

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань 07 Управління та адміністрування

спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

«ОБЛІК ТА АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА»

здобувача **ТУМАНОВОЇ Катерини Миколіївни**
(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

Науковий керівник: *д.е.н., професор Бондар М. І.*
науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед
екзаменаційною комісією з атестації
здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о.завідувача
кафедри: _____

*к.е.н., доцент
Коршикова Р.С.*

(підпис)

Київ 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
“КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені Вадима Гетьмана”

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА "Облік і аудит"

галузь знань: **07 "Управління та адміністрування"**

спеціальність: **071 "Облік і оподаткування"**

ПОГОДЖЕНО

Гарант освітньої програми

_____ Марія ШИГУН
" ____ " _____ 2022р.

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о.завідувача кафедри

_____ Рената КОРШИКОВА
" ____ " _____ 2022р.

ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ

здобувачу вищої освіти **ТУМАНОВІЙ Катерині Миколаївні**

денної форми навчання

на підготовку кваліфікаційної магістерської роботи на тему:
«ОБЛІК ТА АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА»

Тему затверджено наказом ректора Університету від "08" вересня 2022р. № 1198-ст

Кваліфікаційна магістерська робота виконується на матеріалах

План кваліфікаційної магістерської роботи

Розділ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ
Розділ 2	ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА
Розділ 3	ВИЗНАЧЕННЯ ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Об'єкт дослідження:	<i>Процес формування та використання власного капіталу підприємства процес формування та використання власного капіталу підприємства</i>
Предмет дослідження:	<i>Сукупність теоретичних, методичних, організаційних положень та прикладних аспектів побудови бухгалтерського обліку і аудиту власного капіталу підприємства</i>
Мета кваліфікаційної роботи:	<i>Розробка рекомендацій та шляхів вдосконалення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу підприємства</i>

Конкретні завдання, які студент повинен виконати для досягнення поставленої мети:

У розділі 1 дослідити еволюцію теоретичних підходів економічної категорії «капітал» та його складових; розкрити основи вітчизняного та міжнародного підходу нормативного регулювання бухгалтерського обліку капіталу; визначити методологічні основи аудиту власного капіталу.

У розділі 2 розкрити організаційно-технологічні особливості діяльності базового підприємства та їх вплив на порядок формування та організацію обліку власного капіталу підприємства; детально висвітлити та критично оцінити діючу методiku і організацію первинного, синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу на підприємстві; розкрити порядок аналізу змін у власному капіталі компанії; розкрити порядок відображення інформації щодо власного капіталу підприємства у фінансовій звітності.

У розділі 3 розкрити загальні принципи та методичні прийоми формування облікової політики з обліку власного капіталу; за матеріалами підприємства здійснити оцінку системи внутрішнього контролю з обліку власного капіталу; висвітлити методiku проведення зовнішнього аудиту власного капіталу.

Завдання підготував
науковий керівник,
д.е.н., професор



(підпис)

Микола БОНДАР

(ім'я, прізвище)

" ____ " ____ 20 ____ р.

Завдання одержав
здобувач

(підпис)

Катерина ТУМАНОВА

(ім'я, прізвище)

" ____ " ____ 20 ____ р.

ВІДГУК

**на кваліфікаційну магістерську роботу
студентки факультету обліку та податкового менеджменту
КНЕУ імені Вадима Гетьмана**

**спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми облік і аудит**

ТУМАНОВОЇ Катерини Миколаївни

на тему: “ ОБЛІК ТА АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ”

Капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої наукова думка з'ясовує протягом декількох століть. Термін „капітал” походить від латинського ”capitalos”, що означає головний, пізніше у німецькій та французькій мовах цим терміном стали позначати головне майно, головну суму. В процесі розвитку економічної думки це первісне абстрактне й узагальнене поняття капіталу поповнювалось конкретним змістом, що відповідав економічному розвитку суспільства.

У сучасних умовах особливості визнання, вимірювання, обліку та аудиту власного капіталу підприємства є досконало не досліджено, оскільки відсутній єдиний підхід до його трактування. Облік та аудит наявності та руху власного капіталу має стати на сьогодні тією інформаційною базою, яка забезпечить інформацією власників, потенційних інвесторів про ефективність використання інвестованого капіталу. Тому тема дослідження щодо окреслення сутності капіталу, підходів до його оцінювання, обліку та аудиту є безсумнівно актуальною.

В роботі зроблено спробу розкрити економічну сутність власного капіталу підприємства та основні його функції. Висвітлено структуру власного капіталу та зміст його основних складових. Розкрито основні підходи до нормативного регулювання формування власного капіталу.

У розділі 2 висвітлено порядок відображення в обліку формування та використання статутного капіталу в господарських товариствах. Розкрито порядок формування та використання додаткового, резервного капіталу в товариствах та його відображення в бухгалтерському обліку і запропоновано окремі шляхи їх удосконалення. Також описано організаційно-методичні аспекти аналізу формування та змін власного капіталу і особливості розкриття в фінансовій звітності.

У розділі 3 дипломної роботи. Визначено основні принципи та процедури функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві. На основі діяльності ІІ «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед» розкрито особливості проведення зовнішнього аудиту підприємства, запропоновано алгоритм проведення аудиту та необхідні робочі документи.

Ознайомлення зі змістом кваліфікаційної магістерської роботи дає змогу зробити висновок про те, що поставлена мета в цілому досягнута.

Результати перевірки на наявність академічного плагіату: У відповідності до Положення про запобігання академічному плагіату в ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" (наказ № 13, від 16.01.2017 р.) кваліфікаційна магістерська робота Туманової К.М. перевірена на наявність академічного плагіату в програмному продукті, визначеному університетом.

За результатами перевірки коефіцієнт подібності КП1- 32,47% знаходиться у межах встановлених норм. Перевищення коефіцієнту 2 до 21,8 % свідчить, що в теоретичній частині використовувалось багато визначень різних економічних категорій з нормативних документів та цитувань різних науковців, що посприяло збільшенню коефіцієнта подібності.

Встановлено, що виявлені в роботі запозичення є сумнівними і не мають ознак плагіату. Тому кваліфікаційна магістерська робота визнається самостійною і допускається до захисту.

Змістовна частина дослідження оцінена на 66 балів.

Враховуючи попередні висновки, слід відмітити, що кваліфікаційна магістерська Туманової К.М, на тему: "Облік і аудит власного капіталу підприємства" за своїм змістом та оформленням в цілому відповідає вимогам, які встановлені до кваліфікаційних робіт, і рекомендується до захисту в Екзаменаційній комісії з атестації здобувачів вищої освіти.

НАУКОВИЙ КЕРІВНИК:

**д.е.н., професор кафедри
бухгалтерського обліку та
консалтингу**

Бондар М.І.

12.12.2022 р.

Coca-Cola Beverages Ukraine
51 km of St-Petersburg Highway
village V.Dymerka, Brovary district
Kiev Region, Ukraine
07442

ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»
51 км Санкт-Петербурзького шосе
смт В.Димерка, Броварський р-н
Київська область, Україна
07442



T + 38 (044) 490 07 07
F + 38 (044) 490 07 01

р/р 26009200027019
в ПАТ Сітібанк, МФО 300584
T + 38 (044) 490 07 07
Ф + 38 (044) 490 07 01

№ 167-кп

"08" грудня 2022 р.

ДОВІДКА

***про впровадження результатів дослідження кваліфікаційної магістерської роботи
студентки 6-го курсу факультету обліку та податкового менеджменту
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"
Туманової Катерини Миколаївни***

Ця довідка видана студентці 6-го курсу факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" про те, що її пропозиції та рекомендації із вдосконалення обліку й внутрішнього аудиту власного капіталу, які відображені в кваліфікаційній магістерській роботі "Облік та аудит власного капіталу підприємства" заслуговують особливого значення та прийняті до впровадження у практику нашого підприємства.

На значну увагу заслуговують розроблені автором рекомендації щодо побудови аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та його документального оформлення. Враховуючи цінність отриманих результатів нашим підприємством прийнято до впровадження розроблені пропозиції щодо впровадження моделі Додатку до Облікової політики та подальшої її розробки на основі результатів роботи, зокрема, розроблених методів внутрішнього аудиту власного капіталу, а також первинних документів.

Це надасть можливість ретельніше контролювати зміни в структурі власного капіталу нашого підприємства.

Пересипкіна Тетяна
Головний бухгалтер
ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»





Coca-Cola Beverages Ukraine
51 km of St-Petersburg Highway
village V.Dymerka, Brovary district
Kiev Region, Ukraine
07442

T + 38 (044) 490 07 07
F + 38 (044) 490 07 01

ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»
51 км Санкт-Петербурзького шосе
смт В.Димерка, Броварський р-н
Київська область, Україна
07442

р/р 26009200027019
в ПАТ Сітібанк, МФО 300584
Т + 38 (044) 490 07 07
Ф + 38 (044) 490 07 01

Рецензія

*на кваліфікаційну магістерську роботу
студентки факультету обліку та податкового менеджменту
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"
Туманової Катерини Миколаївни*

на тему:

" Облік та аудит власного капіталу підприємства "

Власний капітал становить фінансову основу створення і розвитку підприємства будь-якої форми власності та організаційно-правової форми. Динаміка власного капіталу свідчить про якість фінансового менеджменту. Структура та ефективність використання власного капіталу підприємства безпосередньо впливають на формування добробуту його власників. Величина власного капіталу може відбиватися на іміджі та інвестиційній привабливості фірми.

В кваліфікаційній роботі Туманової К.М. розглянуто поняття, класифікацію, порядок обліку, методики зовнішнього та внутрішнього власного капіталу підприємства. Досліджено та узагальнено історичні та сучасні підходи до трактування термінів "капітал", "власний капітал", "дивіденди", "нерозподілений прибуток". Виходячи з специфіки практичної діяльності нашого підприємства розкрито порядок ведення бухгалтерського обліку власного капіталу, особливості документування та контролю.

За даними фінансової звітності нашого підприємства магістрантом проведено практичне аналітичне дослідження динаміки, структури власного капіталу. На основі отриманих результатів сформульовано висновки та пропозиції, які нададуть змогу покращити систему контролю щодо власного капіталу нашого підприємства.

Враховуючи цінність отриманих результатів нашим підприємством прийнято до впровадження розроблені пропозиції щодо впровадження моделі Додатку до Облікової політики та подальшої її розробки на основі результатів роботи, зокрема, розроблених методів внутрішнього аудиту власного капіталу, а також первинних документів.

Пересипкіна Тетяна
Головний бухгалтер
ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»



РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 113 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 94 сторінках друкованого тексту. Робота містить 23 таблиць, 16 рисунків, список використаних джерел з 104 найменувань, додатки.

“Облік та аудит власного капіталу підприємства”

Об’єктом дослідження є процес формування та використання власного капіталу підприємства на прикладі Іноземного підприємства «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних положень та прикладних аспектів побудови бухгалтерського обліку і аудиту власного капіталу підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою розробка рекомендацій та шляхів вдосконалення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу підприємства ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Відповідно до поставленої мети визначені такі *завдання*:

- визначити етапи розвитку наукової думки при вивченні економічної категорії «капітал» та його складових;
- дослідити вітчизняний та зарубіжний підходи до регулювання створення та зміни власного капіталу;
- обґрунтувати методологічні особливості проведення аудиту власного капіталу;
- проаналізувати діяльність «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед», організаційно-економічну характеристику підприємства;
- визначити методологічні засади введення синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу компанії;
- проаналізувати зміни власного капіталу за останні три роки;
- сформулювати додаток до облікової політики підприємства з обліку власного капіталу;
- надати практичні рекомендації для успішного проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту власного капіталу «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів.

Під час дослідження систематизовано вітчизняні та міжнародні підходи щодо класифікації, порядку визнання та оцінки доходів і витрат, визначено вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства на формування фінансових результатів.

Практичні результати полягають в розробці пропозицій щодо покращення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед», а саме: розроблено Оперограму змін до власного

капіталу, модель Додатку до Облікової політики, форму інвентаризаційного опису власного капіталу , обґрунтовано доцільність їх практичного використання. Також було розроблено робочі документи з аудиту власного капіталу для товариства з обмеженою відповідальністю.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2021 – 2022.

Рік захисту роботи – 2022.

Ключові слова: капітал, власний капітал, облік,, організація обліку, зовнішній аудит, внутрішній аудит, нерозподілений прибуток, додатковий капітал, зміни в структурі, контролі.

ЗМІСТ

ВСТУП	1
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	4
1.1. Еволюція теоретичних підходів економічної категорії «капітал» та його складових	4
1.2. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку капіталу - вітчизняний та міжнародний підхід	10
1.3. Методологічні основи аудиту власного капіталу	23
Висновки з розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	35
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства	35
2.2. Відображення в бухгалтерському обліку власного капіталу на підприємстві.....	42
2.3 Аналіз змін у власному капіталі компанії	49
2.4. Методика заповнення Звіту про власний капітал	56
Висновки з розділу 2	62
РОЗДІЛ 3. ВИЗНАЧЕННЯ ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	64
3.1 Обґрунтування основ облікової політики з обліку власного капіталу	64
3.2 Формування системи процедур внутрішнього контролю з обліку власного капіталу.....	74
3.3. Визначення методики проведення зовнішнього аудиту власного капіталу	82
Висновки з розділу 3	91
ВИСНОВКИ	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96
ДОДАТКИ	108

ВСТУП

Актуальність теми. Зміст власного капіталу можна описати як величину вартості активів, які належать засновникам (власникам, акціонерам тощо). Формування підприємства в першу чергу залежить від статутного капіталу, який не тільки забезпечує державну реєстрацію компанії, а й надалі підтримує нормальну діяльність. Надалі, статутний капітал разом з іншими формами стає джерелом фінансування компанії. Зважаючи на важливість цієї категорії, питання обліку власного капіталу є досить важливим для підприємства будь-якої організаційної форми.

Також роль власного капіталу спонукала багатьох вчених на дослідження як теоретичної, так і економічної та бухгалтерської сутності цієї категорії. Але на сьогодні існує велика кількість невирішених питань та недосліджених аспектів, які потребують розкриття.

Економічна категорія «капітал» досліджувалась багатьма вітчизняними і зарубіжними вченими, серед яких Базилевич В.Д., Квасницька Р.С. Агапова І.І., Богачева Г.Н., Стельмашук Ю.А., Туган-Барановський М.І., Балабанов І. Т., Бідник О.І., Біла О.Г., Юшко С. В., Бланк І.А., Брігхем Є.Ф., Катан Л.І., Клименко С.М., Черемісова Т.А., Крамаренко Г.О., Поддєрьогін А.М., Подольська В.О., Селезньов В.В., Суярова О.О. та ін..

