

Економічні науки

УДК 657.6:657.411

Радіонова Наталія Йосипівна

доцент, кандидат економічних наук

Київський національний університет технологій та дизайну

Губа Іванна Миколаївна

магістрант

Київського національного університету технологій та дизайну

АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА: ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ

Анотація. У статті розглянуто сутність аудиту власного капіталу. Визначено мету, завдання, джерела інформації та основні методи, які використовуються при аудиті власного капіталу. Розроблено план, програму та робочі документи аудитора для аудиту власного капіталу.

Ключові слова: аудит, власний капітал, план аудиту, програма аудиту, робочі документи аудитора.

Мета і завдання. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень, а також розробці практичних рекомендації щодо удосконалення методичних підходів до проведення аудиту власного капіталу. Головними завданнями статті є обґрунтування шляхів удосконалення аудиту власного капіталу через розробку робочих документів аудитора щодо аудиту власного капіталу.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ і методичних підходів аудиту власного капіталу внесли такі провідні вчені, як Базилінська О. Я., Бутинець Ф. Ф., Кулаковська Л. П., Піча Ю. В., Іванова Н.А., Ролінський О.

В., Макаренко А. П., Малініна Ю. В., Тігова Т. М., Селіверстова Л. С., Процюк Т. Б. та інші вчені.

Але в роботах вищевказаних науковців не достатньо приділено уваги розробкам робочих документів аудитора з аудиту власного капіталу.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є методичні підходи до проведення аудиту власного капіталу, як одного з найвагоміших показників, на які звертають увагу при фінансовій оцінці підприємства. Аудит власного капіталу проводиться з метою підтвердження інформації про власний капітал, його структуру та зміни, які сталися у власному капіталі протягом звітного періоду.

Методи та засоби дослідження. Для досягнення визначеної мети та вирішення поставлених завдань застосовано широкий інструментарій загальноприйнятих методів наукового дослідження, а саме: системний підхід, методи наукової абстракції та логічного узагальнення, порівняння, абстрагування, аналізу і синтезу.

Наукова новизна та практичне значення отриманих результатів. Найбільш важливі результати дослідження, що містять елементи наукової новизни полягають у розробці рекомендацій щодо удосконалення аудиту власного капіталу. В роботі набули подальшого розвитку організаційні підходи щодо аудиту власного капіталу, розроблені рекомендації для покращення проведення аудиту власного капіталу на підприємстві, через застосування запропонованих робочих документів (план та програма перевірки власного капіталу, аналітичних таблиць) набула подальшого розвитку методика проведення аудиту власного капіталу підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що обґрунтовані в статті підходи, теоретичні висновки і практичні рекомендації можуть бути використані для удосконалення організації і методики власного

капіталу на вітчизняних підприємствах, що дозволить користувачам оптимізувати внутрішній контроль (аудит) і уможливить об'єктивну ефективність здійснення зовнішнього аудиту власного капіталу.

Результати дослідження. Власний капітал показує майно підприємства, яке фінансується за допомогою коштів власників і власних засобів підприємства [1].

Метою аудиту, згідно з МСА 200 "Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності", є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про власний капітал [3]. Але науковці мають різні підходи щодо визначення мети аудиту власного капіталу (Табл. 1).

Таблиця 1

Наукові підходи щодо мети аудиту власного капіталу

Науковці	Формування мети аудиту власного капіталу
1	2
А. П. Макаренко, Ю. В. Малініна [8]	Встановлення достовірності та правильності відображення в обліку операцій з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та висловлення аудитором незалежної думки щодо правильності відображення інформації у звітності підприємства
Ф.Ф. Бутинець [5]	Встановлення достовірності первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірності відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.
Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [7]	Аудит власного капіталу проводиться з метою підтвердження аудиторським висновком інформації про власний капітал, його структуру та зміни у власному капіталу, що сталися протягом звітного періоду.

Продовження табл. 1

1	2
Н.А. Іванова, О.В. Ролінський [6]	Установити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти й своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових реєстрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Основними складовими аудиторської перевірки власного капіталу є: аудит зареєстрованого (пайового) капіталу, аудит нерозподілених прибутків (непокритих збитків) та їх використання, аудит додаткового капіталу та вилученого капіталу.

Джерелами інформації для аудиту власного капіталу можуть бути такі документи: документи, які пов'язані зі створенням підприємства; документи, що підтверджують право власності на майно, яке внесено до статутного капіталу; реєстр акціонерів для акціонерних товариств; витяги із протоколів зборів засновників, акціонерів; методики оцінки часток, внесених у статутний капітал в натуральній і нематеріальній формах; наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань, а також операцій, пов'язаних з формуванням і використанням власного капіталу; документи, які свідчать про внесення часток засновників до статутного капіталу; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю; фінансова та статистична звітність [5].

Аудиторіві на стадії планування необхідно чітко визначити напрями перевірки; після цього він повинен поставити перед собою завдання, на яких потрібно зосередити увагу.

