Електронне наукове фахове видання **"Ефективна економіка"** включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975)
www. economy.nayka.com.ua | № 4, 2020 | 30.04.2020 р.

DOI: 10.32702/2307-2105-2020.4.99

УДК: 657.411:336.02

О. О. Любар,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID:0000-0003-3030-6767

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

O. Liubar
PhD in Economics, Associate Professor of the Chair of Accounting,
Vinnytsia National Agrarian University (Vinnytsia)

LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING FOR EQUITY

Основою ринкової економіки є відносини власності, які в системі бухгалтерського обліку виражені категорією «власний капітал». Під власним капіталом розуміють частину авансованого капіталу, що сформована за рахунок різних джерел, є власністю підприємства і кількісно визначається як різниця між його активами і зобов'язаннями (позичковим капіталом).

Будь-яке підприємство (фірма, компанія), що відокремлено від інших здійснює свою господарську діяльність, повинно володіти капіталом. Наявність капіталу є важливою умовою створення та розвитку бізнесу. Бізнес – це особлива економічна діяльність яка не кожному під силу, що вимагає не тільки економічних знань, рішучості, ділової хватки, готовності ризикувати, але й спроможності до творчості, неординарного мислення. Значний потенціал, який закладений у бізнесі, дозволяє розглядати його як фактор виробництва поряд з матеріальними, людськими та фінансовими ресурсами.

Структура та динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, який визначає фінансовий стан господарюючого суб'єкта. В ринкових умовах, коли господарська діяльність підприємства (фірми, компанії) та його (їх) розвиток здійснюються на принципах самофінансування, а через нестачу власних фінансових ресурсів – за рахунок залучених коштів, важливо дати аналітичну оцінку фінансової незалежності суб'єкта господарювання від зовнішніх джерел фінансування.

В той же час основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна зовнішнім та внутрішнім користувачам інформація, є бухгалтерський облік. Він відображає процес формування власності, обсяг прав власників фірми, розподіл результатів їх діяльності, тобто інформацію про формування та використання власного капіталу як фінансової основи діяльності господарюючих суб'єктів.

Великий спектр організаційно-правових форм підприємств (фірм, компаній), де спостерігаються відмінності у відносинах власності, регулюванні майнових питань, зумовлює особливості нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу, які у свою чергу здійснюють значний вплив на методику відображення в обліку формування відносин власності та власного капіталу.

The basis of a market economy is property relations, which in the accounting system are expressed by the category of «equity». Equity means the portion of advance capital that is generated from various sources, is the property of the enterprise and is quantified as the difference between its assets and liabilities (loan capital).
Any enterprise (firm, company) that is separate from others carries out its economic activity must have capital. Equity is an important prerequisite for setting up and developing a business. Business – is a special economic activity that is not for everyone under the power that requires not only economic knowledge, determination, business acumen, willingness to take risks, but also the ability to creativity, extraordinary thinking. The considerable potential inherent in a business makes it possible to consider it as a factor of production along with material, human and financial resources.
The structure and dynamics of equity is the most significant indicator that determines the financial status of an entity. In market conditions, when the economic activities of the enterprise (firm, company) and its (their) development are carried out on the principles of self-financing, and because of lack of own financial resources - at the expense of borrowed funds, it is important to give an analytical assessment of the financial independence of the entity from external sources of financing.
At the same time, accounting is the main source where the information needed by external and internal users is stored and systematized. It reflects the process of ownership formation, the extent of the rights of the owners of the firm, the distribution of the results of their activities, ie information about the formation and use of equity as a financial basis for the activities of business entities.
A large range of organizational and legal forms of enterprises (firms, companies), where differences in property relations, regulation of property issues, determine the peculiarities of regulatory regulation of accounting for equity, which in turn have a significant impact on the method of reflection in accounting for the formation of property relations and equity.

