

УДК 657.6

С. В. Візіренко,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя

Л. А. Цукан,  
магістр, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

S. Vizirenko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation,  
Zaporizhzhya National Technical University, Zaporozhye

L. Tsukan,  
Master's degree, Zaporizhzhya National Technical University, Zaporozhye

### PLANNING AUDIT CHECKING OWN CAPITAL OF ENTERPRISE

**У статті розглянуто та охарактеризовано теоретичні аспекти організації і методики виконання процедур аудиторської перевірки власного капіталу підприємства. Запропоновано на етапі планування аудиторської перевірки чітко визначити напрями перевірки та аудиторські процедури у процесі перевірки власного капіталу. Доведено, що здійснюючи аудиторську перевірку власного капіталу аудитор повинен перевірити: залишки на рахунках бухгалтерського обліку власного капіталу та інформацію даних в установчих документах та обліковій політиці; операції з формування та змін зареєстрованого (пайового) капіталу; дотримання обмежень щодо викупу акцій та граничного строку погашення вилученого та неоплаченого капіталу; операції з капіталом у дооцінках та додатковим капіталом; операції з резервним капіталом; перевірити операції з прибутком підприємства; ведення бухгалтерського обліку та відповідність даних фінансової звітності даним облікових реєстрів у частині власного капіталу.**

**The article deals with and describes the theoretical aspects of the organization and methods of carrying out the procedures for auditing the company's equity capital. It is proposed to clearly identify audit directions and audit procedures in the process of checking equity at the planning stage of the audit. It is proved that in carrying out the audit of own capital, the auditor should check: balances in the accounts of equity capital and information in the constituent documents and accounting policies; operations on formation and changes of registered (share) capital; observance of restrictions on redemption of shares and the deadline for repayment of seized and unpaid capital; capital operations in surplus and additional capital; operations with reserve capital; check operations with profits of the enterprise; accounting and compliance of the financial statements with the data of accounting registers in terms of equity.**

*Ключові слова: власний капітал, зареєстрований (пайовий) капітал, статутний капітал, аудит власного капіталу, аудиторська перевірка, планування аудиту, процедури аудиту, аудиторські докази.*

*Key words: own capital, registered (passenger) capital, statute capital, authentic capital audit, audit check, planning audit, audit procedures, audit evidence.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Власний капітал є головним джерелом фінансування діяльності підприємства, виражає корпоративні права учасників (засновників). Тому аудит власного капіталу є одним з найважливіших розділів проведення аудиту, оскільки власний капітал є гарантією стабільної діяльності підприємства, і від правильності ведення його обліку значним чином відображаються майнові відносини власників. Аудиторська перевірка правильності формування та використання власного капіталу повинна забезпечити захист інтересів власників та сприяти підвищенню фінансової стабільності підприємства.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню проблеми організації і методики виконання процедур аудиторської перевірки власного

капіталу підприємства приділяли увагу такі вчені, як: Г.М. Давидов, О.Ю. Редько, В.О. Шевчук, В.О. Зотов, Д.Є. Свідерський, В.В. Рядська, Н.С. Шалімова, Н.І. Дорош, О.О. Ільченко, М.О. Виноградова, І.К. Дрозд, В.В. Немченко, С.П. Лозовицький, Д.С. Лозовицька, Б.Ф. Усач, К.О. Утенкова, Н.І. Петренко, Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос, Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізняк та інші. Проте, незважаючи на вагомий напрацювання вчених, питання щодо організації і методики виконання процедур аудиторської перевірки власного капіталу підприємства вимагають на подальше вивчення.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідження організації і методики виконання процедур аудиторської перевірки власного капіталу підприємства.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ  
ДОСЛІДЖЕННЯ**

Наявність капіталу є умовою створення та розвитку бізнесу. Підприємство, що здійснює господарську діяльність, відокремлено від інших, повинно володіти капіталом. Структура і динаміка власного капіталу є найсуттєвішими показниками, що визначають фінансовий стан підприємства.

Структурна перебудова промисловості, відкриття внутрішнього вітчизняного ринку для зарубіжних товаровиробників впливають на структуру власного капіталу акціонерних товариств. Важливе місце у стратегії акціонерних товариств займають формування, використання і управління власним капіталом. Метою формування капіталу підприємства є придбання необхідних активів та оптимізація структури капіталу з позицій забезпечення умов ефективного використання [5].

Власний капітал показує частину майна підприємства, яка фінансується за рахунок коштів власників і власних засобів підприємства. Самою своєю суттю він є не тільки основою для створення підприємства, а й стабільністю і продовженням його господарської діяльності [8].

Відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [3].

Мета аудиту власного капіталу — встановити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Предметом аудиту власного капіталу є всі господарські операції, які пов'язані з формуванням власного капіталу, а також відносини, що виникають при цьому між підприємствами, власниками та учасниками.

Об'єктами аудиту власного капіталу є: Наказ про облікову політику; номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу; порядок створення й використання резервного капіталу; встановлення порядку вибуття й визначення розміру належного їм додаткового капіталу; оцінка внесків й порядок збільшення зареєстрованого (пайового) капіталу; порядок розподілу; операції з обліку формування та використання зареєстрованого (пайового) капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого видів капіталу та нерозподілених прибутків (непокритих) збитків; записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

Одним із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства — є зареєстрований (пайовий) капітал, а отже найбільша увага при проведенні аудиту приділяється саме зареєстрований (пайовий) капіталу. Згідно з законодавством зареєстрований (пайовий) капітал формується за рахунок внесків власників (засновників) підприємства відповідно установчим документам.

У ході перевірки наявності і форми установчих документів полягає у встановленні фактичного права підприємства на проведення основної та інших видів діяльності, необхідно встановити:

- наявність статуту та установчого договору;
- наявність свідоцтва про державну реєстрацію;
- предмет діяльності підприємства;
- наявність ліцензії, якщо окремі види діяльності у відповідності з чинним законодавством підлягають ліцензуванню;

- чи передбачено статутом здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

- органи управління товариством;
- чи має право підприємство створювати на території даної країни та за кордоном філії та інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;

- організаційно-правову форму підприємства;
- хто є засновниками підприємства;

- розмір статутного капіталу та часток кожного засновника, які вони повинні внести до статутного капіталу;
- види рахунків, які має право відкривати підприємство в установах банків;

- чи передбачено статутом створення резервного та інших видів капіталу;

- порядок розподілу прибутку підприємства;
- чи своєчасно вносилися зміни до установчих документів, якщо такі були [6].

Відповідно до МСА 300 "Планування аудиту" метою аудитора є спланувати аудит таким чином, щоб він був виконаний ефективно.

Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

- виявити характеристики завдання, які зазначають його обсяг;

- встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;

- розглянути чинники, які за професійним судженням аудитора, є важливими для спрямування зусиль групи з завдання;

- розглянути результати заходів, що передують завданню, та коли були застосовані, чи є знання, отримані партнером з завдання при виконанні інших завдань для суб'єкта;

- встановити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання [7].

Аудитор повинен розробити план аудиту, який має включати опис:

- характеру, часу та масштабу запланованих процедур оцінки ризику, як визначено МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" [4];

- характеру, часу та масштабу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" [2];

- інших запланованих аудиторських процедур, які мають бути виконані для відповідності завдання вимогам МСА.

Планування аудиту — це найважливіший етап перевірки для забезпечення того, що завдання виконується ефективним способом та що аудиторський ризик був знижений до прийняттого рівня. Планування не є окремою стадією аудиторської перевірки, це є постійний та повторюваний процес, який з самого початку аудиту до завершення поточної аудиторської перевірки.

При плануванні виконання подальших аудиторських процедур, аудитор повинен:

- розглянути на підставі для даної оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні твердження для кожного класу операцій, залишку на рахунку і розкриття;

- отримати більш переконливі аудиторські докази у випадку більш високої оцінки ризику [7].

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури, які відповідають обставинам, з метою отримання достатніх відповідних аудиторських доказів [1].

Процедури аудиту — це всі дії аудитора щодо збирання аудиторських доказів. Аудиторські докази для формування обґрунтованих висновків, на яких базува-

**Таблиця 1. Етапи проведення аудиту власного капіталу**

№	Назва етапу	Аудиторські процедури
1	Аудит установчих документів	Перевірка юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства
2	Аудит формування зареєстрованого (пайового) капіталу	Перевірка правильності та своєчасності формування зареєстрованого (пайового) капіталу
3	Аудит розрахунків із засновниками	Перевірка правильності формування зареєстрованого (пайового) капіталу, розрахунків із засновниками
4	Аудит нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	Перевірка правомірності наявності та руху нерозподіленого прибутку; перевірка непокритих збитків, їх списання, за який рахунок, перевірка розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів); відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді; перевірка правильності ведення обліку нерозподілених прибутків (непокритих збитків) та відображення у фінансовій звітності
5	Аудит оподаткування при формуванні зареєстрованого (пайового) капіталу і при розрахунках із засновниками	Перевірка нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів

тиметься аудиторська думка, отримують за рахунок виконання: а) процедур оцінки ризиків; б) подальших аудиторських процедур, що включають: тести заходів внутрішнього контролю та процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті.

