

УДК: 657.6

Швед Наталія Петрівна, магістр зі спеціальності «Облік і оподаткування», спеціалізації «Облік і оподаткування бізнесу», ДВНЗ «Ужгородський національний університет».

Слюсаренко В.Є., к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет».

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуто основні етапи проведення аудиту власного капіталу підприємства. Досліджено етапи проведення аудиту власного капіталу та основні процедури аудиту. Розглянуто методика внутрішнього аудиту власного капіталу підприємства. Доведено, що аудит власного капіталу підприємств, крім загальноприйнятих напрямів перевірки його видів, оцінки їх вартості, правильності та своєчасності обліку, повинен включати оцінку фінансового стану підприємства з метою його оптимізації та запобігання банкрутству.

Ключові слова: власний капітал, аудиту власного капіталу підприємства, об'єкти контролю підприємства, джерела аудиту власного капіталу, етапи проведення аудиту власного капіталу, методика аудиту власного капіталу.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік власного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та припиняється вдень вилучення підприємства з Державного реєстру внаслідок завершення його діяльності у разі банкрутства, реорганізації, ліквідації тощо. Усі етапи створення, руху, збільшення і зменшення власного капіталу, своєю чергою, є об'єктом як зовнішнього, і внутрішнього аудиту, особливо у підприємствах колективних форм власності. У зв'язку з цим питання своєчасного та раціонального обліку та аудиту власного капіталу відіграють важливу роль у діяльності кожного вітчизняного підприємства, незалежно від форми його власності та виду діяльності. У сучасній економіці підприємства як окремий суб'єкт виробничо-господарських відносин, відіграють важливу двоїсту роль. З одного боку, на підприємствах формується фундамент для постановки цілей і завдань галузевого та регіонального розвитку, виявляються недоліки прийнятих стратегічних і тактичних рішень, з іншого – вони виступають кінцевим пунктом впровадження інноваційних розробок, мають

інвестиційну привабливість і реальний ресурсний потенціал. Саме тому, для формування оптимальної системи обліку необхідний аудит діяльності конкретних підприємств та виявлення напрямів його подальшого ефективного функціонування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Власний капітал є надзвичайно важливою обліковою категорією, що відбиває сукупність власних коштів підприємства. Кожна складова частина власного капіталу виступає незалежним об'єктом обліку та аудиту, проте, враховуючи їх нерозривну взаємозв'язок, постійну потенційну можливість трансформації з одного виду в інший, законодавчо встановлені взаємозв'язки та взаємозалежності один від одного, складові власного капіталу висвітлюються у науковій, методичній та навчальній літературі переважно. Проблемні питання класифікації власного капіталу підприємства піднімали такі видатні вчені у своїх працях як Р.Ф. Бруханський [1], І.М. Белова, Бланк І.А., Т. В. Дідоренко, О.М. Загородня [3], Г.Г.Кірейцев, М.С. Палюх, І.В. Спільник [1], П.Р. Пуцентейло, М.К. Пархомець, П.Я. Хомин.

Аудит власного капіталу розглянута у наукових працях багатьох вітчизняних вчених, серед яких такі, як: Ф.Ф. Бутинець [1], Н.І. Дорош, Л. П. Кулаковська [2], Н.Г. Мельник, В.Я. Савченко [15], К.О. Утенкова та інші.

Названі вище вчені зробили вагомий внесок у розвиток обліковоконтрольних досліджень щодо вивчення операцій з власним капіталом, та контролю за даними операціями. У той же час особливостям обліку та аудиту власного капіталу, зумовленим різними формами власності підприємств України, у літературних джерелах не приділяється належної уваги, що актуалізує питання, що розглядаються в цій статті.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті було дослідження особливостей та виявлення напрямів удосконалення аудиту власного капіталу підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Саме на власному капіталі і базуються основні сфери функціонування підприємства, наприклад його участь у кредитних взаємовідносинах. При цьому у зв'язку з наявністю підприємств різних форм власності існують і особливості обліку та аудиту власного капіталу. Аудит власного капіталу та установчих документів не можуть досліджуватися окремо один від одного, тому що такий елемент власного капіталу, як статутний, є основою будь-якого підприємства і фіксується в його установчих документах, де також можуть міститися дані і про інші види власного капіталу.

Аудит установчих документів передбачає ретельну перевірку юридичних підстав на право функціонування економічного суб'єкта у відповідності з вимогами чинного законодавства.