Питанням виявлення особливостей організації бухгалтерського обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм присвячені дисертаційні роботи М. А. Бурського, О. О. Канцурова, Т. М. Корольок, В. В. Мельничук, М. М. Орищенко, О. І. Пилипенка, С. В. Пителя, І. Р. Поліщук, О. О. Разборської, В. В. Сопко, Л. Л. Тягнирядно.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розробка рекомендацій та шляхів вдосконалення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу підприємства ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Для досягнення поставленої мети у роботі вирішуються такі **завдання**:

- визначити етапи розвитку наукової думки при вивченні економічної категорії «капітал» та його складових;
- дослідити вітчизняний та зарубіжний підходи до регулювання створення та зміни власного капіталу;
- обґрунтувати методологічні особливості проведення аудиту власного капіталу;
- проаналізувати діяльність «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед», організаційно-економічну характеристику підприємства.
- визначити методологічні засади введення синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу компанії;
- проаналізувати зміни власного капіталу за останні три роки;
- сформувати додаток до облікової політики підприємства з обліку власного капіталу
- надати практичні рекомендації для успішного проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту власного капіталу «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Об’єктом кваліфікаційної магістерської роботи є процес формування та використання власного капіталу підприємства на прикладі Іноземного підприємства «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед».

Предметом кваліфікаційної магістерської роботи є сукупність теоретичних, методичних, організаційних положень та прикладних аспектів побудови бухгалтерського обліку і аудиту власного капіталу підприємства.

Для досягнення поставленої мети було використано такі **методи**: дедукція й абстрактно-логічний – для осмислення сутності капіталу як економічної категорії; аналіз й синтез – для критичного розгляду тлумачень учених щодо відображення круговороту капіталу в системі обліку; порівняння, групування, відносних величин та абсолютних різниць – при здійсненні статистико-економічного аналізу формування власного капіталу на підприємстві; моделювання – для розробки пропозицій з удосконалення обліку формування власного капіталу; графічний – для унаочнення результатів дослідження.

Практична значущість дослідження полягає в розробці рекомендацій щодо покращення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Інформаційно-емпіричної базою, що дозволяють здійснити достовірні висновки, розробити рекомендації та пропозиції є законодавчі і нормативні акти, що регламентують організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, міжнародних та національних стандартах обліку, наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених із даної проблематики, матеріалах аналітичного та синтетичного обліку, інформації Балансу ф. № 1, Звіту про власний капітал ф. № 4 ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед» за 2019-2021 роки.

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків списку літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1.1. Еволюція теоретичних підходів економічної категорії «капітал» та його складових

В широкому значенні, капітал являє собою одне із найважливіших понять в процесі функціонування та розвитку економічної системи. Ця категорія є основою перерозподілу та накопичення благ, а тому разом з еволюцією підходів трактування капіталу можна прослідкувати розвиток суспільства та економіки в цілому.

Першим задокументованим фактом вивчення капіталу є записи Аристотеля, який розумів капітал як багатство дане природою, для забезпечення необхідних потреб для життя і яке має свої межі, та багатство, що є мистецтвом наживати статок та немає ніяких меж. [11, с 369] Але надалі, з розвитком товарно-грошових відносин та їх ускладненням, поняття «капітал» набуло іншого значення. У Таблиці 1.1 наведені етапи еволюції визначення капіталу залежно від економічної теорії.

Таблиця 1.1

Етапи еволюції визначення капіталу залежно від економічної теорії

Економічна теорія	Історичний період	Представники	Трактування поняття «капітал»
Меркантилізм	XV – XVI ст.	Томас Ман, Антуан де Монкретьєн, Жан Батист Колльбер	Капіталом є накопичені кошти
Фізіократи	XVII-XIX ст.	Франсуа Кене й Анн Робер Жак Тюрго	Капітал – це не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші
Класична школа політичної економії	XVII - друга половина XIX ст.	Адам Сміт, Франсуа Кене, Віль'ям Петті, Джон Стюарт Міль, Давид Рікардо	капітал як вкладення у виробництво, частину матеріальних запасів або частину багатства країни
Теорія факторів виробництва	XVII - друга половина XIX ст.	Жан Батист Сей	Капітал є одним із факторів виробництва, і є могутнім двигуном, призначеним для використання людиною

Продовження таблиці

1	2	3	4
Марксизм	Друга половина XIX – XX ст.	Карл Маркс і Фрідріх Енгельс, Я. Корнаї, Р. Колодко, Ст. Клаус, Лю Гогуан	Капітал — це вартість, яка сама зростає
Неокласична теорія	Друга половина XIX – перша половина XX ст.	Альфред Маршалл, П. Самуельсон, М. Фелдстайн	Капітал – виробниче устаткування великих фабрик, складів готової продукції, напівфабрикатів
Теорія неокласичного синтезу	Друга половина XX – XXI ст.	Джон Хікс і Поль Самуельсон	Природу капіталу повніше відображає збільшення його вартості у грошовій формі
Теорія суспільного вибору	Друга половина XX – XXI ст.	Джеймс МакДжил Б'юкенен, Кеннет Ерроу, Панталеоні, Маццола, де Вітті, Віксель і Ліндал	Сукупність всіх одиниць заощадженої праці та зекономленої землі, помножених на тривалість періоду заощаджень

Джерело: [26, с. 91]

Історично сформувалася низка основних теорій капіталу, серед яких [28, с. 66]:

- грошова теорія меркантилістів, представники якої ототожнювали термін «капітал» з термінами «гроші», «багатство», «аванси»;

- натуралістична теорія класичної школи політекономії, що представляє капітал як вкладення у виробництво, частину матеріальних запасів або частину багатства країни, тобто є матеріально-речовинним трактуванням капіталу ;

- теорія Карла Маркса, згідно з якою категорію капітал трактують як вартість, що приносить додану вартість;

- теорія всеосяжного капіталу І. Фішера, згідно з якою під капіталом розуміють все те, що здатне протягом певного часу приносити дохід: «...будь-яке благо, що приносить дохід своєму власнику, незалежно від сфери застосування, є капіталом»

З таблиці видно, що кожен етап еволюції теорії капіталу по-різному характеризує поняття «капітал», але при цьому, сходяться на одній думці – капітал асоціюється зі здатністю приносити дохід.

Окрім зарубіжних науковців, вітчизняні економісти так само розглядали дану економічну категорію. Зокрема видатний учений М. Туган - Барановський (1865-1919 рр.) висловив думку, що капітал - це ті чи інші речі, котрі через певні суспільні умови набувають здатність зростати в своїй вартості і, таким чином, давати

постійний дохід тому, кому вони належать [41]. За результатами дослідження М.Туган-Барановського, диспропорційність у розміщенні капіталу є однією з головних причин економічних криз, що відбуваються в країнах.

На сучасному етапі дослідники ототожнюють капітал з благами тривалого користування, створених людиною для подальшого виробництва інших товарів на надання послуг. При цьому, досі немає одного точного висловлювання з яким погодяться всі науковці. В таблиці 1.2 наведені сучасні трактування капіталу від зарубіжних та українських економістів.

Таблиця 1.2

Сучасні визначення поняття «капітал»

Автор	Трактування поняття
Балабанов І.Т. [3, с. 42]	Капітал – це частина фінансових ресурсів. Капітал – це гроші, випущені в обіг, і доходи, що вони приносять від цього обігу.
Бідник О.І. [6, с. 3]	Капітал визначається як власність, що належить фізичним або юридичним особам у даний момент і чітко відокремлена від доходу, отриманого від цієї власності протягом певного періоду.
Біла О.Г. [7, с. 12]	Капітал підприємства – сукупні грошові ресурси, що використовуються на підприємстві; авансований у господарську діяльність капітал власний, позичений і залучений у сукупності.
Білоліпецький В.Г. [8, с. 68]	Капітал – частина фінансових ресурсів, задіяних підприємством в оборот, і доходи, що вони приносять від цього обороту.
Подольська В.О. [67, с. 34]	Капітал – це вартість, яка в процесі виробництва дає нову додану вартість, тобто самозростає.
Поддєрьогін А.М. [8, с. 95]	Капітал – це кошти, якими володіє підприємство для здійснення своєї діяльності з метою отримання прибутку.
Опарін В.М. [46, с. 451]	Капітал – це сума коштів, спрямованих в основні засоби та обігові кошти підприємства.
Крамаренко Г.О., Чорна О. Е. [42, с. 136]	Капітал – це фінансові ресурси підприємства, необхідні для організації його господарської діяльності і використовувані в господарському обороті для одержання доходів і прибутку.
Клименко С.М. [97, с. 157]	Капітал – це сукупність матеріальних цінностей і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення його господарської діяльності.

Джерело: складено автором на основі [3, с. 42; 6, с. 3; 7, с. 12; 8, с. 68; 67, с. 34; 8, 95; 46, с. 451, 42, с. 136; 97, с. 157]

Таким чином, категорія «капітал» є досить неоднозначним, тому його дослідження продовжуються. З огляду на це, допоміжним способом є категоризація або поділ на характеристики. Український вчений І. Бланк, пропонує розглянути

основні характеристики капіталу та його практичного використання. Науковець виділив такі 10 ознак капіталу [9, с. 384]:

- капітал виступає як об'єкт економічного управління;
- капітал є накопиченою цінністю;
- капітал є виробничим ресурсом, тобто фактором виробництва;
- капітал виступає інвестиційним ресурсом;
- капітал є об'єктом власності та розпорядження;
- капітал є носієм фактора ліквідності;
- капітал є носієм фактора ризику;
- капітал виступає як об'єкт надання тимчасових переваг;
- капітал є об'єктом купівлі-продажу;
- капітал виступає джерелом доходу.

Такий поділ допомагає зрозуміти багатогранність капіталу, його використання. При цьому можна зауважити, що капітал може набувати ознак ризику, активу, товаром або методом та окрім цього може виступати як матеріальним так і нематеріальним засобом.

Для детальнішого аналізу пропонується наступна класифікація, наведена в Додатку А. Всього виділяють 16 класифікацій – серед них класифікація за джерелами формування, за характером та метою використання, за формою власності тощо. Згідно з темою дослідження доцільним є виділення класифікації за джерелом формування:

- власний капітал такий, що належить підприємству на правах власності;
- залучений капітал - не належить підприємству, але знаходиться у його розпорядженні тимчасово на безоплатній основі;
- позиковий капітал той, що не належить підприємству, підлягає поверненню із сплатою відсотків.

Окрім цього власний капітал можна поділити на такі категорії, представлених на рисунку 1.1:

Категорія «актив» являє собою економічні ресурси підприємства, під час використання яких підприємство очікує отримати прибуток. Активи можуть мати фізичну форму (основні засоби та ін.) або її не мати (патенти, авторські права та ін.), але обов'язково повинні бути підконтрольними підприємству. Активи враховуються в балансі підприємства.

Категорія «документ» дає змогу враховувати інформацію про рух власного капіталу на підприємстві, що спрощує вивчення динаміки величин власного капіталу.

Категорія «засоби» визначається за сукупністю коштів, кредитів, капіталів, знаряддя для здійснення господарської діяльності. Засоби діляться на кошти, основні засоби, засоби виробництва, засоби праці. Відомо, що без засобів на підприємстві неможлива господарська діяльність.

Категорія «власність» акцентує економічні відносини між власниками щодо активів підприємства, тобто частки активів підприємства.

Категорія «цінність» зосереджена на предметах, які мають вартість, ціну. Вони підрозділяються на матеріальні та нематеріальні цінності.

Під категорією «майно» розуміють сукупність матеріальних (приміщення, сировина, спорудження тощо), нематеріальних (патенти, авторські права тощо) і грошових цінностей, які необхідні для задоволення потреб підприємства.

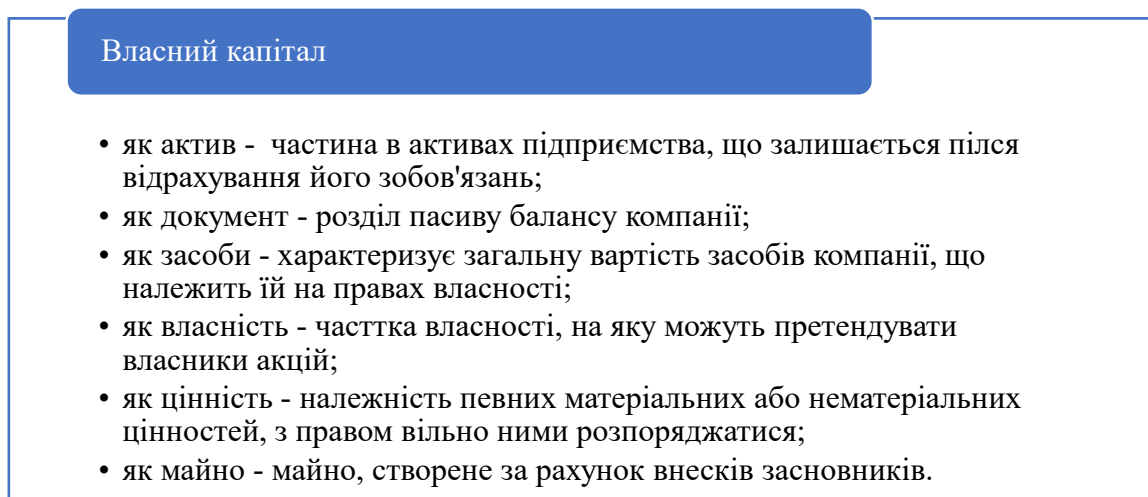


Рис. 1.1. Різноманіття категорій «капітал»

Джерело: [12, с 18]

Зважаючи на різноманіття категорій, які представляє собою власний капітал, це поняття є досить важливим в системі діяльності підприємства. Вважається, що чим більша частка власного капіталу в загальній структурі капіталу, тим краще фінансове становище суб'єкта господарювання. Така закономірність зумовлена зовнішніми факторами середовища функціонування і видами фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому, власний капітал виконує низку важливих функцій, зокрема [13]:

- 1) самостійність – достатня частка власного капіталу забезпечує підприємству самостійність у прийнятті управлінських рішень;
- 2) довгострокове самофінансування – саме за рахунок власного капіталу підприємство в змозі фінансувати свою діяльність без визначеного строку;
- 3) фінансування ризику – достатній обсяг власного капіталу дає змогу проводити більш ризикову, а тому й більш прибуткову фінансову діяльність підприємства;
- 4) відповідальність перед кредиторами – кредитування підприємств, які мають достатній власний капітал, проводиться на більш вигідних умовах, оскільки на покриття зобов'язань підприємство має власні фінансові ресурси, тому можна вважати, що права кредитора у цьому разі захищені;
- 5) залучення інвесторів – підприємство можна вважати більш інвестиційно привабливим за достатнього розміру власного капіталу, адже потенційний інвестор у таких умовах відчуває себе більш захищеним, тому легше приймає рішення про інвестування.

Отже, можна зробити висновок, що власний капітал грає велику роль у діяльності підприємства, забезпечуючи його функціонування з початку створення. Зважаючи на це, особливу увагу треба приділити етапу формуванню та його джерелам. Загальна сума фінансових ресурсів складається у кожного окремого підприємства з таких елементів [65]:

- власний капітал: зареєстрований (пайовий) капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток) тощо;
- забезпечення майбутніх витрат та платежів;

- довгострокові зобов'язання;
- поточні зобов'язання.

