіталу, це єдина форма звітності підприємства, у якій в історичному ракурсі в розгорнутому виді відбивається величина власного капіталу підприємства» [2].

Оскільки «актив Звіту про фінансовий стан підприємства відображає майнову (матеріальну) сторону капіталу, а в пасиві Звіту про фінансовий стан показані джерела утворення майнової форми капіталу, авансований і інвестований капітал, при цьому через оборот відображається їхній взаємний зв'язок, то можна сказати, що капітал у даному звіті відображається досить повно і всебічно. Тому, Звіт про фінансовий стан підприємства повинний розглядатися як метод дослідження питань авансування, інвестування, обороту, кругообігу і відтворення капіталу, а також обчислення його величини, що змінюється в часі» [2]. Інформація про власний капітал наводиться у Примітках до річної фінансової звітності. Усі підприємства розкривають у Примітках до річної фінансової звітності інформацію про призначення та умови використання кожного елементу власного капіталу (крім статутного капіталу).

Інформація, яка наводиться в Примітках до річної фінансової звітності щодо забезпечення зобов'язань

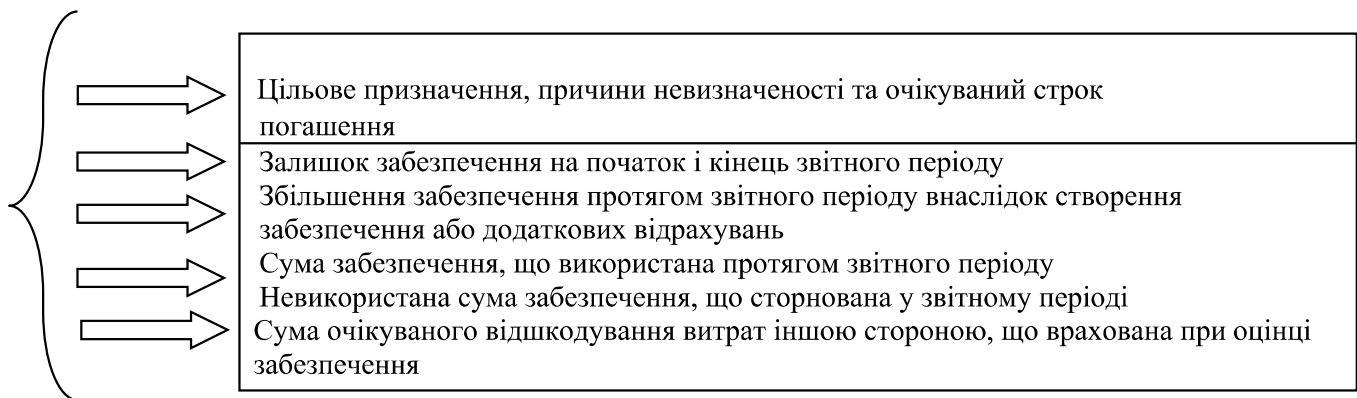


Рисунок 3 – Розкриття інформації про забезпечення зобов'язань в Примітках до річної фінансової звітності

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

У Примітках до бухгалтерської звітності (ф. № 5) відображається деталізована інформація про зміни в забезпеченнях зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Величина власного капіталу – це «важлива економічна категорія, так як вона показує платоспроможність підприємства, що дуже важливо в період розвитку ринкових відносин. Тому питання аналізу власного капіталу дуже актуальні» [9].

Аналіз діяльності підприємства «потрібно проводити всебічно, це стосується й аналізу капіталу підприємства та розподілу прибутку. Аналіз власного капіталу підприємства слід починати з аналізу рентабельності власного капіталу. У фінансовому аналізі використовують різні показники рентабельності. Усі вони відносні й показують скільки одиниць прибутку отримують на одиницю реалізованої продукції (активів, виробничих засобів, власного капіталу тощо)» [9].

У практиці фінансового аналізу в розвинених країнах рентабельність власного капіталу вважають найважливішим підсумковим показником, де

фіксуються результати всіх напрямків діяльності підприємства. При цьому розглядають три - і п'ятифакторну моделі рентабельності.