Ключові слова: *підприємство; нормативно-правове регулювання; власний капітал; бухгалтерський облік; інформація; господарські операції.*

Keywords: *enterprise; legal regulation; equity; accounting; information; business operations.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Серед об'єктів бухгалтерського обліку особливе місце займає власний капітал, що формується на початку діяльності підприємства (фірми, компанії) та поповнюваний, а також нарощуваний протягом усього періоду його (їх) роботи. Збільшення власного капіталу є найважливішим завданням підприємницької діяльності – самостійної, ініціативної, систематичної, на власний ризик господарської діяльності із метою досягнення економічних та соціальних результатів та одержання прибутку.

Правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства (фірми, компанії) здійснюється численними нормативно-правовими актами як загального, так і спеціального характеру. В Україні за останні роки створена достатньо ґрунтовна законодавча база з регламентації системи бухгалтерського обліку, у т. ч. власного капіталу, ознайомлення з якою допоможе обліковим працівникам своєчасно та правильно відображати в обліку операції з формування та зміни власного капіталу за окремими його складовими.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасних умовах питанням формування сутності та складових власного капіталу з метою ведення його обліку присвятили свої роботи такі вітчизняні науковці, як В.Д. Базилевич, Л.В. Безкоровайна, А.П. Бобяк, Ф.Ф. Бутинець, Р.В. Варичева, Я.П. Іщенко, Л.В. Коваль, Т.М. Королюк, Л.Л. Куц, О.І. Пилипенко, І.Р. Поліщук, В.В. Сопко, І.Л. Цюцяк та інші. Отримані впродовж тривалого часу результати теоретичних та практичних розробок з вдосконалення бухгалтерського обліку власного капіталу, його нормативно-правового регулювання позитивно вплинули на розвиток вітчизняної теорії обліку. Разом з тим залишається низка проблем, які потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у висвітленні діючого нормативно-правового механізму, який регулює бухгалтерський облік власного капіталу та розробленні пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Власний капітал відіграє головну роль у створенні та

розвитку підприємства (фірми, компанії) і є головною економічною базою всього процесу його (їх) діяльності.

На законодавчому рівні поняття «власний капітал» закріплене у НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Так, під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Дане визначення відображає порядок розрахунку власного капіталу, але не розкриває джерел формування та напрямків використання власного капіталу. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін, як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (netassets) [14].

Відповідно до ст. 14 Закону про акціонерні товариства власний капітал (вартість чистих активів) товариства – різниця між сукупною вартістю активів товариства та вартістю його зобов'язань перед іншими особами [3].

Основним елементом власного капіталу підприємства є його статутний капітал.

Початковий капітал – це статутний фонд, виділені підприємству або залучені ним на засадах, визначених чинним законодавством, фінансові ресурси у вигляді грошових коштів або вкладень у майно, цінності, нематеріальні активи, цінні папери, закріплені за підприємством на праві власності або повного господарського відання. За рахунок статутного фонду підприємство формує свої власні основні та оборотні фонди (кошти).

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо статутного капіталу» від 22 грудня 2010 р. № 2850-VI у законодавстві України вираз «статутний фонд» замінено на «статутний капітал» [5].

Основні характерні риси партнерського неакціонерного підприємства висвітлені в новому Державному класифікаторі України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» ДК 002:2004.

Класифікатор передбачає чотири види товариств неакціонерної форми господарювання, а саме:

− товариство з обмеженою відповідальністю;
− товариство з додатковою відповідальністю;
− повне товариство;
− командитне товариство.

Що стосується товариств акціонерної форми господарювання, то класифікатор передбачає такі їх види:

− відкрите акціонерне товариство;
− закрите акціонерне товариство;
− державна акціонерна компанія (товариство);
− державна холдингова компанія;
− холдингова компанія.

Видовими формами акціонерного товариства є відкриті (публічні) і закриті (приватні) акціонерні товариства. В одній з останніх редакцій Закону України «Про акціонерні товариства» держава визначила відкриті акціонерні товариства як публічні, а закриті – як приватні. Таку назву законодавство пов'язує з організаційною формою розміщення акцій тобто, відкритий їхній продаж через торговця цінними паперами веде до утвору публічного акціонерного товариства, а розміщення їх між майбутніми акціонерами в кількості до 100 членів веде до приватного акціонерного товариства [3].