У складі внутрішніх джерел формування власних фінансових ресурсів основне місце належить прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. Він формує переважну частину його власних фінансових ресурсів, забезпечує приріст власного капіталу, а відповідно, і ріст ринкової вартості підприємства. Певну роль у складі внутрішніх джерел виконують також амортизаційні відрахування, особливо на підприємствах із високою вартістю власних основних засобів і нематеріальних активів; проте суму власного капіталу підприємства вони не збільшують, а лише є засобом його реінвестування. Інші внутрішні джерела не грають помітної ролі у формуванні власних фінансових ресурсів підприємства. У складі зовнішніх джерел формування власних фінансових ресурсів основне місце належить залученню підприємством додаткового пайового (шляхом додаткових внесків у зареєстрований (пайовий) капітал) або акціонерного (шляхом додаткової емісії та реалізації акцій) капіталу. Для окремих підприємств одним із зовнішніх джерел формування власних фінансових ресурсів може бути надана їм безоплатна фінансова допомога, яка надається, як правило, лише окремим державним підприємствам. До числа інших зовнішніх джерел входять безплатно передані підприємству матеріальні та нематеріальні активи, що включаються до складу його балансу. Формування фінансових ресурсів підприємства здійснюється за рахунок власних та запозичених коштів.

1.2. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку капіталу - вітчизняний та міжнародний підхід

Для того, щоб ведення бухгалтерського обліку було прозорим та об'єктивним, необхідними є правила, що забезпечують виконання головних принципів обліку. З цією метою в Україні було впроваджено систему державного регулювання, що

керується низкою законодавчих актів. Серед них важливим є Закон Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 966 [30, п. 6], згідно з яким метою здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є:

1) створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, та гарантують і захищають інтереси користувачів;

2) удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Створення та подальше реформування нормативно-правових документів з регулювання бухгалтерського обліку в Україні відбувалося на основі міжнародного досвіду та стандартів. Але при цьому, було зроблено деякі зміни, зважаючи на: різні організаційно-правові форми, податкове законодавство та інші умови. Тому, необхідно розглянути основні нормативно-правові документи, що регулюють створення та облік власного капіталу і його складових, разом з Міжнародними стандартами фінансової звітності, які компанії можуть використовувати у своїй діяльності.

При цьому від повного та чіткого правового регулювання обліку власного капіталу наряду залежить достовірність забезпечення обліковою системою даними та у заповненні 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.

Як правило, виокремлення рівнів нормативного регулювання базується на ієрархії нормативних документів згідно з їх юридичною силою. Кількість рівнів коливається від трьох до п'яти, однак у всіх розглянутих джерел одним із рівнів (як правило, останнім), є облікова політика, яка вважається єдинною ланкою між нормативними актами та підприємством. Найбільш повним, в сфері регулювання

власного капіталу є поділ на три рівні – міжнародний, національний та рівень підприємства (рис 1.2).

Міжнародний рівень визначає та надає загальні принципи, засади та рекомендації, щодо облікового відображення власного капіталу на світовому рівні. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності до складових власного капіталу належать: капітал, вкладений акціонерами; додатковий капітал, отриманий понад номінал акцій або емісійний дохід; додатковий капітал від переоцінки; накопичений нерозподілений чистий прибуток; резерви; резерви, що є частиною розподіленого чистого прибутку; резерви, що є коригуваннями на підтримку капіталу; деякі курсові різниці.

Національний рівень регулює закони та положення, закріплені державою у нормативних документах (державна встановлює перелік альтернатив або чітко регулює деякі питання бухгалтерського обліку). Основними законодавчими актами виступають: кодекси та Закони України, П(С)БО, інструкції, положення та рішення, а також листи ДПАУ.

Рівень підприємства передбачає положення облікової політики та установчих документів, де встановлено альтернативи, самостійно обрані підприємством з метою задоволення власних інтересів щодо обліку власного капіталу.

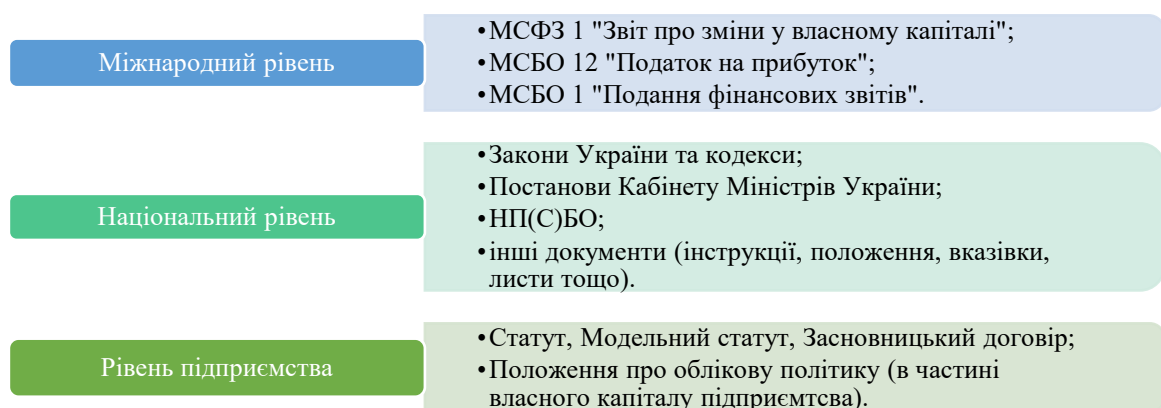


Рис. 1.2. Класифікація актів нормативно-правового забезпечення

Джерело: створено автором на основі [44, с. 57]

За даними рис. 1 видно, що держава регулює лише окремі аспекти обліку власного капіталу, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку діяльності суб'єкта господарювання, обумовлену, насамперед, особливістю організаційно-правової форми господарювання підприємства.

Водночас, рівень регулювання на рівні держави, передбачає ще три рівні (рис. 1.3):

- закони України - нормативно-правові акти вищої юридичної сили, в яких узагальнено вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку і подання звітності;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади, такі як постанови Кабінету Міністрів України;
- національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України як головним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;
- нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, які розробляються і затверджуються на основі НП(С)БО з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності).

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

У Господарському кодексі України [25, п. 1-3] 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. Також цей нормативний документи визначають основні засади господарювання в Україні і регулюють господарські відносини, що виникають у процесі організації

та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.

I рівень	Закони України
• Господарський кодекс України; • Податковий кодекс України; • Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»; • Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; • Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг».	
II рівень	Акти Кабінету Міністрів України
• Про порядок подання фінансової звітності; • Деякі питання дерегуляції господарської діяльності.	
III рівень	Н(п)СБО та документи з затверджені Міністерством фінансів України
• Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; • План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами); • Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; • Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях • Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»; • Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».	
IV рівень	Нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів
• Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку; • Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами; • Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств; • Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності.	

Рис. 1.3. Нормативно-правове регулювання обліку власного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю

Джерело: згруповано на основі [30-32, 38, 50-54, 56-62, 65-66, 69, 73-78, 84, 92]

У свою чергу, Податковим кодексом України [66, п. 137] 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.

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.

Наступним правовим документом є один з законів України, які регулюють діяльність підприємств з різними організаційно-правовими формами. Так як метою цього розділу є первинний огляд нормативних актів, немає необхідності детально зупинятися на кожному з них. Доцільнішим є аналіз Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», так як це найбільш розповсюджена організаційна форма. Цей закон визначає правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників. Згідно з ним статутний капітал може [78, п. 13]:

- мати грошову або негрошову форму (при усьому мати грошову оцінку), але заборонено використання позикових коштів;
- бути збільшений (за рахунок додаткових вкладів або за рахунок нерозподіленого прибутку) або зменшений;
- бути викуплений або відчужений учасником товариства.

Також важливими пунктами є можливість виходу учасник аз товариства (якщо його частка становить менше 50 відсотків), перехід частки до спадкоємця або правонаступника учасника товариства, набуття товариством частки у власному капіталі (при обов'язковому формуванні резервного капіталу). Окрім цього, Закон регулює порядок та особливості виплати дивідендів – за рахунок чистого прибутку, пропорційно до розмірів часток засновників та за період, кратний кварталу.

Бухгалтерський облік операцій із власним капіталом відбувається з врахуванням норм та положень, встановлених законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. (зі змінами і доповненнями), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [30, п.8].

Останнім законом, який регулює облік власного капіталу є Закон «Про електронні документи та електронний документообіг», який встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів, що є досить важливим, в сучасних умовах диджиталізації.

Усі інші питання про функціонування власного капіталу в діяльності підприємства, а також його облік регулює низка нормативно правових актів другого, третього і четвертого рівнів – такі як Акти Кабінету Міністрів, НП(С)БО, методичні рекомендації, положення та плани рахунків. Так, наприклад, до другого рівня належать: Акт «Про порядок подання фінансової звітності» визначає загальний порядок подання фінансової звітності для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності, а Акт «Деякі питання дерегуляції господарської діяльності» затверджує новий модельний статут, який містить встановлені законом правила, що регулюють правовий статус, права, обов'язки та відносини, які пов'язані зі створенням, управлінням та провадженням господарської діяльності ТОВ.

На третьому рівні знаходиться найбільша кількість нормативних документів – НП(с)БО, План рахунків (та Інструкція для його використання), тощо. Деякі з цих документів розглянемо детальніше.

На законодавчому рівні поняття «власний капітал» закріплене у НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Так, під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [56, п. 3]. Дане визначення відображає порядок розрахунку власного капіталу, але не розкриває джерел формування та напрямків використання власного капіталу.

Як було зазначено вище, у процесі господарської діяльності підприємства можуть накопичувати власний капітал в результаті різних господарських операцій – купівлі основних засобів та нематеріальних активів, а також за допомогою фінансових інструментів. Наприклад, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інструменти» (далі – НП(С)БО 13) визначає інструмент власного капіталу, як контракт, який підтверджує право на частину в

активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями [58, п. 4].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, який містить перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. З метою узагальнення даних про стан та рух власного капіталу підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій передбачено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», на яких відображуються рух складових частин власного капіталу та деяких інших видів капіталу, що Планом рахунків передбачено обліковувати на рахунках цього класу [65]. За даними цих рахунків формується Звіт про власний капітал. Для обліку майже кожного виду власного капіталу передбачено окремий рахунок. З назви рахунка вже видно, яка саме інформація накопичується на ньому. Відображення основних операцій з формування та збільшення або зменшення власного капіталу суб'єктів господарювання здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291.

Невід'ємними складовими бухгалтерського обліку є великий потік первинних документів, постійне виконання арифметичних операцій, перевірка правильності розрахунків і проведення операцій, зіставлення даних з інформацією на суміжних ділянках обліку тощо. Саме на стадії первинного обліку відбувається збір інформації про господарські операції та явища, її реєстрація у первинних облікових документах, що забезпечує підвищення ефективності контролю та управління діяльністю підприємства (компанії, фірми).

Первинні документи з обліку власного капіталу мають бути сформовані у відповідності до загальних вимог документування на підприємстві та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. Також цей етап

бухгалтерського обліку регулюють акти четвертого рівня, такі як Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356, які спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів [51, п. 1-7].

Наприклад, у Журналі 7 відображаються операції про зміни у складі власного капіталу підприємства, про нарахування, одержання і витрачання забезпечень, майбутніх витрат і платежів і коштів цільового призначення (за кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 Цільове фінансування і цільові надходження, 49 «Страхові резерви»). Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал 7.1, Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 7.2 та Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» 7.3 забезпечують накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року [51, п. 16].

Підсумкові записи з журналів після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, переносяться до Головної книги за кожним рахунком окремо. Сума підсумків Журналу за горизонтальним підрахунком (сума рядків) дорівнює сумі підсумків цього самого Журналу за вертикальним підрахунком (сума граф). Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а регістри,

що, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, – у відповідних вимірниках іноземної валюти. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналу.

Поточний фінансовий (бухгалтерський) облік містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства. Для одержання інформації про результати такої діяльності дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників. Це досягається складанням звітності, яка є завершальною стадією ведення фінансового (бухгалтерського обліку). Дані про власний капітал наводяться в окремому розділі Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) відповідно до вимоги повного розкриття інформації, у розрізі його складників, які відображаються в розділі 1 «Власний капітал» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Крім того склад та зміни в власному капіталі підприємства за рік відображаються в Звіті про власний капітал (форма № 4). Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. У цьому плані роль Звіту про власний капітал – розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433 розглядаються питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Вони можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності). У розділі I «Загальні положення» Методичних рекомендацій № 433 вказано на те, що при складанні фінансових звітів

підприємства можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статей, які передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати до фінансових звітів додаткові статті у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена [52, п. 1.4].

Таким чином, національне регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу складається з чотирьох рівнів, та містить такі види нормативних документів: кодекси, закон, положення, національні стандарти, методичні рекомендації тощо. Разом, це створює стійку систему, яка забезпечує уніфікацію бухгалтерського обліку та дотримання необхідних норм.

Що стосується міжнародного підходу, то питання обліку власного капіталу розглядаються у кількох міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема [44, с. 65]:

- МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»;
- МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни бухгалтерських оцінок та помилок»;
- МСФЗ (IAS) 12 «Податки на прибуток»;
- МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;
- МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Ці стандарти надають інформацію та рекомендації щодо наступних компонентів:

- визначення капіталу;
- характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань;
- відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим капіталом;

- відображення в складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок;
- розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін, як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets). У процесі управління підприємством окреме місце займає походження власного капіталу. Світова практика використовує наступний поділ власного капіталу підприємства [55, с. 140]:

1) вкладений (інвестований) капітал – внесені власником кошти, що є інвестиціями Також, можливе вилучення частини коштів, наприклад, у вигляді дивідендів;

2) зароблений капітал:

- доходи і витрати, прямо відносяться на капітал;
- накопичений нерозподілений прибуток;
- резерви, створені за рахунок чистого прибутку.

Однією з ключових теоретичних конструкцій, що лежать в основі методології обліку, що визначається МСФЗ, є концепції капіталу (concepts of capital). Їх ідея полягає у визначенні можливих трактувань прибутку компанії та її капіталу, що базуються на економічній концепції створення бухгалтерської інформації. На сьогодні існує дві концепції [55, с. 141]:

1. концепція фізичної природи капіталу визначає його через генеруючу здатність фірми та включає до складу капіталу всю сукупність його виробничих потужностей;

2. концепція фінансової природи капіталу ототожнює його із чистими активами компанії.

Застосовувану концепцію підтримки капіталу суб'єкти, що звітують, обирають самостійно. На сьогодні більшість компаній, які готують свою звітність у форматі МСФЗ, ґрунтуються на концепції фінансової природи капіталу.

Згідно з концепцією підтримки фінансового капіталу, прибуток вважається заробленим, тільки якщо має місце приріст чистих монетарних активів за звітний період без врахування всіх виплат власникам підприємства та їх вкладів в підприємство протягом звітного періоду. Відповідно до цієї концепції капітал сприймається як частка власників в активах підприємства, а прибуток - як приріст фактичної купівельної спроможності інвестованого власниками капіталу.