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім регламентом роботи фахівців підприємства, аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури.

Планування - це процес, що дає можливість раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта. Щоб планування було ефективним, аудитори повинні здійснювати контроль за виконанням робіт та підтвердити їх результати в своїх робочих документах [9].

План затверджується керівником аудиторської організації і керівником аудиторської групи. План аудиту власного капіталу представлено в таблиці 2.

Таблиця 2

План аудиту власного капіталу

Організація, що перевіряється

Період аудиту з 04.09.2017 по 30.09.2017

Аудитор: Губа Іванна Миколаївна

Запланований аудиторський ризик 4,3%

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1	Вивчення установчих документів	04.09-08.09.17	Губа І.М.	
2	Перевірка складу і структури власного капіталу	11.09-12.09.17	Губа І.М.	
3	Перевірка складу та структури зареєстрованого капіталу	13.09-15.09.17	Губа І.М.	
4	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу	18.09-26.09.17	Губа І.М.	
5	Формулювання висновків за результатами аудиту	27.09-30.09.17	Губа І.М.	

Планування аудиту власного капіталу передбачає розробку та документальне оформлення загального плану і програми аудиту [2].

План аудиторської перевірки обліку власного капіталу повинен містити: назву організації, яка перевіряється, період протягом якого буде проводитися перевірка даної організації, прізвище ім'я по батькові керівника аудиторської перевірки, склад аудиторської групи, планований аудиторський ризик та планований рівень суттєвості.

Програма аудиторської перевірки власного капіталу складається на підставі Плану аудиторської перевірки даної ділянки.

Для продовження аудиторської перевірки аудитору необхідно внести відповідні коригування до плану проведення перевірки та проаналізувати інформацію, зібрану раніше, в тому числі й дані з робочих документів попередніх років. Аудитор також повинен проаналізувати та виявити значні зміни, що мали місце після проведення останнього аудиту [7].

При плануванні аудиту власного капіталу, аудитору потрібно пам'ятати, що перевірці підлягають процеси та господарські операції, пов'язані зі створенням статутного, пайового, додаткового і резервного капіталу, обліком нерозподілених прибутків (непокритих збитків), формуванням вилученого та неоплаченого капіталу, а також відносини, що виникають при цьому між підприємством та його власниками і працівниками, щодо прав власності на майно, нарахування і виплати дивідендів [10].

Програма проведення аудиту власного капіталу визначає напрями проведення перевірки, терміни виконання робіт, необхідну інформацію. Для розробки програм можна використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту, які розробляються аудиторською фірмою. Стандартні аудиторські програми є власними

розробками аудиторської фірми. Програму аудиту власного капіталу представлено в таблиці 3.

Таблиця 3

Програма аудиту власного капіталу

Організація, що перевіряється

Період аудиту з 04.09.2017 до 30.09.2017

Аудитор: Губа Іванна Миколаївна

Запланований аудиторський ризик 4,3%

№	Перелік аудиторських процедур	Період проведення процедур з перевірки	Виконавець	Назва робочих документів	Методи проведення перевірки
1	2	3	4	5	6
1.	Вивчення установчих документів	04.09.17	Губа І.М.	Статут, установчий договір, довідка з державного реєстру	Формальна перевірка, нормативно-правова перевірка
1.1	Визначення виду власності	04.09.17	Губа І.М.		
1.2	Якими видами діяльності дозволено займатися; зміни та доповнення до установчих документів	05.09 06.09.17	Губа І.М.		
1.3	Порядок розподілу прибутку за статутом та рішеннями зборів акціонерів	07.09 08.09.17	Губа І.М.	Протоколи зборів акціонерів, журнали-ордери, звіт про власний капітал	Повторне виконання, перевірка за даними кореспондуючих рахунків
2.	Перевірка складу і структури власного капіталу	11.09 12.09.17	Губа І.М.	Баланс, звіт про власний капітал	Економічна перевірка, формальна перевірка
2.1	Звірка залишків власного капіталу за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	12.09 15.09.17	Губа І.М.	Головна книга, облікові регістри	Логічна перевірка, формальна перевірка
2.2	Перевірка наявності неоплаченого в строк власного капіталу	13.09.17	Губа І.М.	Баланс, звіт про власний капітал	Формальна перевірка

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6
2.3	Перевірка правильності розподілу прибутку	18.09 20.09.17	Губа І.М.	Дані бухгалтерського обліку та звітності.	Економічна перевірка
3	Перевірка складу та структури власного капіталу	21.09.17	Губа І.М.	Баланс, звіт про власний капітал	Формальна перевірка
3.1	Перевірка зареєстрованого капіталу	21.09 22.09.17	Губа І.М.	Статут, установчий договір	Формальна, економічна перевірки
3.2	Перевірка нерозподіленого прибутку	23.09 25.09.17	Губа І.М.	Баланс, звіт про власний капітал, головна книга	Економічна перевірка
4	Формулювання висновків за результатами аудиту	27.09 30.09.17	Губа І.М.	Робочі документи аудитора	Узагальнення результатів, надання рекомендацій

Завдання, які може ставити перед собою аудитор для перевірки власного капіталу: перевірка дотримання норм чинного законодавства щодо формування власного капіталу, відповідність власного капіталу даним установчих документів, перевірка дотримання чинного законодавства щодо оформлення первинних документів і ведення обліку власного капіталу, перевірка наявності і відповідності форм установчих документів, виявлення повноти і своєчасності внесків власників підприємства, правильність відображення в обліку величини власного капіталу, перевірка повноти і правильності відображення у звітності структури власного капіталу та змін, які відбулися протягом року [4].

