

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки

«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

**Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту**

Допускається до захисту

**Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«__» листопада 2019 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік і аудит в управлінні власним капіталом підприємства»
(за матеріалами ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», м. Дніпро)**

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою «Облік і аудит»
ступеня «магістр»**

Виконавець роботи Гацук Марія Сергіївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Зміст обліку і аудиту в управлінні власним капіталом підприємства	8
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту власного капіталу підприємства	23
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту у ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».....	32
Висновки за розділом 1.....	41
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	43
2.1. Організація обліку власного капіталу підприємства	39
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».....	56
2.3. Облік та звітність про власний капітал: стані і напрями удосконалення відповідно до потреб управління	62
Висновки за розділом 2.....	82
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПРАТ «КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «АВК»	84
3.1. Організація і планування аудиту власного капіталу підприємства.....	84
3.2. Методика аудиту власного капіталу підприємства.....	76
3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту власного капіталу	81
Висновки за розділом 3.....	109
ВИСНОВКИ	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	119
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Ефективність діяльності підприємств значною мірою залежить від бухгалтерського обліку власного капіталу, який повинен сприяти своєчасному наданню об'єктивної інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів.

Важливим елементом організації бухгалтерського обліку також виступає розробка та затвердження розміру й структури власного та позикового капіталу, оскільки це важливий інструмент управління підприємством, який є одним з вирішальних факторів впливу на ефективність функціонування підприємства.

Одним із пріоритетних завдань бухгалтерського обліку є достовірне та повне відображення в ньому та розкриття в фінансовій звітності прав власників. Величина власного капіталу є важливою економічною категорією, оскільки вказує на платоспроможність підприємства. Особливістю цієї категорії є невизначеність власного капіталу з точки зору його місцезнаходження на підприємстві.

У розробку теоретичних і методичних проблем обліку і аудиту власного капіталу значний внесок зробили українські вчені економісти: М. Т. Білуха, І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Ю. О. Лупенко, М. Й. Малік, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблук, І. Б. Садовська, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, П. Я. Хомин та інші дослідники. Серед зарубіжних авторів слід виділити праці таких учених як Н. С. Аринушкін, Й. Бетге, Д. Блейк, Г. А. Велш, О. В. Єфімова, В. В. Качалін, Д. Колдуелл, М. І. Кутер, А. П. Рудановський, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен. Проте у поглядах дослідників існують розбіжності стосовно підходів до формування власного капіталу, недостатньо розроблені теоретичні та практичні рекомендації щодо обліку й аудиту наявності власного капіталу, його руху саме на підприємствах в умовах ринку. Все це визначило актуальність теми дипломного дослідження, його мету і завдання.

Мета дипломної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення облікового відображення та аудиту формування й змін власного капіталу.

Мета дослідження зумовила необхідність вирішення в роботі таких завдань:

- дослідити зміст обліку та аудиту в управлінні власним капіталом підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку та аудиту власного капіталу підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку організації обліку і аудиту суб'єкта дослідження;
- розкрити організація обліку власного капіталу підприємства;
- дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу підприємства;
- розкрити питання обліку та звітності про власний капітал: стан і напрями удосконалення відповідно до потреб управління;
- дослідити порядок організації та методики аудиту власного капіталу підприємства;
- обґрунтувати шляхи узагальнення та реалізації аудиту власного капіталу підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту власного капіталу підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та аудиту операцій з формування і змін власного капіталу в системі управління підприємством.

Суб'єктом дослідження є Приватне акціонерне товариство «Кондитерська фабрика «АВК» (далі - ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»).

Теоретичну та методологічну основу дипломної роботи становить системний підхід до розкриття процесів формування і використання власного капіталу підприємствами. У процесі дослідження застосовувалися

загальнонаукові методи пізнання соціально-економічних явищ і процесів: аналіз економічних процесів і синтез його результатів, індукція і дедукція, системний та історичний підходи до вивчення та дослідження економічних категорій і практики ведення бухгалтерського обліку власного капіталу підприємствами. Методи порівняння, вибіркового обстеження, наукової абстракції та економіко-статистичний метод використовувалися під час дослідження методик проведення аудиту складових власного капіталу.

Інформаційним джерелом дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених у галузі бухгалтерського обліку та аудиту, законодавчі та нормативні акти, національні й міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, матеріали статистичних органів, дані первинного, синтетичного та аналітичного обліку, результати особистих спостережень автора з узагальнення практики ведення обліку власного капіталу на підприємстві, Інтернет-ресурси, а також інформація бухгалтерського обліку, фінансова та статистична звітність ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» за 2017-2018 рр.

Основні положення і пропозиції, що випливають з дослідження автора, доведено до рівня методичних та практичних розробок, застосування яких на практиці дозволить організувати облік і аудит власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» відповідно до сучасних умов господарювання, специфіки діяльності товариства та вимог щодо своєчасного одержання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Зміст обліку і аудиту в управлінні власним капіталом підприємства

Облік пройшов тривалий шлях розвитку, виник і розвивається відповідно до потреб суспільства в необхідній та достатній інформації щодо наявності й руху майна, яку отримують на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності підприємства, з метою контролю та управління господарськими процесами та їх результатами. Він став невід'ємною складовою економічної науки, слугуючи для одержання потрібної інформації про господарюючий суб'єкт.

Термін облік у широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію природних і суспільних явищ [106, с.11]. Для людей важливим є облік того, що впливає на суспільство, а об'єктом особливої уваги – господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ [106, с.11].

Облік – система реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному та якісному виявах з метою управління, контролю і т.д. [91].

Облік – складова управління економічними процесами та об'єктами, суть якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях [12].

Бухгалтерський облік походить від від німецького buchhalter – бухгалтер, тобто людина, яка веде облік. Бух – в перекладі з німецької означає книга, бухгалтерський облік в українській мові визначають ще словом рахівництво [52, с. 6].

Бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення, у системі

якого відбувається формування більшої частини інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання.

Науковці та практики вважають, що при переході до ринкової економіки необхідно переглядати загальні засади бухгалтерського обліку щодо складових його об'єктів, методичних аспектів його формування та обробки облікової інформації. Однак щодо шляхів перебудови бухгалтерського обліку дослідники не дійшли до єдиної думки. Ряд вчених притримуються думки, що система бухгалтерського обліку, яку ми отримали від радянського періоду, у поєднанні з комп'ютерними технологіями в науковому плані була на рівні світових стандартів, і без істотних змін здатна забезпечити інформацією таких користувачів, як державні органи, акціонери, кредитори тощо [18, с. 41]. Інша група вчених не сприймає такий підхід і вважає, що лише перехід вітчизняного обліку на вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є основним напрямом реформування обліку.

Вивчення літературних джерел переконливо свідчить, що більшість вчених займають конструктивну позицію, щодо якої академік М. Г. Чумаченко висловився наступним чином: «Бухгалтерський облік, що дістався нам з часів СРСР, не влаштовує нас із ряду причин, але відмовлятися від нього зовсім неможна – це не науково. Необхідно зберегти, щоб надалі використовувати, ті починання, які не змогли отримати розповсюдження за умов централізованої економіки» [18].

Як показало дослідження, кількома поколіннями науковців і фахівців бухгалтерського обліку сформовано цінну теоретичну базу для його подальшого удосконалення, а також для підготовки спеціалістів з бухгалтерського обліку, які відповідатимуть світовим стандартам. До моменту набуття незалежності нашою державою вітчизняні вчені в цій галузі знань поповнили теорію бухгалтерського обліку новими методами і поняттями, що не втратили свого значення й донині.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що напрями реформування обліку зумовлюються потребами суспільства в достовірній економічній

інформації внаслідок здійснення процесів, що характеризують стан економіки.

Із запровадженням ринкових відносин об'єктивно змінилися роль і місце бухгалтерського обліку в економічному розвитку України. Напрями розвитку національної системи бухгалтерського обліку знайшли відображення в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачено запровадження у вітчизняному бухгалтерському обліку міжнародних стандартів фінансової звітності.

Впровадження національних стандартів, орієнтованих на міжнародні стандарти фінансової звітності, не передбачає демонтаж існуючої системи бухгалтерського обліку, оскільки ця система в методологічному аспекті себе виправдала, містить у собі позитивні форми та методи ведення обліку [72, с. 17].

Отже, згідно з вищезгаданим Законом бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [84].

На думку А. М. Марочкиної, бухгалтерський облік – це система документального, суцільного, безперервного і взаємозалежного спостереження і контролю за діяльністю підприємства, спосіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні [56, с. 3].

В. Г. Швець вважає, що «бухгалтерський облік є локальним і включає всю технологію інформаційного процесу, яка охоплює процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємств, організацій і установ зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [106, с. 9]. З огляду на це він перетворився на міжнародну мову бізнесу і став обов'язковою передумовою успішної діяльності всіх господарюючих суб'єктів» [106, с. 9].

Заслуговує уваги думка Н. М. Ткаченко, згідно з якою бухгалтерський облік – це спосіб документального спостереження, відображення й контролю за господарською і фінансовою діяльністю виробників і господарників

(підприємств, організацій, орендних, спільних підприємств, акціонерних товариств тощо), а також система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, установи, організації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [98, с. 14]. Облік ведеться у вартісному, натуральному та трудовому вимірниках і ґрунтується на суворому дотриманні документації та здійснюється на основі державних правових актів [98, с. 14].

Призначенням бухгалтерського обліку на підприємстві є контроль за використанням різних видів ресурсів – фінансових, трудових, матеріальних, відображення в обліковій та звітній документації вичерпної й достовірної інформації про його виробничу діяльність, дотримання договірної дисципліни та вчасне проведення фінансових розрахунків. Це означає, що ефективна система бухгалтерського обліку дає змогу аналізувати економічне становище підприємства, контролювати надходження і витрачання фінансових ресурсів, упереджені терміни та здійснювати відрахування до бюджету.

Бухгалтерський облік є важливим елементом економічної системи, без знань якого не можливе ефективне управління підприємством [52, с. 6]. Бухгалтерський облік – це одне з головних джерел інформації про виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств і об'єднань, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень [52, с. 6]. Лише налагоджена система бухгалтерського обліку дозволяє отримати необхідну інформацію для забезпечення управління господарською діяльністю підприємства. Отриману за допомогою бухгалтерського обліку інформацію аналізують для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень, а тому неналежна якість бухгалтерської інформації може призвести до неправильних висновків і прийнятих рішень [52, с. 7].

Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку з користувачами інформації наведено на рис. 1.1.

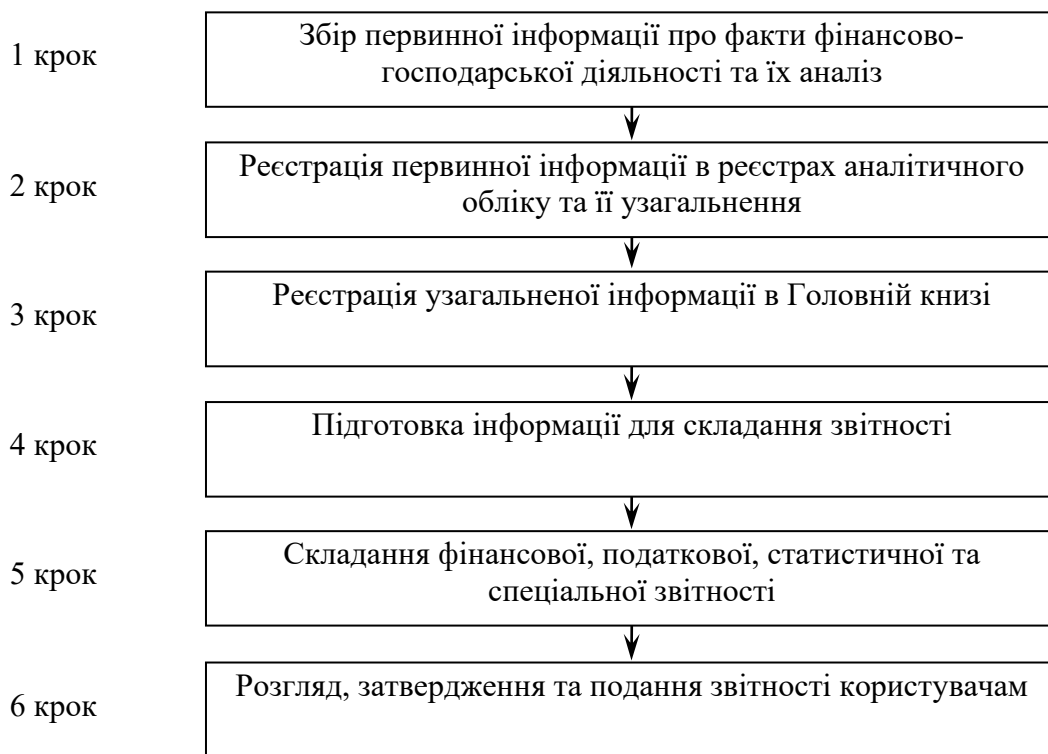


Рис. 1.1. Послідовність формування звітної інформації для користувачів [14, с. 34]

Як зазначено в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [84] та в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [70] користувачами звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

В залежності від виду користувачів різниться й потреба в інформації, про що свідчить рис. 1.2.

В умовах ринкової економіки особливої актуальності набувають облік, аналіз та аудит власного капіталу, наявність якого дозволяє функціонувати підприємствам всіх форм власності. В теперішній час, коли більша частина підприємств мають недержавну форму власності, облік власного капіталу набуває важливого економічного значення, так як показує кількість власних засобів підприємства, які знаходяться в його розпорядженні, та які представляють собою фонди та резерви.

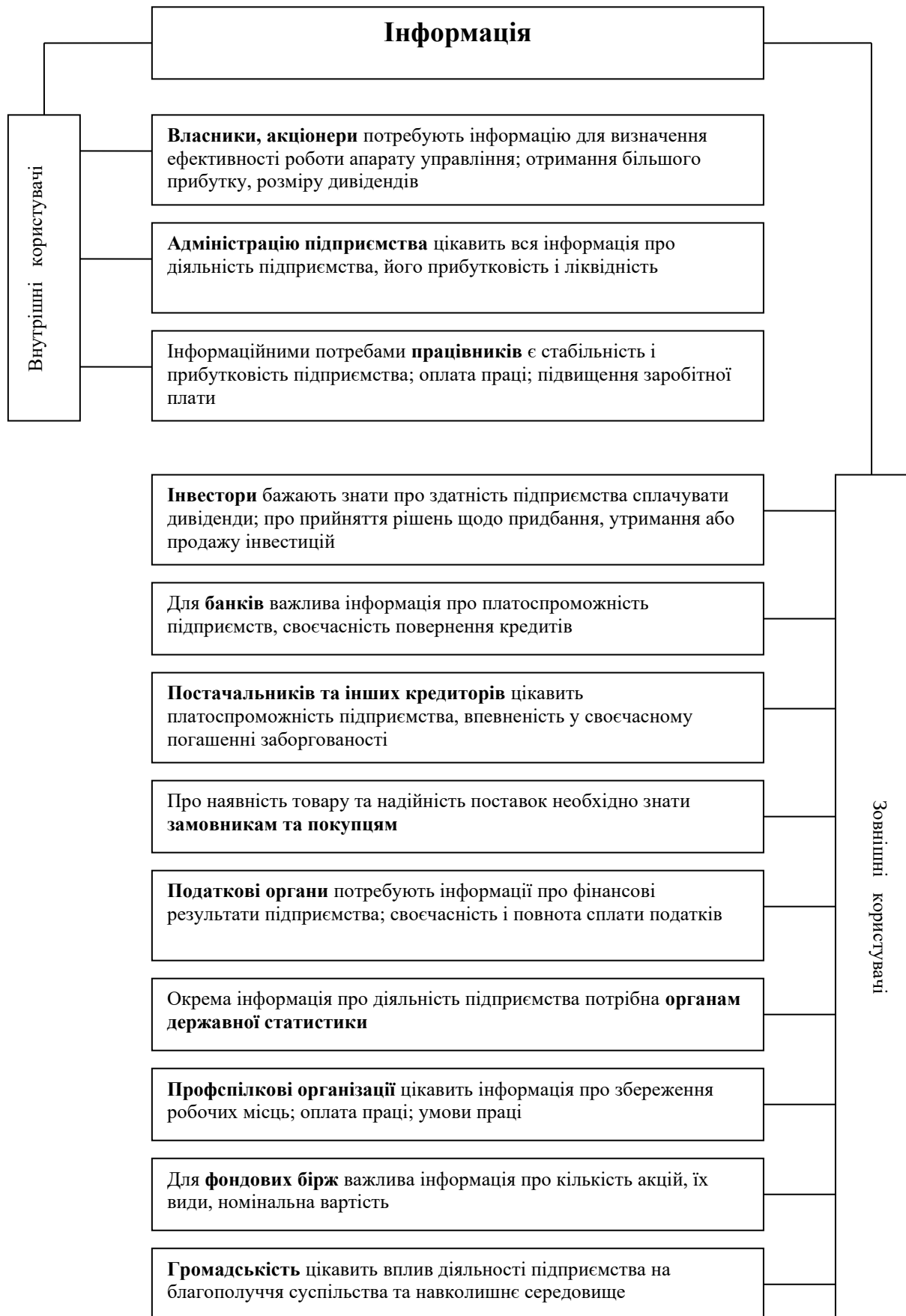


Рис. 1.2. Потреба в інформації для різних груп користувачів

В бухгалтерському обліку категорія власного капіталу є однією із найбільш дискусійних, що зумовлено відсутністю єдиної теорії капіталу, а питання природи капіталу завжди було одним із найскладніших.

Поняття “капітал” досить поширене в економічній теорії та практиці. Саме від точного та правильного розуміння цього поняття в певній мірі буде залежати наукова оцінка процесів в економіці України.

В економічній науці існують різноманітні підходи до визначення капіталу. Первісне значення слова "капітал" походить від латинського *capitalis*, що означає "головний" [8, с. 342].

Перша спроба з'ясувати сутність капіталу належить Арістотелю, який запропонував поняття "хремастика" (мистецтво наживати достаток або діяльність, спрямована на нагромадження капіталу). Оскільки в античному світі важливу роль відігравали торговельний і грошовий (лихварський) капітали, то "капітал" став синонімом безмежного накопичення багатства.

Класики політичної економії зробили крок назад порівняно з Арістотелем у визначенні сутності капіталу, оскільки ототожнювали його із нагромадженою працею, запасом (машин, інструментів, сировини, одягу, їжі, грошей та ін.). А. Сміт до капіталу відносив частину запасів, призначену для подальшого виробництва й одержання доходу. Пізніше у німецькій та французькій мовах цим терміном почали позначати головне майно, головну суму [68, с. 283].

Переважна більшість сучасних західних економістів при визначенні сутності капіталу дотримуються поглядів А. Сміта і Д. Рікардо щодо категорії. Різниця між точкою зору класиків політекономії та поглядами сучасних західних економістами полягає, по-перше, в тому, що наші сучасники значно розширили діапазон запасів, видів нагромадженої праці, певних благ (у з'ясуванні сутності капіталу) [68, с. 287-288]. До них відносять дороги, мости, комп'ютери, споруди тощо. Американський економіст І. Фішер визначив капітал як запас багатства у певний час, як здатність багатства і власності приносити їхньому власникові постійний дохід у вигляді «потоків послуг» [68,

с. 288]. Відомий англійський економіст Дж. Хікс розглядав капітал як сукупність товарів виробничого призначення [18], а П. Хейне — як виготовлені засоби виробництва або блага, які можна використовувати для виробництва майбутніх благ [68, с. 288].

Загальновідома відсутність єдиної теоретичної концепції капіталу як об'єкта обліку. Перша згадка про власний капітал як об'єкт обліку датована 1494 р. [18, с. 35]. В цей час в Італії з метою створення умов для автоматичного контролю записів введено рахунок власника (чистого майна), якому згодом надали економіко-юридичну інтерпретацію і назвали його рахунком «Капітал» [53, с. 61]. Цей рахунок разом із результатними рахунками використовували також для визначення прибутків і збитків. Л. Пачолі дослідив замкнену систему рахунків із рахунком «Капітал» у центрі. Капітал – об'єкт бухгалтерського обліку того часу [53, с. 67].

Погоджуючись із багатьма дослідниками, вважаємо, що нині відсутнє однозначне тлумачення категорії «власний капітал» як об'єкта обліку. Ряд сучасних вітчизняних вчених трактують дане поняття по-різному. В. В. Сопко дотримується думки, що власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визнання строку повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку [95, с. 183]. М. Я. Дем'яненко вважає, що «власний капітал – це джерело інвестування і формування основного та оборотного майна господарства, що належить фермеру за правом власності» [53, с. 162]. М. Ф. Огійчук дотримується думки, що «зобов'язання мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників стосовно всіх активів, тому у створених сільськогосподарських підприємствах навіть у стартовий період їхньої роботи власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і зобов'язаннями» [72, с. 522]. Ф. Ф. Бутинець вважає, що «капіталом в бухгалтерському обліку називається сукупність майнових засобів, що служать для господарських цілей, виражена в грошовій одиниці. В цьому розумінні вся сума балансу підприємства (тобто сума активу або рівна їй сума пасиву) і є його капіталом» [16, с. 400]. М. В. Кужельний та В. Г. Лінник під

власним капіталом розуміють сукупність вкладень у грошовому вираженні всіх власників у сукупне майно підприємства для забезпечення його діяльності згідно з установчими документами [48, с. 37].

Отже, наведені точки зору відомих теоретиків обліку щодо суті власного капіталу мало відрізняються між собою. Вважаємо, що для визначення суті власного капіталу необхідно виділити три основні підходи. Такої ж думки дотримується й В. В. Сопко (рис 1.3).

