

*О. В. Назаренко,
д. е. н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0001-7546-174X*

*Т. С. Чижова,
магістрант, Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0002-9790-9362*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.9.30

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ

*O. Nazarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department of Accounting
and Taxation, Sumy National Agrarian University, Sumy
T. Chyzhova,
Master's degree student, Sumy National Agrarian University, Sumy*

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF FORMATION, ACCOUNTING AND AUDIT OWN CAPITAL
OF ENTERPRISES

Актуальним питанням виступає якісна організація побудови обліково-аналітичної, контрольної компонент наявності та руху власного капіталу господарюючих суб'єктів різних форм власності.

Мета статті — дослідження особливостей формування, обліку та формування методичних аспектів аудиту власного капіталу підприємств, ідентифікація особливостей їх впливу на думку внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень.

У момент створення підприємства його стартовий капітал складається з необоротних матеріальних, нематеріальних, монетарних та немонетарних активів, запасів, які є необхідними для здійснення фінансово-господарської діяльності. Ці активи виступають вартістю майна бізнес суб'єкта.

Зміни власного капіталу мають чітко регулюватись у процесі функціонування системи управління діяльністю підприємства. Загалом ефективно управління власним капіталом неможливо запровадити без створення якісної системи контролю за змінами його величини та структури у відповідних часових проміжках.

У разі започаткування системи аудиту власного капіталу в умовах окремого суб'єкта господарювання, слід акцентувати увагу на одне з головних завдань управління: забезпечення роботи підприємства в інтересах засновників (власників), які надали вагому частину ресурсів в його розпорядження.

Встановлено, що якісна організація, з урахуванням індивідуальних вимог, формування, обліку, аудиту наявності та руху власного капіталу є вагомою компонентною впливу на думку внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації під час прийняття управлінських рішень, підґрунтям для економіко-аналітичних прогнозів щодо майбутнього розвитку господарюючих суб'єктів.

Запропоновані рекомендації дозволять за рахунок визначених напрямів проведення аудиту перевірити дотримання встановленого нормативно-правовими актами держави, установчими документами

підприємства та рішеннями його керівних органів порядку функціонування та змін усіх складових власного капіталу, виявити та попередити порушення, а також своєчасно скоригувати облікову політику окремого бізнес-суб'єкта.

The actual issue is the qualitative organization of building the accounting and analytical, control component of the presence and movement of equity of business entities of various forms of ownership.

The purpose of the article is to study the peculiarities of the formation, accounting and formation of methodological aspects of the audit of equity of enterprises, identification of the peculiarities of their influence on the opinion of internal and external users of information when making management decisions.

At the time of the establishment of the enterprise, its starting capital consists of fixed assets, intangible, monetary and non-monetary assets, stocks necessary for the implementation of financial and economic activities. These assets are the value of the property of the business entity.

Changes in equity should be clearly regulated in the process of functioning of the enterprise activity management system. However, effective equity management cannot be implemented without creating a quality control system for changes in its size and structure at appropriate intervals.

When creating a system of auditing equity in a separate enterprise, attention should be paid to one of the main management tasks: ensuring the operation of the enterprise in the interests of the founders (owners), who provided a significant part of the resources at its disposal.

It has been established that a high-quality organization, taking into account individual requirements, formation, accounting, auditing the presence and movement of equity, is a significant component influence on the opinion of internal and external users of information when making management decisions, the basis for economic and analytical forecasts regarding the future development of business entities.

The proposed recommendations will allow, at the expense of certain areas of the audit, to verify compliance with the statutory instruments of the state, by regulatory legal acts, constituent documents of the enterprise and decisions of its governing bodies of the functioning and changes of all components of equity, to identify and prevent violations, as well as timely adjust the accounting policy of an individual business entity.

Ключові слова: аудит, аудиторські процедури, баланс, власний капітал, фінансова звітність, фінансові ресурси.