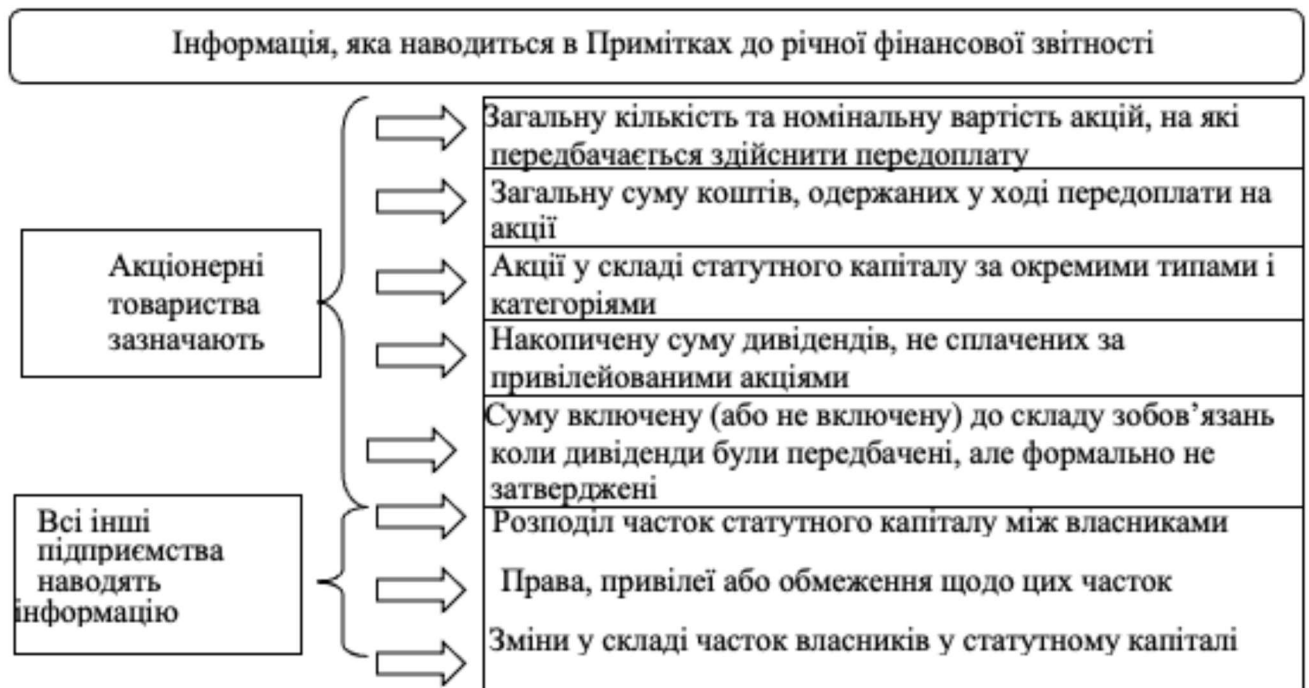


Рисунок 4 - Розкриття інформації про власний капітал в Примітках до річної фінансової звітності

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [1,2,3].

У Примітках до бухгалтерської звітності (ф. № 5) відображається деталізована інформація про зміни в забезпеченнях зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Величина власного капіталу – це «важлива економічна категорія, так як вона показує платоспроможність підприємства, що дуже важливо в період розвитку ринкових відносин. Тому питання аналізу власного капіталу дуже актуальні» [9].

Аналіз діяльності підприємства «потрібно проводити всебічно, це стосується й аналізу капіталу підприємства та розподілу прибутку. Аналіз власного капіталу підприємства слід починати з аналізу рентабельності власного капіталу. У фінансовому аналізі використовують різні показники рентабельності. Усі вони відносні й показують скільки одиниць прибутку отримують на одиницю реалізованої продукції (активів, виробничих засобів, власного капіталу тощо)» [9].

У практиці фінансового аналізу в розвинених країнах рентабельність власного капіталу вважають найважливішим підсумковим показником, де фіксуються результати всіх напрямків діяльності підприємства. При цьому розглядають три - і п'ятифакторну моделі рентабельності.

«Понад 100 років тому фінансові менеджери фірми „Дюпон” запропонували рентабельність власного капіталу визначати як добуток рентабельності реалізації за чистим прибутком, оборотності активів та коефіцієнта фінансової залежності (відношення сукупного капіталу до власного)» [9], тобто

$$RBK = RQ*OA*KAP = P/BK = (P/V)*(V/A)*(A/BK) \quad (4)$$

де Р – чистий прибуток; V- чиста виручка від реалізації продукції; А – активи; П – пасиви.