Основні етапи проведення аудиту розглянемо в табл. 1. з виділенням мети перевірки, об'єктів контролю та джерел отримання інформації.

Таблиця 1.

Основні етапи проведення аудиту власного капіталу підприємства [розроблено автором на підставі джерел 15]

Етапи аудиту	Мета перевірки	Об'єкти контролю	Джерела інформації
1 етап	Ідентифікація товариства	вивчення господарської діяльності товариства; аналіз установчих документів з метою встановлення відповідності складу засновників, розміру їх внесків; аналіз стану внутрішнього контролю товариства та бухгалтерського обліку	установчі документи підприємства (Статут, установчий договір, наказ про облікову політику)
2 етап	Вивчення та аналіз стану власного капіталу	законність джерел формування статутного капіталу, зміни його розміру та напрямів використання; утворення та подальше використання емісійного доходу; правомірність вилучення капіталу; доцільність та правильність формування резервного капіталу; перевірка розподілу прибутку товариства	установчі документи; протоколи та рішення загальних зборів акціонерів, накази товариства; облікові реєстри; та ін. документи, які підтверджують факт здійснення операцій (виписки банку, заяви на внесок готівки, прибуткові та видаткові касові ордери, акти оприбуткування майна та ін.)
3 етап	Вивчення стану розрахунків з учасниками	законність нарахування дивідендів; правильність розрахунку та їх виплати оподаткування дивідендів, обґрунтованість та правильність відображення зазначених операцій в обліку	установчі документи підприємства; протоколи та рішення загальних зборів акціонерів, відомості нарахування та виплати дивідендів; касові документи
4 етап	Перевірка достовірності фінансової звітності	перевірка фінансової звітності емітента; розкриття публічної інформації про свою діяльність за МСФЗ	Фінансова звітність підприємства
5 етап	Фінансовий аналіз господарської діяльності	аналіз показників фінансового стану підприємства; визначення розміру чистого обігового капіталу; коефіцієнтів фінансової стійкості, фінансування; забезпеченості власними оборотними засобами та оборотності активів; маневреності та оборотності власного капіталу; оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості, визначення терміну їх погашення;	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

**Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування»
Випуск 11 (2021)**

		оборотності основних засобів (фондовіддача); рентабельності діяльності та активів товариства, власного капіталу та покриття зобов'язань власним капіталом; коефіцієнта фінансової стабільності тощо.	
6 етап	Складання аудиторського висновку (звіту) за результатам і перевірки	підтвердження аудитором достовірності та повноти фінансової звітності емітента, відповідно до Вимог до аудиторського висновку та методичних рекомендацій щодо його складання	статутні документи; накази та протоколи; фінансова звітність товариства; внутрішня звітність; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та ін. документація, що узагальнює результати контролю

Кожен із зазначених етапів є незамінним для аудитора, оскільки їх використання дозволяє отримувати необхідну інформацію для складання достовірного Аудиторського висновку, а саме: встановлення відповідності функціонування товариства прийнятої облікової політики на підприємстві, підтвердження достовірності й повноти фінансової звітності товариства та своєчасності її складання, виявлення реального фінансового стану підприємства [1, с.144].

Основними методами, що використовуються аудитором при аудиті власного капіталу є опитування, порівняння, вибіркове дослідження, інспекція – перевірка записів, документів або матеріальних активів, аналітична перевірка.

Методика аудиту власного капіталу передбачає перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку суб'єктом господарювання. Доцільним буде звернути увагу на дотримання працівниками бухгалтерії основних принципів бухгалтерського обліку. Окрім цього необхідним є перевірка аудитором додержання вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» щодо якісних показників облікової інформації про фінансові результати, додержання основних принципів складання звітності [9].

Пропонуємо на етапі планування аудиторської перевірки чітко визначити напрями перевірки та аудиторські процедури у процесі перевірки власного капіталу. Виділимо такі основні етапи проведення аудиту власного капіталу (табл. 2.).