Відповідно до концепції підтримки фізичного капіталу прибуток вважається заробленим, тільки якщо за звітний період має місце приріст фізичної продуктивної (або операційної) спроможності підприємства (ресурсів, фондів, що забезпечують цю здатність) без урахування всіх виплат власникам підприємства та їх вкладів в підприємство протягом звітного періоду. Очевидно, що в рамках цієї концепції капіталом фірми виступає вся її продуктивна потужність, тобто сукупність її активів як носіїв майбутньої економічної вигоди. Принципи МСФЗ містять спеціальні коментарі щодо того, як впливає на трактування капіталу та прибутку у звітності компанії вибір однієї з концепцій. Концепція підтримки капіталу - наголошується в МСФЗ - "відноситься до того, як компанія визначає капітал, який вона збирається підтримувати; вона встановлює зв'язок між концепціями капіталу та концепціями прибутку, оскільки дає орієнтир для вимірювання прибутку; вона виступає основою для розмежування доходу компанії на капітал та повернення капіталу, тільки приріст активу понад суми, необхідні для підтримки капіталу, може вважатися прибутком компанії, і, таким чином, називатися доходом на капітал.

Отже, за міжнародним підходом, прибуток є результатом віднімання витрат (у тому числі коригувань, що забезпечують підтримку капіталу, де це необхідно) з доходів. Якщо витрати перевищують дохід, то різниця є чистим збитком. Дані теоретичні конструкції звучать дуже незвично для вітчизняного бухгалтера, котрому більш знайоме і зрозуміле розуміння прибутку як сукупності різниць між доходами і витратами, обчислюваних при відображенні в обліку фактів господарського життя протягом звітного періоду. Таким чином, існує досить суттєва різниця між вітчизняним та міжнародним регулюванням капіталу.

1.3. Методологічні основи аудиту власного капіталу

З метою недопущення зменшення власного капіталу та, як наслідок, погіршення фінансового стану підприємства, зміни власного капіталу мають бути керованими. Невід'ємною складовою процесу управління є контроль. Він забезпечує зворотний зв'язок з об'єктом управління та сприяє своєчасному виявленню та усуненню небажаних відхилень. Контроль у широкому розумінні є процесом, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління відповідно до поставленої мети. Контроль забезпечує зворотний зв'язок з об'єктом управління, надає можливість оцінити його фактичний стан, своєчасно виявити відхилення від встановлених норм, правил, вимог, встановити причини цих відхилень та сприяти їх усуненню.

Відповідно до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» термін «система внутрішнього контролю» охоплює широкий діапазон діяльності у межах компонентів, який можна описати як: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційну систему, включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, а також повідомлення інформації; діяльність із контролю; моніторинг заходів контролю [Error! Reference source not found.04, с. 489]. Таким чином, можна сказати, що контроль власного капіталу - це процеси перевірки дотримання встановленого нормативно-правовими актами держави, а також установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів порядку формування та зміни усіх елементів власного капіталу. Всі суб'єкти контролю власного капіталу можна поділити на дві основні групи:

1) суб'єкти, для яких функції здійснення контролю є основним і єдиним обов'язком - так звані спеціальні служби контролю (інвентаризаційна комісія, ревізійна комісія або ревізор, внутрішній або зовнішній аудитор);

2) суб'єкти, для яких контрольні функції є або частиною функціональних обов'язків (керівник, бухгалтерська служба, інший управлінський персонал), або виконуються ними в силу господарської необхідності (керівники структурних

підрозділів, технологи, матеріально-відповідальні особи тощо) чи з метою реалізації тих функцій управління, що закріплені за ними (Загальні збори учасників (акціонерів), Наглядова рада).

Найбільш повним методом контролю є аудит. В широкому значенні аудитом є перевірка фінансового звіту організації, представленого в річному звіті, чиєю метою аудиту є формування уявлення про те, чи відображає інформація, представлена у фінансовому звіті, у цілому фінансовий стан організації на певну дату (зазвичай на кінець фінансового року). Одним із критеріїв класифікації аудиту є поділ на внутрішній та зовнішній. Незважаючи на те, що ці два типи мають однакову мету – перевірка грамотності ведення обліку (в даному випадку, обліку формування та змін в капіталі), програма аудиту, та суттєві показники можуть відрізнятися. Таким чином, важливо визначити принципові положення для цих двох видів, спільні та відмінні риси.

Світова фінансова криза й триваюча криза ліквідності ще раз яскраво продемонстрували, що внутрішній аудит є важливим інструментом керівництва підприємства для моніторингу ефективності й надійності усіх систем управління підприємством, у тому числі і системи внутрішнього контролю. Відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» відділ внутрішнього аудиту (internal audit function) — відділ суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю [104, с. 766]. На відміну від суб'єктів внутрішнього контролю, що є підпорядкованими керівному персоналу (бухгалтерська служба, управлінський персонал інвентаризаційна комісія, керівники структурних підрозділів тощо), внутрішній аудит підпорядковується безпосередньо власнику. При цьому необхідно зазначити, що в зв'язку з тим що служба внутрішнього аудиту є все ж таки структурним підрозділом суб'єкта господарювання, важливе значення має його правильна організація. Оскільки саме вона сприятиме здобуттю внутрішнім аудитом необхідного ступеню самостійності

та в кінцевому рахунку визначатиме ефективність контролю й аналізу фінансової й господарської діяльності підприємства загалом.

Аналіз альтернативних внутрішньому аудиту засобів контролю, таких як незалежний аудит та аутсорсингові послуги (передача функцій внутрішнього аудиту на виконання спеціалізованій компанії) виявляє ряд переваг внутрішнього аудиту. Так, зовнішній аудит проводиться лише час від часу і зорієнтований, перш за все, на підтвердження достовірності фінансової звітності, а отже не може забезпечити оперативність та системність контролю. Використання аутсорсингу в свою чергу забезпечує вищий рівень оперативності ніж зовнішній аудит, але при цьому існує ризик розголошення конфіденційної інформації та ризик недостатнього розуміння галузевої специфіки діяльності підприємства. Добре налагоджений внутрішній аудит також є передумовою успішної роботи зовнішнього аудиту та дозволяє знизити витрати на проведення зовнішнього аудиту, що є особливо актуальним для акціонерних товариств, які відповідно до Закону Про цінні папери та фондовий ринок, є об'єктами обов'язкового зовнішнього аудиту.

Отже, всі наведені вище аргументи свідчать про доцільність впровадження служби внутрішнього аудиту як окремого структурного підрозділу підприємства з метою вдосконалення внутрішнього контролю загалом та власного капіталу зокрема. В зв'язку з тим, що інститут внутрішнього аудиту є порівняно новим для нашої країни, єдиного методичного підходу щодо утворення служби внутрішнього аудиту на сьогодні не існує. Тому питання організації і методики внутрішнього аудиту потребує подальшого дослідження з метою удосконалення методичних підходів щодо утворення служби внутрішнього аудиту як необхідного структурного підрозділу підприємства. Але, незважаючи на всі відмінності, в основному методика та етапи проведення аудиту досить схожі при використанні будь-якого з підходів.

Переходимо до аналізу нормативного регулювання внутрішнього та зовнішнього аудиту. У вітчизняному законодавстві наразі затверджено низку

нормативно-правових актів у сфері аудиту, які відповідають міжнародно-визнаним стандартам та методологіям, а також найкращим практикам ЄС

Вітчизняна система документів з внутрішнього аудиту складається з чотирьох рівнів. На першому рівні – Бюджетний кодекс України, який має найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту. Так, статтею 26 Бюджетного кодексу України визначено сутність внутрішнього аудиту, встановлено обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів, а також передбачена відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту у своїй установі та на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління державного органу [54, с. 33].



Рис. 1.4. Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту

Джерело: [54, с. 35]

На другому рівні – Постанова № 1001 - Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, яку прийнято Кабінетом Міністрів України для реалізації вимог статті 26 Бюджетного кодексу України, а також відповідний Порядок № 1001, затверджений Постановою № 1001. У них визначено базові засади для утворення та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту – порядок їх утворення, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та оцінки якості внутрішнього аудиту.

На третьому рівні – для практичної реалізації вимог постанови № 1001 наказами Мінфіну затверджено:

- національні Стандарти внутрішнього аудиту, які визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, порядку звітування керівнику, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;
- Кодекс етики внутрішніх аудиторів, що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки внутрішнього аудитора;
- Форму звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, яка встановлює єдині підходи до складання та подання до Мінфіну такої звітності;
- Порядок оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, яким визначено механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту).

На четвертому рівні Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту та внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту, які визначають порядок та етапи виконання внутрішнього аудиту

Окремим, але спільним рівнем є міжнародний, до якого відноситься Статут внутрішнього аудиту, як регулюючий акт, а також сертифікація внутрішніх

аудиторів. Таким чином забезпечується безперервний зв'язок з вітчизняними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту.

Таким чином, національне нормативне регулювання внутрішнього аудиту є досить розгудженим та структурованим, що дає підприємствам змогу детально розробити внутрішні положення аудиту. Також важливою рисою є намагання узгодити національні стандарти з внутрішніми, що полегшить взаємодію українських компаній з іноземними.

На жаль, на відміну від деталізованої системи національного регулювання внутрішнього аудиту, контроль за виконанням зовнішнього аудиту забезпечується лише Законом Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Цей закон повністю покриває основні процедури, такі як: діяльність аудиторських фірм, процес сертифікації аудиторів, їх незалежність та відповідальність тощо. Тому, для розуміння коректного проведення зовнішнього аудиту, необхідно звертатися до Міжнародних стандартів аудиту

- Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), який визначає основоположні принципи етики професійних бухгалтерів (чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка), що відображають визнання професією своєї відповідальності за захист суспільних інтересів [104, с. 24];

- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, створені Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) для уніфікації аудиторських процедур по всьому світу. Стандарти не мають переважної сили над національними законодавчими чи нормативними документами, які регулюють аудит історичних фінансових звітів або завдань з надання впевненості щодо іншої інформації у конкретній країні та яких необхідно дотримуватися відповідно до національних стандартів цієї країни [104, с. 532]. При цьому, аудитор не повинен заявляти, що його робота відповідає стандартам РМСАНВ, якщо він не повністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що стосуються конкретного завдання.

Отже, основними відмінними рисами у проведенні зовнішнього та внутрішнього аудиту є нормативно-правове регулювання та особливості організації та проведення аудиту – наприклад, виконання аудиту внутрішньою службою не потребує оформлення замовлення, а також може відбуватися залежно від потреби.

Переходимо до аналізу спільних рис - почнемо з організації інформаційного забезпечення, адже джерела для перевірки є спільними як для внутрішнього так і для зовнішнього аудиту. У Таблиці 1.3 наведені джерела для виконання аудиту власного капіталу залежно від таких типів перевірки первісне, поточне та звітне визнання власного капіталу підприємства:

Таблиця 1.3

Інформаційні джерела для виконання аудиту власного капіталу

Первісне визнання статутного капіталу	• законодавчі та інструктивні матеріали, статут, наказ про облікову політику підприємства; • документи, що підтверджують право власності на майно, що фіксуються як внесок до статутного капіталу: свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність тощо; • організаційні документи: свідоцтво про державну реєстрацію, довідки про прийняття на облік в податковому органі, про реєстрацію в органах статистики та фондах соціального страхування, накази та розпорядження, протоколи результатів установчих зборів, зборів засновників, акціонерів, ліцензії на види діяльності.
Поточне визнання статутного капіталу	• первинні документи, як підстава бухгалтерських записів; • облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій з обліку власного капіталу; • попередні аудиторські висновки, акти минулих ревізій, інша документація, що відображає результати контролю.
Звітне визнання статутного капіталу	• звітність (Баланс Форма №1, Звіт про власний капітал Форма №5); • НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; НП(с)БО 24 «Прибуток на акцію»; • звітність відповідно до міжнародних стандартів МСФЗ 1 «Представлення фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття й представлення», МСБО 33 «Прибуток на акцію».

Джерело: [63, с. 43]

Звітне визнання є заключним етапом проведених раніше процедур, адже включає оцінку минулого, справжнього і майбутнього стану власного капіталу, разом з логічним завершенням процесу зіставлення даних первісного та поточного визнання статутного капіталу.

Варто зазначити, що під час проведення аудиту використовується інформація не тільки конкретного з етапів визнання власного капіталу, а й джерела інформації попередніх етапів. Це дозволяє виявити як прямий, так і опосередкований вплив кожного етапу на оцінку власного капіталу підприємства. Таким чином, адекватна сучасним умовам система інформаційного забезпечення процесу аудиту власного капіталу забезпечує:

- достовірну оцінку складу та структури джерел власних фінансових ресурсів та сукупного капіталу підприємства;
- правильність формування статутного фонду та оцінки внесків засновників;
- виявлення необхідності реструктуризації статутного фонду;
- оцінку можливих джерел формування додаткового капіталу;
- необхідність наявності резервних фондів;
- реальне відображення нерозподіленого прибутку (збитку).

Основним із методів контролю обліку не тільки власного капіталу, а й усіх наявних на підприємстві активів і зобов'язань спеціалісти вважають інвентаризацію.

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності, стану, та відповідності критеріям визнання і оцінки активів і зобов'язань підприємства [72, с. 65]. Такий контроль є одним з елементів бухгалтерського обліку і відіграє роль обов'язкового доповнення до поточної документації господарських операцій. Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879, інвентаризація власного капіталу обов'язково проводиться перед складанням річної фінансової звітності [69, п. 4]. За необхідності відбуваються додаткові чи позапланові перевірки. Інвентаризація власного капіталу полягає в перевірці наявності засновницьких і статутних документів, свідоцтво про державну реєстрацію, документів, які засвідчують і підтверджують внески до статутного капіталу. Інвентаризація статутного капіталу полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожними учасником. Тобто, інвентаризацією виявляють по відповідних документах залишки, вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на таких рахунках, встановлюються

терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток у статутному капіталі та їх власників.

При інвентаризації перевіряється відповідність записів на рахунках 40 «Статутний капітал» та 46 «Неоплачений капітал», а також підтвердження цих записів первинними документами (ПКО, виписками банку, накладними, актами приймання-передачі тощо). На кінець кожного звітного року необхідно перевірити відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також перевірити розмір статутного капіталу, з метою контролю правильності оцінки і відображення в обліку операцій із зменшення або збільшення статутного капіталу.

Останнім етапом інвентаризаційного процесу є регулювання інвентаризаційних різниць та оформлення пропозицій щодо прийняття рішень за виявленими порушеннями.

Підготовка пропозицій щодо врегулювання інвентаризаційних різниць достатньою мірою врегульовано Положенням №879. В умовах розмежування процесів володіння та управління контроль власного капіталу набуває підвищеної актуальності. Таке розмежування є організаційною особливістю підприємств з корпоративним типом управління (господарські товариства, зокрема акціонерні товариства), або у випадку коли власник-керівник відходить від безпосереднього управління бізнесом, делегуючи управлінські повноваження професійним менеджерам. В цьому випадку є доцільним створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту, який у вітчизняному бізнесі дедалі більше сприймається як реальна потреба успішного розвитку підприємства.