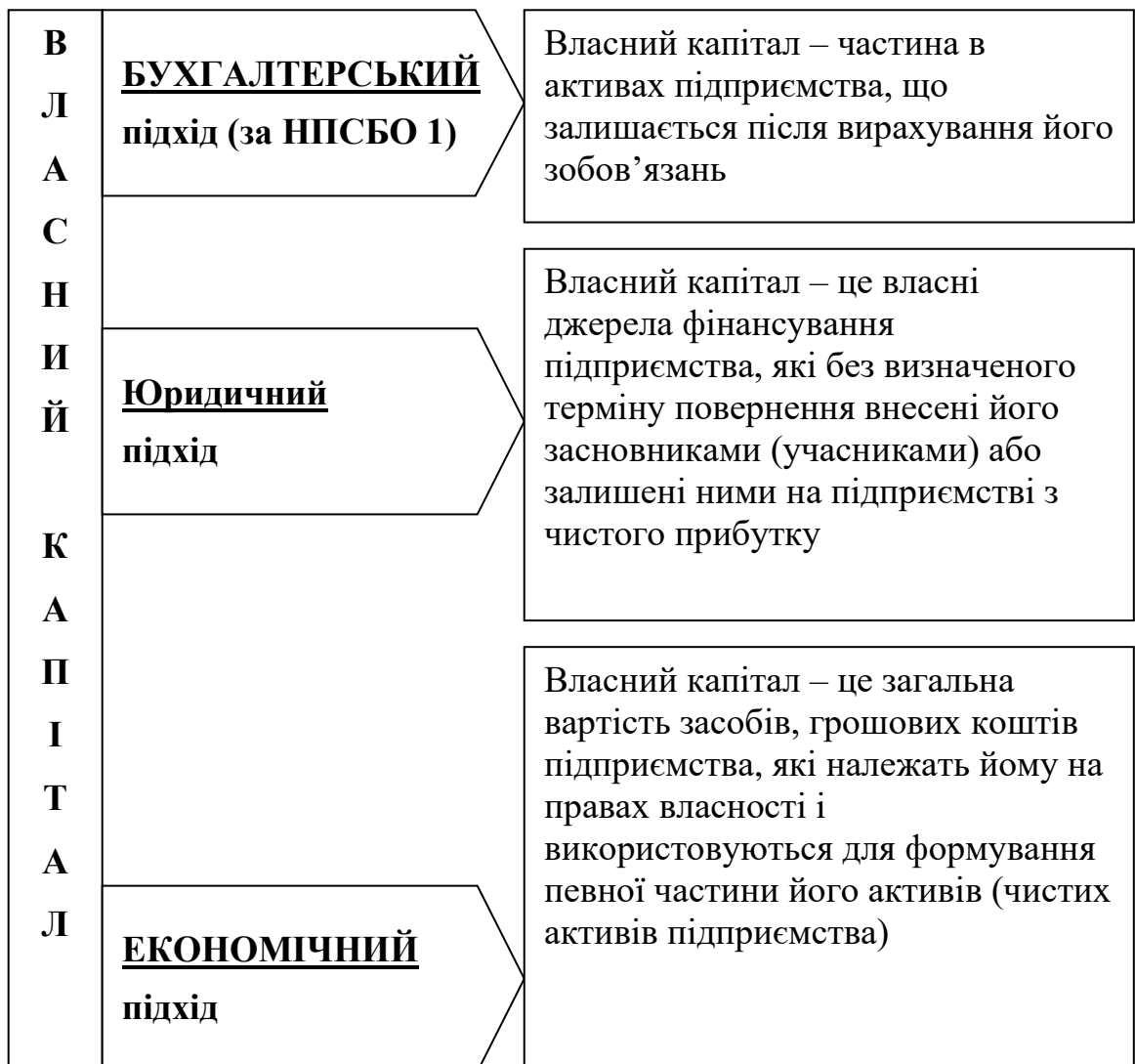


Рис. 1.3. Підходи до визначення поняття власного капіталу [95]

Вважаємо що для обліку власного капіталу потрібно розкрити сутність цього поняття, а саме використовувати узагальнене визначення категорії

«власний капітал». У зв'язку з цим, термін «власний капітал» як об'єкт обліку, можна розглядати як сукупність цінностей, що відображають обсяг прав та інтересів власників, вартісна оцінка яких розраховується як різниця між загальною сумою активів і зобов'язань підприємства (додаток А).

Слід зазначити, що власний капітал розглядається не тільки як первісне (початкове) джерело фінансування виробничої діяльності підприємства, але і як джерело відшкодування збитків господарської діяльності. Він – один з основних показників оцінки його фінансового стану, оскільки характеризує фінансову самостійність підприємства, тобто незалежність від зовнішніх джерел фінансування, крім того – і його кредитоспроможність.

Таким чином, власний капітал, як об'єкт обліку, що враховує інтереси різних користувачів інформації – це відображення обсягу прав власників, що є джерелом розширеного відтворення та гарантією виконання підприємством своїх зобов'язань [61, с. 10].

Значної уваги потребує дослідження функцій власного капіталу. Й. Бетге зазначає, що власний капітал, на відміну від залученого, надається в розпорядження підприємства без будь-яких часових обмежень і забезпечує, таким чином, безперервність його господарської діяльності (робоча функція або функція безперервності) [53, с. 316]. Н. М. Ткаченко вважає, що це функція довгострокового кредитування [98, с. 547]. На нашу думку – це функція довгострокового фінансування. Такої ж думки дотримуються Н. В. Чебанова та Ю. А. Василенко [104, с. 485].

Н. М. Ткаченко [98, с. 547], Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко [104, с. 485] вважають, що власний капітал виконує функцію самостійності та влади (розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство), а М. Ф. Огійчук називає її функцією визначення ступеню впливу на діяльність підприємства [72, с. 522], а Й. Бетге – функцією управління [53, с. 317].

Розглянувши підходи щодо функцій власного капіталу, ми виділяємо наступні (рис.1.4).



Рис. 1.4. Функції власного капіталу [узагальнення автора]

Структура власного капіталу дає змогу чітко визначити початкові можливості підприємства і потенціал створення власних фінансових ресурсів у результаті господарської діяльності (у вигляді резервів, прибутку чи інших надходжень.) Характеристика складових власного капіталу за визначеною структурою подана у табл.1.1.

Таблиця 1.1

**Елементи власного капіталу за джерелами в формування в процесі
господарської діяльності та їх характеристика**

№ з/п	Складові власного капіталу	Характеристика
1.	Капітал власників (засновників)	Складається із внесків засновників, як зареєстрованих у державних реєстрах (статутний капітал, пайовий капітал), так і незареєстрованих, так званих додаткових внесків засновників.
1.1	Зареєстрований оплачений капітал	Сума фактично оплаченого зареєстрованого капіталу. Визначається різницею між сумою власного капіталу згідно з установчими документами (статутний капітал, пайовий капітал) і сумою неоплаченого і вилученого капіталу.
1.2	Додатково вкладений капітал	Додатково вкладений власниками (засновниками) капітал. Являє собою у корпоративних підприємствах емісійний дохід від продажу акцій власної емісії, у партнерських та індивідуальних підприємствах – додаткові внески засновників на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства.
2.	Капітал, створений в процесі діяльності	Капітал, отриманий в процесі господарської діяльності підприємства. Складається з резервного капіталу, розподіленого та нерозподіленого прибутків (зменшений на непокриті збитки).
2.1	Резервний капітал	Являє собою суму резервів, утворених згідно з чинним законодавством або установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств.
2.2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Являє собою чистий фінансовий результат діяльності підприємства після сплати доходів власникам та формування резервного капіталу.
3.	Інший власний капітал	Капітал, отриманий в результаті безоплатної передачі майна або індексації майна чи з інших джерел.
3.1	Капітал у дооцінках	Капітал, що складається зі сум дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.
3.2	Дарчий капітал	Являє собою вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших юридичних або фізичних осіб.
3.3	Інший додатковий капітал	Інші види додаткового капіталу, отримані чи створені в процесі господарської діяльності (грошові та майнові пожертви, гранти тощо).

Підводячи підсумки, варто зауважити, що поняття «власний капітал» як облікова категорія так само, як і «капітал» в цілому, формувалось впродовж всієї історії розвитку бухгалтерського обліку. Такі різні погляди викликані ходом розвитку обліку і фінансової звітності. У сучасній інтерпретації визначення власного капіталу дозволяє відобразити його новий економічний

зміст відповідно до сучасних ринкових умов розвитку і рівня бухгалтерського обліку.

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- 1) забезпечення обліку даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- 2) контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- 3) своєчасне, повне, правильне відображення розміру і всіх змін власного капіталу;
- 4) контроль за раціональним розподілом прибутку;
- 5) організація аналітичного обліку на рахунок власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- 6) правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

Метою аудиту власного капіталу є формування незалежного професійного судження відносно достовірності та правильності відображення у фінансовій звітності інформації про операції щодо формування та зміни власного капіталу підприємства [15, с. 38].

Під час формування системи аудиту власного капіталу на підприємстві потрібно зважати на головне завдання управління - забезпечення роботи підприємства в інтересах власників, які надали основну частину ресурсів в його розпорядження. Тому, аудит стану власного капіталу необхідно здійснювати постійно, на всіх стадіях функціонування підприємства:

- на початковій стадії — у вигляді підготовки та затвердження необхідних документів (статуту, наказів та інших внутрішніх регламентів); формування кадрового складу виконавчих органів, ревізійної комісії, аудитора; визначення повноважень загальних зборів засновників; встановлення порядку розподілу прибутку; призначення керівника підприємства; встановлення обмежень на розпорядження майном без згоди власника та порядку реорганізації і ліквідації підприємства;

- на поточному етапі контролюють надходження та використання коштів,

фінансову дисципліну, поточну звітність тощо;

- наступний контроль передбачає перевірку щорічного звіту про виробничу і фінансово-господарську діяльність, оцінювання їх результатів та визначення можливих резервів збільшення та оптимізації структури власного капіталу [44].

Предметом аудиту операцій з власним капіталом є процеси та господарські операції, пов'язані з формуванням власного капіталу і його складових, а також відносини, що виникають за такої умови між підприємством та його власниками і працівниками [15, с. 38].

Об'єктами аудиту власного капіталу є:

- елементи облікової політики (робочий план синтетичних та аналітичних рахунків з обліку власного капіталу; порядок створення і використання резервного капіталу, склад і порядок утворення та використання спеціальних фондів; оцінка внесків і порядок збільшення статутного капіталу; порядок розподілу чистого прибутку; порядок обліку курсових різниць протягом звітного року);

- записи в реєстрах обліку та звітності: щодо формування та змін власного капіталу;

- інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, пов'язані із формуванням та використанням власного капіталу [Бурлан, с. 39].

Джерелами інформації для проведення аудиту власного капіталу є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- документи, що підтверджують право власності на майно, яке внесено до статутного капіталу (свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність тощо);

- організаційні документи (свідоцтво про державну реєстрацію, накази та розпорядження, протоколи зборів засновників та акціонерів, довідки про реєстрацію в фіскальних органах, органах статистики, ліцензії на види діяльності);

- первинні документи з обліку власного капіталу (статут, установчий

договір, виписки банку, прибуткові касові ордери, акти про приймання майна, переданого як внесок до власного капіталу, бухгалтерські довідки);

- облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку (рахунки 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, реєстр акціонерів, журнал);

- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські звіти; – відповіді на запити аудитора, отримані від підприємства, що перевіряється та третіх осіб; – квартальна та річна фінансова звітність [15, с. 40].

Серед основних напрямів проведення аудиту наступні:

- аудит зареєстрованого капіталу (його проведення передбачає застосування таких процедур: перевірка вимог щодо правильності формування власного капіталу згідно з законодавством України; для акціонерних товариств перевірка видів і кількості випущених та розміщених акцій; правильність обґрунтованості збільшення (зменшення) статутного капіталу та відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку);

- аудит додаткового та резервного капіталів (правильність та доцільність формування резервного капіталу; перевірка правильності уцінки (дооцінки) активів підприємства; правильність зроблених бухгалтерських записів; перевірка дотримання вимог щодо формування додаткового капіталу та ін.);

- аудит прибутку (необхідно застосовувати такі процедури аудиту: перевірка правомірності використання прибутку підприємства згідно вимог українського законодавства; перевірка правильності відображення операцій з визначенням прибутку (збитку) на рахунках бухгалтерського обліку і фінансової звітності).

Отже, аудит власного капіталу проводиться з метою підтвердження аудиторським висновком інформації про власний капітал, його структуру та зміни у власному капіталі, що сталися протягом звітного періоду. Він дозволяє перевірити дотримання встановленого нормативно-правовими актами держави, установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів порядку формування та зміни усіх складових власного капіталу.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту власного капіталу підприємства

На сучасному етапі функціонування вітчизняної економіки важливою проблемою подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні є реформування його методологічних та організаційних основ, перегляд самої концепції бухгалтерського обліку, одним із основних аспектів якої є концепція бухгалтерського обліку пасивів, в тому числі капіталу підприємства як первинної ланки економічної системи країни.

Важливе місце у стратегії діяльності підприємства займають проблеми ефективного формування, раціонального використання і управління власним капіталом. Метою формування капіталу підприємства є придбання необхідних активів та оптимізація структури капіталу з позицій забезпечення умов ефективного його використання. На основі бухгалтерської інформації про власний капітал формуються найсуттєвіші показники, які визначають фінансовий стан підприємства та умови його розвитку.

Аналіз вітчизняної та зарубіжної облікової літератури показує неоднозначність як трактування поняття “власний капітал”, так і його складових. Для встановлення спільних і відмінних ознак формування власного капіталу в різних країнах, для з’ясування переваг структури власного капіталу в акціонерних товариствах, необхідним постає дослідження рівня нормативного закріплення складових власного капіталу та їх співвідношення на підприємствах різних організаційно-правових форм в Україні та за кордоном.

Неоднозначність трактування сутності та складових власного капіталу в різних країнах зумовлена, насамперед, його різноспрямованими функціями, які визначаються наявністю чотирьох суб’єктів економічних відносин, які в кожній країні мають свої інтереси у власному капіталі. Цими суб’єктами є власники, підприємство, кредитори та держава. Відповідно до інтересів власників капітал відображає обсяг їх прав. Для підприємства він виступає джерелом розширеного відтворення, а для кредиторів – критерієм оцінки надійності та гарантом

виконання підприємством своїх зобов'язань. Державний інтерес полягає у зміцненні стабільності підприємства та його розвитку в інтересах всього суспільства.

Не зважаючи на це, в основу бухгалтерських балансів і звітів про прибутки (збитки) практично усіх зарубіжних підприємств покладено основне бухгалтерське рівняння, сформульоване відомим італійським математиком Лукою Пачолі в 1494 р., яке виглядає наступним чином [21, с. 44]:

$$\text{Активи} = \text{Фінансові зобов'язання} + \text{Капітал власника}$$

Проаналізуємо складові власного капіталу, що відображаються в балансах різних країн (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Складові власного капіталу в різних країнах

№ з/п	Країна	Складові власного капіталу								
		Статутний (акціонерний) капітал	Пайовий капітал	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Виучений капітал	Неоплачений капітал	Інші резерви	Фонди
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Австрія	+	-	-	+	+	-	-	+	-
2	Бельгія	+	-	+	+	+	-	-	+	+
3	Великобританія	+	-	+	+	+	-	-	-	-
4	Гвінея-Бісау	+	-	-	+	-	-	-	+	-
5	Голандія	+	-	-	+	-	-	-	+	-
6	Греція	+	-	+	+	-	-	-	+	-
7	Естонія	+	+	+	+	+	+	-	+	-
8	Іспанія	+	-	+	+	+	-	-	+	-
9	Італія	+	-	+	+	+	-	-	+	-
10	Люксембург	+	-	+	+	+	-	-	+	-
11	Німеччина	+	-	-	+	+	-	-	+	+
12	Португалія	+	-	+	+	+	-	-	+	-
13	Республіка Білорусь	+	-	+	+	+	-	-	+	+
14	Республіка Молдова	+	-	+	+	+	+	+	-	-
15	Республіка Польща	+	-	+	+	+	-	+	+	-
16	Російська Федерація	+	-	+	+	+	-	-	-	+
17	США	+	-	+	-	+	-	-	-	+
18	Туреччина	+	-	+	+	+	-	-	+	-
19	Україна	+	+	+	+	+	+	+	-	-
20	Фінляндія	+	-	+	+	+	-	-	+	-

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
21	Франція	+	-	+	-	+	-	-	+	-
22	Чеська Республіка	+	-	+	+	+	-	-	-	+
23	Швейцарія	+	-	-	+	+	-	-	+	-
24	Швеція	+	-	-	+	+	-	-	+	-
25	Японія	+	-	-	+	+	-	-	+	-
Всього		25	2	18	23	22	3	3	19	6

У більшості зарубіжних країн до складових власного капіталу відносять статутний (акціонерний) капітал, резервний капітал (створюються резерви статутні та інші ініціативні), нерозподілені прибутки.

В Україні, Республіці Молдова і Російській Федерації складові власного капіталу майже подібні [77, с. 45]. Спільним для цих країн є віднесення статутного, додаткового, резервного капіталів, нерозподілених прибутків до власного капіталу підприємства. Що стосується додаткового капіталу, то відмінними є складові цієї бухгалтерської категорії в різних країнах, а також те, що наприклад, в Україні і Росії для обліку додаткового капіталу передбачений один рахунок з однойменною назвою, а в Молдові існують два види капіталу: додатковий і неосновний, адже окремо відображаються суми переоцінки як складова саме неосновного капіталу.

Цивільне законодавство Республіки Молдова встановлює обмеження для загального розміру власного капіталу. Якщо після закінчення звітного періоду вартість чистих активів буде менше статутного капіталу підприємства, то забороняється розподіляти чистий прибуток підприємства. Власники повинні погасити зобов'язання, які виникли або прийняти рішення щодо зменшення статутного капіталу. В іншому випадку, на основі судового рішення товариство може бути ліквідовано [18, с. 223-224].

Особливим у Франції є класифікація капіталу на інвестиційні гранти та спеціальні податкові знижки. Французькі підприємства можуть купувати і продавати свої акції, але тільки за певних умов: для передачі працівникам, при зменшенні акціонерного капіталу або з метою регулювання ситуації на ринку,

якщо компанію включено до лістингу (в цьому випадку вона може укласти угоди не більше ніж з 10 % акцій). На відміну від бухгалтерського обліку в Україні, операції, пов'язані з введенням та виведенням основних засобів з експлуатації, не впливають на власний капітал [16, с. 290].

У Великобританії, як і в більшості розвинутих західних країн, переважають такі організаційно-правові форми підприємств, як корпорації та партнерства. Це свідчить про переважання у власному капіталі частки інвестованих вкладів. Тому зазвичай власний капітал розглядається як позичений фірмою та який необхідно повернути в майбутньому.

У Німеччині компанії практикують довгострокове фінансування (зовнішнє – за рахунок банківських кредитів, внутрішнє – через реалізацію пенсійних програм). Протягом останніх років середня для Німеччини частка власних коштів в загальній сумі активів не перевищувала 20 % [16, с. 292]. Акціонери часто намагаються вкласти частину своїх інвестицій в компанію як кредити, навіть якщо поверненість таких кредитів обмежена. Для акціонерних товариств та товариств з обмеженою відповідальністю законом встановлені мінімальні розміри статутного капіталу, обумовлені права з викупу власних акцій. Правила формування резервів встановлені тільки для юридичних осіб, в основному вони призначені для покриття можливих збитків або збільшення статутних капіталів.

В Італії компанія може володіти не більше ніж 10 % від всього заявленого акціонерного капіталу. На ці акції не відбувається виплата дивідендів, а права голосу резервуються доти, доки акції не перейдуть до нового власника. В звітності їх відображають за ціною придбання.

У Голландії встановлюється мінімальний розмір резерву переоцінки, що є обов'язковими для всіх підприємств. Він формується в тому випадку, коли активи та пасиви оцінюються за поточною вартістю. Коли компанія перераховує свої активи (в бік збільшення), вона повинна відобразити на балансі резерв переоцінки, який дорівнює різниці між балансовою вартістю активів до та після переоцінки. Також до обов'язкових резервів відносяться: резерв капіталізованих

засновницьких витрат на випуск акцій, а також капіталізовані науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи; резерв нерозподіленого прибутку дочірніх та асоційованих компаній, що обліковуються за методом власного капіталу, якщо прибуток не може бути розподілений компанією та отриманий без будь-яких обмежень.

Порівнюючи структуру власного капіталу в Естонії та Україні, відзначимо, що вона є практично однаковою, за винятком того, що відсутній рахунок, який би обліковував неоплачений капітал. Також в Естонії виділяються деякі об'єкти в окремі рахунки, які в Україні знаходяться у складі інших, більш загальних рахунків.

У Республіці Польща капітал складається зі статутного, підписаного (неоплаченого) додаткового капіталу, резервів на переоцінку активів, іншого резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, чистого прибутку або збитку фінансового року. Резерви, утворені для оподаткування доходів організації або фізичних осіб, слід відрізняти від інших резервів. Згідно з Положенням з бухгалтерського обліку і інструктивних матеріалів з оподаткування доходів перша група резервів призначена “згладжувати” тимчасову різницю, яка виникає із визнання одержаного доходу або витрат, понесених в різних періодах. Даний резерв повинен бути утворений для відстрочки податкових платежів. Інші резерви призначені для захисту від різних ризиків, потенційних витрат, фінансових наслідків інших інцидентів. В тому числі, резерв створюють на прострочену дебіторську заборгованість (наприклад, яка виникла з причини банкрутства контрагента або неплатежів з боргових зобов'язань більше 6 місяців), сумнівні борги [16, с. 286].

У США і Японії акціонерний і партнерський капітал відображається в межах фактично оплаченого, в зв'язку з тим, що стаття заборгованості акціонерів (засновників) відсутня. За недостатньої оплати акцій умовні зобов'язання по зібраних грошових коштах, що виникли, розкриваються в поясненнях.

Обов'язковим за Міжнародними стандартами фінансової звітності є

розкриття інформації про випущений капітал та резерви. У балансі зарубіжної (переважно американської чи британської) компанії міститься досить загальна інформація про вкладений капітал: кількість акцій, що дозволені до випуску, випущені та знаходяться в обігу; частка неоплаченого капіталу; номінальна чи юридично визначена (оголошена) вартість акцій; зміни рахунків акціонерного капіталу за період; права, привілеї та обмеження, що стосуються розподілу дивідендів та оплати капіталу; відстрочені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями; викуплені акції; акції, зарезервовані для майбутніх випусків, відповідно до опціонних та продажних контрактів, включаючи їх умови та суми; додатковий капітал (емісійний дохід); додатковий капітал від переоцінки; резерви та накопичений (нерозподілений) чистий прибуток.

Відображення інформації про власний капітал в Україні принципово не відрізняється від міжнародних стандартів. Це зумовлено тим, що при формуванні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку фахівці керувалися МСФЗ. Відповідно до МСФЗ у звітності дещо звужений склад власного капіталу, так як вони носять рекомендаційний характер. У МСФЗ статті власного капіталу є згрупованими, а в Україні П(С)БО – деталізовані, що дає змогу в звітності чітко відображати складові власного капіталу.

Отже, операції з власним капіталом в різних країнах світу мають свої особливості, продиктовані низкою факторів: починаючи з історичного аспекту і закінчуючи домінуючою формою власності підприємств в певній країні. Вітчизняним науковцям з бухгалтерського обліку слід переймати позитивний досвід облікового відображення таких операцій та впроваджувати його у практику, зважаючи на те, що у більшості зарубіжних країн складові частини власного капіталу є подібними (насамперед, це стосується практики формування різних резервів та фондів, раціональна реалізація якої спрямована на забезпечення належного рівня платоспроможності та фінансової стійкості підприємства). Це сприятиме покращанню як фінансового забезпечення вітчизняних підприємств (в частині напрямів перспективного резервування, фондування, форм вкладення коштів тощо), так і інтеграції до європейських економічних процесів економіки

країни вцілому.

Розглянемо нормативні засади регулювання обліку операцій з власним капіталом на вітчизняних підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання.

На сьогодні в Україні операції із власним капіталом є недостатньо врегульованими.