Отже, «рентабельність власного капіталу залежить від змін рентабельності продукції (операційна діяльність підприємства), ресурсовіддачі (інвестиційна діяльність) і співвідношення сукупного та позикового капіталу (фінансова діяльність)» [9].

«З трифакторної моделі рентабельності власного капіталу, також впливає, що на її значення істотно впливає збільшення частки позикових коштів, тобто так званий фінансовий ліверідж (важіль), який супроводжується підвищенням ризику втрати підприємством фінансової залежності» [9].

З огляду на цей ризик фінансовий аналітик визначає і регулює рівень фінансового важеля, з'ясовує, на «скільки відсотків зміниться рентабельність власного капіталу при зміні сукупного прибутку на 1% за умов різних часток позикового капіталу в пасивах підприємства. Аналогічно до дії механічного важеля, що передбачає внаслідок прикладання невеликих зусиль отримання помітного результату, дія фінансового важеля полягає у тому, що незначні зміни сукупного прибутку можуть спричинити істотні зміни рентабельності власного капіталу. Слід зважати також на зворотний напрямок дії фінансового важеля. При незначному зменшенні сукупного прибутку рентабельність власного капіталу істотно знизиться на підприємстві з високим фінансовим важелем і несуттєво – з низьким» [9].

Перелік показників-співмножників, що визначають рентабельність власного капіталу, можна розширити. Йдеться про такі важливі показники фінансового стану підприємства, як ліквідність, оборотність поточних активів, співвідношення термінових зобов'язань і капіталу підприємства. Розширена формула для визначення впливу чинників на рентабельність власного капіталу має вигляд:

$$RBK = P/BK = (P/V)*(A/BK)*(ПП/А)*(ПА/ПП)*(V/ПА) \quad (5)$$

де ПА, ПП - відповідно поточні активи та пасиви за даними балансу підприємства.

П'ятифакторна модель включає такі показники: «рентабельність реалізації, коефіцієнт фінансової залежності, частка термінових зобов'язань у валюті балансу, коефіцієнт загального покриття (поточної платоспроможності), оборотність поточних активів. Наведену формулу з метою розширення

аналітичних висновків можна доповнити таким співмножником, як коефіцієнт реінвестування чистого прибутку K_p . У результаті отримаємо коефіцієнт нарощування власного капіталу за рахунок прибутку, який визначається відношенням реінвестованого прибутку до власного капіталу» [9]:

$$\Delta BK_p = (Pr/BK) * (A/BK) * (ПП/A) * (ПА/ПП) * (V/ПА) * (Pr/P) \quad (6)$$

«Підвищення рентабельності власного капіталу і коефіцієнта реінвестування прибутку за умов збереження пропорцій між фінансовими показниками, визначеними за три - або п'ятифакторною моделлю, детермінує темп збільшення виручки від реалізації продукції» [9].

Важливим етапом аналізу власного капіталу підприємства є аналіз фінансового стану підприємства щодо складу і джерел утворення його майна на певний момент часу. «Аналіз майна підприємства, в тому числі й аналіз власного капіталу підприємства здійснюють за допомогою горизонтального та вертикального аналізів. Перший з них допомагає проаналізувати динаміку змін власного капіталу та його складових протягом часу, а другий – допомагає проаналізувати структуру та зміну структури власного капіталу підприємства» [9].

Поряд з показниками про майновий стан підприємства, які отримують в результаті горизонтального та вертикального аналізу балансу, для характеристики майнового стану можна залучати відносні аналітичні показники. До даних показників можна в першу чергу віднести:

коефіцієнт оборотності власного капіталу (K_{BK}) = $ЧВ/BK$;

рентабельність власного капіталу (R_{BK}) = $ЧП/BK$;

коефіцієнт стійкості економічного зростання ($K_{сез}$) = реінвест. прибуток/ BK ;

період окупності власного капіталу (T_{BK}) = $BK/ЧП$;

коефіцієнт автономії (K_a) = $BK/\text{пасиви}$;

коефіцієнт фінансової залежності ($K_{фз}$) = $\text{пасиви}/BK$;

коефіцієнт маневреності власного капіталу (K_m) = $\text{власні обігові кошти}/BK$.

«Даний перелік коефіцієнтів не є вичерпним. До нього можна додати ще велику кількість коефіцієнтів та показників, які б характеризували стан власного капіталу підприємства. Наведені показники також допомагають аналізувати фінансову стійкість підприємства. Фінансова стійкість характеризує ступінь фінансової незалежності підприємства щодо володіння своїм майном і його використання. Цей ступінь незалежності можна оцінювати за різними критеріями» [9].