Видове розмежування акціонерних товариств на публічні (відкриті) і приватні (закриті) має певний сенс і пов'язане звичайно з об'єктом господарської діяльності. Якщо об'єкт свідомо є прибутково-привабливим, а майбутні акціонери мають достатній капітал для здійснення діяльності, вони локалізують число учасників. Якщо об'єкт капіталу ризикований і існує недолік капіталу, то, як правило, утворюється відкрите акціонерне товариство.

Саме організаційно-правова ознака – акціонерне чи неакціонерне підприємство – має вирішальний вплив на формування окремих видів власного капіталу. І передусім це стосується організації та порядку ведення обліку формування та руху статутного капіталу.

Права підприємців щодо формування статутного капіталу закріплені в Законах України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII [7], «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI [3], Господарському Кодексі України від 16.01.2003 р. № 436-IV [1] та Цивільному Кодексі України від 16.01.2003 р. № 435-IV [27].

Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» визначає правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників [7].

До прийняття вищевказаного Закону, протягом 17 років в Україні існував лише один комплексний Закон України «Про господарські товариства» № 1576-XII від 19.09.1991 р., який регулював всі закріплені законодавством види господарських товариств.

В Законі № 2275 серед важливих змін варто відзначити зміни щодо формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю і товариства з додатковою відповідальністю та змін його розміру.

По-перше, під час створення нового товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю у його учасників виникає обов'язок сформувати статутний капітал протягом шести місяців, з моменту державної реєстрації, за винятком, коли у статуті може бути передбачено інше положення (в Законі України «Про господарські товариства» № 1576-XII від 19.09.1991 р. відповідний строк складав один рік).

Також в Законі № 1576 було передбачено, що всі рішення загальними зборами приймалися лише за наявності присутніх учасників товариства, які володіють загалом більше ніж п'ятдесятьма відсотками голосів, однак в Законі № 2275 передбачено випадки, коли рішення приймаються за наявності усіх учасників товариства, трьома чвертями усіх учасників голосів або більшістю голосів.

Рішення загальних зборів учасників товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю щодо збільшення розміру статутного капіталу виконуються у строк до одного року (Законом № 1576 вказаний період взагалі не регулювався).

Час набрання чинності рішенням загальних зборів про зменшення статутного капіталу згідно із законом № 2275 не відтерміновується у часі, як це було передбачено Законом № 1576.

По-друге, Закон № 2275 вдосконалив порядок прийняття виконавчим органом товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю рішення щодо встановлення додаткового строку для внесення учасником частки у статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю. Тобто, якщо учасник прострочив внесення вкладу в статутний капітал, то виконавчий орган товариства повинен надіслати йому письмове попередження про прострочення, зазначивши в ньому інформацію про суму боргу та додатковий строк для погашення заборгованості. В свою чергу, додатковий строк, що надається для погашення заборгованості, встановлюється або виконавчим органом або статутом, та не може перевищувати тридцять днів.

Також варто зазначити, що на відміну від Закону № 1576 у Законі № 2275 визначено наслідки відсутності своєчасного внесення вкладу учасником товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю для погашення заборгованості по внесенню частки з урахуванням наданого додаткового строку [7]:

– щодо скликання виконавчим орган товариства загальних зборів учасників, які вирішують питання щодо виключення учасника, у якого наявна заборгованість із внесення вкладу;

– щодо зменшення статутного капіталу товариства на розмір неоплаченої частини частки учасника товариства;

– щодо перерозподілу неоплаченої частки або її частини між іншими учасниками товариства не змінюючи розмір статутного капіталу товариства та сплату такої заборгованості відповідними учасниками щодо ліквідації товариства.

Також зазначено, що голоси, які припадають на частку учасника у якого наявна заборгованість перед товариством, не враховуються під час визначення результатів голосування для прийняття відповідного рішення.