Key word: audit, audit procedures, balance sheet, equity, financial statements, financial resources.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Актуальним питанням, за сучасних умов розвитку економіки, виступає якісна організація побудови обліково-аналітичної, контрольної компонент наявності та руху власного капіталу господарюючих суб'єктів різних форм власності. Створення якісного інформаційного забезпечення щодо зазначеного джерела формування активів підприємства дозволить оптимізувати його розмір та структуру, виробничі, фінансові показники діяльності, виступити підґрунтям для аналітичних прогнозів відносно майбутнього розвитку. Облікові дані про склад та зміни у власному капіталі підприємства представляють інформаційну основу. Вони формуються, реєструються, накопичуються, узагальнюються у фінансовій звітності підприємства і надаються користувачам для обробки та прийняття управлінських рішень щодо власного капіталу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у розвиток теорії, сутності, формування, руху, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності, аудиту власного капіталу підприємства зробили Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.К. Запорожан, Г.Г. Кірейцев, І.М. Назаренко, О.І. Пилипенко, О.П. Петровська, М.С. Пушкар, Г.В. Савицька, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, та ін.

Попри наявність великої кількості наукових праць із досліджуваної тематики низка питань, пов'язаних із визначенням поняття власний капітал, його структури, відображення руху в системі бухгалтерських рахунків і звітності, особливостей проведення аудиту розроблена не в достатній мірі та потребує подальших досліджень.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей формування, обліку та формування методичних аспектів аудиту власного капіталу підприємств, ідентифікація особливостей їх впливу на думку внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Власний капітал є важливою компонентою при формуванні ресурсів окремого господарюючого суб'єкта. В момент створення підприємства його стартовий капітал складається з необоротних матеріальних, нематеріальних, монетарних та немонетарних активів, запасів, які є необхідними для здійснення фінансово-господарської діяльності. Розмір стартового капіталу представляє собою власний капітал, доки на під-

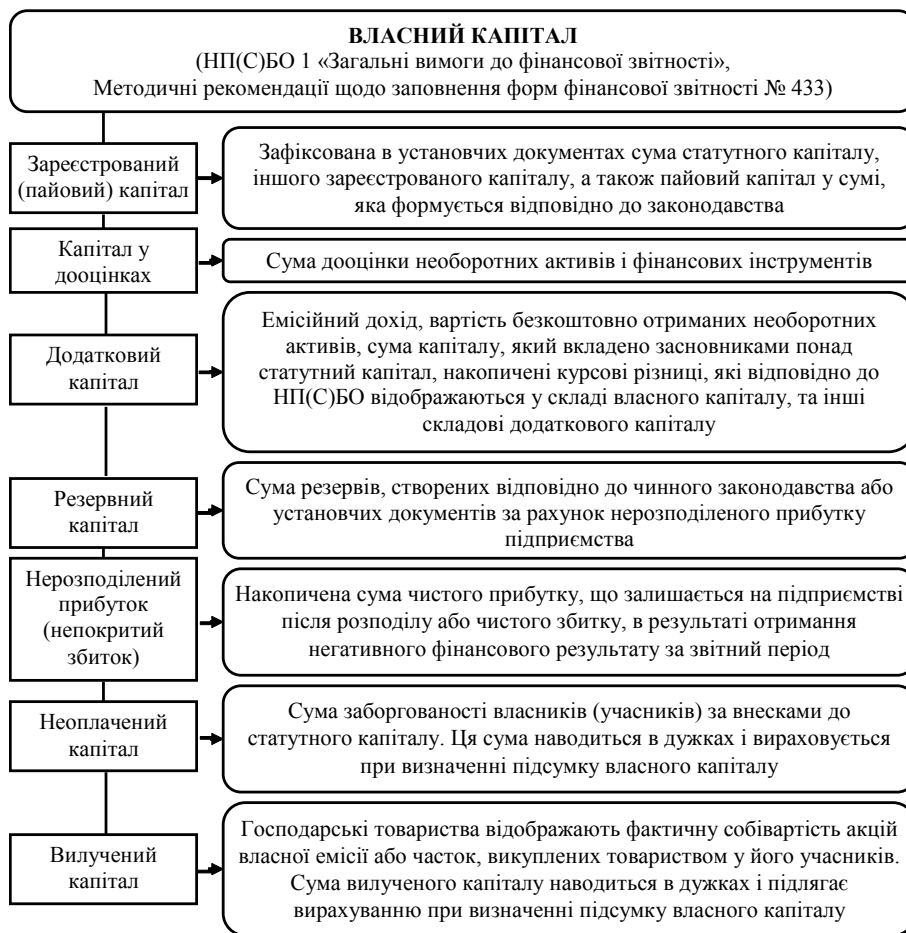


Рис. 1. Складові компоненти власного капіталу суб'єктів господарювання

Джерело: згруповано за даними [4; 5].