При цьому від повного та чіткого правового регулювання обліку власного капіталу напряду залежить достовірність забезпечення обліковою системою даними та у заповненню інформацією про стан і рух власного капіталу; раціональна організація контролю за правильністю та закономірністю формування власного капіталу, розподілу прибутку за відповідними напрямками і фондами; своєчасність, повнота, правильність відображення розміру та усіх змін власного капіталу, що впливає на своєчасність отримання достовірної інформації для управління структурою капіталу підприємства в цілому.

При організації бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом необхідно дотримуватися наступних нормативно-правових документів, що діють в Україні (рис. 1.5).

Аналізуючи інформацію, наведену на рис. 1.5, можна сказати, що законодавчі основи регулювання бухгалтерського обліку, закладені в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [84], який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, в т.ч. операцій з формування та руху власного капіталу.

Принципи бухгалтерського обліку операцій із власним капіталом базуються як на загальних принципах бухгалтерського обліку, зокрема на принципі визнання активів і зобов’язань, доходів і витрат, так і на вимогах корпоративного права і законодавства про цінні папери.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал та розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначається НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, норми якого

стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) [70]. Даним Положенням визначаються зміст і форма Звіту про власний капітал та загальні вимоги до розкриття його статей.



Рис. 1.5. Нормативне регулювання обліку власного капіталу

Відправним пунктом раціональної організації і ведення бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом в Україні є положення Господарського, Цивільного та Податкового кодексів України.

У Господарському та Цивільному кодексах України [37; 102] закріплено правові аспекти формування статутного капіталу, що визначають розмір, склад, строки, порядок внесення вкладів учасниками, оцінку майна при внесенні і

вилученні, порядок зміни часток учасників, їх відповідальність за порушення зобов'язань за внесками.

У свою чергу, Податковим кодексом України [75] чітко визначено відсоткову ставку податку на прибуток, що, безпосередньо, впливає на розмір статті балансу “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”, окреслено об’єкт і суб’єкт оподаткування, визначено склад прибутку підприємства, хто є платником податку. Відповідно до Податкового кодексу України поняття валових витрат та доходів відсутнє. При цьому даний нормативний документ містить питання щодо порядку визначення та складу доходів та витрат, що дозволяє будь-якому підприємству відповідно до закону визначити суму оподаткованого прибутку. Закріплено правові основи щодо питання придбання інвестиційного активу у разі здійснення операцій з внесення платником податку коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи – резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права. У Податковому кодексі щодо визначення розміру власного капіталу вказано, що він здійснюється відповідно до законодавства України, але чітко не прописано, у яких саме нормативно-правових документах [75].

Отже, підприємство може контролювати правильність ведення своєї господарської діяльності, за допомогою даних законодавчих та нормативних положень. Проте в контексті недостатньої нормативно-правової урегульованості операцій з власним капіталом, яка нівелює значення обліково-інформаційного забезпечення і, відповідно, унеможлиблює раціональну організацію контролю за правильністю та законністю формування власного капіталу, розподілу прибутку за відповідними напрямками і фондами, виділено рівні нормативного регулювання питань обліку та аудиту операцій з власним капіталом в Україні.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту у ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»

Дипломна робота виконана на матеріалах ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», яке утворене і діє на підставі чинного законодавства України та Статуту і внутрішніх документів Товариства.

ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», яка розташоване за адресою: Україна, м. Дніпро, вул. Журналістів, буд. 13, 49000.

Компанія ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» - один із лідерів національного кондитерського ринку. ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» входить в трійку найбільших кондитерських компаній України за обсягами виробництва і в топ-100 світових компаній.

Історія ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» - це більше, ніж чверть століття наполегливої роботи усієї команди на досягнення найвищого результату - бездоганної якості продукції.

ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» виробляє шоколад, шоколадні цукерки, злакові солодоці та снеки, желеино-жувальні смаколики, а також іншу кондитерську продукцію.

Ключові бренди, ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» які підкорили серця споживачів як в Україні, так і далеко за її межами: Королівський Шарм; Труфальє; Трюфель; Королівський Шедевр; Шоколадна ніч; KRESKO; Бам-Бук; Мажор; Жувіленд; Шоколад «Кондитерська фабрика «АВК»; Гулівер; Хто сказав Му? та інші.

Виробничі потужності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» розташовані у місті Дніпро. Свої солодоці ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» виготовляє на найсучаснішому високотехнологічному обладнанні. У 2018 році високу якість продукції ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» підтверджено міжнародним стандартом IFS, що дає можливість продажів солодоців під брендом ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» в торгові мережі країн Європейського Союзу.

Відповідно до Статуту (додаток Б) Товариство є юридичною особою за законодавством України з дня його державної реєстрації та має право від свого імені укладати правочини, набувати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, виступати позивачем та відповідачем у будь-яких судах (арбітражі) як на території України, так і за її межами.

Товариство веде окремий баланс і здійснює діяльність на основі повної економічної незалежності, самобезпечення та самофінансування (включаючи використання іноземної валюти). ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» є юридичною особою відповідно до чинного законодавства України, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в банках, рахунки в цінних паперах та інші рахунки (в тому числі в іноземній валюті) в банківських та небанківських установах України та інших держав, круглу печатку, штампи зі своїм найменуванням, торгівельні марки (знак для товарів та послуг).

Основною метою діяльності одержання ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» прибутку шляхом виробництва та продажу товарів, включаючи виробництво є підприємницька діяльність, спрямована на отримання прибутку в інтересах акціонерів ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», збільшення добробуту акціонерів Товариства у вигляді зростання ринкової вартості акцій Товариства, отримання акціонерами дивідендів.

Відповідно до Статуту (додаток Б) предметом діяльності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» є:

- виробництво та переробка какао та іншої сировини в будь – якому вигляді,шоколаду,шоколадних виробів, цукристих кондитерських виробів,напівфабрикатів,халви,печива,вафель,жувальної гумки,глазурованих фруктів та горіхів;

- виробництво кондитерських виробів з використання спирту етилового;
- оптова і роздрібна торгівля цукром,шоколадними,хлібобулочними та кондитерськими виробами,продовольчими і непродовольчими товарами та ін.

Бухгалтерський облік ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» веде відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні» від 16.07.1999р №996 – XIV, міжнародних стандартів фінансової звітності та інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку. В 2018 році підприємством застосувався План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 от 30.11.1999р. Фінансова звітність за 2018 рік складено відповідно до вимог МСФЗ щодо фінансової звітності. Показники фінансової звітності відповідають обліковим нормам. Форми звітності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» визначена наказом про облікову політику № 36 від 02.01.2016 р. зі змінами та доповненням (додаток Б).

ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» здійснює фінансово- господарську діяльність на основі повного госпрозрахунку, самофінансування і самооплатність.

Результати аналізу показників фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» здійснено на основі додатків Д, Е, Ж та представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» за 2016-2018 рр., тис.грн (станом на кінець року)

Показники	2016 р.	2016 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2016 р.	2016 р.	2016 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	433368	517245	572427	139059	55182	132,1	110,7
1.1. Власний капітал:	183597	184541	185590	1993	1049	101,1	100,6
- у т. ч. власний оборотний капітал	2311	2570	54353	52042	51783	У 23,5 рази	У 21 рази
1.2. Нерозподілений прибуток	90161	97619	104615	14454	6996	116,0	107,2
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	249771	332704	386837	137066	54133	154,9	116,3
- поточні зобов'язання за розрахунками	15339	21339	26864	11525	5525	175,1	125,9

Продовж. табл. 1.2

Показники	2016 р.	2016 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2016 р.	2016 р.	2016 р.
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	223068	244204	267982	44914	23779	120,1	109,7
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	197698	286232	350638	152940	64406	177,4	122,5
- запасів	1126	6615	0	-1126	-6615	0,0	0,0
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	1649	1964	1944	295	-20	117,9	99,0
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	87724	132510	169176	81452	36666	192,9	127,7
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	434188	822581	897388	463200	74807	У 2 рази	109,1
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	413277	753641	821691	408414	68050	198,8	109,0
3.3. Витрати, тис. грн							
3.3.1. Від операційної діяльності	359898	427397	507977	148079	80580	141,1	118,9
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	0,83	0,52	0,57	-0,26	0,05	68,29	108,95
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	20911	68940	75697	54786	6757	У 3,6 рази	109,8
3.5.2. Від операційної діяльності	943	1405	1120	177	-285	118,8	79,7
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	614	1400	1145	531	-255	186,5	81,8
3.5.4. Чистий прибуток	-578	202	330	908	128	-57,1	163,4
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	263,3	418,8	461,6	198,3	42,8	175,3	110,2
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	4433	5622	7252	2819	1630	163,6	129,0

Продовж. табл. 1.2

Показники	2016 р.	2016 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2016 р.	2016 р.	2016 р.
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	1,95	3,37	3,35	1,40	-0,02	172,0	99,4
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,424	0,357	0,324	-0,099	-0,033	-	-
4.2. Фінансової залежності	2,360	2,803	2,803	0,442	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,026	0,032	0,090	-0,063	0,057	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,989	0,982	1,171	0,181	0,188	-	-
4.5. Загальної ліквідності	1,010	1,008	1,171	0,161	0,163	-	-

Як свідчать дані табл. 1.2 загальна величина капіталу у 2018 році становила 572427 тис. грн, що на 139059 тис. грн або на 32,1% більше, ніж на кінець 2016 року та на 55182 тис. грн. або на 10,7 % більше показника 2016 року (рис. 1.6).

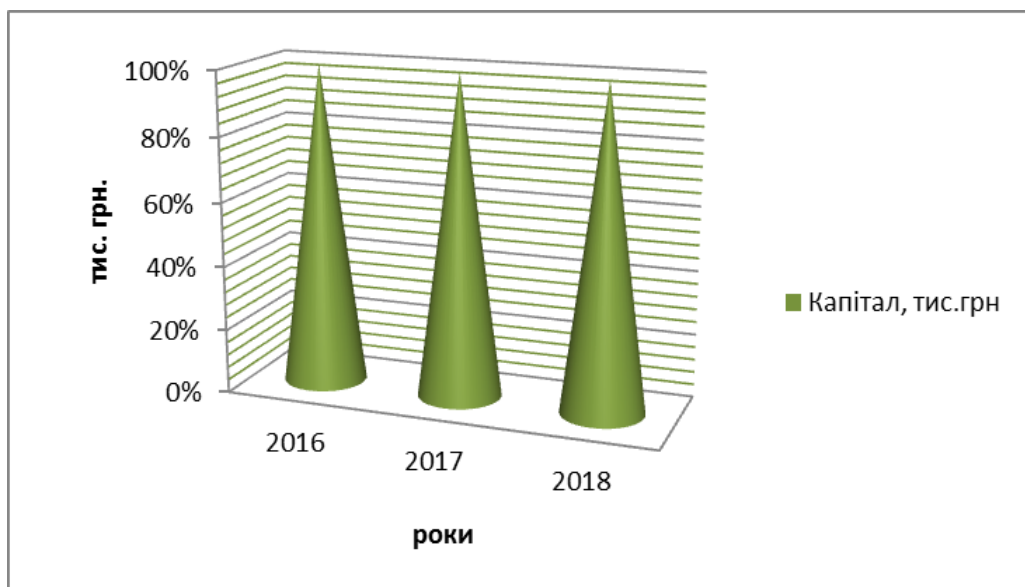


Рис. 1.6. Динаміка капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» за 2016-2018 рр.

Власний капітал ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» у 2018 році становив 185590 тис. грн, що на 1993 тис. грн або на 1,1% більше, ніж на кінець

2016 року та на 1049 тис. грн або на 0,6 % більше показника 2016 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 386837 тис. грн., що на 137066 тис. грн або на 54,9% менше, ніж на кінець 2016 року та на 54133 тис.грн або на 16,3% більше показника 2016 року, що характеризують діяльність підприємства негативно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 267982 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 44914 тис. грн або на 20,1%, а у порівнянні з минулим 2016 роком на 23779 тис. грн., або на 9,7%.

Динаміка фондівдачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондівдача становила 3,35 грн, що більше, ніж у 2016 році на 1,40 грн, або на 72,0% та на 0,02 грн менше, ніж у минулому році, або на 0,6%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 350638 тис. грн, що на 152940 тис. грн, або на 77,4% більше, ніж у 2016 році, та на 64406 тис.грн або на 22,5% більше показника минулого року (рис. 1.7).

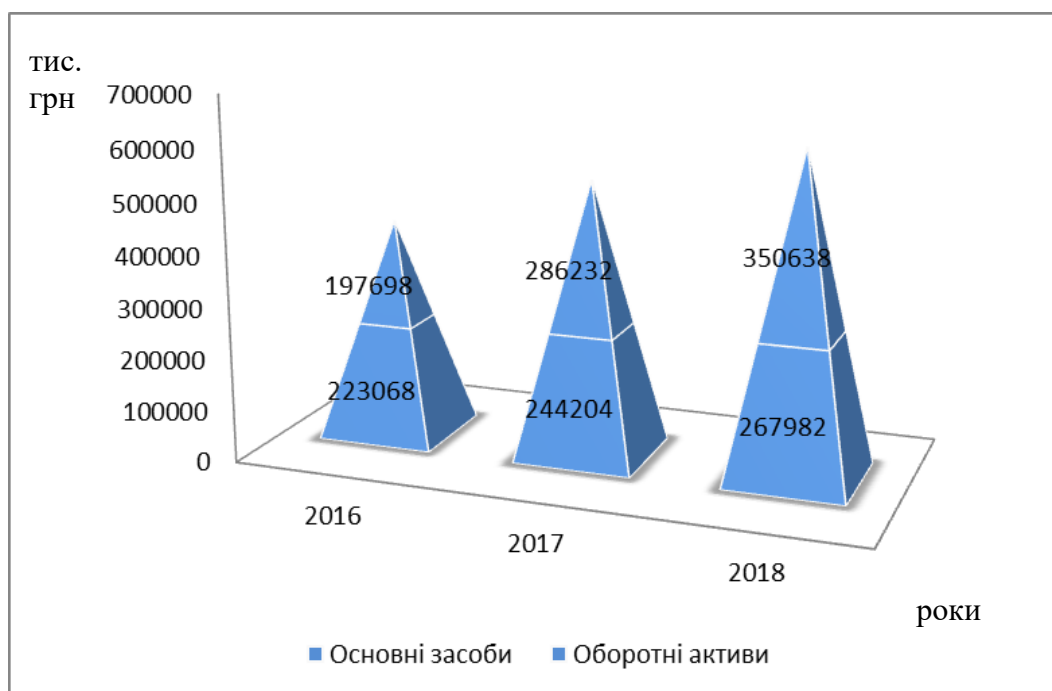


Рис. 1.7. Структура активів ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» за 2016-2018 рр.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році зросла на 295 осіб у порівнянні з 2016 роком та на 20 осіб скоротилася у порівнянні з 2016 роком і становила у 2018 році 1944 особи.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 169176 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 81452 тис. грн. або на 92,9%, а у порівнянні з 2016 роком на 36666 тис. грн., або на 27,7% за рахунок скорочення чисельності персоналу.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 7252 грн, що на 2819 грн, або на 63,6% більше, ніж у 2016 році та на 1630 грн, або на 29% більше, ніж у 2016 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 897388 тис. грн, що більше показника 2016 року на 463200 тис. грн, або на у 2 рази та більше, ніж у минулому році на 74807 тис. грн, або на 9,1% (рис. 1.8).

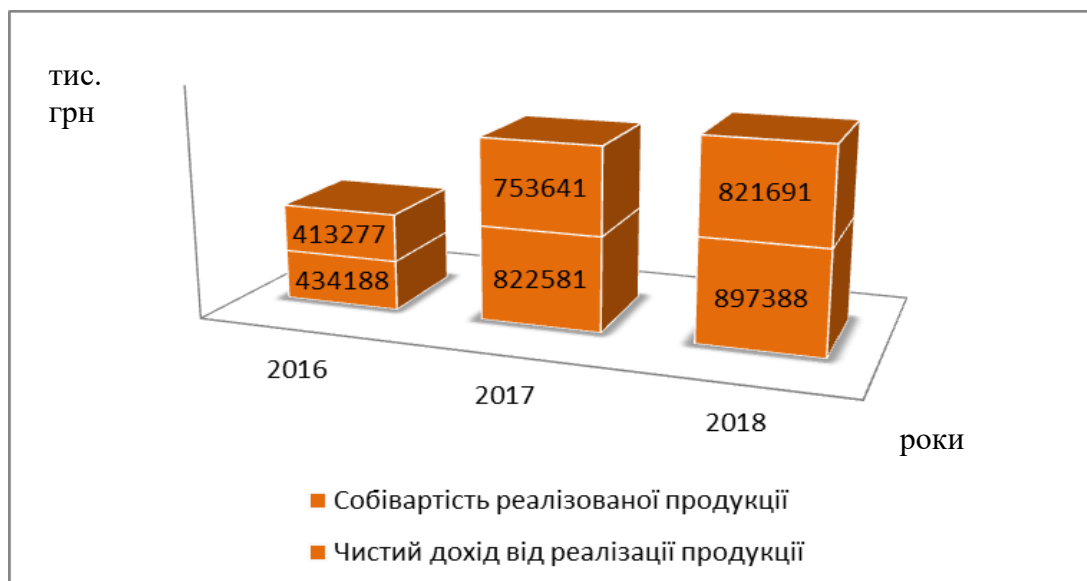


Рис. 1.8. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» за 2016-2018 рр.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 821691 тис. грн, що на 408414 тис. грн. або на 98,8% більше, ніж у 2016 році та на 68050 тис. грн., або на 9% більше, ніж у 2016 році.

Аналіз валового прибутку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 75697 тис. грн, що на 54786 тис. грн, або у 3,6 рази більше, ніж у 2016 році, та на 6757 тис. грн, або на 9,8% більше, ніж у 2016 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 1120 тис. грн, що на 177 тис. грн більше показника 2016 року та на -285 тис. грн., або на 20,3% менше розміру прибутку 2016 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 330 тис. грн, що на 908 тис. грн. або на 54,9% менше показника 2016 року, та на 128 тис. грн., або на 163,4% більше розміру прибутку 2016 року (рис. 1.9).

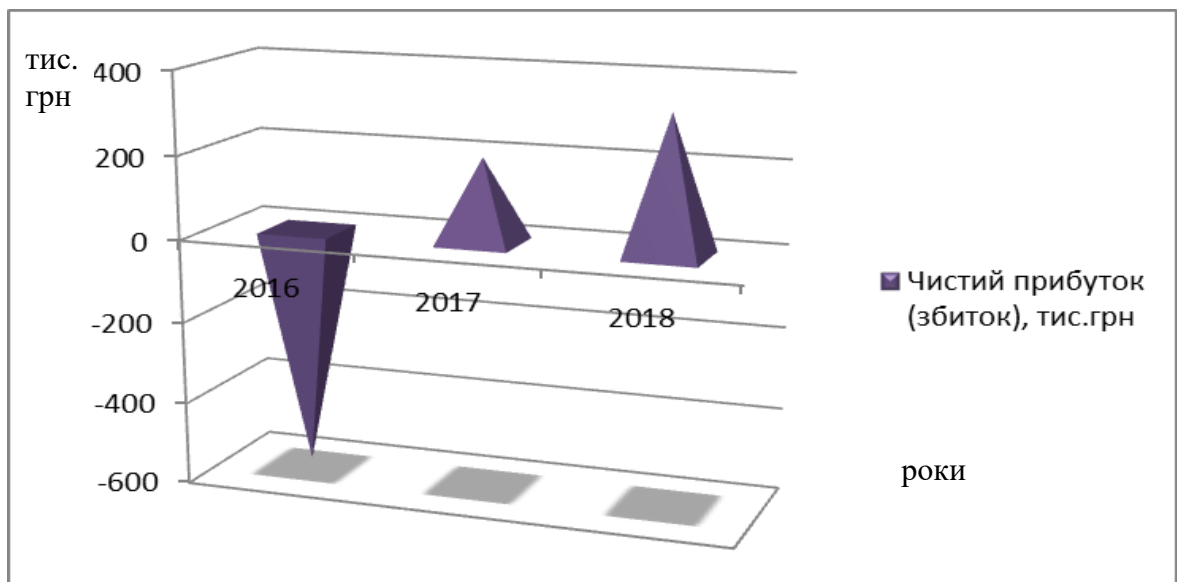


Рис. 1.9. Динаміка чистого прибутку(збитку) ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» у 2016-2018 рр.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.2), ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти.

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на кінець 2018 року коефіцієнт автономії склав 0,324 що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,090 що менше від нормативного значення. Отже, керівництву ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на кінець 2018 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 1,171 що вище від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходиться 1,17 грн. оборотних коштів.

Отже, показники діяльності підприємства ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

На підприємстві з 2018 року існує відділ внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної чи фінансової угоди, у процесі її здійснення та на заключній стадії.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та

аудиторську діяльність» [83] діяльність ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» підлягає обов'язковому зовнішньому незалежному контролю. Підприємством укладено довгострокову угоду на проведення аудиту та одержання аудиторських послуг з Товариством з обмеженою відповідальністю «Аудиторська фірма «Контроль-аудит».

Висновки за розділом 1

1. На сьогоднішній день поняття «капітал» досить поширене як в економічній теорії, так і в економічній практиці. Саме від точного та правильного розуміння цього поняття в певній мірі буде залежати наукова оцінка процесів в економіці України. В економічній науці існують різноманітні підходи до визначення власного капіталу. У роботі розглянуто погляди економістів різних епох щодо сутності власного капіталу.

2. Виявлено різні підходи до визначення поняття власного капіталу. У ході дослідження було проаналізовано такі підходи та з'ясовано, що: відповідно до бухгалтерського підходу (за НПС(Б)О), власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань; відповідно до юридичного підходу, власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначеного терміну повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку; відповідно до економічного підходу, власний капітал – це загальна вартість засобів, грошових коштів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування певної частини його активів (чистих активів підприємства).

У бухгалтерському обліку категорія власного капіталу є найбільш дискусійною й неоднозначною. У зв'язку з цим запропоновано використовувати узагальнене визначення терміна «власний капітал» як об'єкта обліку. А саме його можна розглядати як сукупність цінностей, що відображають обсяг прав та інтересів власників, вартісна оцінка яких розраховується як різниця між

загальною сумою активів і зобов'язань підприємства.

3. Для розкриття сутності власного капіталу необхідним є розгляд функцій, які виконує власний капітал у процесі господарської діяльності підприємства. Узагальнивши погляди вчених щодо зазначеного питання, запропоновано уточнений перелік основних функції власного капіталу, які в свою чергу розкривають та доповнюють зміст цієї категорії.

4. В ході дослідження уточнено, що власний капітал розглядається не тільки як первісне (початкове) джерело фінансування виробничої діяльності підприємства, але і як джерело відшкодування збитків господарської діяльності. Він – один з основних показників оцінки його фінансового стану, оскільки характеризує фінансову самостійність підприємства, тобто незалежність від зовнішніх джерел фінансування, крім того – і його кредитоспроможність.