По-третє, Законом № 2275 детально врегульовано порядок збільшення та зменшення статутного капіталу, на відміну від Закону № 1576. Адже, закріплено, що збільшення статутного капіталу відбувається шляхом внесення додаткових вкладів та без додаткових вкладів за рахунок прибутку товариства, який не було розподілено. Тобто, склад учасників товариства, співвідношення їх часток у статутному капіталі не зазнає змін під час збільшення статутного капіталу без залучення додаткових вкладів. Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових вкладів номінальна вартість частки учасника товариства може збільшуватись лише на суму, що дорівнює або є меншою за вартість додаткового вкладу такого учасника [7].

Варто звернути увагу, що у випадку збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю за рахунок додаткових вкладів таке збільшення може відбуватися не тільки учасниками товариства, а і третіми особами. Тобто, в учасників товариства є можливість збільшити статутний капітал товариства за рахунок додаткових вкладів учасників та/або третіх осіб на підставі рішення прийнятого на загальних зборах учасників.

Учасникам надається переважне право внести додатковий вклад відповідно до їх часток у статутному капіталі, окрім винятку коли це передбачено корпоративним договором, відповідно в якому стороною є такий учасник. Після того, як всі учасники реалізують своє переважне право або відмовляться від нього, треті особи та учасники, у яких виникло бажання мають право внести додаткові вклади більше від суми їх часток у статутному капіталі. Мається на увазі, що вони мають право внести додаткові вклади в межах різниці між сумою збільшення статутного капіталу та сумою внесених учасниками вкладів, які скористалися своїм переважним правом, за умови що інше не було передбачене статутом. Тобто, рішення загальних зборів учасників товариства щодо залучення додаткових вкладів визначає загальну суму збільшення статутного капіталу товариства, коефіцієнт відношення суми збільшення до розміру частки кожного учасника у статутному капіталі та розмір статутного капіталу, який було заплановано.

За потреби учасники товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю можуть укладати договір про внесення додаткового вкладу. Суть цього договору, полягає в тому, що він розцінюється як певна гарантія для сторін до моменту, коли відбулося фактичне внесення вкладу і з метою подальшого забезпечення його виконання.

Після чого, протягом одного місяця з моменту спливу строку, що був наданий для внесення додаткових вкладів, загальними зборами учасників товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю приймається рішення [7]:

– щодо затвердження результатів внесення додаткових вкладів;

– щодо затвердження розмірів часток учасників товариства та їх номінальної вартості, враховуючи фактично внесені ними додаткові вклади;

– щодо затвердження збільшеного розміру статутного капіталу товариства.

Таким чином, аналізуючи норми Закону № 2275 можемо зробити висновок, що він спрямований на уникнення конфліктів між учасниками товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю та захисту їх інтересів, що виражається у незмінності розміру часток учасників, у разі збільшення розміру статутного капіталу без залучення додаткових внесків (за рахунок нерозподіленого прибутку товариства). Проте, якщо відбувається зменшення розміру статутного капіталу, то співвідношення розмірів часток учасників товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю у статутному капіталі повинно залишатися без змін.

По-четверте, після прийняття рішення щодо зменшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю, виконавчий орган зобов’язаний повідомити кожного кредитора (вимоги якого до товариства не забезпечені заставою, гарантією чи порукою) про таке рішення у письмовому вигляді протягом десяти днів. Після того як кредиторами було отримано повідомлення, вони протягом тридцяти днів мають право звернутися до товариства з вимогою щодо забезпечення виконання зобов'язань, на підставі укладеного договору забезпечення; щодо дострокового припинення або виконання зобов'язань перед кредитором або щодо укладення іншого договору з кредитором.

У випадку, якщо товариство не виконує вищезазначені вимоги протягом встановленого строку, кредитори наділені правом вимагати в судовому порядку дострокового припинення або виконання зобов'язань товариством.