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

Спочатку аудитор вивчає:

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

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

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

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

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

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

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

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

Також необхідно перевірити інший капітал, інші внески, первинні документи, реєстри обліку, операції із безкоштовного отримання підприємством необоротних активів, які акумулюються на субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи", інші види додаткового капіталу, резервний капітал (рахунок 43 "Резервний капітал"), особливо звірити його розмір, зазначений у Головні книзі, журнал 7 та відображення у фінансовій звітності у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про власний капітал.

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

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

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці розподілу дивідендів. Розмір виплат залежить від частки засновників у статутному капіталі. Це рішення фіксують у протоколі. На підставі протоколу керівник підприємства видає наказ про нарахування й виплату дивідендів. Наказ передають до бухгалтерії, яка має нарахувати дивіденди, виплатити їх засновникам і відобразити ці операції в обліку. Аудитор повинен перевірити ці документи, особливо перевірці даним бухгалтерського обліку та оподаткуванню дивідендів, стосовно податкових зобов'язань.

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

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

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

Пропонуємо на етапі планування аудиторської перевірки чітко визначити напрями перевірки та аудиторські процедури у процесі перевірки власного капіталу. Виділимо такі основні етапи проведення аудиту власного капіталу (табл. 1).

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

У результаті аудиторської перевірки власного капіталу, аудитор повинен впевнитися, що:

- формування власного капіталу є законним, правильним, відповідно до чинного законодавства;
- відображення розміру та всіх змін власного капіталу своєчасне, повне, правильне;
- для своєчасного отримання достовірної інформації організовано аналітичний облік на рахунках власного капіталу, який забезпечує отримання якісної інформації, яка необхідна для проведення аналізу та змін власного капіталу підприємства та прийняття управлінських рішень;
- розподіл прибутку є раціональним та правильним відповідно до чинного законодавства;
- правильне відображення в реєстрах обліку і звітності операцій.

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

Запропоновані етапи проведення аудиту допоможуть провести аудит власного капіталу ефективно.

#### Література:

1. Аудиторські докази: Міжнародний стандарт аудиту 500 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
2. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики: Міжнародний стандарт аудиту 330 [Електронний ресурс]. — Ре-

жим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

3. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/nacionalnye-pologhennya-standartu-1021081.html>

4. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

5. Мельник О.М. Власний капітал підприємства і проблеми його формування / О.М. Мельник, Л.Н. Данилова / Вісник КНУ. — 2012. — № 4 (10). — С. 24—27 [Електронний ресурс]. — Режим доступу [http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/artides/Property\\_asset\\_of\\_the\\_enterprise\\_and\\_problems\\_of\\_its\\_formation\\_18721.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/artides/Property_asset_of_the_enterprise_and_problems_of_its_formation_18721.pdf)

6. Петрик О.А. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін., за заг. ред. проф. О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2015. — 498.

7. Планування аудиту фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 300 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

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

#### References:

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2015), "Audit Evidence: International Audit Standard 500", available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (Accessed 10 Jan 2018).

2. International Auditing and Assurance Standards Board (2015), "Auditor's Responses to Assessed Risks: International Audit Standard 330", available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (Accessed 10 Jan 2018).

3. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "General requirements for financial statements: National accounting (accounting standard) 1", available at: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/nacionalnye-pologhennya-standartu-1021081.html> (Accessed 10 Jan 2018).

4. International Auditing and Assurance Standards Board (2015), "Identification and measurement of risks of material misstatement due to the understanding of the entity and its environment: International Standard for Auditing 315", available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (Accessed 10 Jan 2018).

5. Mel'nyk, O.M. (2012), "Own capital of the enterprise and problems of its formation", *Visnyk KNU*, vol. 4 (10), pp. 24—27.

6. Petryk, O.A. Zotov, V.O. and Kudryts'kyj, B.V. (2015), *Audit [Audit]*, KNEU, Kyiv, Ukraine.

7. International Auditing and Assurance Standards Board (2015), "Planning of the audit of financial statements: International Standard of Audit 300", available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (Accessed 10 Jan 2018).

8. Suk, L.K. and Suk, P.L. (2012), *Finansovyj oblik [Financial accounting]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2018 р.*