5. У світовій практиці існують різні підходи до класифікаційних ознак, що застосовуються для систематизації капіталу підприємства. За однією із них виділяють власний капітал. Разом з тим у роботі досліджено класифікацію власного капіталу відповідно до вимог чинного законодавства, а також запропоновано характеристику складових власного капіталу за певними ознаками.

6. Проведення аудиту власного капіталу дуже важливе як для підприємства так і для засновників, оскільки власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення збитків підприємства, він є одним з найвагоміших показників, що використовуються при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого – ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку власного капіталу підприємства

Організацію бухгалтерського обліку на підприємствах слід розглядати як сукупність заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку маючи на меті забезпечення достовірною інформацією як внутрішніх так і зовнішніх користувачів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [84].

Організація бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах включає такі складові:

- облікова політика підприємства;
- організаційні форми ведення бухгалтерського обліку;
- документація та документообіг;
- зберігання документів;
- інвентаризація;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку;
- облікові оцінки;

- комерційна таємниця на підприємстві.

Облікова політика підприємства визначає організацію бухгалтерського обліку. Від початку реформування системи обліку і звітності в Україні питання облікової політики стали предметом поглибленої уваги таких дослідників, як: С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутинець, В. С. Лень, М. С. Пушкар, В. В. Сопко та ін. [34, 17, 51, 87, 95]. Однак детального висвітлення потребує методичний та організаційний аспект формування облікової політики господарського товариства.

Відповідно до міжнародних стандартів облікова політика відображає принципи, правила і процедури, що використовувались керівним персоналом підприємства під час підготовки та подання фінансової звітності [33].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [84]. Однак Закон і Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять визначення «процедури бухгалтерського обліку». Під цими процедурами на практиці розуміють форми обліку, технологію обробки бухгалтерської інформації, організацію документообігу, систему застосовуваних рахунків, перелік осіб, що мають право підписувати документи тощо [52, с. 394].

Отже, процедури обліку передусім варто розглядати як організацію обліку суб'єкта господарювання, а облікову політику – як інструмент організації обліку, як вже наголошувалося, в сукупності методів, принципів і процедур відповідно до особливостей виробничої діяльності того чи іншого підприємства [52, с. 395].

За результатами аналізу міжнародних та вітчизняних нормативних актів ведення бухгалтерського обліку, облікову політику в загальному можна розглядати як управління бухгалтерським обліком, а у більш звуженому варіанті – як сукупність конкретних методичних прийомів щодо ведення бухгалтерського обліку, які підприємство використовує для організації

бухгалтерського обліку та формування і оприлюднення фінансової звітності.

З огляду на вищенаведене стосовно до акціонерного товариства облікову політику можна розглядати як сукупність форм, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог чинного законодавства та специфіки діяльності цієї форми господарювання. Облікова політика відображається у відповідному Наказі про облікову політику акціонерного товариства.

При визначенні облікової політики підприємства слід враховувати такі вагомні чинники, як: організаційно-правова структура підприємства; вид економічної діяльності, від якої залежать особливості облікової роботи; показники суб'єкта господарювання за об'ємами роботи, номенклатурою продукції, чисельністю працівників тощо; система оподаткування та наявність відповідних пільг; забезпеченість відповідними ресурсами; умови збуту готової продукції; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичного апарату підприємства; рівень забезпеченості кваліфікованим обліковим персоналом; умови організації праці й заохочення працівників та ін. [87].

Облікову політику господарюючого суб'єкта визначають його керівник і головний бухгалтер у відповідному наказі або розпорядженні з обов'язковим висвітленням в окремих розділах методики побудови бухгалтерського обліку, технічних прийомів його ведення, складання фінансової звітності, організації роботи бухгалтерського апарату [87, с. 90].

Облікова політика підприємства визначається з урахуванням положень статуту та Наказу про облікову політику і додатків до нього. Стосовно організації бухгалтерського обліку власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» в Наказі про облікову політику доцільно передбачити ряд елементів (рис. 2.1).

Таким чином, формування облікової політики за видами капіталу має велике значення для підприємств різної величини, усіх форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності. Значною мірою від уміло сформованої облікової політики буде залежати ефективність управління

поточною господарською діяльністю підприємства і, що надзвичайно важливо, – стратегія його розвитку на перспективу.



Рис. 2.1. Запропоновані елементи облікової політики щодо складових власного капіталу [узагальнення автора]

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надано можливість самостійно обирати одну із чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку:

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером [84].
2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи [84].

3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою [84]. Така форма ведення бухгалтерського обліку може здійснюватись в об'єднаннях підприємств або державних організаціях. Ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою передбачає наявність в останньої свідоцтва Про внесення фірми у реєстр суб'єктів аудиторської діяльності [84].

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [84]. Таку форму ведення бухгалтерського обліку можуть застосовувати невеликі приватні (фермерські) господарства. Проте цю форму заборонено застосовувати підприємствам, звітність яких повинна оприлюднюватись (публічні акціонерні товариства, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо) [84].

Як правило, обліковий процес на кожному підприємстві здійснює бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. Головний бухгалтер призначається та звільняється з посади власником (керівником) підприємства [87, с. 95].

Залежно від обсягу діяльності підприємства, особливостей технології та організації виробництва, системи управління ним визначають кількісний склад і структуру бухгалтерського апарату. На великих підприємствах широко застосовується так звана предметна структура облікового апарату, коли створюються окремі відділи, групи відповідно до найважливіших ділянок облікового процесу: фінансово-розрахункові, праці та заробітної плати, матеріального обліку, виробництва, готової продукції та її реалізації тощо. Роботу кожного відділу очолює старший бухгалтер. В окремих господарствах часто структура бухгалтерського апарату будується за виробничою ознакою, При цьому виділяється відділ (група) обліку роботи (автотранспорту, машинно-тракторного парку, тваринництва та ін.).

Головний бухгалтер розподіляє обов'язки між обліковими працівниками. Він стежить за тим, щоб усі облікові роботи було розподілено між конкретними виконавцями залежно від часу, потрібного для обробки відповідних даних і

забезпечення належної інформації. При цьому враховують рівень освіти бухгалтерів, стаж роботи за спеціальністю, сімейне положення, стан здоров'я та ін. Для конкретних облікових працівників розробляють посадові інструкції, якими й визначається коло їхніх службових обов'язків [50, с. 290].

Розподіл обов'язків між бухгалтерами залежить також від організаційної побудови облікового процесу на конкретному підприємстві. Підприємство самостійно організовує ведення бухгалтерського обліку, в т.ч. й власного капіталу на принципах повної централізації, децентралізації або часткової децентралізації.

Повна централізація облікового процесу передбачає, що весь обліковий процес зосереджено в центральній бухгалтерії. У господарських підрозділах (фермах, бригадах, складах тощо) ведеться лише первинний облік. У визначені терміни складені первинні документи надходять до центральної бухгалтерії, де здійснюється їх перевірка, обробка та записування в облікові реєстри. У кінці звітнього періоду за даними синтетичного й аналітичного обліку складають баланс та інші форми звітності.

Повна децентралізація застосовується порівняно рідко і полягає в тому, що у кожному підрозділі господарства ведеться повний цикл облікових робіт - від створення первинних документів до оформлення всіх облікових реєстрів, балансу та інших звітних форм.

Таку організаційну побудову обліку передбачено і Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Підприємство може виділити на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їхніх показників до фінансової звітності головного підприємства.

Більш поширеною формою організації облікового процесу є часткова децентралізація. При цьому в підрозділах господарства ведеться документальне оформлення проведених операцій, а також групування і зведення документів. Відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку

здійснюється в центральній бухгалтерії на основі представлених із підрозділів виробничих звітів, матеріальних звітів та інших зведених документів [93, с. 31].

Важлива роль в організації бухгалтерського обліку власного капіталу відведена документації та документообігу. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій зі складовими власного капіталу є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [84].

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [84].

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [84].

Первинні та зведені документи з обліку власного капіталу можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [43].

До первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства з Державного реєстру; номер документа;

підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу одержувача, тощо.

Документи, які створені за допомогою комп'ютерної техніки, використовуються під час ведення обліку власного капіталу за умови надання їм юридичної сили і доказовості [44, с. 291].

Якщо документ, який підтверджує операції, проведені із складовими власного капіталу, не має будь-якого з обов'язкових реквізитів, він втрачає юридичну силу і не може бути підставою для записів у бухгалтерському обліку.

Документ може бути підписаний особисто, із застосуванням факсиміле, штампа, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення [44, с. 291]. Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів з обліку власного капіталу на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароллю або іншим способом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Первинні документи повинні складатися українською мовою. Поряд з українською може застосовуватися інша мова, що визначена законодавством, адже внески до статутного капіталу можуть бути здійснені нерезидентами нашої держави. Документи, складені іноземною мовою, повинні мати автентичний переклад на зазначену мову.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів з обліку власного капіталу, керівник підприємства встановлює графік документообігу, який розробляється головним бухгалтером. Як правило, графік документообігу оформляється додатком до Наказу про облікову політику підприємства.

Графік документообігу на підприємстві має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ з обліку власного капіталу, визначати мінімальний термін його перебування у підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня

його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі складання, перевірки й опрацювання документів з обліку власного капіталу, які виконуються певним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями, з визначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт [52, с. 33]. Єдиної схеми графіку документообігу не існує, оскільки кожне господарство складає цей графік з урахуванням конкретних умов своєї діяльності [52, с. 33]. Але в ньому слід зазначити: номер форми, назву і призначення первинного документа з обліку власного капіталу; кількість примірників і терміни складання; прізвища осіб, які оформляють документ; терміни подання документа до бухгалтерії; як його використовують в бухгалтерії, коли здають в архів, та в якій справі поточного архіву зберігають [52, с. 33].

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві та в установі здійснюється головним бухгалтером [52, с. 34]. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів з обліку власного капіталу є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства, які пов'язані із цією ділянкою обліку [52, с. 34].

Особливої уваги заслуговує зберігання документів на підприємстві, в яких відображаються операції з формування та використання складових власного капіталу. Первинні документи, що пройшли опрацювання, а також форми звітності підлягають обов'язковій передачі до архіву. Архів має бути організований таким чином, щоб було забезпечено збереження документів і можливість швидкого їх знаходження з метою отримання необхідної інформації для потреб засновників, акціонерів тощо. Для цього первинні документи з обліку власного капіталу звітного місяця, що пройшли обробку, комплектують в окремі папки, переплітають і супроводжують відповідною довідкою для архіву.

Справи з обліку власного капіталу видають з архіву тільки за рішенням головного бухгалтера, а в окремих випадках — за постановою судово-слідчих,

ревізійних, податкових органів і з дозволу керівника підприємства. Вилучення документів оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку посадовій особі, яка відповідає за архів, а в архівній книзі роблять відповідні помітки. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються [52, с. 35]. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються.

У діяльності підприємств відбувається ряд процесів, що призводять до втрати товарно-матеріальних цінностей з різних причин. Ці втрати призводять до невідповідності даних поточного бухгалтерського обліку фактичній наявності майна. Для того, щоб ліквідувати таку невідповідність і впевнитись у забезпеченні належного зберігання майна, яке є внесками засновників підприємства до статутного капіталу, необхідно періодично проводити інвентаризацію.

Порядок проведення інвентаризації й оформлення її результатів визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом від 02.09.2014 № 879.

Інвентаризація - це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань (внесків до статутного капіталу підприємства тощо). Вона є одним із елементів бухгалтерського обліку і виступає як обов'язкове доповнення до поточної документації господарських операцій з обліку власного капіталу.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, а також документально підтверджувати їх наявність, стан та оцінку [52, с. 37].

Важливим моментом організації бухгалтерського обліку власного капіталу підприємств є використання системи рахунків бухгалтерського обліку. Відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкцію про його застосування.

Головною метою Плану рахунків є забезпечення інформацією, необхідною для контролю за діяльністю підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень та складання звітності. Разом із тим План рахунків закріплює загальний концептуальний підхід до побудови нової системи бухгалтерського обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку — це систематизований перелік рахунків для реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності й накопичення бухгалтерської інформації, необхідної користувачам для прийняття рішень. У ньому за десятковою системою наведено коди (номери) і найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) та субрахунків (рахунків другого порядку) [19, с. 45].

Побудова Плану рахунків допускає поєднання методологічної єдності в системі рахунків із самостійністю підприємства в її організації [19, с. 45]. Так, субрахунки використовуються підприємствами, відповідно до потреб управління, контролю, аналізу й звітності і можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків [19, с. 45]. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведений в Інструкції із застосування Плану рахунків, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб [19, с. 45].

Інструкція щодо застосування Плану рахунків встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, а також про факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності [19, с. 45]. Цей

нормативний документ має на меті забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На рахунках класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» відображається стан і рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Організуючи облік власного капіталу на підприємстві, не можна залишити осторонь питання щодо облікових реєстрів і форм бухгалтерського обліку. Інформація з первинних документів формується на рахунках бухгалтерського обліку. Облікові реєстри — це носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами.

Записи господарських операцій з обліку власного капіталу в облікових реєстрах називаються обліковою реєстрацією. Показники, що містяться в реєстрах бухгалтерського обліку, використовуються для оперативного керівництва, контролю й аналізу господарської діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, а також для складання звітності. Правильне і своєчасне ведення записів в облікових реєстрах є важливим етапом бухгалтерської роботи, оскільки від цього залежить якість і оперативність обліку власного капіталу, своєчасність складання й подання звітності.

Реєстри з обліку власного капіталу повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні [89, с. 61]. У разі складання та зберігання облікових реєстрів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане виготовити їх копії паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та

відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законодавством [89, с. 61].

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, у якому вони були здійснені. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну. Відповідальність за несвоєчасне складання облікових регістрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи [89, с. 61].

В нинішніх умовах господарювання основними формами бухгалтерського обліку, які використовуються підприємствами є: меморіально-ордерна, журнал-головна, журнально-ордерна, спрощена, проста, автоматизована.

Журнально-ордерна форма обліку є найбільш прогресивною серед інших форм, заснованих на ручному опрацюванні облікової інформації. Вона ґрунтується на застосуванні системи накопичувальних облікових регістрів - журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них. Хронологічний та систематичний запис у журналах-ордерах поєднується, звідки й походить назва цих регістрів. Вони водночас є журналами, у яких роблять записи в хронологічному порядку, і ордерами, оскільки місячні підсумки журналів-ордерів за кореспондуючими рахунками замінюють меморіальні ордери.

Основними регістрами бухгалтерського обліку при журнально-ордерній формі є журнали-ордери, побудовані за кредитовою ознакою. У них усі господарські операції записують по кредиту одного або кількох синтетичних рахунків у розрізі рахунків, що кореспондують з ними по дебету.

Умовою ефективного формування інформаційної системи щодо власного капіталу є створення надійних комп'ютеризованих систем для обробки інформації про утворення і зміни складових власного капіталу агропромислових підприємств. Програмні продукти, що використовуються підприємством при комп'ютеризації бухгалтерського обліку передбачають автоматизацію цього процесу, тобто спрощують технологічний процес обліку

[9, с. 29]. Дані з облікових документів програма автоматично переносить на рахунки бухгалтерського обліку, отже в будь-який момент можна визначити суму власного капіталу господарюючого суб'єкта. Введена і систематизована інформація зберігається в пам'яті комп'ютера, що дає змогу швидко знайти потрібну інформацію [9, с. 29].

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»

Невпинний перехід України до ринкової економіки, розширення та поглиблення ринкового середовища у всіх сферах діяльності, розвиток корпоративних відносин цілком закономірно викликає необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку в товариствах акціонерної форми господарювання.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» відносяться: статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Для обліку власного капіталу передбачені відповідні рахунки: 401 “Статутний капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал” [42].

Інформація про стан і рух складових елементів власного капіталу узагальнюється в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства. Облік власного капіталу організується відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [84] та положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Для обліку статутного і пайового капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого,

неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів станом на 18.03.2014 р.) [74] передбачено рахунки 4 класу (табл. 2.1).

За кредитом рахунків капіталу відображається збільшення відповідних його елементів, а за дебетом зменшення.

Таблиця.2.1

**Характеристика рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу
ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»**

Синтетичний рахунки		Субрахунки		Дебет	Кредит
Шифр	Назва	Шифр	Назва		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	Зменшення зареєстрованого капіталу (статутного, пайового, приватних підприємств), а також анулювання акцій власної емісії та часток засновників при виході з товариства	Формування та збільшення розміру зареєстрованого статутного і пайового капіталу, капіталу приватних підприємств, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу
		402	Пайовий капітал		
		403	Інший зареєстрований капітал		
		404	Внески до зареєстрованого статутного капіталу		
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Відображення суми уцінки або вибуття необоротних активів і фінансових інструментів у разі зменшення їх корисності	Сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів		
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів		
		414	Інший капітал у дооцінках		

Продовж. табл. 2.1

Синтетичний рахунки		Субрахунки		Дебет	Кредит
Шифр	Назва	Шифр	Назва		
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Зменшення складових додаткового капіталу	Відображення сум, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також вартості необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інших видів додаткового капіталу
		422	Інший вкладений капітал		
		423	Накопичені курсові різниці		
		424	Безоплатно одержані необоротні активи		
		425	Інший додатковий капітал		
43	Резервний капітал		За видами резервів	Використання резервів (збільшення зареєстрованого статутного чи пайового капіталу, покриття збитків підприємства тощо)	Створення та збільшення розміру резервного капіталу за рахунок щорічних відрахувань від нерозподіленого прибутку підприємства, додаткового капіталу тощо
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Відображення збитків та використання прибутку (збільшення зареєстрованого статутного капіталу, нарахування дивідендів, відображення частини прибутку, що належать засновнику при виході з товариства, непокритого збитку підприємства)	Збільшення нерозподіленого прибутку підприємства
		442	Непокриті збитки		
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді		

Продовж. табл. 2.1

Синтетичний рахунки		Субрахунки		Дебет	Кредит
Шифр	Назва	Шифр	Назва		
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників	Відображення надходження коштів від перепродажу акцій (часток), а також вартості анульованих акцій (часток)
		452	Вилучені вклади й паї		
		453	Інший вилучений капітал		
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства	Погашення заборгованості засновників (учасників) по внесках до зареєстрованого статутного або пайового підприємства капіталу

Варто зазначити, що деякі рахунки та субрахунки класу 4 не мають самостійного значення, а використовуються як регулюючі при визначенні елементів власного капіталу, що відображаються у першому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Зокрема, сум зареєстрованого оплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що входять до підсумку розділу 1 Власний капітал. Це рахунки: 45 «Вилучений капітал»; 46 «Неоплачений капітал»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Так, рахунки 45 «Вилучений капітал» та 46 «Неоплачений капітал» мають лише дебетовий залишок, який при визначенні розміру зареєстрованого оплаченого капіталу вираховується зі сум, що накопичені за кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» і 42 «Додатковий капітал».

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей субрахунок закривається на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або на дебет субрахунку 442

«Непокриті збитки» (при від’ємних результатах діяльності). У Балансі (Звіті про фінансовий стан) ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Типова кореспонденція рахунків з обліку власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» представлена у табл. 2.2.

Таблиця.2.2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку власного капіталу ПрАТ
«Кондитерська фабрика «АВК»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.	Відображено заборгованість з внеску до статутного капіталу	46	401
2.	Відображено зарахування на поточний рахунок в банку грошових коштів, які внесені засновниками в погашення заборгованості з внесків до статутного капіталу	311	46
3.	Відображено погашення заборгованості засновників з внесків до статутного капіталу шляхом оприбуткування:		
	- виробничих запасів	20	46
	- малоцінних та швидкозношуваних предметів	22	46
	- товарів	28	46
	- нараховано податковий кредит з ПДВ	641	46
4.	Відображено погашення заборгованості засновників з внесків до статутного капіталу шляхом оприбуткування:		
	а)основних засобів	152	46
	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	46
	Основні засоби введені в експлуатацію	10	152
	б)нематеріальних активів	154	46
	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	46
	Введено в господарський обіг об’єкт нематеріальних активів	12	154
5.	Відображення збільшення статутного капіталу в результаті продажу акцій за ціною, нижчою від їх номінальної вартості	421	40
6.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування доходів, нарахованих учасникам та засновникам товариства	671	40
7.	Відображено зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій у акціонерів з метою їх аналювання	40	451
8.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок внесків членів споживачів товариств, кредитних спілок та інших суб’єктів відповідно до статутних документів у вигляді отриманих:		
	- виробничих запасів	20	41
	- товарів	28	41
	- готівки до каси	301	41

Продовж. табл. 2.2

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
	- грошових коштів на рахунки підприємства в банку	311	41
9.	Відображено повернення пайових внесків членам споживчих товариств, кредитних спілок та інших суб'єктів відповідно до статутних документів:		
	- грошовими коштами з каси	41	301
	- грошовими коштами з рахунків підприємства в банках	41	311
10.	Відображено суму грошових коштів, що надійшли в обмін на первісно розміщені акції, яка перевищує номінальну вартість акцій:		
	- в касу товариства	301	421
	- на рахунки товариства в банку	311	421
11.	Відображено суму первісної вартості запасів, отриманих в обмін на первісно розміщені акції, що перевищує номінальну вартість акцій	20	422
12.	Відображено суму первісної дооцінки основних засобів	10	423
13.	Відображено вартість основних засобів, безоплатно одержаних підприємств	152	424
14.	Відображено формування резервного капіталу відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
15.	Відображено використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442
16.	Відображено прибутки, отримані внаслідок діяльності підприємства	79	441
17.	Відображено збитки, отримані внаслідок діяльності підприємств	442	79
18.	Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій	443	671
19.	Відображено списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу відповідно до статутних документів	41	442
20.	Відображено використання грошових коштів з рахунків товариства в банках у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання	451	311
21.	Відображено надходження на рахунки товариства в банках грошових коштів внаслідок здійснення перепродажу акцій	311	451
22.	Відображено зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій у акціонерів з метою їх анулювання	401	451

Облік власного капіталу - досить складний процес, який потребує чіткого розуміння його економіко-правової сутності та усвідомлення необхідності надання у фінансовій звітності достовірної інформації про окремі складові елементи власних коштів, які вкладені в активи підприємства. Як об'єкт обліку, власний капітал являє собою загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству та сформовані за

рахунок внесків власників і додатково створених та отриманих у процесі господарської діяльності власних коштів підприємства. Саме за цією структурою доцільно подавати інформацію про власний капітал у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства.

Аналітичний облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) ведеться у розрізі субрахунків. За кредитом відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використаний прибуток.

Щодо обліку власного капіталу на ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», то необхідно відмітити, що товариство не має нетипової кореспонденції, порядок реєстрації змін у власному капіталі здійснюється відповідно до чинного законодавства.

Відмітимо що при дослідженні практики господарювання ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» не виявлено порушень вимог чинного законодавства стосовно обліку власного капіталу.

2.3. Облік та звітність про власний капітал: стані і напрями удосконалення відповідно до потреб управління

Ресурси підприємства складаються із різноманітних фінансових, матеріальних та нематеріальних засобів – носіїв прав власності окремих суб'єктів господарювання. Права кожного з них на майно підприємства та на участь у його прибутках визначаються часткою і формою вкладених інвестицій.