Етапи проведення аудиту власного капіталу [15]

Назва етапу	Аудиторські процедури
Аудит установчих документів	Перевірка юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства
Аудит формування зареєстрованого (пайового) капіталу	Перевірка правильності та своєчасності формування зареєстрованого (пайового) капіталу
Аудит розрахунків із засновниками	Перевірка правильності формування зареєстрованого (пайового) капіталу, розрахунків із засновниками
Аудит нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	Перевірка правомірності наявності та руху нерозподіленого прибутку; перевірка непокритих збитків, їх списання, за який рахунок, перевірка розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів); відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді; перевірка правильності ведення обліку нерозподілених прибутків (непокритих збитків) та відображення у фінансовій звітності
Аудит оподаткування при формуванні зареєстрованого (пайового) капіталу і при розрахунках із засновниками	Перевірка нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів

Основними процедурами аудиту, що визначені у МСА 500 "Аудиторські докази", є такі: перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, запит, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури. Методика виконання аудиторських процедур полягає в застосуванні окремих методів і прийомів аудиту самостійно [5].

Спочатку аудитор вивчає:

- організаційно правову форму підприємства;
- форму власності, яка відображає особливості цивільно-правового статусу учасників (акціонерів) підприємства;
- географічне походження та цивільно-правовий статус учасників (акціонерів) підприємства;
- величину статутного капіталу підприємства емітента та його структури за частками в капіталі;
- наявність великих акціонерів, які мають суттєвий контроль над підприємством.

Аудитор має ознайомитися з концептуальною основою складання фінансової звітності, а також обліковою політикою підприємства. Обов'язково аудитор повинен розглянути питання прийнятності обраної облікової політики підприємства, особливостям його діяльності, а також обраній концептуальній основі складання фінансової звітності.

За допомогою такої аудиторської процедури, як перевірка (перевірка записів або документів) аудитором повинні бути вивчені установчі документи. Особливо важливими є ті розділи установчих документів, де мова йде про формування зареєстрованого (пайового) капіталу, його розмір та порядок внесення.

Процедура запиту досить поширена аудиторська процедура, особливу цінність її полягає в отриманні письмових відповідей. Найбільш часто аудитор "запитує" інформацію, яка пов'язана із нарахуванням дивідендів учасникам, а також можливими змінами та доповненнями установчих документів. Особливої значущості запити і відповіді на них набувають у тих випадках, коли інформація про засновників відповідно до внутрішніх розпорядчих документів суб'єкта господарювання є конфіденційною.

Процедура зовнішніх підтверджень застосовується не завжди, тому що є підприємства, в установчих документах та у зареєстрованому (пайовому) капіталі яких роками не відбувається ніяких змін. У такому випадку підтвердження третіх осіб не має сенсу. Інша справа, коли в установчі документи в періоді, що перевіряється були внесені зміни, наприклад, зі збільшенням зареєстрованого (пайового) капіталу, а для його оцінки застосований метод оцінки за справедливою вартістю, дуже висока ймовірність того, що для підтвердження правильності проведеної оцінки необхідно звернутися за підтвердженням до третіх осіб.

Аудитору необхідно перевірити бухгалтерські записи на рахунках бухгалтерського обліку, щоб у звітності була відображена сума капіталу, яка відповідає Статуту. Після державної реєстрації статутний капітал, зафіксований у Статуті, відображається за кредитом рахунку 401 "Статутний капітал" у кореспонденції з рахунком 46 "Неоплачений капітал". Також розмір статутного капіталу на початок і кінець року, що відображається у Балансі (Звіт про фінансовий стан) повинен відповідати сумі по статті "Зареєстрований (пайовий) капітал" Звіту про власний капітал. Суми за зазначеними рядками повинні збігатися з кредитовим сальдо по рахунку 401 "Статутний капітал" за станом на відповідні дати, інформація щодо яких міститься у журналі 7 [14,с.109].

Аудитору також необхідно перевірити чи виникав під час продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу емісійний дохід, правильність відображення його на субрахунку 421 "Емісійний дохід" та правильність розрахунку.

Також необхідно перевірити інший капітал, інші внески, первинні документи, реєстри обліку, операції із безкоштовного отримання підприємством необоротних активів, які акумулюються на субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи", інші види додаткового капіталу, резервний капітал (рахунок 43 "Резервний капітал"), особливо звірити

його розмір, зазначений у Головній книзі, журнал 7 та відображення у фінансовій звітності у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про власний капітал.

Аудитор повинен перевірити формування нерозподіленого прибутку. Звірити обороти за рахунком 79 "Фінансові результати" за підсумками звітного періоду за видами діяльності та перевірити правильність визначення фінансового результату. Також необхідно перевірити правильність визначення прибутку відповідно податкового законодавства України та перевірити дані бухгалтерського обліку, порівняти їх [14,с.110].