приємстві відсутня зовнішня заборгованість. Ці активи виступають вартістю майна бізнес-суб'єкта. Відповідно, власний капітал відображає загальну вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються для формування активів.

Інформація — важливий ресурс для прийняття управлінських рішень. У сучасних кризових умовах господарювання недостатньо зібрати а узагальнити дані бухгалтерського обліку, а потім на їх основі здійснювати відповідні управлінські заходи. Діюча фінансова звітність не може достатньо мірою бути основою процесу управління. З метою прийняття ефективного управлінських рішень, підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства потрібно чітко визначити складові інформаційної інфраструктури та встановити між ними взаємозв'язок. Відносно даних бухгалтерського обліку (у тому числі, фінансової звітності), то вони повинні бути репрезентативними, характеризуватися значимістю та створювати фундаментальну платформу для оцінки ризиків діяльності та управління [2].

За сучасних складних глобальних соціально-економічних умов функціонування підприємств, особливість управління ними вимагає врахування багаторитеріальності, яка реалізується за допомогою розробки економічних та математичних моделей та забезпечується потенціалом цих методів. Доцільність такого підходу доводить практика управління на основі оцінки діяльності суб'єкта господарювання за допомогою збалансованої системи показників. Збалансований перелік показників повинен містити такі компоненти, як власний капітал, зобов'язання, грошові кошти, дебіторська заборгованість, навчання персоналу, внутрішні бізнес-процеси та відображати основні сфери діяльності підприємства, а саме: фінансову, виробничу, маркетингову, кадрову, інноваційну та інвестиційну [6].

Враховуючи той факт, що ринкова економічна система створила умови для існування значної кількості власників капіталу підприємства, для прийняття ефективних управлінських рішень із метою задоволення вимог усіх категорій стейкхолдерів і для діагностики необхідна інформація, яка відображатиме динаміку змін капіталу, на підставі якої можна визначити вплив

Таблиця 1. Класифікація джерел формування фінансових ресурсів окремого господарюючого суб'єкта

Власні фінансові ресурси	
Внутрішні джерела	Зовнішні джерела
1. Фінансовий результат (прибуток), що залишається у розпорядженні господарюючого суб'єкта	1. залучення додаткового пайового або акціонерного капіталу.
2. Амортизація (основних засобів, нематеріальних активів)	2. Отримання підприємством безкоштовної (безповоротної) фінансової допомоги
3. Інші внутрішні джерела формування власних фінансових ресурсів	3. Інші зовнішні джерела формування власних фінансових ресурсів

Джерело: узагальнено автором.

зацікавлених осіб на управління суб'єктом господарювання, контролювати погашення заборгованості засновниками за внесками до зареєстрованого капіталу [3].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" визначає власний капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для відображення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I "Власний капітал" балансу [4].

Фінальним етапом бухгалтерського обліку є складання звітності (в т.ч. фінансової, статистичної, податкової, управлінської). Інформаційне супроводження власного капіталу представлено у різних формах фінансової звітності: форма № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", форма № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", форма № 4 "Звіт про власний капітал".

Власний капітал у балансі представлено в першому розділі пасиву.

Звіт про фінансові результати інформацію про власний капітал розкриває у розділі II "Сукупний дохід". НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" сукупний дохід визначає як зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Звіт про власний капітал найповніше відображає зміни у власному капіталі. Водночас джерелами даних виступають інші форми звітності: залишок за видами власного капіталу на початок і кінець року — баланс; чистий прибуток та інший сукупний дохід за звітний період — звіт про фінансові результати. У заповненні статей фінансової звітності, функцію інформаційних джерел виконують відповідні рахунки бухгалтерського обліку.

Склад та коротка характеристика складових власного капіталу господарюючих суб'єктів представлено на рисунку 1.