Для визначенні рівня фінансової стійкості використовують власні обігові кошти, сума яких розраховується за формулою: $ВОК = BK - НА$.

Наявність власних обігових коштів, тобто додатне значення $ВОК$ – мінімальна умова фінансової стійкості. Для визначення типу фінансової стійкості розмір власних обігових коштів розраховують як різницю між власним капіталом і необоротними активами.

«В процесі аналізу фінансової стійкості підприємства необхідно аналізувати ринкову стійкість підприємства, що характеризують рентабельність підприємства, ефективність менеджменту, ділову активність, інвестиційну діяльність, дивідендну політику тощо» [9].

«Відповідно до стандартів фінансової звітності саме ці показники відображають напрямок фінансової діяльності підприємства. За визначенням, це діяльність, яка зумовлює зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства. Співвідношення між власними та позиковими коштами визначає наперед фінансову стійкість підприємства у довгостроковому періоді. Підприємство з неризиковим співвідношенням упевнено почувається на ринку капіталу за рахунок додаткової емісії акцій, облігацій або кредитів банків. Розглянемо більш детально, що характеризують дані показники» [9].

Коефіцієнт автономії «характеризує частку власників підприємства в загальній сумі авансованих коштів. Що більше значення цього показника, то більшою є фінансова стійкість підприємства і незалежність його від кредиторів. У загальній сумі фінансових ресурсів частка власного капіталу не повинна бути меншою від 50%. Мінімальне значення коефіцієнта автономії $K=0,5$ свідчить про те, що всі зобов'язання підприємства можуть бути покриті його власними коштами» [9].

«Коефіцієнт фінансової залежності обернений до коефіцієнта автономії. Його збільшення у часі свідчить про підвищення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства, і навпаки. Якщо $K = 1$, підприємство не має позик. Показник фінансової залежності використовують у детермінованому факторному аналізі, наприклад в аналізі чинників рентабельності власного капіталу» [9].

«Коефіцієнт співвідношення власних та залучених коштів доповнює коефіцієнт автономії. Якщо мінімальне значення $K_a = 0,5$, то нормальне співвідношення залучених та позикових коштів $K=1$. Значення його показує, скільки позикових коштів припадає на 1 грн власного капіталу. Збільшення його в часі свідчить про деяке зниження фінансової стійкості і навпаки» [9].

«Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує частку власного капіталу, що використовується для фінансування поточної діяльності підприємства. Збільшення значення цього коефіцієнта позитивно характеризує зміни у фінансовому стані підприємства, оскільки свідчить про збільшення можливості вільно маневрувати власними коштами» [9].

Дуже важливу роль також відіграє аналіз розподілу прибутку. Бо саме «аналіз сприяє створенню економічно обґрунтованої системи розподілу прибутку, яка гарантує виконання фінансових зобов'язань перед державою і максимально забезпечує виробничі, матеріальні і соціальні потреби підприємств» [9]. У розподілі прибутку виділяють 2 етапи:

розподіл балансового прибутку;

розподіл і використання прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після здійснення платежів у бюджет.

У ході аналізу вивчають:

- правильність визначення величини прибутку, що підлягає розподілові;

- дотримання зобов'язань перед бюджетом щодо відрахувань від прибутку відповідно до встановленого нормативу;
- правильність використання пільг щодо оподаткування прибутку, які надаються окремим підприємствам;
- відхилення фактичного використання прибутку від планових величин, їх причини та наслідки.

«Система економічних показників роботи підприємств окремих галузей промисловості різних форм власності покликана характеризувати їх виробничо-господарську діяльність, якість і ефективність використання ними матеріальних, трудових та фінансових ресурсів» [9].

Об'єктивність результатів аналізу, розроблених висновків і пропозицій, а також ефективність використання їх для поліпшення виробничо-фінансової діяльності підприємств зумовлені характером їх показників, що застосовуються в аналітичній роботі.

Усі економічні показники тісно пов'язані між собою і утворюють єдину систему. Їх рівень знаходить відображення у розрахункових та звітних даних.

Показники, що використовуються в економічному аналізі, повинні відповідати таким вимогам:

- характеризувати головний напрямок діяльності об'єкту та його структурних підрозділів;
- виражати основну мету виробничо-господарської діяльності підприємства;
- достовірно відбивати реальні процеси господарювання та їх результати;
- сприяти стимулюванню та матеріальному заохоченню кращої роботи.