Проте, якщо кредитор не звернувся до товариства з письмовою вимогою протягом встановленого строку, то вважається, що він не вимагає від товариства вчинення будь-яких додаткових дій щодо виконання зобов'язань перед ним.

По-п’яте, на відміну від Закону № 1576 в Законі № 2275 передбачено право товариства набувати частки у власному статутному капіталі не зменшуючи розмір такої частки з урахування, що на день такого придбання товариством сформовано резервний капітал у розмірі ціни придбання викупленої частки, який заборонено використовувати для здійснення виплат на користь учасників товариства.

Проте, даний вид договору укладається за умови одностайного рішення загальними зборами учасників товариства. Тому, при розподілі прибутку товариства та при розподілі його майна та у випадку його ліквідації, належні останньому частки не приймаються до уваги під час визначення результатів голосування на загальних зборах учасників. А у випадку придбання частки або її частини в учасника самим товариством не зменшуючи статутний капітал товариства, воно повинно здійснити відчуження даної частки відплатно та не пізніше ніж через один рік з моменту придбання частки або її частини.

Отже, проаналізувавши зміни в законодавстві, внесені Законом № 2275, можемо зробити висновок, що новий порядок формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю безперечно стане ще одним етапом успішного розвитку законодавства в Україні.

Правовідносини, що виникають з використанням поняття «статутний капітал», регулюються також Господарським та Цивільним кодексами України.

Відповідно до ст. 113 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV господарським товариством є юридична особа, статутний (складений) капітал якої поділений на частки між учасниками. Господарські товариства можуть бути створені у формі повного товариства, командитного товариства, товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерного товариства [20].

Товариством з обмеженою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів (стаття 80 глава 9 Господарського кодексу України) [1].

Товариством з додатковою відповідальністю є господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників (ст. 80 глава 9 Господарського кодексу України) [1].

Відповідно до ст. 115 Цивільного кодексу України господарське товариство є власником [20]:

1) майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного (складеного) капіталу;

2) продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності;

3) одержаних доходів;

4) іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Методика оцінки часток (паїв), внесених до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах передбачена нормами П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 30 «Біологічні активи» тощо [14].

Відповідно до ст. 86 Господарського кодексу України забороняється використовувати для формування статутного (складеного) капіталу товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних (комунальних) підприємств, яке відповідно до закону (рішення органу місцевого самоврядування) не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом. Фінансовий стан засновників – юридичних осіб щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного капіталу господарського товариства у випадках, передбачених законом, має бути перевірений незалежним аудитором (аудиторською організацією) у встановленому порядку, а майновий стан засновників – громадян має бути підтверджений довідкою органу доходів і зборів про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) [1].

У господарському товаристві створюються резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як п'ятнадцять відсотків статутного капіталу, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим п'яти відсотків суми прибутку товариства (стаття 87 глава 9 Господарського кодексу України) [1].

Порядок формування статутного і власного капіталу акціонерного товариства встановлено ст. 11 Закону про акціонерні товариства, а саме [3]:

– оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку. Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості. Також оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися шляхом прийняття на себе зобов'язань з виконання для товариства робіт або надання послуг;

– ціна майна, що вноситься засновниками акціонерного товариства в рахунок оплати акцій товариства, повинна відповідати ринковій вартості цього майна, визначеній на засадах незалежної оцінки, проведеної відповідно до законодавства про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність;

– кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі неоплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50 відсотків статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням;

– до реєстрації звіту про результати розміщення акцій засновник має всі права, що засвідчуються акціями, крім права їх відчужувати та обтяжувати зобов'язаннями;

– документ, що засвідчує право власності засновника акціонерного товариства на акції, видається йому після повної оплати вартості таких акцій протягом 10 робочих днів з дати отримання товариством свідоцтва про реєстрацію випуску акцій.

Відповідно до ст. 14 Закону про акціонерні товариства мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів [3].

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) затвердила новий Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства (рішення від 12.06.2018 р. № 385).

Порядок поширюється на всі акціонерні товариства, що прийняли рішення про збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства з дати набрання чинності цим рішенням [19].

