

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ

DOI : 10.33274/2079-4819-2020-73-2-91-98

JEL : M40

УДК 658.274

Шендригоренко М. Т.,
канд. екон. наук,
доцент

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського,
м. Кривий Ріг, Україна,
e-mail: shendrigorenko@donnuet.edu.ua
e-mail: geyer@donnuet.edu.ua

Гейєр Е. С.,
д-р екон. наук,
доцент

Шевченко Л. Я.,
канд. екон. наук,
доцент

e-mail: shevchenko@donnuet.edu.ua

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ

UDC 658.274

Shendryhorenko M. T.,
PhD in Economic Sciences,
Associate professor

Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhailo Tugan-Baranovsky,
Kryvyi Rih, Ukraine,
e-mail: shendrigorenko@donnuet.edu.ua

Geyer E. S.,
Grand PhD in Economic Sci-
ences,
Associate professor

e-mail: geyer@donnuet.edu.ua

Shevhenko L. Ya.,
PhD in Economic Sciences,
Associate professor

e-mail: shevchenko @donnuet.edu.ua

ACCOUNTING AND CONTROL OF THE EQUITY CAPITAL: ORGANIZATION AND IMPROVING PROPOSALS

***Мета.** Метою статті є визначення методики обліку та внутрішнього контролю власного капіталу підприємства з розробкою пропозицій щодо удосконалення.*

***Методи.** Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: аналіз і синтез, індукція та дедукція, теоретичне узагальнення, групування та класифікації, логічного узагальнення й порівняльного зіставлення.*

Методи конкретизації, спостереження використано при дослідженні методики обліку та внутрішньої перевірки власного капіталу підприємства. Для наочного наведення документообігу при складанні звіту про власний капітал, а також критеріїв функціонування системи внутрішнього контролю в акціонерному товаристві використано графічний метод. Пропозиції з визначення переліку завдань та процедур перевірки власного капіталу розроблено із застосуванням методів конкретизації і систематизації.

© М. Т. Шендригоренко, Е. С. Гейєр, Л. Я. Шевченко, 2020

Результати. За результатом дослідження варіативних авторських підходів до визначення функцій власного капіталу надано пропозиції з їх конкретизації та розширення переліку функцій у системі управління власним капіталом. Запропоновано документограму складання звіту про власний капітал у публічному акціонерному товаристві. Обґрунтовано, що внутрішньогосподарський контроль, який здійснює керівник підприємства безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту, має бути організований за відповідними критеріями, що були розроблені та схематично наведені з метою забезпечення ефективної системи внутрішнього контролю в акціонерному товаристві. Для підвищення результативності внутрішньогосподарського контролю складових власного капіталу конкретизовано перелік завдань їх внутрішньої та зовнішньої перевірки. При проведенні внутрішньої перевірки складових власного капіталу запропоновано систематизований перелік процедур контролю, який необхідно використовувати внутрішньому перевіряючому на підприємстві. Практичне використання результатів проведеного дослідження дозволить підвищити ефективність системи контролю операцій із власним капіталом та запобігти виникненню порушень.

Ключові слова: власний капітал, внутрішній контроль (аудит), облік, перевірка, публічне акціонерне товариство.

Постановка проблеми. Основою економіки є відносини власності, які в системі бухгалтерського обліку виражені категорією «власний капітал». Підприємство здійснює господарську діяльність на підставі наявності капіталу. При цьому саме структура і динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, що визначає фінансовий стан підприємства.

Наразі для підприємств України актуальною є проблема забезпечення потреб господарської діяльності достатньою кількістю фінансових ресурсів, постійний пошук джерел фінансування, форм і методів раціонального використання капіталу.

Основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна інформація, є бухгалтерський облік. Процес формування власності, обсяг прав власників, розподіл результатів їх діяльності відображається в обліку для прийняття оперативних управлінських рішень, спрямованих на ефективне використання власного капіталу як фінансової основи діяльності підприємства.

Для ефективного корпоративного управління власним капіталом необхідні науково-обґрунтовані засади контролю за змінами його величини та структури. Науковці розробили узагальнену систему зовнішнього та внутрішнього контролю, однак вона потребує подальшої деталізації та адаптивно-

го розвитку, що давало б змогу враховувати специфічні особливості окремих складових власного капіталу.

Отже, наведені фактори зумовлюють необхідність теоретичного обґрунтування й розроблення рекомендацій з удосконалення обліку та внутрішнього контролю власного капіталу (в цілому і окремих його складових) у системі корпоративного управління, що й визначило тематичне спрямування дослідження, його мету, структуру та завдання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем обліку власного капіталу присвячено багато праць вітчизняних науковців: Ф. Ф. Бутинця [1], М. О. Виноградової [2], С. І. Дерев'янка [3], Л. П. Кулаковської [4], М. Ф. Огійчук, Л. К. Сук, [5], І. Б. Садовської [6], Н. М. Ткаченко [7], А. В. Хмелевської, Г. М. Незборецької [8] та ін.