Висновки і пропозиції зводяться до вдосконалення управління використанням власного капіталу, управління виробництвом, його організації, до впровадження заходів науково-технічного прогресу.

Розглянемо проблеми аналізу власного капіталу та шляхи їх вирішення.

Значною за розмірами є проблема присутності та експлуатації застарілого обладнання на підприємстві. «На підприємстві, де переважає застаріле устаткування і обладнання, ступінь зносу становить більше 50%. В такій ситуації обсяги і темпи введення в експлуатацію основних виробничих засобів вкрай недостатні для дійсного оновлення виробництва, підприємство не орієнтує свої капітальні вкладення на створення нових технологій та оновлення техніки. Якщо такий стан на підприємстві не зміниться, то ступінь та інтенсивність „старіння” основних засобів буде і далі зростати. Тому стратегія підприємства повинна будуватись на такому механізмі, який би створив умови для прискореної заміни зношеної технічної бази і забезпечив би процес оновлення» [9].

Для цього підприємству необхідно використовувати такі внутрішні джерела фінансування, як прибуток (дохід). Але на жаль на сьогодні прибуток для більшості підприємств не завжди може виступати таким джерелом, так як його обсяги не дозволяють робити це. Тому серед внутрішніх джерел провідне місце посідають саме амортизаційні відрахування. Це обумовлено тим, що через меншу схильність амортизаційних відрахувань, у порівнянні з прибутком, до коливань, які пов'язані з результатами діяльності підприємства, вони в більшій

мірі ніж прибуток є фінансовою базою для відтворення основних виробничих фондів. Причому визначення оптимальних норм і розмірів амортизаційних відрахувань на сьогоднішній день є найважливішим і у той же час суперечливим питанням. Невеликі за розміром відрахування будуть недостатні для такого великого підприємства для здійснення процесу „повного відтворення” на підприємстві, а великі – хоча і сприяють оновленню основних виробничих фондів, але зменшують надходження до державного бюджету. Тому з метою своєчасного оновлення техніки та технології підприємства доцільно застосовувати норми прискореної амортизації активної частини основних засобів.

Також на багатьох підприємствах присутня проблема оцінки основних засобів, тобто їх виразу у грошовій формі. «Слід також обов’язково звертати увагу на індексацію та переоцінку основних засобів, які проводились по коефіцієнтах, розроблених статистичним управлінням, і повинні були привести у відповідність вартість основних засобів з реальними цінами на них. Але індексація балансової вартості основних засобів - це не обов’язок платника податків, а його право» [9].

На сьогоднішній день підприємствам дозволяється списувати „попередні індексації” до витрат, щоб наблизити вартість основних засобів до реальної. В результаті чого виникає „паперова”, „облікова” збитковість підприємства, хоча насправді воно продовжує працювати і отримувати прибуток. Слід також сказати, що внесення затрат з поточного ремонту на вартість основних засобів економічно не виправдано і не обґрунтовано. Бо кількість поточних ремонтів знаходиться у безпосередній залежності від якості основних засобів, і як правило, витрати на них носять разовий характер і не змінюють споживчої вартості основних засобів, а лише підтримують їх у робочому стані.

У той же час цілком доцільним є накопичення затрат на модернізацію на рахунку 15 „Капітальні інвестиції”, з подальшим збільшенням на дану суму рахунку 10 „Основні засоби”.

«Під час порівняльного аналізу нормативної бази бухгалтерського та податкового обліку було виявлено деякі розбіжності. По-перше, порядок оподаткування внесків товарно-матеріальними цінностями (ТМЦ) до статутного капіталу на сьогоднішній день не урегульований і викликає ряд питань, що само по собі ускладнює процес формування статутного капіталу підприємства. Але це питання „глобального” масштабу і його вирішення повністю покладається на законотворчі органи нашої держави» [9].

Що стосується інших проблем, то їх вирішення покладено виключно на саме підприємство, а саме збільшення власного капіталу за рахунок залучення зовнішніх інвестицій (бажано іноземного капіталу); оновлення матеріально-технічної бази шляхом удосконалення системи амортизаційних відрахувань та правильної політики розподілу прибутку підприємства. Тобто, прибуток, що його отримує підприємство, хоча б щонайменше 30% потрібно спрямовувати на оновлення основних засобів, це дасть змогу значно підвищити продуктивність виробництва продукції.