Формування власного капіталу проводиться за рахунок власних фінансових ресурсів, що забезпечують майбутній розвиток господарюючого суб'єкта. Відповідну класифікацію їх джерел утворення представлено в таблиці 1.

Прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства, виступає головним внутрішнім джерелом формування власних фінансових ресурсів та забезпечує збільшення ринкової вартості господарюючого суб'єкта.

У складі зовнішніх джерел формування власних фінансових ресурсів слід виокремити залучення підприємством додаткового пайового (через додаткові внески у зареєстрований (пайовий) капітал) або акціонерного (через додаткові емісії та реалізації акцій) капіталу. Для стейкхолдерів власний капітал виступає запорукою фінансової стійкості та стабільності підприємства.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу тільки за збігом відповідає сукупній ринковій вартості акцій суб'єкта господарювання чи сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів частинами або суб'єкта господарювання в цілому на засадах принципу безперервності.

Фінансова концепція капіталу прийнята більшістю суб'єктів господарювання при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капіталу, такою як інвестовані кошти або інвестована купівельна

спроможність, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання. Згідно з фізичною концепцією капіталу, такого як виробнична потужність, капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, основаної, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції. Вибір суб'єктом господарювання відповідної концепції капіталу має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів [1].

Отже, фінансова концепція капіталу має прийматися, якщо користувачі фінансових звітів передусім зацікавлені в збереженні номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу. Але в разі домінуючої зацікавленості користувачів у виробничій потужності суб'єкта господарювання має застосовуватися фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнута при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції [1].

Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу визначить певну облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів. Різні облікові моделі демонструють різні ступені доречності та достовірності, і, як і в інших галузях, управлінський персонал має прагнути збалансованості між доречністю та достовірністю.

Сучасні умови господарювання, інтеграція України у світовий економічний простір мають суттєвий вплив на побудову стратегії формування, використання і управління власним капіталом окремого господарюючого суб'єкта. Формування капіталу підприємства передбачає придбання необхідних активів та оптимізація структури капіталу з позицій забезпечення умов його ефективного використання.

Власний капітал виступає основним джерелом утворення активів підприємства. Виходячи з цього, його зміни не повинні бути неконтрольованими, а мають чітко регулюватись у процесі функціонування системи управління діяльністю підприємства. Загалом ефективно управління власним капіталом неможливо запровадити без створення якісної системи контролю за змінами його величини та структури у відповідних часових проміжках.

У разі започаткування системи аудиту власного капіталу в умовах окремого суб'єкта господарювання (враховуючи такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності як автономність (кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства)), слід акцентувати увагу на одне з головних завдань управління: забезпечення роботи підприємства в інтересах засновників (власників), які надали вагому частину ресурсів в його розпорядження.

Метою аудиту є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності операцій з власним капіталом суб'єкта господарювання для формування та висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам чинного законодавства або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Предметом аудиту власного капіталу є процеси та господарські операції, пов'язані з функціонуванням власного капіталу в розрізі його складових компонентів, а також відносин, що виникають при цьому між підприємством та його власниками, працівниками іншими контрагентами.

До його основних завдань слід віднести:

— узагальнення основних відомостей про суб'єкт господарювання, перевірку наявності і відповідності форм статутної документації та дотримання норм чин-

ного законодавства щодо формування власного капіталу;

— виявлення повноти і своєчасності внесків засновників підприємства та правильність їх відображення в обліку;

— дослідження економічного обґрунтування операцій з формування фінансових результатів, їх використання і розподілу;

— оцінку правомірності і відповідного відображення в обліку змін власного капіталу впродовж звітного періоду;

— підтвердження правильності вартісної оцінки майна, внесеного засновниками;

— надання оцінки системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю власного капіталу;

— перевірку правильності розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні господарюючого суб'єкта за результатами року, обчислення доходів засновників та акціонерів.

Об'єктом аудиту операцій з власним капіталом виступають:

— елементи облікової політики

— операції з обліку

— записи в первинних документах, реєстрах обліку та звітності;

— інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізій, перевірок, звітах аудиторів, постановках правоохоронних органів за попередні звітні періоди.