І хоча проблемам обліку і контролю (внутрішнього та зовнішнього) власного капіталу присвячено багато наукових публікацій, й нині існує проблема удосконалення методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю власного капіталу з урахуванням сучасних вимог організації облікового, контрольо-аналітичного процесів та міжнародного досвіду.

Мета статті. Метою статті є визначення методики організації обліку та внутрішнього

контролю власного капіталу підприємства з розробкою пропозицій щодо удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. (зі змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 226 від 31.05.2019 р.) надається визначення: «власний капітал — різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [9].

Вважаємо, що ключовою ознакою у визначенні сутності власного капіталу є розкриття його змісту не з позиції сумарної вартості вкладених засновниками активів у господарську діяльність суб'єкта господарювання, а з точки зору власного джерела утворення ресурсів, яке є частиною усього капіталу підприємства.

Акціонерні товариства використовують складові власного капіталу, наведені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9]:

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Ці складові показують суму, яку власники передали в розпорядження підприємства як внески чи залишили у формі нерозподіленого прибутку. Необхідно погодитися з позицією науковця Л. В. Безкоровайної, що всі ці види капіталу умовно поділяються на три групи (табл. 1).

Таблиця 1

Структура власного капіталу [10]

Вкладений капітал	Накопичений капітал	Регулюючий капітал
Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал в дооцінках	Вилучений капітал
	Додатковий капітал (за вирахуванням іншого вкладеного капіталу)	
Інший вкладений капітал	Резервний капітал	Неоплачений капітал
	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	

Сума власного капіталу — це абстрактна вартість майна, яка не відображає поточну вартість прав власників підприємства. На величину власного капіталу суттєво впливають складові облікової політики підприємства, що стосуються обраних принципів, методів і процедур для визначення й оцінки елементів та статей балансу, зокрема, його активів і зобов'язань.

Власний капітал виконує такі функції:

— довгострокового фінансування — перебуває у розпорядженні підприємства необмежено довго;

— самостійності і влади — розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників;

— фінансування ризику — власний капітал використовується для фінансування ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;

— розподілу доходів і активів — частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна у разі ліквідації підприємства;

— відповідальності і захисту прав кредиторів — забезпечення вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників [11; 12].

Функцію розподілу доходів і активів пропонуємо конкретизувати за розпорядчо-розподільним механізмом між засновниками підприємства, що передбачає участь

засновників в управлінні суб'єктом господарювання та отримання частини прибутку пропорційно частині в зареєстрованому (пайовому) капіталі при розподілі дивідендів. Функція захисту корпоративних прав власників має передбачати неухильне дотримання чинного законодавства при нарахуванні дивідендів і розподіл майна підприємства.

Джерелами утворення власного капіталу є:

- внески власників підприємства у виді грошових коштів та інших активів;
- накопичення суми нерозподіленого прибутку, що залишається на підприємстві;
- внаслідок конвертування зобов'язань, а також збільшення вартості активів, не

пов'язаного зі зростанням заборгованості перед кредиторами (дооцінка необоротних активів);

— одержання активів у формі дарчого капіталу.

Вважаємо, що для формування бухгалтерських документів на підприємстві доцільно складати відповідні документограми, в яких чітко визначати, коли той або інший підсумковий документ необхідно передати головному бухгалтеру для опрацювання та подальшого аналізу.

На рис. 1 наведена оперограма (документограма) складання звіту про власний капітал.

Період	Етапи	Бухгалтерія	Заступник головного бухгалтера	Головний бухгалтер	Керівник підприємства
Щомісяця	Узагальнення даних поточного обліку	● ●	-----●	-----●	
4-го числа щомісячно	Складання сальдових відомостей за рахунками 4-го класу	●	-----●	●	
6-го числа щомісячно	Заповнення Головної книги	● ●	-----●	●	
20.01. наступного року	Заповнення Звіту про власний капітал		●		
25.01. наступного року	Узгодження Звіту про власний капітал			●	●

Рис. 1. Оперограма складання Звіту про власний капітал (розроблено авторами)

Мета внутрішньогосподарського контролю — оцінка подій і фактів господарської діяльності підприємства щодо економічної ефективності та законності здійснення останньої.

Досягнення мети внутрішньогосподарського контролю залежить від суб'єктів контролю — груп осіб, які мають відповідні

права та можливості здійснення контрольних процедур над об'єктами контролю.