Організаційно, цикл діяльності з внутрішнього аудиту наведено на Рисунку 1.5.



Рис. 1.5. Етапи проведення діяльності з внутрішнього аудиту

Джерело: [54, с. 43]

Етап 1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту. Планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків забезпечується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та здійснюється як на довгострокову перспективу (стратегічний план діяльності на 3 роки), так і щорічно (операційний план діяльності). Процес складання планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків та ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту включає п'ять окремих кроків.

Етап 2: Планування та виконання аудиторського дослідження. Внутрішній аудит передбачає реалізацію ряду логічних та послідовних кроків із оцінки існуючих систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Кроки, передбачені при проведенні внутрішнього аудиту, можна розглядати як основу професійної діяльності. Кроки включають: планування аудиторського завдання, практичну роботу (тобто виконання аудиторського завдання), розробку попередніх висновків та рекомендацій.

Етап 3: Звітування по результатах досягнення мети аудиторського дослідження. Після реалізації кроків, передбачених 2 етапом, отримані результати

та рекомендації повинні бути доведені до вищого керівництва установи та/або іншим зацікавленим сторонам. Методологічні вказівки 5.3 присвячені основним крокам внутрішніх аудиторів у процесі підготовки аудиторського звіту та представленню його керівництву.

Етап 4: Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту та керівництво установи повинні забезпечити умови, необхідні для впровадження аудиторських рекомендацій.

Описаний вище цикл підходить і для проведення зовнішнього аудиту, хоча при його виконанні відрізнятиметься процес звітування та впровадження рекомендацій. Для оформлення результатів перевірки буде підготовлено Звіт незалежного аудитора, який надається вищому керівництву, а усі можливі рекомендації буде обговорено в процесі проведення перевірки.

Висновки з розділу 1

Отже, капітал є багатогранною категорією, якому притаманно безліч класифікацій. В процесі еволюції світової економіки, поняття капіталу було розглянуто з різних позицій – кожна школа обґрунтовує капітал як кошти, засоби виробництва, фактори виробництва, вкладення тощо. При цьому, сходяться на одній думці – капітал асоціюється зі здатністю приносити дохід. Під час аналізу сучасного трактування даного поняття було визначено, що капіталом є фінансові ресурси підприємства, необхідні для організації його господарської діяльності і використовувані в господарському обороті для одержання доходів і прибутку. Виходячи з цього, функціями капіталу є: самостійність, довгострокове самофінансування, фінансування ризику, забезпечення відповідальності перед кредиторами та можливість залучення інвесторів.

Зважаючи на функціональність капіталу, його створення має різні джерела походження. За цим підходом, джерела формування поділяються на внутрішні,

тобто сума нерозподіленого прибутку та зовнішні – інвестовані власниками. Для забезпечення правильності оформлення внесків засновників та подальшого обліку капіталу, важливим є нормативне регулювання – як державне, так і міжнародне. Для цього було проаналізовано основні документи, які створюють систему управління капіталом. За підсумками аналізу, можна зробити висновок, що національні правові акти контролюють ширший процес обліку капіталу, ніж міжнародний. Національне регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу складається з чотирьох рівнів, та містить такі види нормативних документів: кодекси, закон, положення, національні стандарти, методичні рекомендації тощо. Разом, це створює стійку систему, яка забезпечує уніфікацію бухгалтерського обліку та дотримання необхідних норм. За міжнародним підходом, контроль забезпечується п'ятьма міжнародними стандартами, які надають рекомендації щодо: визначення, характеристики, відображення та розкриття власного капіталу.

З огляду на важливість капіталу в процесі діяльності процес обліку власного капіталу потребує не тільки державного контролю, але й подальшої перевірки – аудиту. Метою аудиту власного капіталу є недопущення викривлень у фінансовій звітності. Для цього використовується підхід внутрішнього контролю – перевірка окремими співробітниками підприємства або використання аутсорсингових послуг незалежних аудиторських фірм. Загалом, процес проведення аудиту є схожим, але існують деякі відмінності. До них належать: нормативне регулювання, адже зовнішній аудит контролюється більшою кількістю законодавчих актів та виконавці. При цьому залежно від виконавця будуть з'являтися інші особливості, такі як, процес планування, частота та термін проведення тощо. Зі спільних рис було виділено інформаційне забезпечення, що є однаковим в будь-якому випадку та етапи проведення: планування, виконання, звітування.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства

Глобальна компанія «Кока-Кола» (The Coca-Cola Company) була заснована 1886 року. Вона розробляє і реалізує маркетингові стратегії брендів та торгових марок а також виробляє для своїх ботлерів (себто підприємств, що розливають продукцію) сиропи для різноманітних напоїв, чия кількість налічує близько 400 брендів. Головний офіс компанії розташований в Атланті (Джорджія, США). Система компаній складається із більш ніж 300 компаній, що працюють у понад 200 країнах [103].

В Україні система компаній Кока-Кола складається з двох юридичних осіб: ТОВ «Кока-Кола Україна Лімітед» та ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед». Ці підприємства є окремими суб'єктами господарювання і з юридичної точки зору, і в контексті управління [83]:

- Компанія «Кока-Кола Україна Лімітед» є дочірньою компанією The Coca-Cola Company та надає консультаційні послуги у сфері аналітики ринку, маркетингової стратегії, якості продукції.

- Компанія «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед» несе відповідальність за виробництво готових безалкогольних напоїв під торговими марками The Coca-Cola Company, їх розповсюдження та продаж на території України.

Компанія "Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед" є єдиним підприємством в Україні, яке уповноважене виготовляти напої під товарними знаками, що належать The Coca-Cola Company. Продукція компанії представлена широким асортиментом безалкогольних напоїв світових брендів у шести категоріях: солодкі газовані напої, соки, води, енергетичні та спортивні напої, холодні чаї (Рисунок 2.1):

Солодкі газовані напої представлені лінійкою різноманітних напоїв – Cоsa-Cola, Fanta, Sprite, Schweppes.

Вода: BonAqua (газована, негазована та середньогазована).

Соки, нектари та сокові напої: Rich (14 смаків) та Rich kids (5 смаків).

Енергетичні напої, а саме продукція марки Burn та Gladiator.

Чай: Fuze Tea.

Крім продукції власного виробництва «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед» є дистриб'ютором елітних алкогольних напоїв, слабоалкогольних напоїв Торо Chісо та енергетичних напоїв Monster. Окрім цього, Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед спеціалізується на забезпеченні виробництва, пакування, дистрибуції та продажі готових безалкогольних напоїв своїм клієнтам, які, в свою чергу, здійснюють їх продаж кінцевим споживачам.



Рис. 2.1. Асортимент продукції Кока-Кола Беверіджес Україна

Джерело: [33, с. 15]

Соса-Сола в Україні виробляє всю свою продукцію на локальних потужностях – заводі, побудованому в Україні. Крім того, у 2016 році була придбана нова ТЕЦ, яка виробляє електроенергію без забруднення екології (CO₂ використовується в подальшому виробництві).

Клієнтами Кока-Кола Беверіджес є гіпермаркети, супермаркети, дискаунтери, кіоски, автозаправні станції, кінотеатри, парки відпочинку, готелі, ресторани та кафе тощо. В Україні є один виробничий майданчик.

Основними покупцями є великі продуктові компанії, такі як ТОВ "АТБ-Маркет", ТОВ "Сільпо-Фуд», ТОВ "Метро Кеш енд Кері Україна", ТОВ "АНД-Груп", ТОВ, "Новус Україна", ТОВ "Ашан Україна Гіпермаркет" тощо. Також, компанія постачає продукцію до підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Система Кока-Кола співпрацює з 1400 українських постачальників, включно з тими, що працюють у таких важливих галузях промисловості, як виробництво цукру, пакування, транспортування та логістика. Частка місцевого замовлення складає 72% від загальних закупівель компаній Кока-Кола [83].

Основним постачальником сировини є Coca-Cola HBC (Coca-Cola Hellenic Bottling Company). Це означає, що компанія The Coca-Cola Company виробляє та продає концентрати, основи та сиропи для напоїв, а також володіє брендами та несе відповідальність за маркетингові проекти для споживачів. Coca-Cola HBC є одним із найбільших у світі ботлерів брендів The Coca-Cola Company

Засновником є "КК Беверіджес Холдінгз II Б.В." Нідерланди. Ця компанія є вищим органом управління Компанії та вирішує всі питання, пов'язані з діяльністю Компанії. Функціонування вищого органу управління відбувається на підставі Статуту. Розмір внеску засновника становить 2 416 700 613,34 грн [95, с. 43].

Компанія складається з 12 регіональних підрозділів. Виробничий майданчик з головним офісом та заводом, відкритим у 1998 році, знаходиться поблизу селища Велика Димерка. Управління Компанією здійснюють Засновник та Генеральний Директор. Генеральний Директор призначається Засновником та є найвищою посадовою особою Компанії. Генеральний Директор має право призначати директорів, відповідальних за певні напрямки діяльності Компанії (Дирекція). До складу Дирекції входять наступні посади (Рисунок 2.2):

- Фінансовий директор
- Комерційний директор
- Директор із забезпечення збуту

- Директор департаменту служби персоналу
- Директор департаменту по зв'язках з громадськістю
- Директор департаменту безпеки

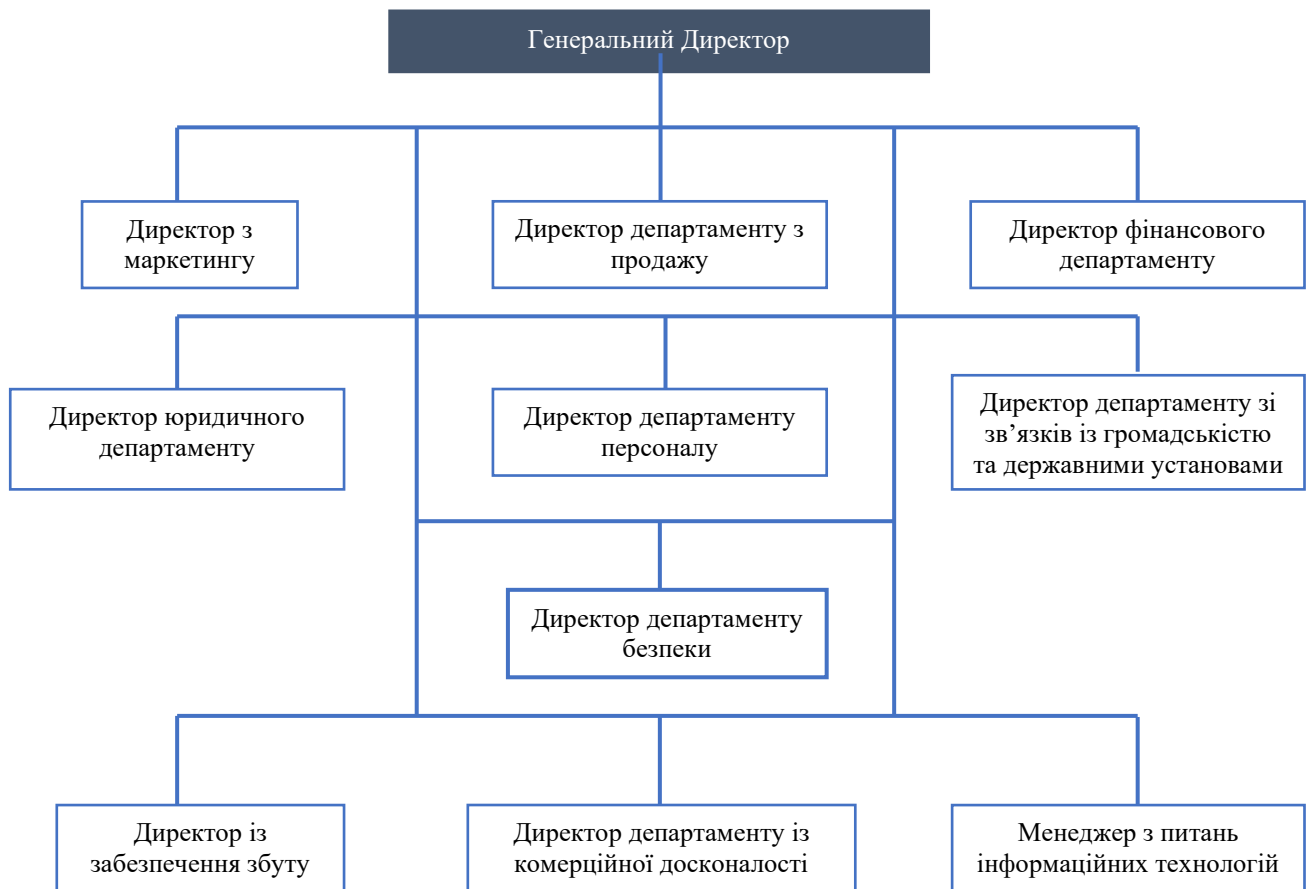


Рис. 2.2. Ієрархія компанії ККБУ

Джерело: [95, с. 12]

Для цілей звітності Групи Компанія використовує керівництво з бухгалтерського обліку Групи. Фінансова звітність Компанії, що підлягає аудиту, підготовлена відповідно до МСФЗ (вперше прийнятих з 1 січня 2018 року). Раніше проводився аудит статутних фінансових звітів, підготовлених відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Зважаючи на характеристику діяльності підприємства, можна виділити такі особливості, що впливають на ведення бухгалтерського обліку:

1. Як і всі компанії Групи Coca-Cola, підприємство застосовує програмне забезпечення SAP для ведення бухгалтерського обліку, а для цілей звітності використовується облік за МСФЗ. Особливістю SAP є можливість додаткових налаштувань та кастомізації (персоналізації) обліку. Це означає, що, по-перше, для

правильного ведення обліку, нові співробітники фінансового відділу мають пройти певне тренування; по-друге, Кока-Кола Беверіджес Україна має доступ до додаткових звітів та налаштувань SAP, що були розроблені тільки для цієї компанії; і, по-третє, збільшується ризик порушення кібер-безпеки або втрати частини даних.

2. Велика кількість основних засобів промислового та маркетингового характеру. Необоротні активи, що використовуються для виробництва продукції мають різні строки експлуатації та можливість їх збільшення, завдяки капіталізації витрат на модернізації. У свою чергу, маркетингове обладнання (холодильники стенди та вивіски) надається в оренду та мають обмежений строк користування. Такий розподіл в свою чергу потребує особливого підходу в обліку.

3. Товари компанії складаються з кількох категорій – готова продукція (виготовлена на території України), продукція для подальшого продажу – імпортовані напої для подальшої реалізації та запаси для виготовлення – концентрати, пляшки, кришки тощо. З цього виходить, що на кінець року Кока-Кола Беверіджес Україна має певну частину незавершеного виробництва. Окрім цього, важливим етапом при підготовці звітності є інвентаризація всіх товарів та запасів.