На підставі рішень учасників (засновників) аудитор перевіряє порядок розподілу прибутку, строки та порядок виплати частки прибутку.

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці розподілу дивідендів. Розмір виплат залежить від частки засновників у статутному капіталі. Це рішення фіксують у протоколі.

На підставі протоколу керівник підприємства видає наказ про нарахування й виплату дивідендів. Наказ передають до бухгалтерії, яка має нарахувати дивіденди, виплатити їх засновникам і відобразити ці операції в обліку. Аудитор повинен перевірити ці документи, особливо перевірці даним бухгалтерського обліку та оподаткуванню дивідендів, стосовно податкових зобов'язань.

Процедура повторне обчислення виконується аудитором завжди не суцільним методом, а вибірково, то первинні документи, облікові реєстри перераховують завжди.

Процедура повторне виконання проводиться в тому випадку, коли ведення бухгалтерського обліку автоматизовано, має сенс застосувати повторне виконання. Аудитору слід переконатися в тому, що математичні розрахунки не містять помилок.

В основі аналітичних процедур аудиту власного капіталу лежить дослідження статей (показників) звітності щодо їх достовірності, яке можливість аудитору оцінити кожен документ і факт господарського життя, згрупувати отриману інформацію.

Здійснюючи аудиторську перевірку власного капіталу аудитор повинен перевірити: залишки на рахунках бухгалтерського обліку власного капіталу та інформацію даних в установчих документах та обліковій політиці; операції з формування та змін зареєстрованого (пайового) капіталу; дотримання обмежень щодо викупу акцій та граничного строку погашення вилученого та неоплаченого капіталу; операції з капіталом у дооцінках та додатковим капіталом; операції з резервним капіталом; перевірити операції з прибутком підприємства; ведення бухгалтерського обліку та відповідність даних фінансової звітності даним облікових реєстрів в частині власного капіталу.

У результаті аудиторської перевірки власного капіталу, аудитор повинен впевнитися, що[1,с.149]:

— формування власного капіталу є законним, правильним, відповідно до чинного законодавства;

— відображення розміру та всіх змін власного капіталу своєчасне, повне, правильне;

— для своєчасного отримання достовірної інформації організовано аналітичний облік на рахунках власного капіталу, який забезпечує отримання якісної інформації, яка необхідна для проведення аналізу та змін власного капіталу підприємства та прийняття управлінських рішень;

— розподіл прибутку є раціональним та правильним відповідно до чинного законодавства;

— правильне відображення в реєстрах обліку і звітності операцій.

З аналізу цих напрямків впливають наступні завдання аудиторської перевірки: підтвердити юридичні підстави на право функціонування економічного суб'єкта; підтвердити правильність формування зареєстрованого (пайового) капіталу; підтвердити правильність розрахунків із засновниками; встановити повноту і своєчасність формування зареєстрованого (пайового) капіталу; встановити повноту і правильність розрахунків із засновниками; підтвердити достовірність фінансової звітності у частині: розміру і структури зареєстрованого (пайового) капіталу, наявності власних акцій, викуплених в акціонерів, наявності заборгованості засновникам з виплати доходів.

Запропоновані етапи проведення аудиту допоможуть провести аудит власного капіталу ефективно.

Аудитор повинен отримати загальне розуміння організації бухгалтерського обліку товариства, тому йому необхідно ознайомитися із Наказом про облікову політику товариства, адже саме цей внутрішній документ є головним джерелом одержання подібної інформації.

На нашу думку, доцільним є перегляд Посадових інструкцій бухгалтерів, до обов'язків яких входить облік та складання звітності щодо власного капіталу.

Вважаємо, що важливим напрямом роботи аудитора є оцінювання надійності та ефективності бухгалтерського обліку власного капіталу.

Правильне оцінювання даної області дасть можливість визначити рівень суттєвості, види та кількість аудиторських процедур, необхідних для перевірки власного капіталу. Для цього аудитор може ознайомитися з актами попередніх перевірок (якщо такі відбувалися), щоб мати інформацію про компетентність та службову дисципліну працівників бухгалтерії.

На основному етапі внутрішнього аудиту власного капіталу здійснюються конкретні процедури, які спрямовані на підтвердження всіх облікових та звітних показників, що характеризують капітал підприємства за звітний період.