Координатором внутрішньогосподарського контролю, який забезпечує його злагодженість, послідовність і регулярність, є керівник підприємства. Окрім нього, у публічних акціонерних товариствах (далі —

ПАТ) суб'єктами контролю є: ревізійна комісія; головний бухгалтер, бухгалтерська служба, головний економіст, фінансовий директор, фінансово-економічна служба; спеціалісти-технологи та організатори виробництва й очолювані ними служби, матеріально-відповідальні особи.

До суб'єктів контролю, що виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, що закріплені за ними, відносять Спостережну раду, Правління як виконавчий орган, адміністративно-управлінський персонал підприємства.

Адміністрація ПАТ має забезпечити існування такої системи ефективного внутрішнього контролю, яка б відповідала кожному із запропонованих критеріїв, наведених на рис. 2.

Для підвищення результативності внутрішньогосподарського контролю складових власного капіталу конкретизуємо перелік завдань перевірки з урахуванням інтересів внутрішніх і зовнішніх користувачів до інформації щодо формування та змін у власному капіталі ПАТ:

1. Перевірка відповідності кредитового залишку за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» сумі зареєстрованого капіталу, затвердженого в установчих документах.

2. Перевірка обґрунтованості збільшення зареєстрованого капіталу за рахунок збільшення вартості матеріальних цінностей, які вносяться до статутного капіталу.

3. Перевірка своєчасності внесення засновниками часток до статутного капіталу



Рис. 2. Критерії функціонування системи ефективного внутрішнього контролю в акціонерному товаристві (розроблено авторами)

та правильності їх документального відображення в бухгалтерському обліку.

4. Перевірка своєчасності внесення змін до Реєстру акціонерів.

5. Перевірка своєчасності документального оформлення приймання нових засновників.

6. Перевірка правильності розрахунку часток, які підлягають вилученню засновниками зі статутного капіталу.

7. Перевірка наявності та правильності оформлення документів за здійсненими фінансово-господарськими операціями.

8. Перевірка правильності перенесення залишків за рахунками до фінансової звітності.

Наразі науковцями розроблено узагальнену систему здійснення контрольних процедур. Однак подальшої деталізації потребують контрольні процедури, що враховували б специфічні особливості окремих складових власного капіталу.

Пропонуємо систематизований перелік процедур перевірки операцій зі складовими власного капіталу для отримання повної інформації про правильність ведення обліку на підприємстві незалежно від виду діяльності. Це перевірка внутрішнім ревизором (аудитором, інспектором):

— дотримання умов установчого договору, статуту та наказу про облікову політику підприємства;

— стану аналітичного обліку власного капіталу у розрізі його видів, за кожним засновником, учасником, акціонером тощо;

— додержання передбаченого розміру резервного та статутного капіталів, а також реінвестування прибутку;

— реалізації випущених акцій згідно з чинним законодавством;

— відображення операцій з переоцінки необоротних активів у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах та формах звітності;

— відображення операцій з безкоштовно отриманими підприємством активами на рахунках бухгалтерського обліку;

— змін резервного капіталу на підставі рішень засновників;

— використання прибутку, отриманого у звітному році;

— погашення заборгованості з неоплаченого капіталу;

— залишків власного капіталу в облікових регістрах і співставлення із залишками у Головній книзі;

— розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності підприємства.

При перевірці складових власного капіталу внутрішні ревизори (аудитори, інспектори) використовують методи документального та фактичного контролю.

Висновки. Отже, дослідження організації обліку та контролю власного капіталу підприємства дозволило:

1) конкретизувати і доповнити зміст функцій власного капіталу з урахуванням сучасних аспектів функціонування публічних акціонерних товариств;

2) запропонувати до практичного використання документограму складання звіту про власний капітал, що забезпечить оперативність документообігу, а також своєчасність надання інформації користувачам для прийняття управлінських рішень;

3) визначити критерії функціонування системи внутрішнього контролю, дотримання яких дозволить підвищити результативність перевірки складових власного капіталу підприємства;

4) конкретизувати перелік завдань перевірки формування та змін власного капіталу публічного акціонерного товариства, що дозволить внутрішнім перевіряючим удосконалити зміст програми внутрішнього контролю та забезпечити повноту її виконання;

5) запропонувати систематизований перелік процедур перевірки операцій з власним капіталом для отримання повної інформації про правильність ведення обліку на підприємстві незалежно від виду діяльності.

Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.