4. Кількість покупців та постачальників складається як з вітчизняних так і з іноземних підприємств. Тому, компанія має великі обороти дебіторської та кредиторської заборгованості (разом з грошовими коштами). Також, зважаючи на загально нестабільну ситуацію в Україні та війну, деякі клієнти збанкрутували або опинилися в окупації, що значно збільшує резерв сумнівних боргів та їх майбутнє списання.

5. Статутний капітал компанії повністю складається з іноземних інвестицій. Це означає, що дивіденди також виплачується у валюті, що створює курсові різниці, які потребують правильного обліку.

Переходимо до аналізу умов діяльності компанії, які впливають на її стан. Українські підприємства Групи працюють згідно з усіма нормами цивільного, бухгалтерського, податкового та іншого законодавства. Законодавство, що застосовується до всіх підприємств в Україні. Протягом останніх трьох років не

було застосовано конкретних податкових пільг або зобов'язань. І завдяки тому, що компанія має юридичний відділ, всі суттєві операції та дотримання законів і нормативних актів контролюються. Загалом, безпосередній вплив на фінансову звітність мають наступні закони та нормативні акти:

- Кодекс законів про працю України;
- Цивільний кодекс України;
- Корпоративний кодекс;
- Податковий кодекс України;
- Антимонопольне законодавство України;
- Регулювання експорту, імпорту та іноземної валюти
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність

У 2020 фінансовому році були прийняті зміни в законодавстві про бухгалтерський облік і аудит в Україні. Компанії можуть підпасти під санкції за порушення умов і порядку оприлюднення фінансової звітності та аудиторського висновку за новими вимогами. Найважливіша зміна – податкові декларації великих компаній за звітний рік не прийматимуть, якщо вони складені на основі фінансового результату НП(С)БО, а не МСФЗ. Крім того, звітність має бути підтверджена незалежним аудитором. Відповідно до законодавства компанія вважається великою, якщо відповідає наступним вимогам [56, п. 53]:

- балансова вартість активів перевищує 20 млн євро (станом на 31.12.2021 Соса Сола має понад 123 млн євро)
- чистий прибуток від продажів перевищує 40 млн євро (Соса Сола за 2021 фінансовий рік має понад 220 млн євро)
- середня кількість співробітників - більше 250 (у 2021 фінансовому році середня кількість співробітників становила 1248).

Оскільки в 2021 фінансовому році Соса Сола відповідала вимогам великої компанії, вона зобов'язана підготувати фінансову звітність на основі стандарту МСФЗ зі звітом зовнішнього незалежного аудитора.

Розмір податку з юридичних осіб згідно з Податковим кодексом на 2016-2021 роки становить 18%. ПДВ стягується за двома ставками: 20% від продажу та імпорту товарів всередині країни, робіт і послуг і 0% від експорту товарів і надання робіт або послуг, які будуть використовуватися за межами України. Тобто, продукція компанії підпадає під два види оподаткування. Окремо варто звернути увагу на імпортне мито та акцизи. Для обліку вищенаведені факти збільшують роль ведення правильного податкового обліку, адже підприємство веде діяльність як на національному так і на міжнародному ринку та пропонує великий асортимент товарів (зокрема і алкогольних).

Останнім пунктом характеристики діяльності є аналіз основних показників, наведених у Таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Фінансово-економічні показники ТОВ ККБУ за 2020-2021 роки

№ п/п	Показник	2020, грн	2021, грн	Абсолютний приріст, грн	Відсотковий приріст, грн
1	Виручка від реалізації продукції	7,134,428	9,194,088	2,059,660	29%
3	Собівартість реалізованої продукції	-4,556,601	-6,382,831	-1,826,230	40%
4	Чистий прибуток	448,271	252,595	-195,676	-44%
6	Активи	3,998,333	4,635,206	636,873	16%
7	Капітал	2,223,779	2,412,629	188,850	8%
8	Зобов'язання	1,774,554	2,222,577	448,023	25%

Джерело: [33, с. 34]

Дані аналізу свідчать, що незважаючи на збільшення виручки у 2021 році майже на 30%, чистий прибуток зменшився на 44% (або майже 196 тисяч гривень). Це пов'язано зі збільшенням собівартості у 2021 році на 40 %. Власний капітал підприємства збільшився на 188 мільйонів (або 8%) через зменшення накопичених збитків – статутний та додатковий капітал залишилися без змін. Активи збільшилися на 16% - причиною стала закупівля нового обладнання та збільшення дебіторської заборгованості. Зобов'язання у 2021 році збільшилися на 450 тисяч, в основному через зростання кредиторської заборгованості.

Таким чином, ТОВ ККБУ є франшизою транснаціональної компанії Кока-Кола. Загалом, діяльність компанії є сталою, хоча за останній рік було помічено зниження чистого прибутку. Макроекономічна ситуація в Україні залишається досить нестійкою, але незважаючи на це, підприємство є прибутковим.

2.2. Відображення в бухгалтерському обліку власного капіталу на підприємстві

Для майбутнього надання рекомендацій, треба провести оцінку наявної системи обліку власного капіталу підприємства. Тому, для початку звернемося до облікової політики Кока-Кола Беверіджес Україна. Обліковою політикою компанії є сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [30, п.1.4]. Відповідно до Закону № 996-XIV Підприємство самостійно обирає облікову політику та прописує її у відповідному положенні. Головними завданнями облікової політики є опис методології та організаційно-технічних сторін ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що відповідають особливостям його діяльності та інтересам власників. Для обліку капіталу найбільш важливими процесами обліку є [22, с. 89]:

- облік статутного капіталу;
- облік формування і використання фондів і резервів підприємства;
- визначення й облік фінансових результатів (прибутків або збитків).

Виходячи з цього, визначимо завдання, які мають бути розкриті в обліковій політиці:

- забезпечення даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- своєчасне, повне та достовірне відображення розміру і всіх змін складових власного капіталу;

- контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними фондами;
- організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

Організаційна частина передбачає ведення списку осіб, що відповідальні за облік капіталу, а також переліку їхніх прав і обов'язків. Також важливим пунктом політики є визначення комерційної таємниці та методика її захисту, разом із системою внутрішнього контролю та аудиту.

Як було згадано у попередньому підрозділі, Компанія веде бухгалтерський облік та складає фінансову звітність згідно з вимогами українського законодавства та відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Основні характеристики облікової політики щодо організації та ведення бухгалтерського обліку такі:

1. Бухгалтерський облік здійснюється фінансовим відділом Компанії, якісний та кількісний склад якого визначається штатним розписом.
2. Права й обов'язки посадових осіб фінансового відділу визначаються Законом про бухгалтерський облік та затвердженими посадовими інструкціями.
3. Для бухгалтерського обліку застосовується автоматизована система обліку, із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми SAP модуль ERP (P03.400).
4. В Компанії для ефективного ведення бухгалтерського обліку та складання звітності застосовується спосіб управління звітних періодів такий як «Календар 4-4-5». «Календар 4-4-5» ділить рік на 4 квартали. Кожен квартал має 13 тижнів, які згруповані у два 4-тижневих "місяців" і один 5-тижневий "місяць". Для цілей річної звітності використовується календарний рік.
5. У практичній діяльності Компанії застосовуються первинні документи, які офіційно затверджені відповідними державними органами та форми первинних облікових документів (зведених первинних документів), які самостійно розроблені Компанією.

6. Компанія застосовує електронні та паперові формати документів з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

7. Використання та надання електронних цифрових підписів затверджується розпорядчим документом керівника Компанії.

8. Інформацію систематизується по первинним документів на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, шляхом подвійного запису.

9. Місцем зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених на паперових та електронних носіях інформації є архів Компанії. Строки зберігання встановлюються відповідно до законодавства.

10. Компанія використовує розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого, третього порядків та аналітичних рахунків.

11. За відсутності необхідних норм міжнародних стандартів фінансової звітності застосовується досвід споріднених стандартизаційних систем.

Таким чином, Компанія має систематизовану облікову політику, яка відповідає своїм завданням та сприяє правильній організації та веденню бухгалтерського обліку.

Наступним етапом аналізу є перегляд класифікації власного капіталу. . адже це сприяє належному обліку, контролю та управлінню підприємством. Класифікація дає можливість краще зрозуміти джерела формування капіталу, фінансовий стан та можливості підприємства. Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [105. п. 8.1], власний капітал можна класифікувати як:

- кошти внесені акціонерами;
- нерозподілений прибуток;
- резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку; – резерви, які відображають коригування збереження капіталу.

Така класифікація може бути доречною для прийняття управлінських рішень і також відображати той факт, що сторони з часткою власності в суб'єкті господарювання мають різні права на отримання дивідендів та на повернення капіталу.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [65. п. 4], визначено класифікацію власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку:

– рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», який містить такі субрахунки: 401 "Статутний капітал", 402 "Пайовий капітал", 403 "Інший зареєстрований капітал" та 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу";

- рахунок 42 «Додатковий капітал»;
- рахунок 43 «Резервний капітал»;
- рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- рахунок 45 «Вилучений капітал»;
- рахунок 46 «Неоплачений капітал».

Зважаючи на те, що компанія ККБУ використовує іноземну програму обліку SAP, рахунки, що використовуються для обліку, відрізняються від тих, що використовуються в Плані. В Таблиці 2.2. наведено порівнянням рахунків ККБУ та Плану. Загалом, Облікова політика визначає зареєстрований (пайовий) капітал як зафіксовану в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу Компанії. В свою чергу, додатковий капітал складається з курсової різниці, на яку вартість внесків власників до капіталу Компанії перевищує їхню номінальну вартість та фінансових інструментів, які відносяться до капіталу.

Таблиця 2.2.

Різниця в рахунках підприємства та Планом

Згідно з Планом		Використовується на підприємстві	
Номер рахунку	Назва рахунку	Номер рахунку	Назва рахунку
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	2300000000	Статутний фонд
42	Додатковий капітал	2370000000	Резерв хеджування
43	Резервний капітал	2355000001 2360000000	Інші резерви Резерви під курсові різниці

Продовження таблиці

1	2	3	4
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	238000000 – для прибутків/збитків за період 238100000 – для втрат від курсових різниць	Нерозподілені прибутки /збитки
45	Вилучений капітал	Відсутній	
46	Неоплачений капітал	Відсутній	

Джерело: [65. п. 4] та внутрішня документація компанії (План рахунків ККБУ)

Таким чином, під час складання Балансу, розподіл сум на рахунках відбувається таким чином:

Таблиця 2.3

Методика складання Балансу ІІ «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Назва рядка	Код рядка	Номер та назва рахунку	Деталі (за необхідності)
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	230000000 Статутний фонд	Статутний капітал, який відображає величину зареєстрованого капіталу підприємства
Додатковий капітал накопичені курсові різниці	1410 1412	238100000 Нерозподілені прибутки /збитки інше	Доходи від курсових різниць
Резервний капітал	1415	236000000 Резерви під курсові різниці	Сума резервів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	238000000 Нерозподілені прибутки /збитки 999238000 Технічний для переносу рахунків витрат/доходів	Фінансовий результат діяльності підприємства після виплати доходів власникам Інші доходи/збитки

Джерело: внутрішня документація компанії (Робочий файл зі складання фінансової звітності)

Для кращого розуміння зв'язку між рахунками з обліку капіталу, пропонується типова кореспонденція, щодо основних змін у капіталі, наведена в Таблиці 2.2. Відобразимо перелік типових бухгалтерських проводок з обліку зареєстрованого статутного капіталу. Як була зазначено в попередньому розділі, статутний капітал ККБУ складає 2,416,700,613.34 грн, а єдиним засновником є іноземне підприємство «КК Беверіджиз Холдінгз ІІ Б.В.». Внески до статутного капіталу складають: грошові кошти (в тому числі в іноземній валюті), обладнання та майно (включаючи

цінні папери), торгові марки тощо. Після закінчення фінансового року, було нараховано суму нерозподіленого прибутку та вираховано суму для створення додаткового та резервного капіталів. Наостанок продемонструємо облік змін в капіталі: збільшення та зменшення статутного, додаткового та резервного капіталів, а також зменшення нерозподілених прибутків до суми непокритих збитків та виплату дивідендів засновникам. Оскільки рахунки підприємства відрізняються від типових, для спрощення було використано рахунки зазначені в Плані з урахуванням особливостей компанії (наприклад, відсутність акцій та певних рахунків). Також особливістю власного капіталу досліджуваного підприємства є формування внесків до капіталу в іноземній валюті, внаслідок чого виникають курсові різниці. Детальний аналіз обліку змін в капіталі буде проведено в наступному розділі.

Таблиця 2.4.

**Типові проведення з формування власного капіталу ІІІ «Кока-Кола
Беверіджес Україна»**

№ п/п	Зміст кореспонденції	Дебет	Кредит
<i>1</i>	<i>Формування статутного капіталу в іноземній валюті</i>		
1.1	Відображено заборгованість учасника-нерезидента з внеску в статутний капітал підприємства в іноземній валюті	462	401
1.2	Отримано на спеціальний розподільчий рахунок іноземну валюту задля погашення заборгованості нерезидента з внеску	316	462
1.3	Відображено курсову різницю на дату погашення заборгованості нерезидента	462	425
1.4	Перерахування іноземної валюти на поточний рахунок підприємства-емітента	312	316
1.5	Відображено курсову різницю за спеціальним розподільчим рахунком: - додатні курсові різниці - від'ємні курсові різниці	316 945	714 316
<i>2</i>	<i>Формування статутного капіталу майновим внесками</i>		
2.1	Внесення основного засобу до статутного капіталу	10*	461
2.2	Відображення розрахунку податкового кредиту з ПДВ по отриманому основному засобу	644	461
2.3	Визнання податкового кредиту з ПДВ по отриманому основному засобу на дату реєстрації	641	644
<i>3</i>	<i>Облік змін в капіталі</i>		
3.1	Відображено курсову різницю на дату балансу із заборгованості нерезидента в іноземній валюті	462	425
3.2			

Джерело: узагальнено автором на основі [18-21]

Для початку, сума заборгованості по внеску до статутного капіталу нараховується як в іноземній конвертованій валюті, так і в гривні на спеціальний розподільчий рахунок. . В подальшому відбувається перерахунок інвестицій за курсом встановленим НБУ на дату проведення. Внаслідок цього, що зобов'язання власників є монетарною статтею (тобто будуть погашені грошовими коштами), виникають курсові різниці на дату погашення, а також переоцінка на дату балансу (при умові, що дата балансу та дата господарської операції відрізняються). Ці різниці обліковуються на рахунку іншого додаткового капіталу, та можуть бути позитивними або від'ємними (відповідно збільшувати або зменшувати додатковий капітал). Курсові різниці, що виникають при отриманні валюти розподіляють у складі або інших операційних доходів, або інших операційних витрат.