Серед цікавих нововведень – запровадження норми, згідно з якою при збільшенні статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок додаткових внесків розміщення акцій додаткової емісії (без здійснення публічної пропозиції) має здійснюватися шляхом їх безпосередньої пропозиції заздалегідь визначеному колу осіб, кількість некваліфікованих інвесторів серед яких не може дорівнювати або перевищувати 150 осіб.

Водночас визначено, що кваліфікованими інвесторами визнаються [19]:

– міжнародні фінансові організації;

– іноземні держави та їх центральні банки;

– держава Україна в особі уповноважених нею органів державної влади, Національного банку України;

– професійні учасники ринку цінних паперів, банки та страхові компанії;

– юрособи, у тому числі створені за законодавством іншої держави, якщо вони відповідають принаймні двом з таких критеріїв:

– підсумок балансу становить не менше 20 мільйонів євро по курсу НБУ станом на день останньої річної звітності;

– річний чистий дохід від реалізації товарів, робіт і послуг за останній фінансовий рік становить не менше 40 мільйонів євро по курсу Національного банку України станом на день останньої річної звітності;

– власні кошти становлять не менше 2 мільйонів євро по курсу Національного банку України станом на день останньої річної звітності.

Відповідно до ч. 2 ст. 17 Закону № 755 від 15.05.2003 р. «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» дані про розмір статутного капіталу юрособи, у тому

числі про частку кожного із засновників, а також про дату закінчення його формування повинні міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [6].

Для внесення таких відомостей до Єдиного державного реєстру їх зазначають у Заяві про державну реєстрацію створення юридичної особи (форма 1), затвердженої наказом Міністерства юстиції України 18.11.2016 р. № 3268/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 29.08.2018 р. № 2824/5).

Суб'єкт господарювання може створюватися та діяти на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, що після його прийняття учасниками стає установчим документом (ч. 4 ст. 56 Господарського кодексу України) [1].

Якщо господарське товариство створюється та діє на підставі модельного статуту, в рішенні про його створення, яке підписується усіма засновниками, зазначаються відомості про вид товариства, його найменування, місцезнаходження, предмет і цілі діяльності, склад засновників та учасників, розмір статутного (складеного) капіталу, розмір часток кожного з учасників, порядок внесення ними вкладів, а також інформація про провадження діяльності на основі модельного статуту (ч. 10 ст. 82 Господарського кодексу України) [1].

28.04.2019 р. набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України КМУ від 27.03.2019 р. № 367 «Деякі питання дерегуляції господарської діяльності», зокрема, в частині затвердження модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю.

Затвердженою Постановою встановлено, що [2]:

– при поданні документів в електронній формі для держреєстрації створення товариства з обмеженою відповідальністю, що діє на підставі модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю, або переходу товариства з обмеженою відповідальністю на діяльність на підставі модельного статуту редакція модельного статуту, на підставі якого діє товариство з обмеженою відповідальністю, самостійно визначається товариством (його засновниками) шляхом обрання варіантів «за замовчуванням» або відповідних положень модельного статуту, затвердженого цією Постановою;

– при поданні документів у паперовій формі для держреєстрації створення товариства з обмеженою відповідальністю, що діє на підставі модельного статуту, або переходу товариства з обмеженою відповідальністю на діяльність на підставі модельного статуту документів у паперовій формі вважається, що обрано варіанти «за замовчуванням»;

– портал електронних сервісів з 15.05.2019 р. забезпечує формування за єдиним алгоритмом цифрового коду модельного статуту, що дає змогу ідентифікувати автоматичними засобами редакцію модельного статуту, на підставі якого діє товариство з обмеженою відповідальністю.

Отже, маємо модернізований електронний сервіс з держреєстрації створення товариства з обмеженою відповідальністю, який надає можливість, зокрема, вибору і формування редакції модельного статуту та її підписання відповідними засновниками (учасниками) з використанням кваліфікованого електронного підпису.