2. Виноградова М. О., Жидеєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 656 с.
3. Дерев'янюк С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О., Ганяйло О. М. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 380 с.
4. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : підручник. Київ: Каравела, 2009. 544 с.
5. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік. Київ : Знання, 2012. 647 с.
6. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.
7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
8. Хмелевська А. В., Незборецька Г. М. Власний капітал за атрибутами об'єкту бухгалтерського обліку. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 4. С. 192–194.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. Наказом М-ва фінансів України від 07. лют. 2013 р. № 73. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 25.10.2020).
10. Безкоровайна Л. В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 4, 2015. С. 950–954.
11. Слав'юк Р. А. Фінанси підприємств : навч. посіб. Вид. 2-ге, доповн. і переробл. Луцьк : Ред.-від. відд. «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2001. 456 с.
12. Івченко Л. В., Удовик Н. Л. Власний капітал: джерела формування та функції. *Молодий вчений*. № 1 (28), 2016. С. 55–59.
3. Derevianko, S. I., Kuzyk, N. P., Oliinyk, S. O. Haniailo, O. M. (2016). *Audyt* [Audit]. Kyiv, ZUL Publ., 380 p.
4. Kulakovska, L. P., Picha, Yu. V. (2009). *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodology of audit]. Kyiv, Karavela Publ., 544 p.
5. Suk, L. K., Suk, P. L. (2012). *Finansovyi oblik* [Financial accounting], Kyiv, Znannia Publ., pp. 647.
6. Sadovska, I. B., Bozhidarnik, T. V., Nahirska, K. Ye. (2013). *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kyiv, CUL Publ., 688 p.
7. Tkachenko, N. M. (2013). *Bukhhalterskyi (finansovyi) oblik, opodatkuvannia i zvitnist* [Accounting (financial accounting), taxation and reporting], Kyiv, Alerta Publ., 982 p.
8. Khmelevska, A. V., Nezboreska, H. M. (2011). *Vlasnyi kapital za atrybutamy obiekту bukhalterskoho obliku* [Equity by attributes of the accounting object]. *Stalyi rozvytok ekonomiky* [Sustainable economic development], no. 4, pp. 192–194.
9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), “National Regulation (Standard) of Accounting 1 «General Requirements for Financial Statements» “Resolution of the Cabinet of Ministers of Finance of Ukraine”. Available at : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>. (Accessed 25 October 2020).
10. Bezkorovajna, L. V. (2015). *Osoblyvosti obliku vlasnogo kapitalu na pidpryemstvakh* [Peculiarities of accounting for equity in enterprises]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky* [Global and national economic problems], no. 4, pp. 950–954.
11. Slaviuk, R. A. (2001). *Finansy pidpryemstv* [Corporate finance]. Lutsk, Vezha Publ., LUVNUSV, 456 p.
12. Ivchenko, L. V., Udovik, N. L. (2016). *Vlasnyj kapital: dzherela formuvannja ta funktsii* [Equity: sources of formation and functions]. *Molodyi vchenyi* [Young scientist], no. 1 (28), pp. 55–59.

References

1. Butynets, F. F. (2009). *Bukhhalterskyi finansovyi oblik* [Financial accounting]. Zhytomyr, Ruta Publ., 912 p.
2. Vynogradova, M. O., Zhydieieva L. I. (2014). *Audyt* [Audit]. Kyiv, ZUL Publ., 656 p.

Objective. *The objective of the article is to determine the methodology of accounting and internal control of equity of the enterprise with the development of proposals for improvement.*

Methods. *The methodological basis of the study is general and special methods of cognition: analysis and synthesis, induction and deduction, theoretical generalization, grouping and classification, logical generalization, and comparative comparison.*

Methods of concretization, observation are used in the study of methods of accounting and internal verification of equity of the enterprise. The graphic method is used to visualize the document flow during the preparation of the Statement of Equity, as well as the criteria for the functioning of the internal control system in the joint-stock company. Proposals for determining the list of tasks and procedures for checking equity are developed applying methods of specification and systematization.

Results. *As a result of research of variable authors' approaches to definition of functions of capital offers on their concretization and expansion of the list of functions in system of management of own capital are given. The documentary scheme of the Report on the capital in the Public joint-stock company is offered. It is substantiated that the internal control carried out by the head of the enterprise directly or through his authorized bodies in accordance with the statute should be organized according to the relevant criteria, which are developed and schematically presented to ensure an effective system of internal control in the company. To increase the effectiveness of internal control of equity components, the list of tasks of their internal and external audit is specified. When conducting an internal audit of equity components, a systematic list of control procedures is proposed, which must be used by the internal auditor at the enterprise.*

The practical use of the results of the study will increase the efficiency of the control system of equity transactions and prevent violations. The practical use of the results of the study will increase the efficiency of the control system of equity transactions and prevent violations.

Key words: *equity, internal control (audit), accounting, auditing, Public Joint Stock Company.*

Надійшла до редакції 05.11.2020