Зростання капіталу підприємства є безперечно великим плюсом, але його слід збільшувати не тільки за рахунок випущених акцій, але й за рахунок прибутку підприємства.

Розглянувши проблеми аналізу власного капіталу та можливі шляхи їх вирішення, можна з упевненістю казати, що на сьогодні всі проблеми та перешкоди для ефективного функціонування підприємства можна вирішити, для цього лише необхідно координувати діяльність законодавчих та фінансових органів держави з перспективами розвитку підприємства, вчасно реагувати на ті зміни, що відбуваються у економічному та правовому середовищі нашої країни та провадити ефективну політику розпорядження власним капіталом підприємства.

Отже, основними шляхами удосконалення обліку та аналізу власного капіталу є: збільшення власного капіталу за рахунок залучення зовнішніх інвестицій (бажано іноземного капіталу); оновлення матеріально-технічної бази шляхом удосконалення системи амортизаційних відрахувань та правильної політики розподілу прибутку підприємства.

Одним із основних шляхів удосконалення обліку та аналізу власного капіталу є його автоматизація.

Компанія SAP AG (Німеччина) утворена в 1972 році. Її основна задача - розробка і реалізація інтегрованих виробничих систем.

За роки своєї діяльності SAP AG перетворилася у всесвітньо відомого виробника програмних засобів, що входить у п'ятірку провідних компаній, що спеціалізуються на створенні програмних продуктів.

Бізнес-партнерами SAP AG є великі міжнародні консалтингові компанії, такі як Andersen Consulting, Coopers & Lybrand, Ernst & Young, Price Waterhouse.

Продукція компанії SAP AG - це «комерційний програмно-концептуальний комплекс, що пропонує комплексний підхід до управління підприємством. Він поєднує в собі методику аналізу бізнес-процесів, засобів управління матеріальними, фінансовими, кадровими, інформаційними ресурсами, а також методики впровадження пропонованого рішення і систему навчання користувачів» [11].

Структура систем SAP AG, у якій розділяються базове програмне забезпечення і прикладні модулі, дозволяє організаціям-замовникам поступово розширювати функціональний набір підсистем.

Ідеологічним стрижнем рішення є консолідований облік і управління матеріальними, фінансовими і кадровими потоками.

«Важливе достоїнство системи складається в постійному контролі ділових процесів і інтеграції потоків даних поза залежністю від границь структурних підрозділів. Будь-яка господарська транзакція (сукупність логічно зв'язаних адміністративно-господарських операцій, приміром, прийом товару) у системі не обмежується однією бізнесом-функцією. Різні структури підприємства (бухгалтерія, кадри, виробництво, збут) можна порівняти з комірками табличного процесора, де зміна інформації в якій-небудь одній структурній одиниці викликає відповідні трансформації в інших» [11].

У цьому зв'язку очевидно, що максимальний ефект від використання рішень SAP може принести упровадження всіх базових модулів, що забезпечують прямий обмін даними між усіма сферами і ділянками підприємства.

Для архітектури клієнт-сервер фірма SAP AG пропонує рішення на базі системи R/3. Система R/3, що побачила світ 1992 року, дозволила SAP AG завоювати в короткий термін довіру ринку до свого нового рішення і збільшити число своїх клієнтів за рахунок фірм із середнім оборотом, філій і дочірніх фірм великих концернів.

«Застосування рішення SAP R/3 на цих підприємствах було ініційовано сприятливим співвідношенням ціни і продуктивності технічних засобів. Технологічні зміни останнього часу дозволили реалізувати нові рішення в області прикладних виробничо-економічних систем. При розробці R/3 була приділена особлива увага ергономічності користувацького інтерфейсу. У результаті вийшов інструмент, з яким легко і зручно працювати» [11].

Для вирішення проблем, що виникають у замовника, консультанти застосовують знання, накоплені в процесі експлуатації і впровадження рішень SAP AG. База знань по рішеннях SAP AG постійно систематизується, формалізується, поповнюється виникаючими в замовників ситуаціями і способами їх вирішення і є основою для безупинного розвитку самого рішення і сервісних послуг.

Фіксація проблем і обробка запитів, що надходять від замовника, виконується з використанням Інтерактивної Системи Обслуговування. «Технологія електронного документообігу автоматизує процеси відпрацьовування запитів і збільшує ефективність обслуговування. Орієнтуючись на унікальність кожного клієнта, SAP пропонує широкий набір сервісних послуг, з яких замовники можуть вибрати ті, котрі відповідають їх технічним засобам і особливостям установленого рішення» [11].