Загальновідомо, що одержаний підприємством прибуток відображає всі зміни у власному капіталі внаслідок операцій та інших подій, що мали місце у звітному періоді, окрім інвестицій власників (учасників) та розподілу капіталу між ними. Оскільки чистий прибуток, наведений у Звіті про фінансові

результати, містить частину змін у власному капіталі (дооцінка активів, результат змін в обліковій політиці тощо), підприємство має подавати в окремому фінансовому звіті інформацію про:

- чистий прибуток (збиток) за звітний період;
- сукупний вплив змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок;
- зміни в капіталі внаслідок операцій з власниками, учасниками (внески, дивіденди тощо);
- сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду та зміни за період;
- узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу на початок і кінець звітного періоду, з розкриттям кожної зміни окремо.

Звіт про власний капітал це – фінансовий звіт у вигляді таблиці, в якому узгоджується сальдо кожної статті власного капіталу на початок та кінець звітного року.

Форма і зміст Звіту про власний капітал (Форма 4) та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються тим же НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [70]. Його норми стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності крім банків та бюджетних установ.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. При цьому кожна зміна (збільшення або зменшення) у складі власного капіталу подається окремим рядком.

Цей звіт у повній мірі розкриває причини всіх змін у статтях власного капіталу підприємства, передбачених у розділі I «Власний капітал» Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до звіту про власний капітал поточного звітного року аналогічний звіт за попередній рік.

Для заповнення Звіту про власний капітал необхідна інформація про

наявність та зміни у власному капіталі, яка міститься на рахунках класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» Плану рахунків.

Залишки власного капіталу на початок та кінець звітнього року повинні бути ідентичними з даними 1-го розділу пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1. Ведення обліку власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» дозволяє одразу перенести залишки за відповідними статтями Звіту про власний капітал. Джерела інформації для складання Звіту про власний капітал представлено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Інформаційне забезпечення та методика складання Звіту про власний капітал ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»

Показник / стаття (розділ)	Джерело	Сума, тис. грн
Залишок на початок року і на кінець року	Рядок 1400, графа 3, Балансу (Форма № 1) <hr/> Рядок 1400, графа 4, Балансу (Форма № 1)	184541
Зміна облікової політики Виправлення помилок Інші зміни	Суми коригувань, передбачених П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Не вважається зміною облікової політики проведення господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх операцій (подій, явищ) та здійснення господарських операцій, що не відбулися раніше. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображується у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку або повторного відображення їх на тих же рахунках бухгалтерського обліку, що й в минулому періоді. Суму коригування суттєвої помилки, допущеної під час складання звіту відображується у звіті за статтею «Нерозподілений прибуток» з відповідним знаком (+, -)	-
Скоригований залишок на початок року	Залишок власного капіталу на початок звітнього року після внесення відповідних коригувань	184541
Переоцінка активів	Інформація, відображена на бухгалтерських проведеннях: дебет рахунків 10, 11, 12, 15, 16 кредит рахунку 41 та відповідно дебет рахунку 41 кредит рахунків 10 -12, 15, 16. Журнал № 4, Головна книга по даним рахункам, Аналітичних облік по рахунку 41	-

Продовж. табл. 2.3

Показник / стаття (розділ)	Джерело	Сума, тис. грн
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	Рядок 2350 або 2355 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (Форма № 2)	330
Розподіл прибутку	Наводиться сума нарахованих дивідендів учасникам (акціонерам): дебет рахунку 443 кредит рахунку 671, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства; спрямування прибутку до збільшення: зареєстрованого капіталу: дебет рахунку 443 кредит рахунку 40, резервного капіталу: дебет рахунку 443 кредит рахунку 43, створення фондів спеціального призначення, наприклад, на розширення виробництва: дебет рахунку 443 кредит рахунку 426	-38
Внески учасників	Наводяться дані про збільшення зареєстрованого (незареєстрованого) капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу внаслідок збільшення/зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства: дебет рахунку 46 кредит рахунку 40 та дебет рахунків 10, 12, 15, 20, 28 тощо кредит рахунку 46. Аналітичний облік по рахунках 40 і 46	-
Вилучення капіталу	Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника (акціонера), викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин. Записи на рахунках: дебет рахунку 45 кредит рахунків 30, 31, 34, 42 та ін.; дебет рахунків 30, 31, 40, 42, 44, 46 кредит рахунку 45. Аналітичний облік по рахунках 40, 45, 46	-
Інші зміни в капіталі	Наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей (розділів), зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно одержані необоротні активи та ін. зміни. Записи на рахунках: дебет рахунку 44 кредит рахунку 23, 68; дебет рахунків 10 – 12, 15, 16 кредит рахунку 424, (безкоштовне одержання оборотних активів не показується, т. як така операція відображується записом: дебет рахунків 20 – 28 кредит рахунку 718 «Безкоштовно отримані оборотні активи»)	757
Разом змін в капіталі	Наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображені у рядках 4200 – 4290. Залишок власного капіталу на кінець року визна-чається виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 4095) і підсумку змін у капіталі (рядок 4295)	1049

Дані у графах 3-11 форми № 4, наводяться зі знаком «+» або «-», що означає відповідно збільшення або зменшення залишку вказаного елемента

власного капіталу.

У Примітках до річної фінансової звітності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» необхідно відобразити інформацію про:

- загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передоплату;

- загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передоплата, у порівнянні із передбаченими величинами. Загальну суму коштів, одержаних у ході передоплати за акції, у такому розрізі:

- всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

- загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку;

- вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

Акції у складі зареєстрованого (акціонерного, статутного, пайового) капіталу за окремими типами і категоріями, зокрема:

- кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

- номінальна вартість акцій;

- зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

- права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

- акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

- перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

- кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують п'ять відсотків;

- акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими

контрактами (форвардними, ф'ючерсними), із зазначенням їх термінів і сум. Всі інші підприємства, крім акціонерні товариства, наводять інформацію про:

- розподіл часток статутного капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Розвиток комп'ютерної техніки сприяв її впровадженню у всі сфери людського життя. Спроможність комп'ютерів швидко опрацьовувати великі обсяги інформації й оперативно реагувати на зміни певних показників відповідно до закладеної програми зумовила їх використання у різних галузях економіки.

Зважаючи на поступове підвищення продуктивності комп'ютерів та ускладнення комп'ютерних програм, сфера застосування комп'ютерної техніки постійно розширюється.

Достатньо тривалий час комп'ютерні системи розглядались як своєрідні реєстратори інформації, спроможні опрацьовувати її відповідно до запрограмованого простого алгоритму.

З розвитком комп'ютерної техніки ускладнилися алгоритми обробки інформації без значного зниження продуктивності комп'ютерних програм.

Можливість використання складних розгалужених алгоритмів, призначених для обробки великих обсягів інформації, дозволила використовувати комп'ютерні програми для розв'язання окремих облікових функцій, а в подальшому, в міру підвищення складності програм і розширення їх функціональності, й для виконання функцій управління підприємством.

Найпростіші комп'ютерні системи забезпечують управління окремими виробничими процесами підприємства, контролюють стан і продуктивність роботи обладнання, більш складні здійснюють ведення обліку за окремими напрямками, а саме: обліковують грошові кошти, товарно-матеріальні цінності, контролюють стан розрахунків підприємства а також обліковують процес формування та використання власного капіталу підприємств [97, с. 84].

Спеціалізовані програми дозволяють зібрати інформацію про діяльність

підприємства в цілому, узагальнити її, скласти фінансову та податкову звітність даного підприємства, відправити її користувачам, використовуючи засоби електронного зв'язку або електронної пошти.

Комп'ютерні системи широко використовуються керівним персоналом сучасних підприємств, опрацьовують дані про поточну їх діяльність, допомагають вести облік та складати звітність підприємства [36, с.92].

Автоматизація та впровадження інформаційних систем бухгалтерського обліку власного капіталу в умовах ринкової економіки стає сьогодні одним з найбільш важливих завдань більшості підприємств України. Саме від правильно обраних алгоритмів комп'ютерної обробки облікової інформації буде й залежати ефективність ведення бухгалтерського обліку процесу формування та використання складових власного капіталу в цілому на ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».

Наукові дослідження даної проблеми проводять такі вчені, як: Івахненко С.В., Козак М.І., Огійчук М.Ф., Царенко О.М., Клименко О.В. та інші.

Зокрема, Огійчук М.Ф. вважає, що якість бухгалтерської програми суттєвим чином залежить від таких чинників, як зручність і швидкість введення інформації в комп'ютер і можливістю маніпуляції раніше введеною інформацією [72, с. 53].

Царенко О.М. зазначає, що з введенням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку питання складання та надання фінансової звітності стали більш жорстко регламентуватися, що обумовлює необхідність перегляду цілого ряду концептуальних підходів до розв'язання проблем автоматизації багатьох облікових і управлінських процедур всередині організації [101].

На думку Івахненкова С.В., «застосування комп'ютерів змінює зміст та організацію праці облікового персоналу: зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення реєстрів та звітних форм; облікова праця стає більш творчою, спрямованою на організацію й удосконалення обліку» [41].

Клименко О.В. вважає, що використання комп'ютерних облікових

програм дозволяє підвищити оперативність ведення обліку, збільшити рівень його деталізації, посилити контроль за достовірністю та правильністю облікової інформації на всіх етапах її обробки [45, с. 7].

Не дивлячись на зацікавленість у вивченні зазначеної проблеми великої кількості вчених, на сьогоднішній день залишається не вирішеним питання щодо алгоритмів використання комп'ютерних технологій для обліку власного капіталу.

Незважаючи на поступове усунення працівників від виконання рутинних операцій при здійсненні обліку власного капіталу та управлінні діяльністю підприємства, важливість виконуваної роботи особою, що працює з комп'ютерними обліковими програмами, не зменшується.

На поточному етапі бухгалтер, менеджер, фінансист та інші працівники апарату управління підприємством виконують не тільки функції реєстрації та обробки інформації, а й контролюють правильність алгоритмів обробки, їх відповідність виконаним господарським інформаціям та чинному законодавству.

Для кваліфікованого бухгалтера надзвичайно важливим є вміння організувати ведення обліку власного капіталу та роботу бухгалтерії з використанням сучасних інформаційних технологій. До функцій бухгалтера входять обов'язки, пов'язані з впровадженням комп'ютерної інформаційної системи підприємства, підтриманням її в актуальному стані, забезпечення її постійного розвитку та пристосування до особливостей діяльності підприємства.

Використання комп'ютерних облікових програм дозволяє підвищити оперативність ведення обліку власного капіталу, збільшити рівень його деталізації, посилити контроль за достовірністю та правильністю облікової інформації на всіх етапах її обробки. З іншого боку, комп'ютеризація ведення обліку власного капіталу дає змогу зменшити трудомісткість виконання окремих операцій, усунути дублювання інформації при веденні обліку окремих операцій, звільнити бухгалтера від розрахункової роботи [45, с. 28].

Застосування комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів [9, с. 16]. Однак під час організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємстві виникає питання про потребу впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку (КСБО). Це питання дуже важливе, оскільки вибір способу обробки облікової інформації є визначальним в організації бухгалтерського обліку, яка, за словами російського бухгалтера початку ХХ ст. І.П. Бабенка, "...має відповідати особливостям конкретного підприємства, його цілям та інтересам, а також сприяти планомірному та раціональному веденню господарства" [36].

На підприємствах у сучасних умовах в обов'язковому порядку необхідно створювати КСБО, особливо у тих, де організація управління та обліку власного капіталу перебуває у незадовільному стані, адже зі створенням й використанням комп'ютерної системи бухгалтерського обліку можливо не лише прискорити процес обробки інформації, а й істотно впорядкувати та покращити його.

Організація бухгалтерського обліку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» потребує певних передумов, серед яких здебільшого виділяють чотири основні:

- а) ретельне вивчення технології виробництва;
- б) висока кваліфікація головного бухгалтера;
- в) наявність грошових коштів для інвестицій у створення та експлуатацію інформаційної системи (80 % невдалих спроб у комп'ютеризації обліку зумовлені відсутністю коштів);
- г) зацікавленість директора та головного бухгалтера підприємства у впровадженні інформаційних систем (на шляху комп'ютеризації обліку, як показують дослідження, через незацікавленість керівництва зазнали невдач близько 20 % підприємств).

Для створення КСБО може бути використане широке коло програмних засобів. Представлені на ринку програмні продукти різноманітні за охопленням функцій, що реалізуються, принципами побудови, технологією ведення обліку,

адаптаційними властивостями, цінами й іншими ознаками. Щоб зорієнтуватися в різноманітті програм, потрібна класифікація програмних засобів, що використовуються при створенні КСБО. Така класифікація дозволить користувачеві-бухгалтеру правильно вибрати необхідну програму або при необхідності перейти від використання однієї програми до роботи з іншою. Виробникам програмного забезпечення класифікація дозволяє знайти своїх клієнтів, визначити напрями розвитку та сфери застосування своїх розробок.

Відомі два підходи до класифікації програмного забезпечення бухгалтерського обліку власного капіталу – застосування розгорнутих (багатофакторних) та інтегральних класифікацій.

Розгорнута класифікація базується на безлічі найрізноманітніших ознак, серед яких можна виділити: ступінь охоплення завдань обліку власного капіталу, концепцію побудови інформаційної моделі бухгалтерського обліку власного капіталу, спосіб побудови програмної системи, можливість розширення складу базових облікових функцій, порядок розповсюдження і тиражування, програмноапаратну платформу системи та ін.

Серед них три базові ознаки визначають відмінності в концепціях побудови ПЗ КСБО, а саме: концепція побудови інформаційної моделі бухгалтерського обліку власного капіталу, спосіб побудови програмної системи і можливість розширення складу її базових облікових функцій. На відміну від розгорнутої, інтегральна класифікація групує програмне забезпечення КСБО власного капіталу одночасно за деяким набором ознак. Найбільш широко застосовуються дві інтегральних класифікації програмних засобів КСБО.

В основі першої інтегральної класифікації лежить розмір господарюючого суб'єкта. Відповідно до цієї ознаки КСБО поділяють на системи, призначені для малих, середніх і великих підприємств. Така класифікація має два основних недоліки.

По-перше, замість класифікації систем автоматизації обліку за деякими споживчими властивостями і принципами побудови розглядається класифікація підприємств як споживачів програмних продуктів. Фактично класифікація

програм підміняється класифікацією їхніх користувачів.

По-друге, саме поняття розміру підприємства занадто розмито, щоб бути єдиним критерієм для віднесення систем до певного класу.

Як правило, в основу градації підприємств покладають відразу кілька ознак: середньооблікова чисельність працівників, обороти за період, чисельність працівників бухгалтерії, розподіл працівників за ділянками обліку, обсяг первинної документації та звітний період, кількість господарських операцій та ін.

Правильно було б основою такої класифікації вважати чисельність працівників бухгалтерії, оскільки при значних об'ємах інформації має місце розподіл функцій між працівниками, що впливає на вибір програмних продуктів, використовуваних при створенні КСБО.

Друга інтегральна класифікація програмного забезпечення КСБО отримала досить широке розповсюдження в середині 90-х років минулого століття, враховує водночас кілька критеріїв: функціональні можливості системи і сферу її застосування; принципи побудови системи; особливості адаптації до умов користувача; особливості супроводу та технічної підтримки.

З цих позицій системи автоматизації бухгалтерського обліку власного капіталу поділяються на такі класи: міні-бухгалтерія; інтегрована система бухгалтерського обліку; інструментальна система (бухгалтерський конструктор); бухгалтерський комплекс; бухгалтерський комплекс корпоративної інформаційної системи управління підприємством; індивідуальні системи автоматизації бухгалтерського обліку; окремі ділянки обліку.

За результатами розгляду вищезазначених підходів до автоматизації бухгалтерського обліку власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» нами розроблено модель алгоритмів облікових процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність і рух власного капіталу підприємств (рис. 2.2).

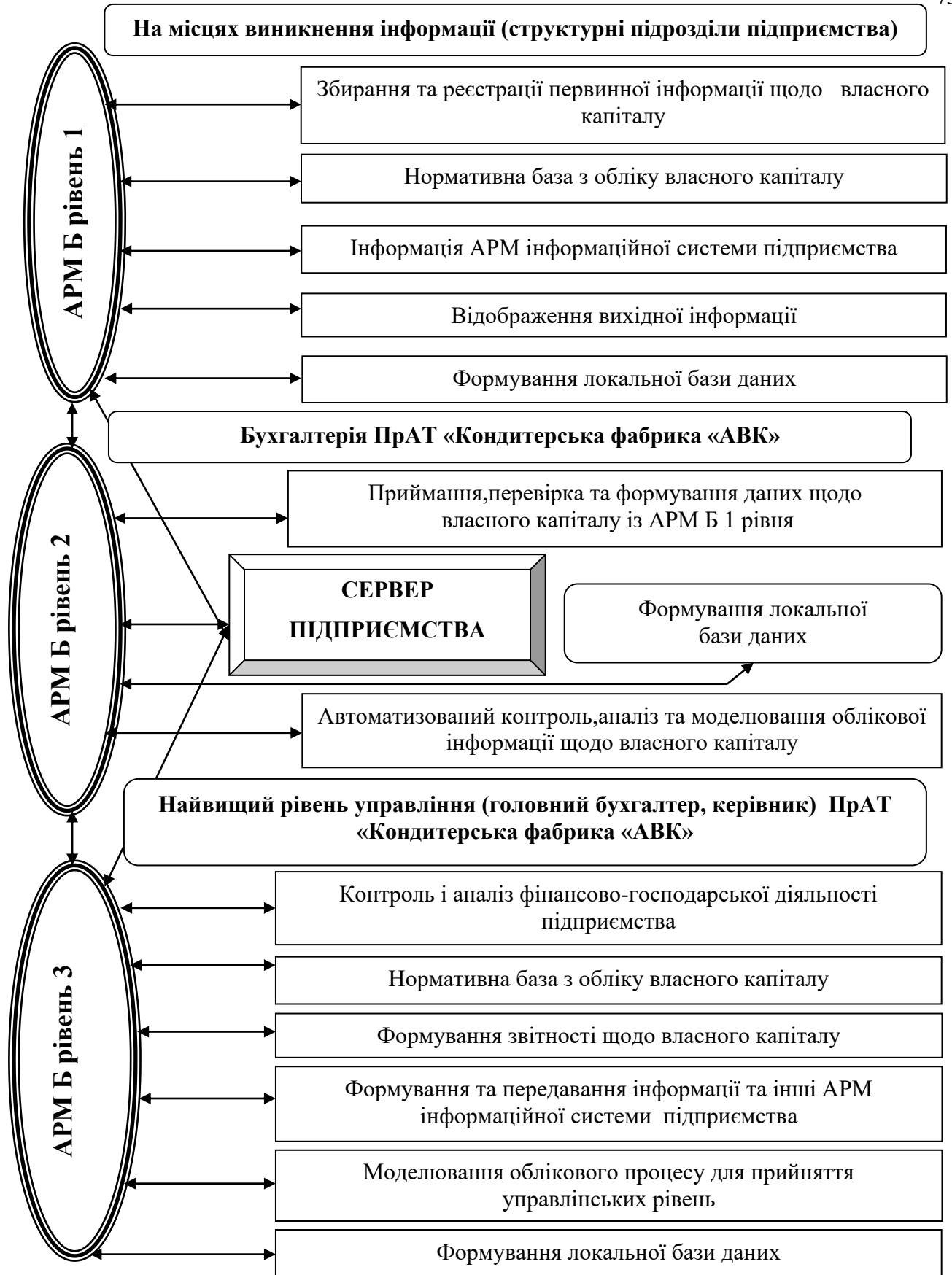


Рис. 2.2. Модель алгоритмів облікових процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність і рух власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» [узагальнення автора]

Так, на першому рівні (АРМ Б I) ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» повинно здійснюватися збирання та реєстрація первинної інформації про власний капітал, формування локальної бази даних, яка включає нормативні вимоги щодо обліку власного капіталу. На другому рівні (АРМ Б II) ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» мають відбуватися прийом, аналіз та обробка бухгалтерською службою підприємства інформації про власний капітал, що була сформована спеціалістами першого рівня. Крім того, на цьому рівні продовжується формування локальної бази даних, а також підготовка опрацьованої інформації для передачі її найвищому рівню управління. На третьому рівні (АРМ Б III) ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» повинні завершуватися процес формування локальної бази даних та обробки облікової інформації щодо власного капіталу, отриманої з нижчих рівнів і прийняття на її основі управлінських рішень. Також на цьому рівні відбувається контроль та аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства та формування звітності про власний капітал.

Отже, застосування комп'ютерних технологій в обліку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» сприятиме швидкому обробленню інформації щодо формування та використання складових власного капіталу, своєчасному представленню її керівному персоналу підприємства та прийняттю, на її основі, ефективного управлінського рішення.

На вітчизняному ринку найбільшим попитом користуються програми «1С:Підприємство», «Парус», «Галактика» тощо. З'ясувавши що в бухгалтерії ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» облік ведеться за допомогою програми «Галактика», пропонуємо використовувати для підприємства ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» «1С:Підприємство 8.3», адже порівняно з іншими вона має ряд переваг та особливостей (рис. 2.3).

Використання КСБО вносить значні зміни в процес документування господарських операцій із власним капіталом підприємства.