Протягом року, власний капітал підприємства може зазнати змін. У випадку «Кока-Кола Беверіджес Україна» найбільш вірогідними є такі зміни:

- Статутний капітал: збільшення (зменшення) за рахунок поповнення (вилучення) власниками, реінвестування прибутку, поповнення через резервний капітал;
- Додатковий капітал: збільшення (збільшення) завдяки позитивним (від'ємним) накопиченим операційним курсовим різницям, зменшення для поповнення резервного капіталу;
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток): виплата дивідендів та перенесення залишку збитку поточного року.

Детальний аналіз змін власного капіталу за останні три роки буде проведено в наступному підрозділі.

Отже, для обліку господарських операцій, які пов'язані з формуванням власного капіталу, руху та змін у його структурі використовуються рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів. Також ці рахунки забезпечують

необхідну інформацію для контролю за рухом капіталу та складання звітності про його наявність і ефективність використання.

2.3 Аналіз змін у власному капіталі компанії

Для початку, необхідно проаналізувати такі внутрішні документи:

1. Статут як першоджерело формування капіталу та наявності виникнення підприємства.
2. Корпоративний договір - документ, за яким учасники товариства домовляються взаємодіяти один із одним. Ця інформація, згідно із Законом про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю, є конфіденційною.
3. Облікова політика – основний документ контролю та обліку власного капіталу. На жаль, облікова політика ККБУ не містить окремого положення про облік власного капіталу, але коротко пояснює процес нарахування дивідендів та визначення статутного капіталу.

Зважаючи на вищезазначене, основним документом, що регулює значення власного капіталу компанії є статут. Загалом, законодавство не встановлює єдиний зразок статуту, але наступні відомості є обов'язковими для розкриття:

- 1) повне та скорочене (за наявності) найменування товариства;
- 2) органи управління товариством, їх компетенцію, порядок прийняття ними рішень;
- 3) порядок вступу до товариства та виходу з нього.

Окрім цього, статут товариства може містити інші відомості, що не суперечать закону.

Проаналізувавши Статут ККБУ, визначено, що в цьому документі розкривається така інформація про статутний капітал підприємства:

- засновник компанії;
- розмір та склад статутного капіталу;

- права та обов'язки засновників та органів управління (генерального директора та дирекції);

- розподіл прибутку;

- додаткові положення про змін в компанії, та відповідно, у статутному капіталі: передача частки, збільшення або зменшення статутного капіталу, реорганізація та ліквідація компанії.

Як було зазначено в попередніх розділах, статутний капітал ККБУ становить 2,416,700,613.34 грн, а єдиним засновником є іноземне підприємство «КК Беверіджиз Холдінгз II Б.В.». Внесок Засновника складається як з грошових коштів, так і з матеріальних і нематеріальних активів. Також зазначено, що ці внески, включно з будь-якою інтелектуальною власністю є власністю та правами компанії з моменту внесення. При цьому, Засновник має право передати свою частку (повністю або частково) на користь іншої особи або прийняти рішення про ліквідацію бо реорганізацію компанії шляхом поглинання, виділення, поділу, або іншим легальним шляхом. Ліквідація також є легальною за рішенням суду.

Загалом, всі зміни в статутному капіталі спричиняють внесення змін та доповнень і в статуті. Згідно з цим твердженням, кожне збільшення або зменшення статутного капіталу стало результатом заміни Статуту. Всього, за останні три роки було 2 зміни, деталі яких розкрито в Таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Зміни Статуту компанії з 2019 по 2021 роки

Дата Статуту	Деталі зміни	Сума зміни, грн	Сума статутного капіталу, грн
Сума статутного капіталу на 01.01.2019 – 2 454 200 408 грн			
31.07.2019	Збільшення статутного капіталу завдяки внеску Засновника	210 485 030	2 466 343 048
	Вилучення частки в капіталі	-198 343 390	
23.09.2020	Збільшення статутного капіталу завдяки внеску Засновника	277 047 000	2 416 700 613
	Вилучення частки в капіталі	-326 688 435	

Джерело: внутрішня документація компанії (Статут ККБУ)

Окрім Статуту, зміни в капіталі були засвідчені Протоколами зборів акціонерів. Деталі наведені у Таблиці 2.6.

Аналіз Рішень Засновників ККБУ

Назва документу	Дата документу	Деталі
Рішення Засновників №38	08/04/2019	Збільшити розмір статутного фонду Товариства на 7 000 000,00 євро, що становить у гривнях суму 210 485 030,00 гривень за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним банком України на день прийняття цього рішення.
Рішення Засновників №39	31/07/2019	Зменшити розмір статутного фонду Товариства на 7 000 000,00 євро, що становить у гривнях суму 198 343 390,00 гривень за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним банком України на день прийняття цього рішення.
Рішення Засновників №41	29/11/2019	З урахуванням фінансових результатів за період з 01 січня 2016 року по 01 липня 2019 року розподілити дивіденди. у сумі 327 553 991 грн. Дивіденди виплачуються не пізніше 25 грудня 2019 року
Рішення Засновників №43	05/03/2020	Збільшити розмір статутного фонду Товариства на 10 000 000,00 євро, що становить у гривнях суму 277 047 000,00 гривень за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним Банком України (далі – НБУ) на дату прийняття цього Рішення
Рішення Засновників №44	28/07/2020	Зменшити суму статутного капіталу Товариства на 5 000 000,00 євро, що в гривнях становить 163 024 грн. 500 за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним банком України (далі – НБУ) на день прийняття цього Рішення
Рішення Засновників №45	26/08/2020	Зменшити суму Статутний фонд товариства на 5 050 000,00 євро, що в гривнях становить 163 663 935,00 грн. за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним банком України (далі – НБУ) на дату прийняття цієї Рішення
Рішення Засновників №48	16/11/2021	З урахуванням фінансових результатів за період з 01 січня 2019 року по 31 грудня 2019 року розподілити дивіденди. у сумі 64 000 000 грн. Дивіденди виплачуються не пізніше 30 календарних днів з дати прийняття цього Рішення.

Джерело: внутрішня документація компанії (Рішення засновників ККБУ)

Також, Рішення Засновників засвідчують, що всі зміни в статутному капіталі мають бути відображені в Статуті підприємства. Як можна побачити з таблиці, збільшення та зменшення статутного капіталу відбувається на однакову суму в іноземній валюті (євро). Причиною цього може бути бажання Засновника збільшити суму дивідендів або намагання змінити фонд компанії не за рахунок грошових коштів як такий, а за рахунок курсових різниць. Загалом, такі зміни капіталу не є забороненими.

Окрім змін в капіталі та Статуті, Рішення Засновників затверджують виплату дивідендів за певний період. Облікова політика ККБУ зазначає, що дивіденди

обліковуюються у складі зобов'язань та вираховуються з капіталу в тому періоді, в якому вони були оголошені та ухвалені. Будь-які дивіденди, оголошені після закінчення звітного періоду, але до ухвалення консолідованої фінансової звітності до випуску, описуються у Примітці «Події після закінчення звітного періоду». Бухгалтерська звітність Компанії є основою для розподілу прибутку та інших виплат, а в українському законодавстві основою розподілу визначено чистий прибуток поточного року Згідно зі Статутом, чистий прибуток компанії має бути повністю або частково сплачений Засновнику. Також, якщо прибуток, що звітувався в минулі роки, не був сплачений та залишився в розпорядженні компанії, Засновник може прийняти рішення про виплату дивідендів, відповідно до результатів минулих років, але з прибутку того року, коли це рішення було прийнято. Прикладами є Рішення Засновників № 41 та 48 – дивіденди були виплачені за останні три та один роки. При цьому виплата відбувалася в звітному році – 2019 та 2021 роках.

Важливо зазначити, що згідно з Податковим кодексом України, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток [66, п. 57]. Виплата авансового внеску відбувається за такими правилами:

1. Розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік.
2. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті.
3. Авансовий внесок обчислюється за ставкою у 18% , що встановлено пунктом 136.1 статті 136 Кодексу.
4. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.
5. Якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, необхідно пропорційно обчислити суму перевищення за певну кількість місяців.

6. Якщо під час звітного року було виплачено дивіденди та, відповідно, авансовий внесок, ця сума, податкове зобов'язання з податку на прибуток зменшується на цю суму.

Зважаючи на вищезазначене, нарахування авансового внеску відбувається за наступною формулою:

$$AB = (D - OO) \times 18 \%, \quad (2.1)$$

де AB – авансова виплата, грн

D – сума нарахованих дивідендів, грн

OH – значення об'єкту оподаткування за звітний рік, грн

Таким чином, схематично, процес нарахування авансового внеску виглядає наступним чином:

Чистий прибуток = Сума нарахованих дивідендів

1) Якщо, Об'єкт оподаткування > 0 , то Авансовий внесок = (Сума нарахованих дивідендів - Об'єкт оподаткування) $\times 18\%$

2) Якщо, Об'єкт оподаткування < 0 , то Авансовий внесок = Сума нарахованих дивідендів $\times 18\%$

Рис. 2.3. Схема нарахування авансового внеску

Джерело: [66, п. 57]

Інші зміни у власному капіталі за останні три роки складають:

- Поповнення нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) на суму чистого прибутку за звітний рік (частина використовується для виплати дивідендів)
- Поповнення додаткового капіталу на суму курсових різниць

Такі зміни також були зроблені за скликання зборів та оформлення Рішення Засновників. Детальні зміни можна побачити на Рисунку 3.1 та 3.2.



Рис. 2.4. Зміни в додатковому капіталі з 2019 по 2021 роки ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Джерело: внутрішня документація компанії (Рішення Засновників ККБУ)

Таким чином, протягом останніх трьох років додатковий капітал компанії зріс на майже 38 мільйонів гривень (або 49%). Основною причиною збільшення став додатковий внесок Засновника на суму 31,6 мільйонів. Інші поповнення були результатом доходу від курсових різниць, які автоматично нараховуються на рахунок 237000000 – Резерв хеджування, згідно з Планом рахунків підприємства.

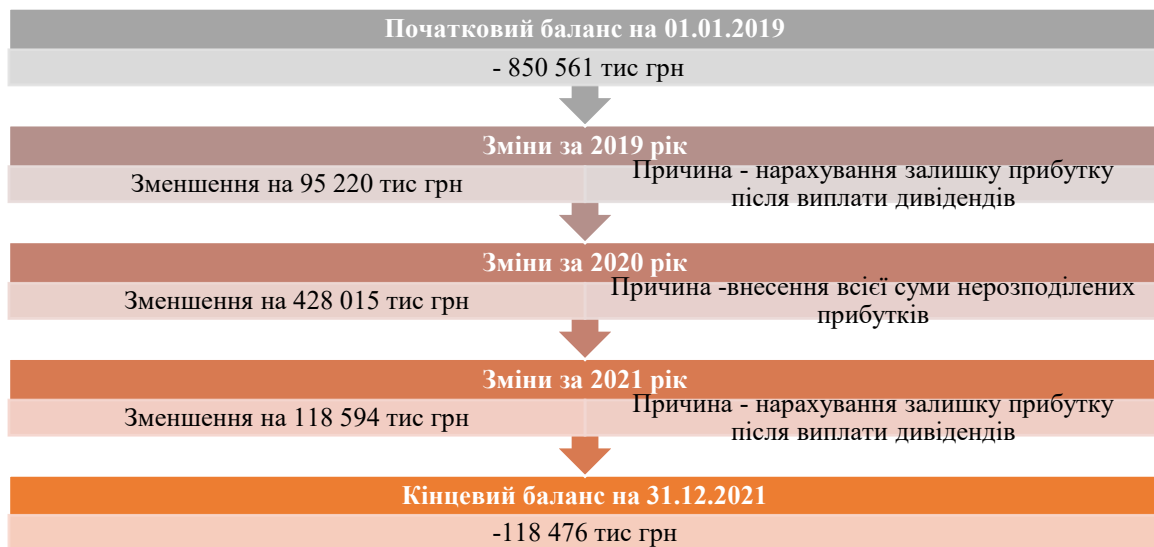


Рисунок 2.5. Зміни в непокритих збитках з 2019 по 2021 роки ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Джерело: внутрішня документація компанії (Рішення Засновників ККБУ)

На початок 2019 року, компанія мала збиток в розмірі 850,5 мільйонів гривень. Наступні зміни дещо покращили ситуацію – за три роки компанія зменшила збитки на майже 642 мільйони гривень або 76%. Таким чином, завдяки високій прибутковості аналізованих років, збитки вдалося зменшити на три четвертих. При цьому, компанії вдалося виплатити дивіденди засновникам у двох з трьох аналізованих років.

Зважаючи на всі проаналізовані документи, було створено оперограму внесення змін до статутного капіталу та виплату дивідендів – схематичний розподіл обов’язків зі внесення змін між працівниками компанії ККБУ.

Таблиця 2.7

Оперограма змін у капіталі

№ з/п	Задача	Виконавці			
		Секретар зборів	Засновник	Головний бухгалтер	Інші працівники бухгалтерії
1	Скликання збору акціонерів	✓			
2	Складання рішення та нової редакції Статуту	✓			
3	Підписання Статуту та Рішення Засновників		✓		
4	Передача рішення про зміни заступнику головного бухгалтера	✓			
5	Внесення змін: збільшення/зменшення статутного, резервного або додаткового капіталу та нарахування дивідендів				✓
6	Створення необхідних первинних документів (довідка бухгалтерії)				✓
6	Подання нової редакції Статуту до державних органів	✓			
7	Контроль за дотриманням процедури та її результатами	✓		✓	

Джерело: розроблено автором на основі [102, с. 16]

Отже, за останні три роки компанія зменшила статутний капітал та збиток, і при цьому збільшила додатковий капітал. Також, Рішення Засновника засвідчують виплату дивідендів з прибутку 2019 та 2020 років. Для полегшення розуміння процесу внесення змін до форм капіталу було розроблено оперограму із відповідальними працівниками та їх обов’язків.

2.4. Методика заповнення Звіту про власний капітал

Звітом про власний капітал є частина фінансової звітності, де відображається рух та зміни власного капіталу підприємства протягом звітного року. Метою складання Звіту є розкриття повної, достовірної та неупередженої інформації користувачам фінансової звітності. Для ККБУ користувачами є такі групи:

Зовнішні користувачі: кредитори та постачальники, покупці та клієнти, податкові органи, органи державної статистики та інші державні установи

Внутрішні користувачі: Засновник, Генеральний Директор, Дирекція, працівники підприємства та профспілкові органи.

Загалом цей Звіт є показником кінцевого стану та не відображає внутрішні зміни, наприклад, якщо у звітному році капітал було поповнено і зменшено, як відбувалося у ККБУ у 2019-2020 роках, то в Звіт піде загальне сальдо. Але при цьому, форма Звіту дає змогу побачити зміну по всіх операціях [34]:

- по операціям з власниками, наприклад внески до статутного капіталу, виплата дивідендів, реінвестиція прибутку, поповнення резервного капіталу тощо;
- по результатам господарської діяльності підприємства (чистий прибуток/збиток);
- по іншим операціям, які не пов'язані з власниками, доходами/витратами, чистим прибутком/збитком – вплив компонентів так званого іншого сукупного доходу, наприклад переоцінки основних засобів.