Програма SAP-сервісу забезпечує:

- «проблемно-орієнтоване обслуговування в передпродуктивних і продуктивних стадіях упровадження системи;
- інформаційні послуги по забезпеченню замовника поточною інформацією із системи R/3 (SAP InfoLine, HotNews, ONLINE-документація, інформаційний перелік сервіс-послуг, інтерактивна система обслуговування SAP (OSS));
- вилучене обслуговування, націлене на запобігання помилок експлуатації, оптимізацію системи й оперативні консультації;
- службу проектування рішень на базі системи R/3;
- індивідуальні консультаційні послуги на місці через засоби віддаленого доступу;
- профілактичні послуги - службу забезпечення підвищеної працездатності системи через профілактичні дослідження, спрямовані на раннє розпізнавання і запобігання проблем;
- службу сертифікації й аудита, що забезпечує гарантований стандарт якості для послуг від SAP-центрів і партнерів» [11].

У той же час, програма SAP-сервісу орієнтована на залучення до спільної роботи партнерів. Якість послуг регіональних консультаційних центрів SAP і партнерів періодично проходить сертифікацію і постійно оптимізується, щоб гарантувати незмінно високий рівень обслуговування.

«Основними модулями фінансової частини системи R/3 є: бухгалтерський облік (Financial Accounting), контролінг (Controlling), управління підприємством (Enterprise Controlling), управління капіталовкладеннями (Capital Investment) і фінансовий аналіз (Treasury). Вони охоплюють всі аспекти фінансової діяльності підприємства й акумулюють основну фінансову інформацію, що збирається з усіх модулів системи. Функціональні можливості системи дозволяють керувати витратами, коштами, фондами, прибутком, ризиками» [11].

FI – «бухгалтерський облік є об'єднуючою ланкою для всебічного обліку діяльності організації, причому необхідні дані легко представляються в будь-якому зручному виді. Автоматичне паралельне ведення кількох Головних книг у різних стандартах обліку дає можливість складати фінансові звіти в рамках транснаціональних концернів. Система забезпечує доступ до даних на будь-якому рівні деталізації» [11]:

- рахунки;
- журнали;
- огляд розрахунків з дебіторами і кредиторів;
- баланс/звіт про прибутки і збитки.

Можна також генерувати групові звіти, такі як:

- зведений лист рівноваги;
- зведений звіт про продажі.

Особливий інтерес фінансових відділів у великих корпораціях може викликати новий модуль ведення розподілених загальних бухгалтерських книг (FI-GL), що дозволяє виконувати різні SAP-додатки на різних платформах. У такий спосіб великі компанії можуть об'єднати дані від кількох бухгалтерських систем у централізовану загальну бухгалтерську книгу в головній компанії.

Контролінг – «порівняно нове поняття для вітчизняного менеджменту. Однак з елементами контролінгу знайомі багато вітчизняних бухгалтерів і економісти, хоча і вживають для цього інші поняття. Контролінг - це внутрішній корпоративний управлінський облік доходів і витрат. Контролінг став актуальний для тих вітчизняних підприємств, що почали використовувати поряд з адміністративними й економічної форми управління. Контролінг відрізняється від фінансової бухгалтерії тим, що остання веде облік на рівні балансової одиниці (БО), тобто юридичної особи, а контролінг - на більш детальному рівні, тобто на рівні об'єктів контролінгу (ОК)» [11].

Об'єкти контролінгу утворюють ієрархію, верхнім рівнем якої є контролінгова одиниця. Контролінгова одиниця (КО) може як збігатися з БО, так і включати кілька БО. Включення кількох БО в одну КО має сенс у тих випадках, коли облік витрат і доходів необхідно вести на більш детальному рівні, чим БО, але по кількох БО одночасно. У модулі С виділяються 6 видів ОК, кожному з яких відповідає свій блок С.

«СО-ССД: облік по місцях виникнення витрат (МВЗ). МВЗ звичайно асоціюється з елементами організаційної структури. Облік по МВЗ використовується в тих випадках, коли необхідно керувати накладними витратами на оргструктуру, оцінювати ефективність діяльності її частин» [11].