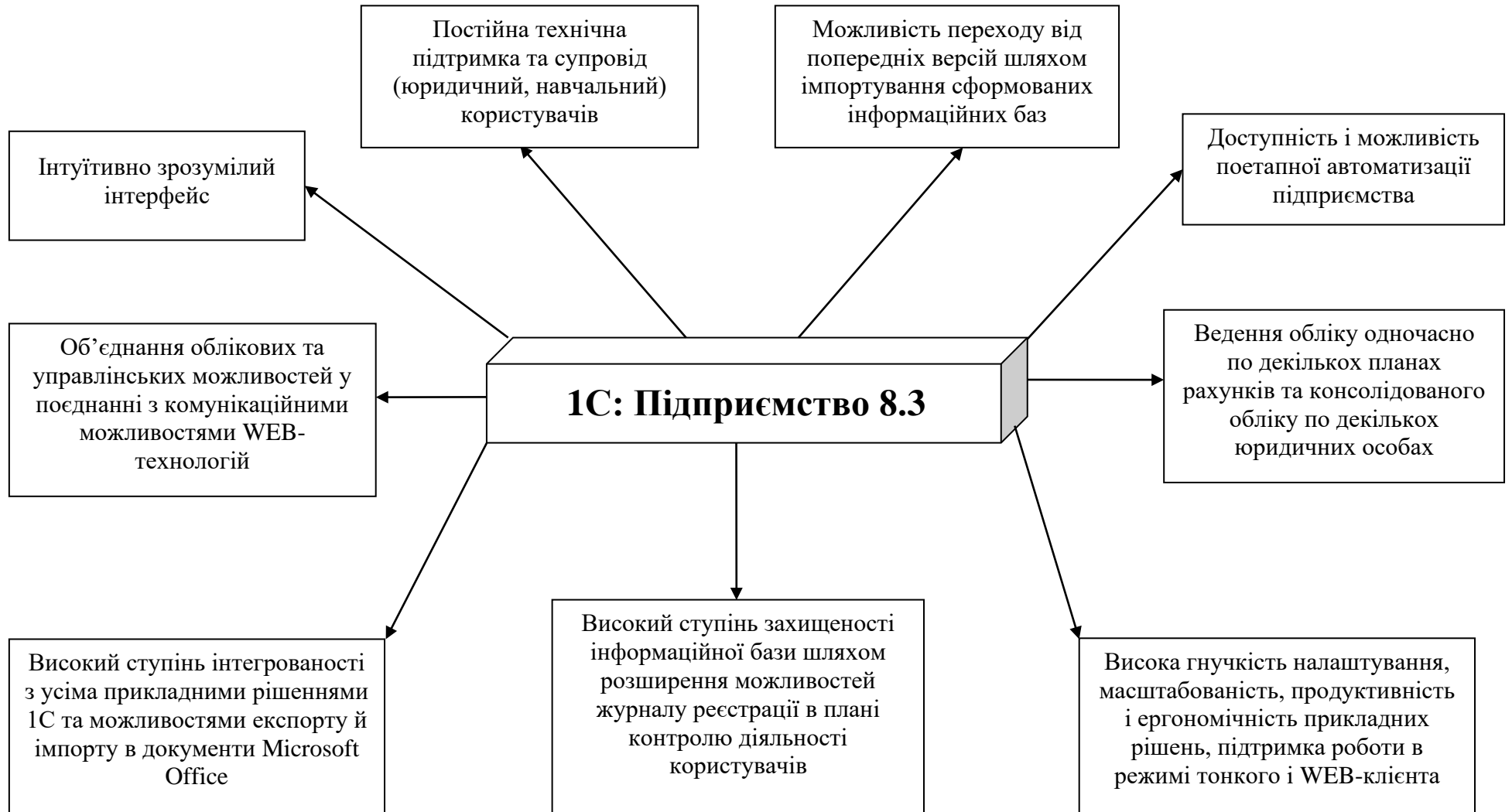


Рис. 2.3. Функціональні особливості програмного продукту 1С: Підприємство 8.3 для ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»

Документи є основними об'єктами програми «1С», а саме конфігурації «1С:Підприємство 8.3», за допомогою яких в інформаційній базі фіксуються господарські операції з обліку власного капіталу.

Перелік введених документів відображається у списках і журналах документів. У списку документів можуть бути документи тільки одного виду, а в журналі документів - документи кількох видів.

Для виведення списку документів можуть бути створені спеціалізовані журнали, в яких документи групують не тільки за схожістю області застосування, а й за іншими об'єднуючими критеріями. Наприклад, в журнал документів «Документы контрагентов» вміщено документи, в яких є інформація про контрагента. У такому журналі зручно відбирати документи із заданими значеннями поля «Контрагент».

Існує «Универсальный журнал документов», який початково містить всі документи, створені в конфігурації. Список видів документів і граф журналу налаштовується користувачем у вікні налаштувань журналу.

Документи в журналах і списках показуються відповідно до встановленого інтервалом видимості документів.

Вікно журналу документів у загальному випадку являє собою таблицю, яка має такі графи:

- «УУ», «БУ», «НУ». Галочками позначені варіанти проведення документів: з управлінського обліку, з бухгалтерського обліку, за податковим обліком.

- «Дата, время». Дата і час оформлення документа.

- «Номер». Номер документа.

- «Вид документа». Найменування виду документа.

- «Вид операции». Найменування виду операції, вибраної в документі.

Можливість вибору виду операції передбачена не для всіх документів.

- «Организация». Організація, від якої оформляється документ.

- «Ответственный». Співробітник, який відповідає за оформлення документа з обліку власного капіталу.

- «Комментарий». Коментар до документа, зазначений користувачем.

Залежно від операцій з власним капіталом, документи за якими об'єднані в один журнал, в колонки журналу можуть бути винесені додаткові поля з інформацією із документів. Наприклад, інформація про суму документа, про контрагента, про склад та ін. За допомогою пункту меню «Настройка списка», що викликається кнопкою «Действия» можливо налаштувати порядок і склад відображуваних колонок у списках і журналах документів.

Для кожного проведеного документа з обліку власного капіталу можна побудувати звіт про результати проведення, відобразити, з яких реєстрів були зроблені рухи.

Для цього в журналі документів за допомогою кнопки «Перейти» слід перейти до пункту «Движения документа по регистрам». Буде побудований звіт про рух документа по реєстрах.

Якщо документ проводиться за регламентованим обліком та при цьому були сформовані проводки, то список проведення буде вказано в розділі звіту «Журнал проводок».

По кнопці «Перейти» можна перейти безпосередньо до руху реєстра без побудови звіту про рух документа.

Крім того, перейти до журналу проводок з бухгалтерського обліку власного капіталу можна, скориставшись кнопкою «Проводки БУ» на командній панелі журналу.

Якщо в шапці або табличній частині якого-небудь документа є посилання на інші документи, то вважається, що цей документ підпорядкований їм. Структуру підпорядкованості документа можна проглянути за допомогою звіту «Структура подчинённости документа». Для цього необхідно в журналі документів натиснути на кнопку «Перейти» і вибрати в меню пункт «Структура подчинённости документа».

В результаті для поточного документа буде показана його структура підпорядкованості у вигляді дерева.

Варто відмітити, що при використанні комп'ютерних систем

бухгалтерського обліку власного капіталу дещо інший порядок побудови системи рахунків, а саме з'являється можливість одночасного ведення обліку власного капіталу в кількох планах рахунків та значно розширені можливості аналітичного обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку є частиною облікової політики підприємства, але описується окремо від облікової політики.

План рахунків бухгалтерського обліку, що поставляється з конфігурацією «1С:Підприємство 8.2», заповнений зумовленими рахунками і субрахунками відповідно до Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України для використання підприємствами та організаціями країни в бухгалтерському обліку виробничо-господарської діяльності та Інструкції щодо його застосування. Користувач може вводити нові рахунки та субрахунки, встановлюючи такі їх властивості:

- побудова аналітичного обліку;
- побудова кількісного обліку;
- побудова валютного обліку;
- ознаки активних, пасивних і активно-пасивних рахунків;
- ознаки позабалансових рахунків.

Побудова аналітичного обліку - це види субконто, які встановлюються як властивості рахунків. По кожному рахунку можна паралельно вести аналітичний облік з використанням до трьох видів субконто. У вигляді субконто можуть встановлюватися довідники, види документів, а також інші об'єкти конфігурації.

Для рахунку може бути встановлено заборону на використання в проводках. Рахунки, заборонені до використання в проводках, виділяються у формі плану рахунків жовтим фоном. Заборону на використання в проводках доцільно передбачити для всіх рахунків, які мають субрахунки.

Досліджуючи питання обліку власного капіталу із застосуванням КСБО, слід звернути увагу на особливості формування фінансової звітності (в т.ч. «Звіту про власний капітал»).

Для роботи користувачів із фінансовою звітністю у конфігурації «1С:Підприємство 8.3» призначена спеціальна форма «Регламентированная и финансовая отчетность» (меню «Бухгалтерия - Регламентированные отчеты» інтерфейсу «Бухгалтерский и налоговый учет»).

Форма обробки «Регламентированная и финансовая отчетность» складається з двох основних частин. У лівій частині форми відображається список форм фінансової звітності. У правій частині форми розташовані журнал звітів і журнал вивантаження форм звітності в електронному вигляді. Переключення між журналами виконується вибором відповідної закладки.

Звіти в журналі звітів можна фільтрувати за різними критеріями: за видами регламентованих звітів, по підприємству, від імені якого складено звіт, за звітним періодом та ін. Відбори за різними критеріями можна встановлювати як незалежно один від одного, так і одночасно. При одночасному встановленні кількох відборів результатом буде список звітів, що відповідає відразу всім встановленим критеріям відбору.

Установка відбору за виглядом звітів виконується за допомогою прапорців, розташованих ліворуч від найменувань груп і видів форм звітності в списку звітів. Прапорці можна встановлювати і знімати в довільному порядку. Для установки прапорців відразу у всіх звітах списку слугує кнопка («Пометить все») над списком звітів. Для установки відбору по підприємству потрібно вибрати найменування організації в полі «Организация» під журналом звітів. Для установки відбору за звітним періодом слід встановити прапорець «Период» і вибрати потрібний період.

Альтернативний доступ до фінансових звітів надається довідником «Регламентированные отчеты». Форма списку цього довідника викликається з форми «Регламентированная и финансовая отчетность» при натисканні на кнопку «Справочник отчетов».

Форма «Регламентированная и финансовая отчетность» більшою мірою орієнтована на роботу з формування готових звітів, а форма списку довідника – на налаштування списку звітів.

У довіднику «Регламентированные отчеты» кожна форма звітності представлена окремим елементом довідника. Елементи довідника об'єднані в групи за видами звітності. Кожний елемент довідника містить посилання на один з об'єктів конфігурації або на файл, що реалізують функції регламентованого звіту.

Список фінансових звітів у довіднику «Регламентированные отчеты» за замовчуванням заповнений – в ньому відображені всі звіти, включені в конфігурацію. При відновленні конфігурації оновлення списку звітів виконується автоматично, в цьому випадку, крім існуючих форм звітності, в довіднику можуть з'явитися нові форми.

Додавання, видалення та переміщення груп звітів і окремих звітів в довіднику виконується звичайним для довідників системи «1С: Підприємство 8» чином. Звіти і групи звітів можна розставляти за бажанням користувача. Звіти (і групи звітів) можна переносити з групи в групу. А якщо підприємство не подає деякі форми звітності, то їх можна видалити зі списку.

Для введення нової форми звітності потрібно у списку звітів, розташованому в лівій частині форми «Регламентированная и финансовая отчетность», знайти рядок із найменуванням потрібного звіту і двічі натиснути по ній мишкою або виділити найменування звіту і натиснути кнопку «Новый» у командній панелі списку звітів.

Якщо в журналі звітів (з урахуванням встановлених відборів) немає ще жодного звіту обраного виду, буде відразу відкрито стартову форму звіту.

Якщо звіти обраного виду вже є в журналі (з урахуванням установлених відборів), тоді буде відкрита форма списку таких раніше створених звітів. Для введення нового звіту слід натиснути кнопку «Новый» у нижній командній панелі списку.

На екран буде виведено стартове вікно, в якому необхідно вказати підприємство, для якого складатиметься звіт, вибрати періодичність подання звіту – щомісяця чи щокварталу, а також період складання звіту.

Якщо регламентований звіт може бути складений за різними формами, у стартовій формі стає доступною кнопка «Выбрать форму» і тоді в користувача є можливість вибору редакції форми регламентованого звіту, відмінної від запропонованої програмою за замовчуванням. Така можливість може бути затребувана, якщо період введення форми в дію однозначно не встановлено, і в податкових органах можуть зажадати подати не останню редакцію форми звітності. Після цього буде відкрита форма регламентованого звіту, що містить бланк звіту й області діалогу для управління заповненням і друком звіту. Спочатку в бланку звіту заповнені тільки відомості про підприємство та його відповідальних осіб.

Для тих форм звітності, для яких існує можливість автоматичного заповнення за даними інформаційної бази, у верхній командній панелі передбачена кнопка «Заполнить». Заповнений звіт представляє собою таблицю, частково доступну для редагування. Доступність клітинок для редагування позначається кольором фону. Частина елементів таблиці звіту пофарбована в білий колір - такі клітинки редагувати не можна. Комірки, забарвлені жовтим кольором, призначені для заповнення вручну - в такі клітинки користувач може вводити додаткову інформацію. Клітинки зеленого кольору обчислюються автоматично на основі даних, введених в інші клітинки.

Ті клітинки звіту, які заповнюються автоматично за даними інформаційної бази, мають світло-зелений колір. За допомогою елементів діалогу, розташованих в нижній частині звіту, можна керувати заповненням таких клітинок. Для цього необхідно вибрати один із варіантів:

- не заповнювати автоматично – при заповненні звіту дана клітинка заповнюватися не буде, і значення в таку клітинку слід ввести вручну;
- заповнювати автоматично з коригуванням – клітинка заповнюється спільно програмою і користувачем: програма розраховує своє значення за даними інформаційної бази, користувач або додає своє значення коригування - в цьому випадку в самій клітинці відображається сума цих двох значень, або коригує значення в клітинці – у цьому випадку значення коригування

розраховується автоматично;

- заповнювати автоматично без коригування – вихідний стан світло-зеленої клітинки: значення, введене в таку клітинку вручну, при автоматичному заповненні звіту буде очищено.

Використання конфігурації «1С:Підприємство 8.3» дає можливість для ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» подавати фінансову звітність до податкових органів в електронному вигляді у форматі.

Таким чином, застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» сприяє удосконаленню методології обліку власного капіталу.

Висновки за розділом 2

1. Власний капітал є основою для початку й продовження господарської діяльності підприємств і одним із найважливіших показників фінансового стану підприємства. Значної уваги потребує розгляд питань щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку, а саме відображення в обліку прав власників і розкриття у фінансовій звітності інформації щодо діяльності реформованих підприємств.

2. Бухгалтерський облік став невід'ємною складовою економічної науки, слугуючи для одержання потрібної інформації про господарюючий суб'єкт. Ефективна система бухгалтерського обліку дає змогу аналізувати економічне становище підприємства, контролювати надходження і витрачання фінансових ресурсів, у передбачені терміни та здійснювати відрахування до бюджету.

3. Організацію бухгалтерського обліку на ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» слід розглядати як комплекс заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку маючи на меті забезпечення достовірною інформацією

як внутрішніх так і зовнішніх користувачів. Саме тому в ході дослідження обґрунтовано теоретичні основи організації бухгалтерського обліку власного капіталу.

4.3 метою узагальнення даних про стан та рух власного капіталу підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

5. У сучасних умовах для кваліфікованого бухгалтера ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» надзвичайно важливим є вміння організувати ведення обліку та роботу бухгалтерії з використанням новітніх інформаційних технологій. До функцій бухгалтера включаються обов'язки, пов'язані з впровадженням і підтриманням в актуальному стані комп'ютерної інформаційної системи підприємства, забезпечення її постійного розвитку та пристосування до особливостей діяльності підприємства.

6. Обґрунтовано необхідність створення КСБО в ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», адже за умови створення і використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку можливо не лише прискорити процес обробки інформації, а й істотно впорядкувати та поліпшити його. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації потребує формального й чіткого опису процедур обліку у виразі алгоритмів, що налагоджує виконання функцій та обов'язків обліковими працівниками. Саме тому в ході дослідження запропоновано використання КСБО в ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» з метою полегшення та прискорення процесу ведення бухгалтерського обліку, в тому числі й власного капіталу.

7. За результатами проведеного аналізу комп'ютерних програм на вітчизняному ринку запропоновано використання для ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» програми фірми «1С», в конфігурації «1С:Підприємство 8.3».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПРАТ «КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «АВК»

3.1. Організація і планування аудиту власного капіталу підприємства

Перехід України до ринкової економіки вніс істотні зміни в діяльність економічних суб'єктів, що одержали широку господарську самостійність при повній відповідальності за законність своєї діяльності і достовірне відображення своїх фінансових результатів у бухгалтерській (фінансовій) звітності. Створені нові форми підприємств мають потребу в новому, властивому ринковим умовам, виді контролю, що охороняв би їх від помилок і порушень у веденні фінансово-господарської діяльності, сприяв правильній постановці бухгалтерського обліку, росту ефективності роботи. Це викликає необхідність становлення однієї із систем фінансового контролю – аудиту, що дозволяє разом із системами державного й управлінського контролю забезпечити необхідною і достовірною інформацією всі рівні управління.

Відомий англійський вчений Рой Додж визначає, що «аудит - це захоплюючий предмет; шкода тільки, що великий обсяг офіційних публікацій настільки його ускладнив... Аудитор не повинен бути детективом або заздалегідь бути упевненим, що щось неправильно. Він не відповідає за недбалість відповідального керівника, який передав йому інформацію за відсутності підозрілих обставин» [39, с. 16].

Аудит, за багатовікову історію свого розвитку пройшов шлях від пасивного «заслуховування звітів» до високоінтелектуального виду професійної діяльності. При цьому кожний етап становлення відповідає певному рівню економічних відносин, тому що аудит, як правило виконував і виконує в теперішній час функції, які затребувані економічною середою.

На першому етапі основною метою аудиту було підтвердження

вірогідності бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства. При цьому мало місце майже дублювання аудитором функцій бухгалтера. Але і за такого виду аудиту існував ризик неправильного висновку про реальний фінансовий стан підприємства, наприклад, у зв'язку з неправильним трактуванням отриманих даних.

Потім аудит став системно-орієнтованим, основною метою якого була оцінка якості функціонування внутрішніх систем підприємства. При цьому з метою запобігання помилок, основні зусилля були спрямовані на підвищення ефективності управління, зокрема системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що повинна забезпечити вірогідність звітних даних.

Третій етап розвитку аудиту – це його орієнтація на запобігання можливого ризику при проведенні перевірок. При цьому виді аудита перевіряють посадових осіб, що контролюють систему підприємства і дають оцінку якості управлінських рішень, прийнятих цими суб'єктами.

Для того, щоб правильно зрозуміти поняття «аудит фінансової звітності», його треба відрізнити від поняття аудиторська діяльність. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» розмежовує поняття «аудит фінансової звітності» та «аудиторська діяльність».

Згідно з ст.1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [83] аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [83]; аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [83].

Аудиторська діяльність є виключно підприємницькою діяльністю окремих аудиторів та аудиторських фірм для здійснення незалежних аудиторських перевірок бухгалтерської (фінансової) та податкової звітності, надання аудиторських та супутніх аудиту послуг в порядку, встановленому законодавством.

Мета і задачі аудиторської діяльності дуже багатогранні. Загальна класифікація аудиторської діяльності представлена на рис. 3.1.

Для правильного розуміння змісту аудиту, його функцій, перспектив розвитку і використання в системі управління важливе значення має його науково обґрунтована класифікація.

Аудиторська діяльність на міжнародному рівні регулюється Комітетом з міжнародної аудиторської практики (КМАП). Він оприлюднює Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та положення про аудит та супутні аудиту послуги з метою встановлення на міжнародному рівні єдиної аудиторської практики.

Міжнародні стандарти аудиту - сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА), яких повинен дотримуватись кожний аудитор в Україні при здійсненні аудиту:

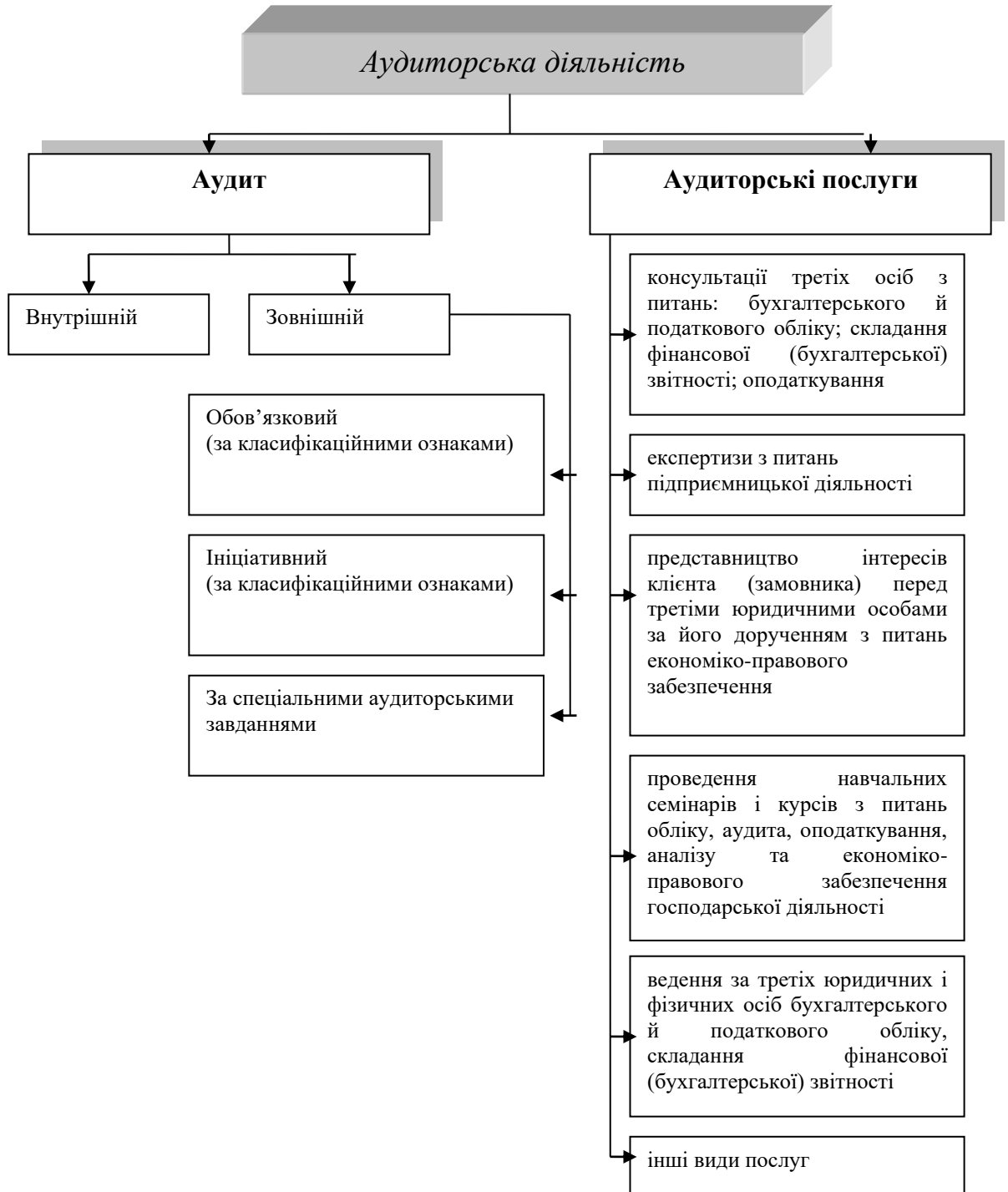


Рис. 3.1. Загальна класифікація аудиторської діяльності [4, с. 85]

Міжнародний стандарт аудиту МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудиту та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Цей МСА встановлює положення та надає рекомендації щодо мети та загальних принципів аудиту фінансових звітів. Він також описує відповідальність управлінського персоналу за складання та подання фінансових звітів, а також за ідентифікацію концептуальної основи фінансової звітності,

яку слід застосовувати під час складання фінансових звітів, що її називають в МСА «застосовною концептуальною основою фінансової звітності» [66].

Метою МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності персоналу фірми щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації в тому числі аудиту фінансової звітності. Даний МСА слід розуміти в контексті Частини А та Б «Кодексу етики професійних бухгалтерів» (Кодексу МФБ).