У процесі господарської діяльності підприємства можуть накопичувати власний капітал в результаті різних господарських операцій. Так, на підприємстві може формуватися капітал в дооцінках за рахунок проведення дооцінок необоротних активів та фінансових інструментів [14]:

– згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт;

– згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об’єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку);

– згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8-1,25 зміна балансової вартості об’єкта хеджування відображається в іншому сукупному доході з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).

Бухгалтерський облік операцій із власним капіталом відбувається з врахуванням норм та положень, встановлених законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [4].

Податковий облік операції із власним капіталом відбувається з врахуванням норм та положень, встановлених Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [16].

Питання формування облікової політики підприємства на законодавчому рівні регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Листом МФУ від 29.07.03 № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності», Лист Міністерства фінансів України від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» [4; 9; 10; 13].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 містить перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності

(кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Використовується для контирування документів первинного обліку, ведення регістрів бухгалтерського обліку, в т. ч. пов'язаних із власним капіталом.

З метою узагальнення даних про стан та рух власного капіталу підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій передбачено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», на яких відображуються рух складових частин власного капіталу та деяких інших видів капіталу, що Планом рахунків передбачено обліковувати на рахунках цього класу. За даними цих рахунків формується Звіт про власний капітал. Для обліку майже кожного виду власного капіталу передбачено окремий рахунок. З назви рахунка вже видно, яка саме інформація накопичується на ньому [15].

Відображення основних операцій з формування та збільшення або зменшення власного капіталу суб'єктів господарювання здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [8].

Невід'ємними складовими бухгалтерського обліку є великий потік первинних документів, постійне виконання арифметичних операцій, перевірка правильності розрахунків і проведення операцій, зіставлення даних з інформацією на суміжних ділянках обліку тощо.

Саме на стадії первинного обліку відбувається збір інформації про господарські операції та явища, її реєстрація у первинних облікових документах, що забезпечує підвищення ефективності контролю та управління діяльністю підприємства (компанії, фірми).

Первинні документи з обліку власного капіталу мають бути сформовані у відповідності до загальних вимог документування на підприємстві та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [17].

Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356 спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів. Форми журналів, відомостей, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої зарплати, Бухгалтерської довідки є додатками до цих Методичних рекомендацій.

У Журналі 7 відображаються операції про зміни у складі власного капіталу підприємства, про нарахування, одержання і витрачання забезпечень, майбутніх витрат і платежів і коштів цільового призначення (за кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 Цільове фінансування і цільові надходження, 49 «Страхові резерви»). Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал 7.1, Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 7.2 та Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» 7.3 забезпечують накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Підсумкові записи з журналів після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, переносяться до Головної книги за кожним рахунком окремо. Сума підсумків Журналу за горизонтальним підрахунком (сума рядків) дорівнює сумі підсумків цього самого Журналу за вертикальним підрахунком (сума граф). Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а регістри, що, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, – у відповідних вимірниках іноземної валюти. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналу [11].

Щороку перед складанням річної фінансової звітності всі юридичні особи, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, а також представництва нерезидентів, мають проводити суцільну інвентаризацію активів і зобов'язань.

Інвентаризація на підприємстві проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності господарюючого суб'єкта відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Під час інвентаризації активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства перевіряється та документально підтверджується їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання та оцінка [18].

Поточний фінансовий (бухгалтерський) облік містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства. Для одержання інформації про результати такої діяльності дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників. Це досягається складанням звітності, яка є завершальною стадією ведення фінансового (бухгалтерського обліку).

Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, її метою є надання інформації про власний капітал підприємства,

яка є корисною для власників та широкого кола користувачів під час прийняття ними економічних рішень щодо його примноження та ефективності використання.

Дані про власний капітал наводяться в окремому розділі Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) відповідно до вимоги повного розкриття інформації, у розрізі його складників, які відображаються в розділі 1 «Власний капітал» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Крім того склад та зміни в власному капіталі підприємства за рік відображаються в Звіті про власний капітал (форма № 4).