«СО-ОРА: облік по внутрішніх замовленнях. Облік по внутрішніх замовленнях застосовується тоді, коли управління будується за технологією внутрішнього замовлення. Облік по внутрішніх замовленнях часто використовується разом з обліком по МВЗ» [11].

«СО-АВС: облік по роботах (операціям). Облік по роботах використовується тоді, коли необхідно оцінювати ефективність виконуваних робіт» [11].

«СО-РС: облік по продуктах (послугам). Облік по продуктах (послугам) застосовується в тих випадках, коли необхідно оперативне управління собівартістю продукції оперативний контроль за її рентабельністю» [11].

«СО-РСА: облік по центрах прибутку. Облік по центрах прибутку Використовується для оперативного контролю за ефективністю окремих напрямків діяльності» [11].

«СО-РА: облік по сегментах ринку. Облік по сегментах ринку застосовується при оцінці прибутковості окремих сегментів ринку, накладних витрат на маркетинг» [11].

Поряд з бухгалтерською проводкою модуля FI, у С використовуються контролінгові проводки. «Кожному ОК відповідає план рахунків тієї БЕ, що він належить (FI). Контролінгові проводки переносять чи витрати виторг із рахунка одного ОК на рахунок іншого. Модуль С інтегрований із усіма функціональними модулями R/3, тому контролінгові проводки можуть провадитися не тільки в модулі С, але і породжуватися в інших модулях. R/3 автоматично контролює цілісність даних, стежачи за тим, щоб усі суми рахунків фінансової бухгалтерії (FI) збігалися із сумами всіх аналогічних рахунків по всім ОК (С). Цим виключається подвійний рахунок при перерозподілі витрат на ОК. Контролінгові проводки можуть здійснюватися відразу в трьох валютах: валюта БЕ, валюта транзакції і валюта ОК» [11].

«Модуль С має у своєму розпорядженні могутню систему планування. Планування може здійснюватися по будь-яким ОК і на будь-якому рівні ієрархії. Допускається проведення планування по різних періодах. План по контролінгу може бути як автономним, так і бути частиною комплексного плану, що проходить по інших модулях. Як і в контролінгових проводках, при плануванні підтримується цілісність даних по всіх модулях R/3. Важливою особливістю системи планування є можливість одночасного супроводу декількох версій плану. Це означає, що можна реалізувати не тільки різні сценарії управління, але і робити оперативний аналіз ситуації в режимі "Якщо..., то..."» [11].

«Модуль С має у своєму розпорядженні велику бібліотеку форм типових звітів, що дозволяють представляти дані як по всіх параметрах ОК, так і по пунктах порівняння план-факт. Звіти підтримують розвинену систему посилань на первинні документи (проводки) як модуля С, так і інших модулів R/3. Указавши мишею на поле в звіті, можна одержати всю історію формування

інформації, із указівкою як номерів первинних документів (проводок) і сум, так і імен виконавців. У R/3 існують засоби модифікації існуючих і розробки нових форм звітів» [11].

Клієнт/сервер — це «передова архітектура для ділових додатків, що дозволяє використовувати різні апаратні засоби, що, у свою чергу, допомагає зберегти інвестиції замовника. Багаторівнева клієнт/серверна архітектура дає можливість відокремити орієнтовані на користувача задачі, проблемно-орієнтовані задачі і задачі управління даними. У версії 3.0 системи R/3 фірма SAP AG розширила можливості своїх рішень по взаємодії з іншими додатками, а також можливості по розподілу R/3-операцій на масштабовані комп'ютерні структури. Технологія реалізації R/3 заснована на багатоланковій архітектурі з застосуванням програмного забезпечення проміжного шару» [11].

Список літератури:

1. Атамас П.Й. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2019. 352 с.
2. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2019. 492 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
4. Пупиріна О. Національні стандарти бухобліку: тематичний збірник. Київ: ЦУЛ, 2020. 420 с.
5. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ: університет «Україна», 2019. 527 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Кузьмінський Ю.А., Кочубей М.Є. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. №8. С. 59-63.
8. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 8-9. С. 3-21.
9. Черниш С.С., Економічний аналіз: навч. посібник. Київ: Центр навчальної і практичної літератури, 2019. С. 320.
10. Бібліотека: BukLib.net. URL : <https://buklib.net/books/27896>.
11. SAP R/3. URL:<http://erpexpert.com.ua>.
12. Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>.
13. Діловий портал. URL: <http://liga.net/>
14. Верховна Рада України. URL: <http://www.rada.gov.ua>
15. Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.