В даному МСА наведені такі терміни: «партнер з завдання», « огляд контролю якості під час виконання завдання», «особа, що виконує огляд контролю якості під час виконання завдання», «група завдання» «фірма», «перевірка», «zareєстрований на біржі суб'єкт господарювання», «моніторинг», «мережева фірма», «партнер», «персонал», «професійні стандарти» [66].

Метою МСА 230 «Аудиторська документація» [66] є встановлення положень та надання рекомендацій щодо аудиторської документації. Додаток надає: перелік інших МСА, що містять вимоги до документації стосовно предмета аудиту та рекомендації. Аудитор повинен своєчасно підготувати аудиторську документацію, яка забезпечує:

- а) достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку;
- б) докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосованих законодавчих та нормативних вимог.

В даному МСА наведені такі терміни: «аудиторська документація», «досвідчений аудитор».

Метою МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» є встановлення стандартів і надання, рекомендацій щодо дій та питань стосовно планування аудиту фінансових звітів [66]. Цей МСА слід розглядати в контексті повторюваних аудиторських перевірок. Крім цього в параграфах 28 та 29 наведено питання, які аудитор розглядає під час перших завдань з аудиту. Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки. Планування аудиту означає розробку загальної

стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. В плануванні беруть участь партнер з завдання та ключовий персонал групи з завдання, що дозволяє отримати користь від їх досвіду та знань і підвищити ефективність та якість процесу планування.

Метою МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості і її взаємозв'язків з аудиторським ризиком. Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження [66].

При отриманні аудиторських доказів, аудитор повинен керуватися на МСА 500 «Аудиторські докази», так як він містить основні напрямки аудиторських доказів [66].

Метою цього МСА є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовного того:

- з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів;
- кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримати;
- кількості та якості аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів.

Метою МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» [66] є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо висновку незалежного аудитора який надається в результаті проведення аудиторської перевірки повного пакету фінансових звітів загального значення, підготовлених у відповідності о концептуальної основи фінансової звітності, метою якої і досягнення справедливого відображення.

Метою МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного

аудитора» є встановлення стандартів і надання рекомендацій для застосування у тих випадках, коли висновок незалежного аудитора необхідно модифікувати, а також формат та зміст модифікацій аудиторського висновку за цих обставин [66].

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [66] аудиторська перевірка має бути належним чином спланована. Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні бізнесу клієнта. Для цього здійснюється дослідження сфери діяльності клієнта, вивчаються напрямки бізнесу, вид продукції, ринки збуту, суть облікової політики і т.д.

Розробляючи план перевірки, аудитор приблизно оцінює суттєвість операцій для кількісного визначення ймовірних суттєвих викривлень і помилок. В МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [66] зазначено, «аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності». Цей МСА відзначає також, «що у процесі проведення аудиту аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з ризиком» [66]. У результаті перевірки аудитор оцінює виявлені ним помилки. Вони бувають суттєвими (матеріальними) і несуттєвими (нематеріальними).

Отже, аудитор повинний ретельно планувати свою діяльність: це дає аудитору можливість одержати достатню кількість свідчень про положення справ клієнта, допоможе удержати в розумних межах витрати на аудит і дозволить уникнути непорозумінь із клієнтом. У процесі проведення аудиту слід дотримуватися чіткої послідовності, застосовувати відповідні методики й аналітичні процедури отримання інформації з метою її якісного обґрунтування.

Проведення аудиту власного капіталу дуже важливе як для підприємства так і для засновників, оскільки власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності

підприємства, а також джерелом погашення збитків підприємства, він є одним з найвагоміших показників, що використовуються при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого – ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Організація та методика аудиту власного капіталу розглянута у наукових працях багатьох вітчизняних вчених, серед яких такі, як: Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, В.Я. Савченко, К.О. Утенкова та інші. Але єдиної точки зору щодо методології та процедур проведення якісного аудиту не знайдено.

Перед здійсненням аудиту власного капіталу потрібно визначити мету перевірки. Серед науковців немає єдиної точки зору відносно мети аудиту власного капіталу. Тому вчені присвячують свої дослідження вивченню та розробці мети аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Вчені	Мета аудиту власного капіталу
Ф.Ф. Бутинець, [20 ,с. 485]	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.
МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора при проведенні аудиту відповідно до МСА» [66]	Полягає у висловленні аудитором незалежної думки щодо правильності підприємства інформації про власний капітал.
Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [49,с. 225]	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.
В.В. Немченко, О.Ю. Редько [5, с. 132]	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.

Метою аудиту власного капіталу, на нашу думку, є 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.

Основними складовими проведення аудиту власного капіталу є: аудит статутного капіталу, аудит формування додаткового капіталу, аудит нерозподілених прибутків (непокритих збитків) та їх використання, аудит вилученого капіталу.

На думку Ф.Ф. Бутинця предметом аудиту власного капіталу є процеси та господарські операції, пов'язані з формуванням зареєстрованого, додаткового і резервного капіталу, обліком нерозподілених прибутків (непокритих збитків), формування вилученого та неоплаченого капіталу, а також відносин, що виникають при цьому між підприємством та його власниками і працівниками.

Для розробки програми аудиту перш за все необхідно зупинитися на завданнях аудиту власного капіталу, що пов'язані з перевіркою:

- визначення основних відомостей про суб'єкт господарювання;
- перевірка наявності і відповідності форм статутних документів;
- встановлення дотримання норм чинного законодавства щодо формування власного капіталу та відповідності його даним установчих документів;
- визначення структури управління економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень;
- виявлення повноти і своєчасності внесків засновників підприємства та правильність відображення в обліку величини власного капіталу;
- перевірка своєчасності сплати мінімального розміру статутного капіталу підприємства під час його реєстрації;
- підтвердження адекватності методів оцінки часток, що вносяться засновниками до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах;
- встановлення обґрунтованості операцій з формування прибутків і збитків, їх використання і розподілу;

- для акціонерних товариств підтвердження інформації про: акції, на які здійснена передоплата; загальну суму коштів, одержаних у ході передоплати на акції; акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями;
- підтвердження інформації про розподіл часток статутного капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у статутному капіталі;
- перевірка достовірності відображення показників щодо власного капіталу в обліку та звітності,
- встановлення законності й правильності їх формування та цільового використання;
- встановлення структури власного капіталу, аналіз змін, які відбулися в структурі за декілька звітних періодів;
- встановлення правомірності і правильності відображення в обліку змін власного капіталу протягом звітного періоду;
- перевірка стабільності величини статутного капіталу;
- перевірка правильності вартісної оцінки майна, внесеного засновниками;
- встановлення дотримання чинного законодавства щодо оформлення первинних документів і ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;
- підтвердження інформації про залишки і зміни у власному капіталі, що відбулися протягом звітного періоду;
- надання оцінки системі внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку установчих документів і власного капіталу;
- перевірка порядку розподілу прибутку, який залишається в розпорядженні економічного суб'єкта за результатами року після сплати обов'язкових платежів;
- перевірка правильності обчислення доходів засновників та акціонерів і утримання податку з доходів [20].

Отже, головним завданням аудиту власного капіталу є перевірка правильності формування та відображення в обліку власного капіталу та

перевірка правильності відображення власного капіталу у фінансовій звітності.

Вирішення зазначених завдань досягається за допомогою специфічних етапів, наведених на рис. 3.2., що передбачають насамперед з'ясування таких основних питань як: основні відомості про емітента (кількість акціонерів, власників облігацій, виплата дивідендів та ін.); порядок формування та обліку статутного капіталу (в т.ч. його зміни); розподіл прибутку та виплата дивідендів; фінансова звітність як юридичної особи та як емітента цінних паперів, для вирішення яких аудитор в процесі перевірки отримує необхідні аудиторські докази за допомогою застосування однієї чи кількох із вказаних нижче процедур та/або прийомів : перевірка, спостереження, опитування та підтвердження, обстеження, зіставлення, запит, підрахунок, інвентаризація, аналітичні процедури.

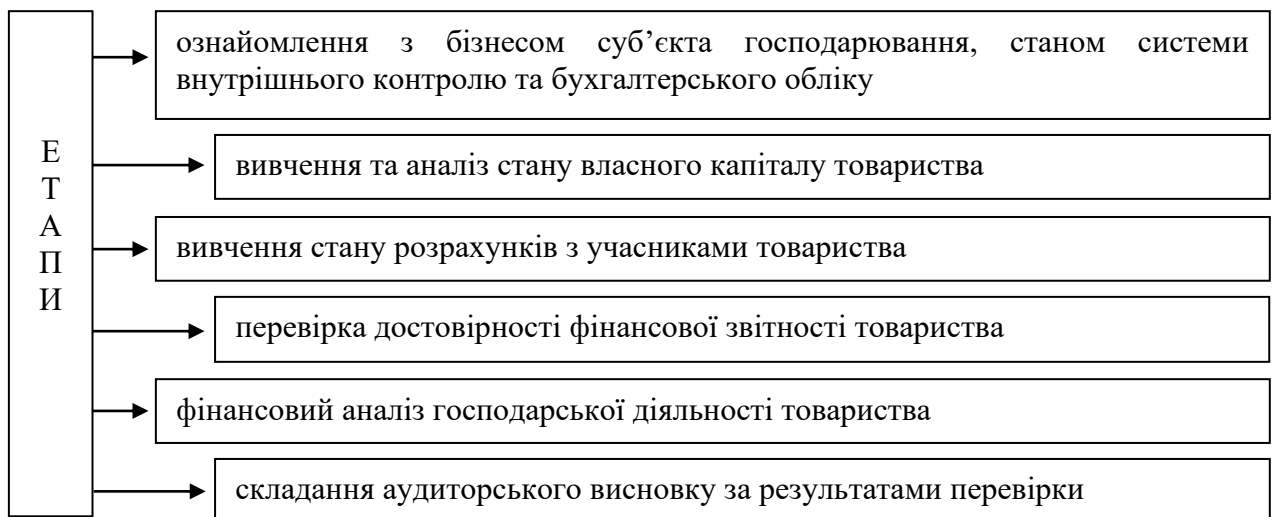


Рис. 3.2 Етапи перевірки власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК»

З метою проведення якісного аудиту установчих документів та власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» доцільно використовувати різні джерела інформації:

- Статут та установчий договір суб'єкта господарювання;
- організаційні документи: свідоцтво про державну реєстрацію, патенти, ліцензії, реєстри, договори, документи, пов'язанні з приватизацією й

акціонуванням підприємств, що перебували у власності держави, протоколи зборів акціонерів й виписки з них, накази та розпорядження виконавчої дирекції, довідки про прийняття на облік в податкових органах, про реєстрацію в органах статистичного управління та інших фондах, які підлягають ліцензуванню згідно з законодавством;

- документи, що підтверджують право власності на майно, що вноситься як внесок до статутного капіталу: свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність тощо.

- документи планування діяльності суб'єкта господарювання (плани, кошториси, і т.п.);

- наказ про облікову політику підприємства;

- проспект емісії;

- первинні документи з обліку акцій та облігацій;

- статистична звітність;

- фінансова звітність (звіт про фінансовий стан на кінець звітного періоду (баланс); звіт про сукупні прибутки та збитки; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та ін.);

- внутрішні звіти;

- матеріали податкових перевірок;

- матеріали судових позовів;

- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю [49, с. 197].

У процесі аудита в аудиторській організації можуть виникнути підстави для перегляду окремих положень загального плану. Внесені в план зміни, а також причини змін аудитору варто докладно документувати.

У загальному плані аудиторська організація повинна передбачити терміни проведення аудита і скласти графік проведення аудита, підготовки звіту (письмової інформації керівництву економічного суб'єкта) і аудиторського висновку. В плані аудиту передбачають терміни проведення

аудиту, виконавців аудиторських процедур та примітки (додаток И).

Після складання плану розробляється програма аудиту (додаток К), в якій визначаються завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети перевірки.

Програма аудиту є розвитком загального плану аудиту і являє собою детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану аудиту. Програма служить докладною інструкцією асистентам аудитора й одночасно є для керівників аудиторської організації й аудиторської групи засобом контролю якості роботи.

Для забезпечення ефективної організації аудиту власного капіталу ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» у питанні запропоновано типову форму плану аудиту власного капіталу, характерну для підприємств акціонерної форми власності, а також наведено етапи організації проведення аудиту власного капіталу, на основі яких розроблено програму аудиту власного капіталу, яка визначає науково обґрунтований порядок перевірки, забезпечує високу якість аудиторської роботи, сприяє зниженню аудиторського ризику та робить технологію та організацію проведення аудиту більш раціональною.

3.2. Методика аудиту власного капіталу підприємства

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.

Методику проведення аудиту за наведеними вище етапами розглянемо в

табл. 3.2, з виділенням мети перевірки, об'єктів контролю та джерел отримання інформації.

Таблиця 3.2

Методика проведення аудиту власного капіталу ПрАТ

«Кондитерська фабрика «АВК»

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

Продовж. табл. 3.2

Етапи аудиту	Мета перевірки	Об'єкти контролю	Джерела інформації
5 етап	Фінансовий аналіз господарської діяльності	аналіз показників фінансового стану підприємства; визначення розміру чистого обігового капіталу; коефіцієнтів фінансової стійкості, фінансуваня;	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

	товариства	забезпеченості власними оборотними засобами та обертання активів; маневреності та оборотності власного капіталу; обертання кредиторської та дебіторської заборгованості, визначення терміну їх погашення; 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 результатами 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 [99, 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.

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.

Ми 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 службу 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.

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 [40].

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.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту власного капіталу

Визначення помилки та шахрайства, процедури виявлення та відповідальність аудитора за суттєві відхилення, які є їх результатом при проведенні аудиту.

Шахрайство може передбачати:

- маніпуляцію, фальсифікацію або зміну записів чи документів;
- навмисно неправильне віднесення до активів;
- знищення документів або не оформлення окремих операцій документами;
- не відображення певних операцій чи записів у документах (регістрах);
- відображення операцій без зазначення їх змісту;
- невірне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень.

Термін “помилка” відноситься до наступних ненавмисних помилок в фінансовій інформації:

- арифметичні або граматичні помилки в основних записах облікових даних;
- недогляд або неправильне уявлення та відображення фактів;

- неправильне застосування облікових рішень.

Відповідальність по запобіганню шахрайству та виявленню помилок покладено на керівництво підприємства ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» завдяки постійному функціонуванню адекватної системи внутрішнього контролю. В той же час слід зауважити, що така система зменшує, але не усуває можливості шахрайства або помилки.

Ступінь гарантії виявлення помилок буде більш високий, ніж при виявленні шахрайства, оскільки шахрайство, як правило, супроводжується діями, спеціально підготовленими для викривлення визначеної інформації. В зв'язку з обмеженням аудиту є можливість того, що суттєве викривлення фінансової інформації в результаті шахрайства може бути не виявлене. Аудитор же прийме показання як достовірні, а документи і записи – як справжні, якщо аудиторське дослідження не виявляє зворотного.

Якщо обставини вказують на можливе існування шахрайства чи помилки, аудитор розглядає їх потенційний вплив на фінансову інформацію і виконати такі додаткові процедури, які вважає прийнятними [39, с. 158].

У процесі апробації розробленої нами програми аудиту, автором було виявлено ряд типових порушень та помилок, які найбільш часто зустрічаються при аудиті акціонерних товариств, зокрема при формуванні статутного капіталу та його руху, при використанні (розподілу) прибутку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».

Так, нами було виявлено наступні найбільш типові порушення:

- аналітичний облік за рахунком 401 не є інформативним щодо інформації про засновників, стадій формування статутного капіталу, видів акцій;
- несвоєчасне оформлення вибуття та прийому нових засновників;
- за підсумками звітнього року не виплачені дивіденди за привілейованими акціями;
- до або одночасно з виплатою дивідендів не нараховано та не сплачено до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток;
- несвоєчасна виплата дивідендів.

Зазначені та інші можливі порушення автором було згруповано у додатку Л.

Встановлено, що уникнути (суттєво знизити кількість) зазначених помилок можливо за наявності ефективної системи внутрішнього контролю, зокрема відділу внутрішнього аудиту, функціонування якого суттєво підвищить рівень управління товариством відповідно фінансовий стан господарюючої одиниці.

На заключному етапі аудиторської перевірки аудитор повинен узагальнити результати попередньо здійснених контрольних процедур та скласти свій звіт та висновок.

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності .

Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового документа зокрема або в сукупності не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності [6, с. 233].

Уся зібрана інформація і результати аудиторських процедур, починаючи від ознайомлення з підприємством і закінчуючи перевіркою окремих рахунків і звітних форм, відображаються в окремих робочих документах аудитора.

Аудиторів слід вживати заходів, щоб забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для задоволення потреб суб'єктів професійної бухгалтерської практики, а також дотримання встановлених правил і термінів зберігання таких документів.

Зауваження про недоліки і порушення, отримані з усних чи письмових заяв окремих облич, у звіт включати не можна. Кожен відбитий у ньому факт повинний бути всебічно перевірений аудитором. Якщо керівник підрозділу чи інша посадова особа підрозділу має заперечення чи зауваження за матеріалами проведеної перевірки, вона повинна підписати документ про перевірку й

одночасно прикласти до нього свої письмові заперечення чи зауваження. У тих випадках, коли необхідно прийняти термінові міри до усунення виявлених порушень, складаються проміжні аудиторські звітні документи, що направляються керівникам, що назначили перевірку, з наступним включенням них у загальний документ про перевірку.

Проміжні звітні документи аудитора складаються безпосередньо в ході аудиторської перевірки на тих ділянках роботи підприємства, де розкриті найбільш значимі порушення, що вимагають негайного вживання заходів.

Аудитор може виконувати аудит або надавати інші супутні послуги. При цьому законодавством вимагається обов'язкове складання Звіту незалежного аудитора лише у разі проведення аудиту.

Зміст Звіту незалежного аудитора, вимоги до нього та обставини, що мають бути відображені у висновку регламентується МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «(переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності», МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання», МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації».

Відповідно до Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» під аудиторським звітом слід розуміти «документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону» [83].

Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, П(С)БО, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Метою складання Звіту незалежного аудитора є доведення думки аудитора про перевірену ним звітність до її користувачів - власників, акціонерів, керівництва підприємства та інших.

Відповідно до МСА 700 «(переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»» Звіт незалежного аудитора складається у довільній формі, але має містити такі елементи:

Назва: Звіт незалежного аудитора.

Адресат: Раді директорів підприємства «», або банку, іншим органам.

Думка аудитора - містить думку аудитора. Цей розділ також повинен:

- вказувати суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;
- зазначати, що фінансова звітність підлягала аудиту;
- вказувати назву кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;
- робити посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик; та
- вказувати дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності.

Основа для думки – розділ в в якому:

- зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту;
- міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;
- міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосованих до аудиту етичних вимог, і те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог;
- стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

Ключові питання аудиту – розділ, який міститься в звітах для завдань з

аудиту повного комплексу фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен відобразити інформацію з ключових питань аудиту в звіті аудитора відповідно до МСА 701.

Інша інформація – в цьому розділі аудитор може наводити іншу інформацію, яка є суттєвою.

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність - цей розділ звіту аудитора повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за:

- складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

- оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а також доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності, якщо це застосовно.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності - цей розділ звіту аудитора повинен:

- вказувати, що цілями аудитора є: отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; та складання звіту аудитором, що містить думку аудитора;

- вказувати, що хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує;

- вказувати, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки;

- пояснювати, що вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

Звіт аудиторів повинен бути підписаним. Він повинен вказувати адресу в юрисдикції, де аудитор провадить свою діяльність.

Звіт аудитора повинен бути датований не раніше від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності.

МСА 700 визначає такі види Звітів незалежного аудитора:

Безумовно-позитивний – видається у разі, якщо фінансова звітність складена у відповідності до стандартів обліку, а аудит проведено у відповідності зі стандартами аудиту. Обставин, що потребують пояснень не існує.

Думка із застереженням – видається у разі, якщо фінансова звітність містить суттєві відхилення від загальноприйнятих принципів обліку, або існує обмеження в обсязі його роботи або через невпевненість чи незгоду.

Негативний – видається у разі, якщо фінансова звітність містить дуже суттєві відхилення від загальноприйнятих принципів обліку, або існує значне обмеження в обсязі його роботи або через суттєві невпевненість чи незгоду.

Негативний звіт видається тоді, коли аудитор вважає, що фінансова звітність не відповідає встановленим вимогам, не є достовірною і об'єктивною, показники її суттєво перекручені.

Відмова від видачі звіту – видається аудитором, коли обмеження обсягу перевірки дуже суттєве, у результаті чого аудитор не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів і відповідно сформулювати обґрунтовану об'єктивну думку щодо фінансової звітності.

Крім Звіту незалежного аудитора за результатами аудиту може складатися Лист-інформування керівництва про результати аудиту.

Метою складання цього листа є доведення до керівництва свідчень щодо недоліків в облікових записах, системі внутрішнього контролю, а також з

метою внесення пропозицій щодо удосконалення системи обліку та внутрішнього контролю підприємства.

Аудитор зобов'язаний вказати у Листі всі пов'язані з фактами господарсько-фінансової діяльності помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності.

Таким чином, узагальнення і реалізація результатів аудиту – сукупність прийомів синтезування результатів аудиту і прийняття відповідних рішень щодо виправлення недоліків і запобігання їх повторенню в майбутньому [108].

За результатами аудиторської перевірки ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» було отримано негативну думку (додаток М).

Аудитор ТОВ АФ «Контроль-аудит» Налбатова О.М. висловила негативну думку, так як «Підприємство не здійснювало переоцінку об'єктів основних засобів до рівня справедливої вартості відповідно до вимог облікової політики та МСФЗ 16 "Основні засоби", а також не розглядало ознаки зменшення корисності необоротних активів відповідно до вимог МСФЗ 36 "Знецінення активів". Аудитору не надані в достатньому обсязі докази, що балансова вартість основних засобів суттєво не відрізняється від справедливої вартості.

Ухвалою господарського суду Донецької області 28.10.2015р. порушено провадження у справі № 908/2864/15 за позовом ПАТ «Акціонерний комерційний промислово-інвестиційний банк» до відповідача ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» про стягнення заборгованості в сумі 1356468851,29 грн. та звернення стягнення на предмет застави. По даній справі предметом застави є належне на праві власності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» майно (рухоме та нерухоме), яке передано в іпотеку та заставу за відповідними договорами.

Станом на 31.12.2018р. балансова вартість основних засобів, які є предметом застави, складає 155269 тис.грн., у тому числі: будинки та споруди, обладнання та транспортні засоби. ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» подано зустрічну позовну заяву. Ухвалою від 07.11.2018р. Господарського суду

Донецької області відмовлено у прийнятті зустрічної позовної заяви. Апеляційною та касаційною інстанцією ухвалу залишено без змін. ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» подано повторно зустрічну позовну заяву, з врахування виправлених недоліків. Ці події свідчать про існування суттєвої невизначеності, яка може поставити під значний сумнів здатність Товариства безперервно продовжувати діяльність, тому Товариство може бути не в змозі реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу. Фінансова звітність не розкриває інформацію про цей факт».