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [14]. У цьому плані роль Звіту про власний капітал – розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму Фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення [14].

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема [14]:

1) для складання Фінансової звітності малого підприємства:

– малими підприємствами – юридичними особами, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (крім тих, яким відповідно до податкового законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів та витрат);

– представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

2) для складання Фінансової звітності мікропідприємства:

– мікропідприємствами – юридичними особами, які визнані такими відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

– підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства;

– непідприємницькими товариствами.

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433 розглядаються питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Вони можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

У розділі І «Загальні положення» Методичних рекомендацій № 433 вказано на те, що при складанні фінансових звітів підприємства можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статей, які передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати до фінансових звітів додаткові статті у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена [12].

Висновки з даного дослідження. У результаті проведеного дослідження нами розглянуто та систематизовано основні нормативно-правові акти як загального, так і спеціального характеру, які у свою чергу дадуть змогу практикуючим бухгалтерам своєчасно та правильно відображати в обліку операції з формування та зміни статутного, додаткового, резервного, вилученого капіталу та інших його складових.

Проаналізувавши зміни в законодавстві, які відбулися останнім часом можна зазначити, що це безперечно стане ще одним етапом успішного його розвитку в Україні. В той же час перехід України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності потребує адекватного відображення власного капіталу в обліку та звітності для зрозумілості та корисності її користувачам та гармонізації чинних НП(С)БО із МСБО.

Список літератури.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами.

2. Деякі питання дерегуляції господарської діяльності: постанова Кабінету міністрів України від 27.03.2019 р. № 367.

3. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI.

4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-

XIV.

5. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо статутного капіталу» від 22.12.2010 р. № 2850-VI.

6. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV.

7. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

9. Лист Міністерства фінансів України від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику».

10. Лист МФУ від 29.07.03 № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності».

11. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

12. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.

13. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/ accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24

14. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/ accou-?ting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24

15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

17. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

18. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

19. Про затвердження Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства: рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.06.2018 р. № 385.

20. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (Accessed 10 April 2020).

2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution "Some issues of deregulation of economic activity", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/367-2019-%D0%BF (Accessed 10 April 2020).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2008), The Law of Ukraine "On Joint Stock Companies", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/514-17 (Accessed 10 April 2020).

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14 (Accessed 10 April 2020).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Amendments to certain legislative acts of Ukraine regarding the authorized capital", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2850-17 (Accessed 10 April 2020).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On State Registration of Legal Entities and Natural Persons - Entrepreneurs", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/755-15 (Accessed 10 April 2020).

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine "Limited and additional liability companies", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2275-19 (Accessed 10 April 2020).

8. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Instruction on the application of the Plan of Accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (Accessed 10 April 2020).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Letter "Accounting policies", available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05 (Accessed 10 April 2020).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2003), Letter "On the materiality of accounting and reporting", available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03 (Accessed 10 April 2020).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "Methodical recommendations for the use of accounting registers", available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00/stru (Accessed 10 April 2020).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "Methodological recommendations for completing the financial reporting forms", available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0433201-13 (Accessed 10 April 2020).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "International Accounting and Financial Reporting Standards", available at: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24 (Accessed 10 April 2020).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2019), “National accounting regulations (standards)”, available at: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24 (Accessed 10 April 2020).

15. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order “Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1557-11 (Accessed 10 April 2020).

16. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (Accessed 10 April 2020).

17. Ministry of Finance of Ukraine (1995), Order “Regulation on the documentary support of accounting records”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95 (Accessed 10 April 2020).

18. Ministry of Finance of Ukraine (2014), Order “Assets and Liabilities Inventory Regulations”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14 (Accessed 10 April 2020).

19. National Commission on securities and stock market (2018), “On approval of the Procedure for increasing (decreasing) the authorized capital of a joint stock company”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-18 (Accessed 10 April 2020).

20. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), “The Civil Code of Ukraine”, available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (Accessed 10 April 2020).

Стаття надійшла до редакції 20.04.2020 р.