Джерелами інформації аудиту власного капіталу підприємства є: установчі документи, облікова політика, первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, підсумкові документи попередніх ревізій, перевірок, аудиту та інші.

Аудиторські процедури — комплекс дій аудитора (аудиторська вибірка, методи і способи, формування та дослідження гіпотез аудиту (суджень аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, упущень і недоліків, порушень, ризиків), що спрямовані на отримання аудиторських доказів (документів, інформації, результатів опитування працівників об'єкта аудиту та учасників аудиту, що підтверджують аудиторські висновки) під час аудиту.

До аудиторських процедур при дослідженні власного капіталу господарюючого суб'єкта відносять перевірку:

— наявності дозволів, ліцензій на право займатися окремо визначеними видами діяльності;

— порядку проведення інвентаризації майна, внесеного засновниками до зареєстрованого капіталу;

— установчих документів, оцінку відповідності їх змісту законодавчим вимогам;

— правомірності викупу (продажу, анулювання) акцій, правильності їх оцінки та відображення в бухгалтерському обліку та реєстрі акціонерів;

— розрахунків із засновниками, наявності і правильності оформлення підтверджуючих документів;

— правильності формування та відображення в обліку власного капіталу в розрізі наявних складових;

— відображення релевантної інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань у фінансовій звітності та примітках до неї та інші.

Проблемі аудиту власного капіталу на сьогодні приділяється значна увага. Водночас слід врахувати, що суб'єкти господарювання різних організаційно правових форм вимагають індивідуального підходу та окремого переліку аудиторських процедур.

ВИСНОВКИ

Отже, встановлено, що якісна організація, з урахуванням індивідуальних вимог, формування, обліку, аудиту наявності та руху власного капіталу, є вагомим

компонентом впливу на думку внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень, підґрунтям для економіко-аналітичних прогнозів щодо майбутнього розвитку господарюючих суб'єктів.

Запропоновані рекомендації дозволять за рахунок визначених напрямів проведення аудиту перевірити дотримання встановленого нормативно-правовими актами держави, установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів порядку функціонування та змін усіх складових власного капіталу, виявити та попередити порушення, а також своєчасно скоригувати облікову політику окремого бізнес суб'єкта.

Література:

1. Концептуальна основа фінансової звітності, затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 06.09.2019).

2. Назаренко І.М., Назаренко О.В. Бухгалтерський облік і звітність — інформаційна платформа управлінського процесу. Бізнес Інформ. № 12. 2015. С. 250—257.

3. Назаренко І.М. Напрямки підвищення аналітичності та об'єктивності інформаційного забезпечення діагностики капіталу суб'єктів агробізнесу. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки: зб. наук. пр. № 3 (71). 2015. С. 79—85.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р.№ 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.09.2019).

5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.03.2013 р.№ 433 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (дата звернення: 07.09.2019).

6. Malyarets L., Babenko V., Nazarenko O., Ryzhikova N. The Modeling of Multicriteria Activity Assessment in Enterprise Management/ International Journal of Supply Chain Management. — 2019. — Vol. 8. № 4. — P. 997—1004.

References:

1. International Accounting Standards Board (2010), "Conceptual basis of financial statements", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (Accessed 06 September 2019).

2. Nazarenko, I.M. and Nazarenko, O.V. (2015), "Accounting and reporting — the information platform of management process", Business-inform, vol. 12, pp. 250—257.

3. Nazarenko, I.M. (2015), "Directions of increasing analyticity and objectivity of informative providing of agrarian business subjects capital diagnostics", Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade. A series of Economic Sciences, vol. 3 (71), pp. 79—85.

4. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "General requirements for financial statements", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 07 September 2019).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Methodical recommendations for filling out forms of financial reporting", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (Accessed 07 September 2019).

6. Malyarets, L. Babenko, V. Nazarenko, O. Ryzhikova, N. (2019), "The Modeling of Multicriteria Activity Assessment in Enterprise Management", International Journal of Supply Chain Management, Vol. 8, № 4, pp. 997—1004.

Стаття надійшла до редакції 12.09.2019 р.