«На нашу думку, через пропуск інформації, зазначеної в параграфі "Основа для негативної думки", фінансова звітність не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на 31.12.2018р. та її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Висновки за розділом

1. За результатами дослідження організації та методики аудиту власного капіталу підприємства зроблено висновок, що аудит власного капіталу є одним з найважливіших розділів проведення аудиту, оскільки власний капітал є гарантією стабільної діяльності підприємства і від правильності ведення обліку власного капіталу значним чином залежать майнові відносини власників нами розроблено рекомендації щодо покращення процедури проведення аудиту власного капіталу, досліджено порядок організації і планування аудиторської перевірки власного капіталу та узагальнено методику аудиту власного капіталу підприємства. З урахуванням наведеної вище методики проведення аудиту підприємства ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», нами була розроблена «Програма аудиту власного капіталу».

2. Розроблена програма аудиту була використана нами під час проведення

аудиту ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», за результатами якої встановлено, що дана програма дозволяє охопити всі основні операції щодо власного капіталу товариства та відповідно може забезпечити високу якість аудиторської роботи. Запропонований в ній перелік аудиторських процедур не суперечить показникам загального плану аудиту та включає: об'єкти контролю, джерела отримання інформації, перелік виконавців, а також час, який необхідно витратити на кожну аудиторську процедуру. Крім того, програма містить визначення рівня суттєвості та аудиторського ризику, точний розрахунок яких посприяє зниженню останнього та зробить технологію та організацію проведення аудиту більш раціональною, оскільки дотримуючись зазначеної програми відбувається значна економія часу – відповідно грошових коштів емітента.

4. У процесі апробації даної програми, нами було виявлено ряд типових порушень та помилок, які найбільш часто зустрічаються при аудиті акціонерного товариства, зокрема при формуванні статутного капіталу та його руху, при використанні (розподілу) прибутку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».

5. За результатами аудиторської перевірки ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» суб'єктом аудиторської діяльності було висловлено негативну думку, а саме: «на нашу думку, через пропуск інформації, зазначеної в параграфі "Основа для негативної думки", фінансова звітність не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на 31.12.2018р. та її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та Міжнародних стандартів фінансової звітності».

ВИСНОВКИ

Дослідження обліку і аудиту в управлінні власним капіталом підприємства дозволяє сформулювати такі висновки.

Досліджено зміст обліку і аудиту в управлінні власним капіталом підприємства. Зроблено висновок, що сучасне бізнес-середовище посилює прояв методологічних проблем сутності, функцій та оцінки власного капіталу, методики його обліку та відображення у звітності. Забезпечення належної організації обліку і аудиту руху власного капіталу в контексті трансформації відносин власності створює передумови для ефективного функціонування господарських товариств.

Бухгалтерський облік став невід'ємною складовою економічної науки, слугуючи для одержання потрібної інформації про господарюючий суб'єкт. Ефективна система бухгалтерського обліку дає змогу аналізувати економічне становище підприємства, контролювати надходження і витрачання фінансових ресурсів, у передбачені терміни та здійснювати відрахування до бюджету.

Організацію бухгалтерського обліку на підприємствах слід розглядати як комплекс заходів, що реалізуються власником підприємства з метою здійснення й узагальнення фактів господарського життя для одержання потрібної інформації для формування звітності підприємства та управління підприємством, а також поліпшення системи бухгалтерського обліку маючи на меті забезпечення достовірною інформацією як внутрішніх так і зовнішніх користувачів. Саме тому в ході дослідження обґрунтовано теоретичні основи організації бухгалтерського обліку і аудиту власного капіталу.

Проаналізовано нормативно-правове регулювання обліку і аудиту власного капіталу. Зроблено висновок, що нормативно-правове регулювання обліку і аудиту власного капіталу ведеться відповідно до вимог визначеної системи нормативних документів, а саме: законодавчих актів, положень, стандартів, які регулюють загальні питання організації бухгалтерського обліку та його нормативне регулювання об'єктів дослідження здійснюється з

дотриманням ієрархічної послідовності норморегулюючих документів: законів, інструкцій, кодексів, методичних рекомендацій, положень, облікової політики.

Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність Приватного акціонерного товариства «Кондитерська фабрика «АВК», організацію обліку і аудиту на ньому.

Компанія ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» - один із лідерів національного кондитерського ринку. ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» входить в трійку найбільших кондитерських компаній України за обсягами виробництва і в топ-100 світових компаній.

Історія ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» - це більше, ніж чверть століття наполегливої роботи усієї команди на досягнення найвищого результату - бездоганної якості продукції.

Загальна величина капіталу у 2018 році становила 572427 тис. грн, що на 139059 тис. грн або на 32,1% більше, ніж на кінець 2016 року та на 55182 тис. грн. або на 10,7 % більше показника 2017 року

Власний капітал ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» у 2018 році становив 185590 тис. грн, що на 1993 тис. грн або на 1,1% більше, ніж на кінець 2016 року та на 1049 тис. грн або на 0,6 % більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 386837 тис. грн., що на 137066 тис. грн або на 54,9% менше, ніж на кінець 2016 року та на 54133 тис.грн або на 16,3% більше показника 2017 року, що характеризують діяльність підприємства негативно.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 1120 тис. грн, що на 177 тис. грн більше показника 2016 року та на -285 тис. грн., або на 20,3% менше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 330 тис. грн, що на 908 тис. грн. або на 54,9% менше показника 2016 року, та на 128 тис. грн., або на 163,4% більше розміру прибутку 2017 року

Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» мало позитивний фінансовий результат протягом

досліджуваних 2017-2018 років.

Отже, дослідження особливостей господарювання ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» дозволило дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку і аудиту на підприємстві здійснена на високому рівні, всі первинні документи складаються, підписуються відповідальними особами, графік документообороту виконується, а фінансова звітність складається та подається вчасно і без порушень.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» діяльність ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» підлягає обов'язковому зовнішньому незалежному контролю. Підприємством укладено довгострокову угоду на проведення аудиту та одержання аудиторських послуг з Товариством з обмеженою відповідальністю «Аудиторська фірма “Контроль-аудит”».

Розкрито організація обліку власного капіталу. За результатами досліджено, що складність управління власним капіталом полягає в тому, що в процесі поточної діяльності відбуваються безперервні зміни, пов'язані зі збільшенням або зменшенням як його загальної величини, так і його окремих складових. Основними критеріями оптимізації структури капіталу є: прийнятний рівень доходності і ризику в діяльності підприємства; мінімізація середньозваженої вартості капіталу підприємства; максимізація ринкової вартості підприємства. Кожне підприємство повинно самостійно обирати критерії оптимізації структури капіталу.

Уточнено порядок організації обліку власного капіталу та документального оформлення його руху. Зроблено висновок, що організація обліку власного капіталу має важливе значення для підприємства. Значною мірою від уміло організованого обліку залежить ефективність управління поточною господарською діяльністю підприємства і, що надзвичайно важливо, – стратегія його розвитку на перспективу.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних

документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Організація бухгалтерського обліку власного капіталу на ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» включає такі складові: облікова політика підприємства; організаційні форми ведення бухгалтерського обліку; документація та документообіг; зберігання документів; інвентаризація; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку; облікові оцінки; комерційна таємниця на підприємстві.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів у ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Первинні документи у ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів складаються зведені облікові документи.

Досліджено методику синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу підприємства. З метою узагальнення даних про стан та рух власного капіталу підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу - статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат та платежів, страхових резервів.

Досліджено порядок розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності. Зроблено висновок, що завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності. Інформація про власний капітал представлена 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». У Балансі власний капітал відображається у першому розділі пасиву у розрізі видів на початок та кінець звітного періоду.

У Звіті про фінансові результати інформація про власний капітал представлена у розділі II «Сукупний дохід». Сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Найбільш повно наявність та зміни у власному капіталі представлені у Звіті про власний капітал. При заповненні даної форми звітності частина інформації переноситься з інших форм звітності, а саме: залишок за видами власного капіталу на початок і кінець року з Балансу; чистий прибуток та інший сукупний дохід за звітний період – зі Звіту про фінансові результати.

На підставі вивчення наукової літератури з проблем заповнення Звіту про власний капітал та дослідження звітності аналізованого підприємства нами встановлено, що Звіт про власний капітал ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» складається відповідно до чинного законодавства. Правильність заповнення Звіту на досліджуваному підприємстві перевіряється закономірностями шахової таблиці. Тобто перевіряється рівність загального підсумку показників по вертикалі загальному результуючому підсумку показників по горизонталі.

У сучасних умовах для кваліфікованого бухгалтера ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» надзвичайно важливим є вміння організувати ведення обліку та роботу бухгалтерії з використанням новітніх інформаційних технологій. До функцій бухгалтера включаються обов'язки, пов'язані з впровадженням і підтриманням в актуальному стані комп'ютерної інформаційної системи

підприємства, забезпечення її постійного розвитку та пристосування до особливостей діяльності підприємства.

Обґрунтовано необхідність створення КСБО в ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», адже за умови створення і використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку можливо не лише прискорити процес обробки інформації, а й істотно впорядкувати та поліпшити його. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації потребує формального й чіткого опису процедур обліку у виразі алгоритмів, що налагоджує виконання функцій та обов'язків обліковими працівниками. Саме тому в ході дослідження запропоновано використання КСБО в ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» з метою полегшення та прискорення процесу ведення бухгалтерського обліку, в тому числі й власного капіталу.

За результатами проведеного аналізу комп'ютерних програм на вітчизняному ринку запропоновано використання для ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» програми фірми «1С», в конфігурації «1С:Підприємство 8.3».

Досліджено порядок організації та методики аудиту власного капіталу підприємства. Зроблено висновок, що аудит власного капіталу є одним з найважливіших розділів проведення аудиту, оскільки власний капітал є гарантією стабільної діяльності підприємства і від правильності ведення обліку власного капіталу значним чином залежать майнові відносини власників нами розроблено рекомендації щодо покращення процедури проведення аудиту власного капіталу, досліджено порядок організації і планування аудиторської перевірки власного капіталу та узагальнено методику аудиту власного капіталу підприємства. З урахуванням наведеної вище методики проведення аудиту підприємства ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», нами була розроблена «Програма аудиту власного капіталу».

Розроблена програма аудиту була використана нами під час проведення аудиту ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК», за результатами якої встановлено, що дана програма дозволяє охопити всі основні операції щодо власного капіталу товариства та відповідно може забезпечити високу якість

аудиторської роботи. Запропонований в ній перелік аудиторських процедур не суперечить показникам загального плану аудиту та включає: об'єкти контролю, джерела отримання інформації, перелік виконавців, а також час, який необхідно витратити на кожну аудиторську процедуру. Крім того, програма містить визначення рівня суттєвості та аудиторського ризику, точний розрахунок яких посприє зниженню останнього та зробить технологію та організацію проведення аудиту більш раціональною, оскільки дотримуючись зазначеної програми відбувається значна економія часу – відповідно грошових коштів емітента.

У процесі апробації даної програми, нами було виявлено ряд типових порушень та помилок, які найбільш часто зустрічаються при аудиті акціонерного товариства, зокрема при формуванні статутного капіталу та його руху, при використанні (розподілу) прибутку ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК».

За результатами аудиторської перевірки ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» отримало негативну думку. «На нашу думку, через пропуск інформації, зазначеної в параграфі "Основа для негативної думки", фінансова звітність не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» станом на 31.12.2018р. та її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Аудитор ТОВ «АФ «Контроль-аудит» звернув увагу на існування ризиків подальшого функціонування Товариства обумовлених як зовнішніми так і внутрішніми чинниками. Зовнішні пов'язані з загальною політичною ситуацією в державі, з проведенням антитерористичної операції на території суміжної області, з економічною ситуацією в світі та Україні, з можливою зміною законодавства у сферах регулювання господарської діяльності та оподаткування, іншими чинниками.

Застосування вдосконаленої методики обліку і аудиту власного капіталу

ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» забезпечує отримання найбільш повної та достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства і спрогнозувати можливі напрями оптимізації структури капіталу задля підвищення показників розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н. Облікові аспекти змін статутного капіталу акціонерного товариства / Н. Акімова, О. Безпалова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 3(53). – С. 18 - 20.
2. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І.В. Сіменко, Т. Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 384 с.
3. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навчальний посібник / за ред. К. Ф. Ковальчука. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 328 с.
4. Аудит : підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін. – К. : КНЕУ, 2016. – 498 с.
5. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник. / За ред. проф. В.В.Немченко, О.Ю. Редько. –К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
6. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / Огійчук М.Ф., Новиков І.Т., Рагуліна І.І. – К.: Алеута, 2012. – 664 с.
7. Базилінська О.Я. Аналіз джерел формування капіталу підприємства: теорія та практика: навч. посіб. / О.Я. Базилінська. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 451 с.
8. Башнянин Г. І. Політична економія: навч. Посіб. / Г. І. Башнянин, Є. С. Шевчук. – 3-тє вид., переробл. і виправ. – Львів: «Новий світ – 2000», 2013. – 480 с.
9. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. –: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
10. Безпалова О.О. Сучасні підходи до складання фінансової звітності акціонерних товариств / О.О. Безпалова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. праць. – Харків: ХДУХТ, 2012. – Вип. 2 (14). – С. 111 - 119.

11. Белоусов М.О. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку статутного капіталу / М.О. Белоусов // Зовнішня торгівля. Економічна безпека / Університет економіки та права “КРОК”. – Вип. 3. – 2012. – С. 76 - 85.
12. Библиотека Воеводина_Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://enbv.narod.ru/text/Econom/encyclo/str/E-553.html>.
13. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2011. – 592 с.
14. Бондар М.І. Звітність підприємства : підручник. / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
15. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. – 184 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [підруч.] [для студ. вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2011. – 544 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів} / [Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 480 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навчальний посібник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. Ч. I. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2009. – 928. с.
19. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутиця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. – 528с.
20. Бутинець Ю.Ф. Аудит операцій з власним капіталом / Ю.Ф. Бутинець // Удосконалення національних нормативів аудиту, Збірник тез і текстів виступів

на республіканській науково-практичній конференції з аудиту, 11-12.05.2010 р., м. Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2010 р. – 122 с.

21. Бутинець Ю.Ф. Власний капітал в зарубіжних країнах: порівняльний аспект / Ю.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2012. – № 22. – С. 44-52.

22. Бутинець Ю.Ф. Економічна сутність капіталу: історичний вимір / Ю.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 1(51). – С. 38 - 41.

23. Бутко А. Д. Щодо питання управління власним капіталом підприємства / А. Д. Бутко, А. М. Пташник // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 56–60.

24. Бухгалтерський облік в Україні: [Навч. посібник] / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект – Захід”, 2011. – 1224 с.

25. Бухгалтерський облік: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2012. – 370 с.

26. Варічева Р.В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах / Р.В. Варічева, К.П. Боримська // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наук. праць. – Одеса: ОДЕУ, 2012. – Вип. 42. – С. 6-14.

27. Варічева Р.В. Поняття власного капіталу / Р.В. Варічева // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – № 2 (52). – С. 81 - 85.

28. Варічева Р.В. Управлінський аспект обліку власного капіталу / Р.В. Варічева // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез Дев'ятої Всеукраїнської наукової конференції (Житомир, 23-24 лютого 2011 р.). – 156 с. – С. 17-18.

29. Верига Ю.А. Фінансовий облік [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.– К.: « Центр учбової літератури», 2014. – 438 с.

30. Верига Ю. А. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність: монографія. / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко. – Полтава, РВВ ПУЕТ, 2012. – 44

С.

31. Виноградова М. О. Аудит [Текст] : навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.

32. Вівчар О.Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О.Й. Вівчар, В.М. Саварин [Електронний ресурс] // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 19.5. – 146 - 150 с. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/19_5/146_Wiwczar_19_5.pdf.

33. Гавриловська Л.М. Фінансовий облік-2: [Навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц.] / Гавриловська Л. М., Головка Т. В., Ларіонова А. С. – К.: КНЕУ, 2014. – 280 с.

34. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: навч.-практ. посібник / за ред.. С. Ф. Голова – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2011. – 768 с.

35. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

36. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник - Львів: «Магнолія 2006», 2017. - 400 с.

37. Господарський кодекс України № 436-15, поточна редакція від 02.10.2012 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

38. Гринкевич С. С. Фінансова стратегія управління структурою капіталу підприємства / С. С. Гринкевич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 21.8. – С. 198–204.

39. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика : [монографія] / Г. М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2012. – 324 с.

40. Івченко Є.І. Концептуальні основи внутрішнього контролю процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.І. Івченко, Є.А. Карпенко // Економічний аналіз: збірник наукових праць Тернопільського національного економічного Університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – № 8. – С. 180-184.

41. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. 4-е вид. [Електронний ресурс] / С. В. Івахненко. – Режим доступу:

http://pidruchniki.com.ua/00000000/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/informatsiyi_tehnologiyi_v_organizatsiyi_buhgalterskogo_obliku_ta_auditu_-_ivahnenkov_sv

42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями) // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА».

43. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с.

44. Карпенко Є.А. Удосконалення внутрішнього контролю процесів в системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Інноваційна економіка: науково-виробничий журнал. – Тернопіль: ТІАВ, 2011. – № 7(26). – С. 58-61.

45. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / О. В. Клименко– К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

46. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник. /К.Ф.Ковальчук. - К.: Центр учбової літератури, - 2012. – 326 с.

47. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

48. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2011. – 334 с.

49. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту [Текст] : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Київ : Каравела, 2012. – 544 с.

50. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 380 с.

51. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Тернопіль.: Навчальна книга - Богдан, 2013. – 752 с.
52. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В.С.Лень; за редакцією В.С.Леня. - К.: Центр навчальної літератури, 2011. - 696 с.
53. Леоненко П.М., Юхименко П.І. Історія економічних учень: Підручник. – К.: Знання, 2014. – 639 с.
54. Лишилєнко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишилєнко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 670 с.
55. Марєнич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / за ред. В. Я. Амбросова. – 2-є вид., допов. і переробл. – К.: ВД «Профєсїонал», 2013. – 896 с.
56. Марочкіна А. М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами: посіб для студ. вищих навч. закл. / Марочкіна А. М. – Х.: ТОрсїнг, 2011. – 296 с.
57. Масюк Ю. В. Особливості оптимізації управління капіталом в умовах кризи / Ю. В. Масюк, Л. І. Бровко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – № 33. – С. 181–185.
58. Машлій Г. Модель управління капіталом підприємства та сучасні тенденції його формування / Г. Машлій, О. Мосій // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 1 (34). – С. 43–49.
59. Мельник О.В. Особливості формування власного капіталу підприємства / О.В. Мельник, Л.І. Данілова, Т.Г. Венгурєнко, А.А. Степанєнко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2013. – № 1(48). – С. 95 - 98.
60. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. навчальний посібник / Мельник Т.Г. - К.:Кондор-Видавництво, 2017. - 269 с.
61. Мельничук В. В. Облік і аудит власного капіталу аграрних підприємств: теорія і практика: авторєф. дис. на здобуття наук. ступєня канд. екон. наук: 08.06.04 / Мельничук Вікторія Василівна. – К., 2009. – 21 с.
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з

формування статутного капіталу в акціонерних товариствах [Електронний ресурс], затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 10.06.2003 р. № 256. – Режим доступу: [http // www.liga.net](http://www.liga.net).

63. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

64. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2015 р. № 635. [Електронний ресурс] — Режим доступу http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536

65. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

66. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] / Україна. Аудиторська Палата України. - Режим доступу: [http:// www.aui.com.ua](http://www.aui.com.ua)

67. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

68. Мочерний С. В. Політична економія: навч.посіб. / Мочерний С. В. — К.: Знання-Прес, 2011. – 687 с.

69. Назарова І.Я. Формування інформації про капітал у звітності підприємства / І.Я. Назарова // Інноваційна економіка. - 2012. - № 36. - С 284-286.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2017 р. № 73 [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Режим доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

71. Облікова політика підприємства : навчальний посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – К: Центр учбової літератури, 2015.

– 312 с.

72. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. – 2-ге вид., переробл. і допов. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Вища шк., 2011. – 800 с.

73. Підпригора О. Ю. Формування оптимальної структури капіталу підприємства / О. Ю. Підпригора // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ : Економічні науки. – 2012. – № 2. – С. 123–131.

74. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291: [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Режим доступу: [http //www.liga.net](http://www.liga.net).

75. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

76. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець — К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. - 274 с.

77. Поліщук І.Р. Облік формування статутного капіталу в господарських товариствах Росії, України та Білорусі: порівняльний аспект / І.Р. Поліщук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 3(25). – С. 216-222.

78. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

79. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом від 02.09.2014 № 879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

80. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерних товариств [Електронний ресурс], затверджене Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондовому ринку від 22.02.2009 р. № 387.

- Режим доступу: [http // www.liga.net](http://www.liga.net) .

81. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

82. Про акціонерні товариства: Закон України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

83. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р.№ 2258-VIII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

84. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. - Режим доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

85. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс].- Режим доступу: [http // www.liga.net](http://www.liga.net).

86. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 119 с.

87. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. / Пушкар М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2013. – 141 с.

88. Пшенична А.Ж. Аудит. навч. посіб. / А.Ж. Пшенична. 2 –ге вид. перероб. та доп. – К: Центр учбової літератури, 2011.- 315с.

89. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2017. – 688 с.

90. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2016. – 336 с.

91. Скирпан О. П. Бухгалтерський облік / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль: Економічна думка, 2012. – 496 с.

92. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / А.І.Склабінська, С.А. Дrajниця, Л.Д. Федорук ; за заг. ред. М. П. Войнаренко. – Львів : Новий світ-2000, 2016. – 342 с.

93. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. / Т.М. Сльозко. – К.: Цент

учбової літератури, 2012. – 224 с.

94. Сокольська Р.Б. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Сокольська Р. Б., Зелікман В. Д., Акімова Т. В. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 92 с.

95. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : монографія / В. В. Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 312 с.

96. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647с.

97. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник. — 2-ге вид., перероб. і доп. В.Т. Сусіденко. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 224 с.

98. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид / Ткаченко Н. М. – К.: А.С.К., 2013. – 784 с.

99. Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник. / К.О. Утенкова– К.: Алерта, 2011. – 408 с.

100. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / за ред. Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 440 с.

101. Царенко О.М. Економіка розвитку: підручник [Електронний ресурс] / О.М. Царенко. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/00000000/ekonomika/-ekonomika_rozvitku - tsarenko om

102. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

103. Чиж Н.М. Проблеми формування оптимальної структури власного капіталу акціонерних товариств / Чиж Н.М.// Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки – 2011. – № 12. – С. 126-131.

104. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2012. – 672 с.

105. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : ЦУЛ, 2011. – 422 с.

106. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – Київ : Знання, 2015. – 572 с.

107. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

108. Шимановська-Діанич Л.М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібною торгівлі: монографія / Л.М. Шимановська-Діанич, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.