Перевірені бухгалтерські записи за рахунком 40 «Статутний капітал» на підприємстві в повному обсязі підтверджуються даними статутних документів підприємства.

Необхідно проаналізувати баланс та фінансові звітності для перевірки власного капіталу підприємства. Робочий документ аудитора щодо перевірки

правильності відображення в обліку складових власного капіталу підприємства представлено в табл. 4.

Таблиця 4

Результати перевірки складових власного капіталу на підприємстві

Показники	Групи елементів звіту	За даними підприємства, тис. грн.	За даними аудитора, тис. грн.	Сума розходжень (+/-)	Причини
1	2	3	4	5	6
Баланс	Зареєстрований капітал	2609	2609	0	
	Додатковий капітал	0	0	0	
	Резервний капітал	0	0	0	
	Нерозподілений прибуток	398642	398642	0	
	Усього за розділом 1	401251	401251	0	
Звіт про фінансові результати	Доходи	622745	622745	0	
	Витрати	254908	254908	0	
	Прибуток	367837	367837	0	

За допомогою запропонованого робочого документа можна перевірити правильність відображення в обліку даних балансу та звіту про фінансові результати.

Завершальним етапом аудиту є узагальнення виявлених відхилень в обліку власного капіталу в порівнянні з чинними нормативними документами та пропозиціями щодо усунення цих відхилень, які внесені до Звіту клієнта та до висновку аудитора.

Типовими можна назвати такі порушення: кредитовий залишок по рахунку 40 «Зареєстрований капітал» не відповідає сумі статутного капіталу, який затверджено в установчих документах, несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів, невиплати дивідендів за привілейованими акціями,

відсутні підтверджуючі документи по здійснених фінансово-господарських операціях, прострочені документи, відсутність оригіналів чи засвідчених у відповідності із законодавством копій документів, фіктивні документи та операції, невідображення здійснених операцій на рахунках бухгалтерського обліку або у фінансовій звітності, невиконання вимог нормативних документів.

Якщо аудитор знайшов порушення, які не впливають на законність функціонування підприємства та не завдають шкоди державі, то він фіксує факти аудиту в аналітичній частині висновку, але має право видати позитивний висновок. Якщо аудитор знайшов порушення, які впливають на законність функціонування, то він також фіксує всі факти в аудиторському висновку, але дає час для усунення виявлених порушень. Якщо ж порушення не виправлені, то аудитор не має права видати позитивний висновок.

Висновки. Проведене дослідження особливостей організаційних і методичних положень аудиту власного капіталу на підприємстві дозволило зробити висновок, що єдина методика проведення аудиту власного капіталу відсутня. Розглянуто різні підходи науковців щодо формулювання мети проведення аудиту власного капіталу. Запропоновано план, програму і робочий документ аудитора щодо перевірки складових власного капіталу на підприємстві, що має прикладне значення для проведення перевірки та забезпечать покращення аудиту власного капіталу. Крім того, в ході дослідження було представлено основні складові аудиторської перевірки власного капіталу, обґрунтовано його мету, завдання та джерела інформації, класифіковано найтипівіші порушення з обліку власного капіталу та надано пропозиції для підприємств щодо їх усунення.

Література

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-IV.
2. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993р. №3125-XII.
3. МСА 200 "Цілі і загальні принципи аудиту фінансової звітності".
4. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб.[для студ. вищ. навч. закл.] / О. Я. Базилінська — К.: Центр учбової літератури, 2015. — 328с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.
6. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. - 3-є вид. - К. : Каравела, 2006. - 560 с.
8. Макаренко А.П. Концептуальні підходи щодо організації проведення аудиту власного капіталу / А. П. Макаренко, Ю. В. Малініна // Вісник ЗДІА.-2014. - С. 24-30
9. Радіонова Н. Й., Бунда О. М. Удосконалення методології аудиту основних засобів / Н. Й. Радіонова, О. М. Бунда // журнал «Регіональна бізнес-економіка та управління».- 2015.-№3 (47), с. 100-111.
10. Тігова Т. М., Селіверстова Л. С., Процюк Т. Б. Аналіз фінансової звітності: навч. посіб. / Т. М. Тігова, Л. С. Селіверстова, Т. Б. Процюк. - К. : ЦУЛ, 2015. - 268 с.