Методика внутрішнього аудиту власного капіталу передбачає перевірку складання первинних документів. При цьому необхідно переконатися, що існують всі правові підстави для здійснення господарських операцій, що зафіксовані у первинних документах. Далі перевіряється наявність всіх необхідних реквізитів первинних документів, правильність визначення кореспонденції рахунків, проводиться арифметична перевірка підсумків.

Первинними документами з обліку власного капіталу на досліджуваному підприємстві є прибуткові касові ордери, накладні, акти приймання-передачі основних засобів, нематеріальних активів, які внесені до власного капіталу, виписки банку з поточного рахунку у національній та іноземній валюті з доданими до них виправдовувальними документами. Проаналізувавши всі перелічені документи ми дійшли висновку, що вони складені відповідно до вимог чинного законодавства[4,с.151].

Одним з основних етапів обліку власного капіталу є визначення кореспонденції рахунків, а отже рахунки з обліку власного капіталу також підлягають аудиторській перевірці. При цьому аудитор перевіряє правильність застосування рахунків з обліку власного капіталу відповідно до їх призначення та характеристики, що звіряється із Планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією про його застосування.

Облікову інформацію про власний капітал суб'єкта дослідження, який виник в результаті господарської діяльності, використовують з метою визначення руху власного капіталу звітного періоду.

Правильно визначена облікова інформація щодо власного капіталу товариства за звітний період переноситься до п'яти форм фінансової звітності, головною з яких для аудитора є Звіт про власний капітал. Саме Звіт про власний капітал дає чітке уявлення про зміни у власному капіталі у розрізі структурних елементів власного капіталу й причин змін і має велике значення для керування фінансовою діяльністю товариства.

На цьому етапі аудиту здійснюються конкретні аудиторські процедури, які спрямовані на підтвердження всіх звітних показників, що характеризують власний капітал за звітний період. Спочатку визначається відповідність показників звіту про власний капітал даним Головної книги про залишки на початок і кінець аналізованого періоду, розмір капіталу що надійшов та вибув за звітний період.

Важливим напрямом аудиту є перевірка відповідності показників Звіту про власний капітал іншим формам фінансової звітності.

Хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені, тобто складаються робочі документи – записи, зроблені під час планування, підготовки, проведення перевірки аудитором, узагальнення їх даних, а також документальна інформація,

отримана в ході аудиту від третіх сторін, усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

На завершальному етапі перевірки аудитор повинен узагальнити зібрані дані щодо власного капіталу, скласти перелік виявлених ним помилок та порушень, оцінити суттєвість їх загального впливу на показники власного капіталу у фінансовій звітності.

За результатами проведеного аудиту власного капіталу аудитор розробляє певні рекомендації щодо поліпшення майбутньої діяльності аудированого підприємства і складає звіт аудитора. Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, про що робляться відповідні записи у журналі перевірок.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Підприємства різних організаційно-правових форм мають різний за джерелами формування, каналами руху, складом і структурою власний капітал. Особливості створення та використання власного капіталу підприємств з різноманітними формами власності повинні мати відповідне відображення в системі їх обліку та аудиту.

2. Первинний облік власного капіталу підприємств ведеться як правило з уніфікованими формами документів. Однак, належна побудова синтетичного та аналітичного обліку залежить від їхньої форми власності.

3. Аудит власного капіталу підприємств, крім загальноприйнятих напрямів перевірки його видів, оцінки їх вартості, правильності та своєчасності обліку, повинен включати оцінку фінансового стану підприємства з метою його оптимізації та запобігання банкрутству.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких нормативно правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 № 627.
3. Закону України «Про господарські товариства» від 19 . 09.1991р. №1576–XII, із змінами від 18.04.2013, внесеними згідно із Законом № 221-VII.
4. Кадацька А. М. Сутність власного капіталу підприємства / А. М. Кадацька // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2014. – № 4 (59). – С. 153-156.
5. Катан Л. І. Фінансові ресурси підприємства та особливості їх формування / Л. І. Катан // Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. – 2014. – № 6. – С. 38-44
6. Єпіфанова І. Ю. Фінансовий аналіз та звітність: практикум / В.В. Зянько, І.Ю. Єпіфанова. – Вінницький національний технічний ун-т. – Вінниця : ВНТУ, 2008. – 83с.
7. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. / А.Г. Загородній, Г.О. Партин. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2007. – 377 с.