Звіт про власний капітал демонструє джерела формування власного капіталу, а також напрями використання прибутку. Виходячи з цього, можна сказати, що Звіт про власний капітал є результируючим з: Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), але з більшою деталізацією. Тому, його заповненню треба приділити особливу увагу, адже показники Звіту про власний капітал повинні відповідати даним бухгалтерського обліку і співпадати з даними вищезазначених Звітів.

Однією з відмінностей Звіту про власний капітал від Балансу та Звіту про фінансові результати є його структура, адже статті Звіту розміщені не по вертикалі, а по горизонталі. По вертикалі йдуть можливі варіанти змін, які відбувалися зі статтями власного капіталу протягом року.

Також, завдяки тому, що більшість показників можуть мати як додатне, так і від'ємне значення, форма передбачає можливість внесення обох із них. Праворуч кожного рядка передбачено графу 10 «Всього», що містить алгебраїчну суму всіх чисел у рядку і, хоча не має окремий економічний зміст, але використовується для перевірки.

Почнемо з характеристики загальних правил заповнення Звіту [35]:

- звіт складається в тисячах гривень без десяткового знаку;
- не можна рахувати розрахункові показники звіту (усього, залишок на кінець року) як суми по округлених числах, так як буде похибка через округлення. Суми рахуються спочатку по неокруглених даних, а вже потім округлюються;
- складається Звіт про власний капітал уже після складання Звіту про фінансовий стан (балансу) та Звіту про фінансові результати. Знадобляться також оборотні відомості, в основному по рахункам класу 4;
- показники, що зменшують величину складових власного капіталу, слід наводити в дужках, а при підрахунку підсумків ці показники вираховуються.

Переходимо до характеристики форми та алгоритму заповнення. Додаток В демонструє форму Звіту про власний капітал ККБУ зважаючи на особливості підприємства (відсутність акцій та деяких рахунків). В загальному, звіт складається у формі шахової таблиці в розрізі статей, які включаються до складу першого розділу пасиву. Шаховий принцип побудови звіту передбачає розміщення по горизонталі елементів (статей) власного капіталу, а по вертикалі — основних операцій, які можуть призвести до зміни окремих статей і власного капіталу в цілому. Для ККБУ форма складається з таких статей (колонок):

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Далі йдуть основні зміни по кожній компонент капіталу. Сюди входять:

- коригування внаслідок виправлення помилок (НП(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”);
- чистий прибуток (збиток) – з розділу I Звіту про фінансові результати;
- інший сукупний дохід (за компонентами) – з розділу II Звіту про фінансові результати;
- розподілу прибутку (нарахування дивідендів) – з аналітики по 441, 443, 671 рахункам;
- внески учасників та вилучення капіталу – аналітика по 40 рахунку.

Останніми пунктами є сукупні зміни капіталу та залишок власного капіталу на кінець звітного періоду. При підрахунку останнього має зберігатися математична рівність: сума змін та залишку на початок періоду має дорівнювати залишку на кінець періоду.

Джерелами для заповнення ф. № 4 є [34]:

- 1) ф. № 1 —Баланс (а саме розділ Капітал. У якому містяться відомості про значення власного капіталу підприємства у звітному та попередньому роках);
- 2) ф. № 2 —Звіт про фінансові результати: величина чистого прибутку, що може бути розподілений як для поповнення капіталу, так і для виплати дивідендів;
- 3) ф. № 4 —Звіт про власний капітал за попередній рік – для перенесення значень минулого року;
- 4) облікові реєстри, зокрема Журнал 7, Відомість 7.1 та 7.2 у яких містяться дані про операції зі зміни в складі власного капіталу підприємства ;
- 5) засновницькі документи, зокрема Статут, де задокументовано величину статутного капіталу;
- 6) інші бухгалтерські документи та дані аналітичного обліку, наприклад Рішення Засновників та бухгалтерські довідки про зміну додаткового або резервного капіталу.

Отже, було визначено основні правила заповнення, джерела та особливості. Задля наочності, заповнимо Звіт про власний капітал ККБУ за 2022 рік. Через те,

що на даний момент інформація про зміни в капіталі відсутня, використаємо типові зміни капіталу компанії за минулі роки. Нехай, у 2022 році сталися наступні зміни:

Таблиця 2.9

**Можливі зміни в структурі власного капіталу за 2022 рік ІІ «Кока-Кола
Беверіджес Україна Лімітед»**

Дата проведення	Форма капіталу	Деталі зміни	Основні джерела
21.03.2022	Статутний капітал	Збільшення на 6 000 000 євро – 199 024 200 грн. Курс на дату зміни - 33.1707 грн за 1 євро	Рішення Засновника, Статут
23.07.2022		Зменшення на 6 000 000 євро – 223 613 400 грн. Курс на дату зміни - 37.2689 грн за 1 євро	
31.12.2022	Чистий прибуток	Нараховано чистий фінансовий результат в розмірі 100 565 432 грн (зменшення через повномасштабну війну)	Оборотно-сальдова відомість (рахунок 238000000)
	Нерозподілені прибутки/непокриті збитки	Частину нерозподілених прибутків було виплачено як дивіденди за 2020 рік – 30 000 000 грн	Баланс рахунків 235500001 та 236000000)
		Залишок чистого прибутку було нараховано для покриття збитків минулих періодів та створення резерву – 120 565 432	Рішення Засновника, розрахунковий файл
	Додатковий капітал	Нараховано курсові різниці в розмірі 48 366 467 грн	Баланс рахунку 237000000

Джерело: розроблено автором

Для початку створимо трансформаційну таблицю зі змінами, відповідно до правил заповнення (Табл. 2.10):

- Загалом статутний капітал зменшився на -24 589 тисяч грн.
- Резервний капітал збільшився на суму різниці між чистим прибутком та нарахованими дивідендами.
- Додатковий капітал збільшився на суму отриманих курсових різниць – 48 366 тис. грн.

Таблиця 2.10

Трансформаційна таблиця змін у капіталі за 2022 рік ККБУ

Форма капіталу	Пояснення	Розрахунок	Кінцева сума змни на 31.12.2022, грн
Статутний	(Сума збільшення – Сума зменшення)/ 1000	(199 024 200 – 223 613 400)/1000	- 24 589
Нерозподілені прибутки/Непокриті збитки	(Сума чистого прибутку – Нараховані дивіденди)/1000	(100 565 432 – 30 000 000)/1000	70 565
Додатковий	Сума курсових різниць	48 366 467/1000	48 366

Джерело: розроблено автором

Переходимо до заповнення Звіту про власний капітал (Табл 2.11):

1. На першому етапі здійснюємо перенесення залишків складових власного капіталу на початок року до рядка 4000 Звіту. Для заповнення використовуємо показники першого розділу пасиву Балансу "Власний капітал".

2. На другому етапі перевіряємо, я необхідно здійснити коригування значення залишку власного капіталу на початок року внаслідок: зміни облікової політики, виправлення помилок тощо. Варто зазначити, що до 2019 року ККБУ здійснювало облік відповідно до НП(с)БО,, але компанія здійснила перехід до обліку за МСФЗ. Таким чином, у Звіті 2019 року були наявні коригування через зміну облікової політики.

Також, варто перевірити наявність помилок. Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності регламентовано П(С) БО б "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", за яким виправленню підлягають лише суттєві помилки, тобто такі, що викривляють показники фінансової звітності і можуть призвести до неправильного прийняття рішень її користувачами. Виявлені помилки, допущені при складанні фінансових звітів за попередні роки за умови їх впливу на величину власного капіталу (прибуток чи збиток), виправляються шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного року.

Так як помилок та змін в обліковій політиці не було, у 2022 році скоригована сума на початок року дорівнюватиме перенесеній сумі.

3. На третьому етапі інформація про чистий прибуток (збиток) та його розподіл розкриваємо у такій послідовності:

- із рядка 2350 (2355) Звіту про фінансові результати сума чистого прибутку (збитку) за звітний період переносимо до рядка 4100 Звіту про власний капітал;
- відображаємо дані про розподіл прибутку (рядки 4200, 4205, 4210), направлено на виплату дивідендів учасникам.

4. На четвертому етапі наводимо дані про внески учасників у господарську діяльність підприємства (рядки 4240, 4245). При цьому, з одного боку, зазвичай відображається інформація про збільшення розміру зареєстрованого статутного, пайового та додаткового капіталу, а з іншого – про зміни неоплаченого капіталу у результаті виникнення та погашення заборгованості учасників перед товариством. У даному випадку, єдиними змінами було збільшення та зменшення статутного капіталу.

5. На п'ятому етапі підсумок змін та залишок складових власного капіталу на кінець року визначаємо у наступній послідовності:

- розкриваємо інформацію про інші зміни у складі власного капіталу товариства (рядок 4290), що не була включена до вищезгаданих статей – нарахування доходу від додатних курсових різниць;
- визначаємо підсумок змін за звітний період складових власного капіталу (рядок 4295);
- визначаємо залишок складових власного капіталу на кінець року (рядок 4300) як алгебраїчна сума скоригованого залишку власного капіталу на початок року та всіх змін у складі власного капіталу протягом звітного періоду.

Таблиця 2.11

**Приклад заповнення Звіту про власний капітал ІП «Кока-Кола
Беверіджес Україна» за 2022 рік**

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Додатковий капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Всього
1	2	3	5	7	10
Залишок на початок року	4000	2 416 701	114 403	(118 475)	2 412 629

Продовження таблиці

Скоригований залишок на початок року	4095	2 416 701	114 403	(118 475)	2 412 629
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100			100 565	100 565
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200			(30 000)	(30 000)
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	199 024			199 024
Вилучення капіталу: Вилучення частки в капіталі	4260	(223 613)			(223 613)
Інші зміни в капіталі	4290		48 366		48 366
Разом змін у капіталі	4295	(24 589)	48 366	70 565	94 342
Залишок на кінець року	4300	2 392 112	162 769	(47 910)	2 506 971

Джерело: узагальнено автором на основі [35]

Отже, метою заповнення Звіту про власний капітал є розкриття руху різних форм капіталу, а також демонстрація використання чистого прибутку за звітний період.

Висновки з розділу 2

Іноземне підприємство «Кока-кола Береріджес Україна» здвійснює діяльність з продажу алкогольних та Безалкогольних напоїв та належить до транснаціональної компанії Coca-Cola Company. Засновником та вищим органом управління є "КК Беверіджес Холдінгз П Б.В." Нідерланди. Розмір внеску засновника становить 2 416 700 613,34 гривень. За останні три роки сума статутного капіталу змінювалася чотири рази, що призвело до зменшення, порівнюючи суму капіталу за 20219 рік із сумою за 2021 рік. Дані аналізу фінансових показників свідчать, що собівартість збільшилася на 40%, а виручка на 30%, що призвело до зменшення нерозподіленого прибутку на 44%.

Власний капітал підприємства збільшився на 188 мільйонів (або 8%) через зменшення накопичених збитків – статутний та додатковий капітал залишилися без змін. Активи збільшилися на 16% - причиною стала закупівля нового обладнання

та збільшення дебіторської заборгованості. Зобов'язання у 2021 році збільшилися на 450 тисяч, в основному через зростання кредиторської заборгованості.

Ведення обліку відбувається за міжнародним стандартами фінансової звітності використовуючи операційну систему SAP. Для обліку господарських операцій, які пов'язані з формуванням власного капіталу, руху та змін у його структурі використовуються рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Зважаючи на іноземне програмне забезпечення, назви та номери рахунків власного капіталу дещо відрізняються від затверджених Планом рахунків.

Облікова політика компанії визначає зареєстрований (пайовий) капітал як зафіксовану в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу Компанії. В свою чергу, додатковий капітал складається з курсової різниці, на яку вартість внесків власників до капіталу перевищує їхню номінальну вартість та фінансових інструментів, які відносяться до капіталу.

Для розуміння внесення змін власного капіталу було проаналізовано Статут та Рішення Засновників за останні три роки. Компанія зробила наступні трансформації:

1. Виплата дивідендів відбувалася в 2019 та 2021 роках та становила 327 мільйонів та 64 мільйони гривень відповідно.
2. Додатковий капітал компанії зріс на майже 38 мільйонів гривень (або 49%).
3. Непокритий збиток розмірі 850,5 мільйонів гривень за три роки зменшився на майже 642 мільйони гривень або 76%.

Для спрощення розподілу завдань між виконавцями, було створено оперограму внесення змін до статутного капіталу та виплату дивідендів – схематичний розподіл обов'язків зі внесення змін між працівниками компанії ККБУ. Також було структуровано етапи заповнення Звіту про власний капітал та продемонстровано можливі внески або вибуття з власного капіталу та їхній вплив на заповнення форми.

РОЗДІЛ 3. ВИЗНАЧЕННЯ ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Обґрунтування основ облікової політики з обліку власного капіталу

Оскільки капітал є досить складною та суттєвою категорією діяльності підприємства, ККБУ має ухвалити певний внутрішній документ для опису процедур та можливості контролю змін у капіталі. Таким документом є Додаток до Облікової політики підприємства. Загалом, Додатки до ОП по інших статтях складаються з таких розділів:

- визначення – основні поняття, що використовуються в обліковій політиці та їх пояснення;
- огляд циклу – схема руху по рахункам та/або бізнес-цикл певної статті фінансової звітності;
- політики та процедури – основні положення, які забезпечують систематизацію та контроль щодо обліку.

Тому, для того, аби облікова політика по обліку капіталу максимально відповідала іншим документам, запровадженими компанією, пропонується зміст, наведений на Рис. 3.1.

Повний зміст та наповнення Додатку до ОП «Власний капітал» наведено у Додатку Б. Оскільки, що певна інформації була або буде розкриті в інших розділах, пропонуємо детально розібрати такі пункти:

- підбір визначень до основних понять з обліку та контролю власного капіталу;
- створення схеми руху чистого прибутку та його вплив на капітал;
- створення зразків первинних документів.

1. Основні поняття

2. Огляд руху нерозподіленого прибутку/непокритих збитків та вплив на інші частини капіталу

3. Політики та процедури щодо обліку та контролю власного капіталу

- 3.1. Перелік нормативних документів якими керується підприємство.
- 3.2. Повноваження Засновників, управлінського персоналу та бухгалтерського підрозділу.
- 3.3. Номенклатура робочих бухгалтерських рахунків.
- 3.4. Регістри аналітичного обліку.
- 3.5. Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом.

4. Порядок внесення змін до власного капіталу

- 4.1. Порядок внесення змін до статутного капіталу.
- 4.2. Порядок внесення змін до додаткового капіталу.
- 4.3. Порядок внесення змін до резервного капіталу.
- 4.5. Порядок розподілу чистого прибутку.
- 4.6. Порядок виплати дивідендів.

5. Контролі обліку власного капіталу.

- 5.1. Порядок проведення інвентаризації.
- 5.2. Система внутрішнього аудиту.
- 5.3. Підготовка управлінських звітів.
- 5.4. Процес підготовки Звіту про власний капітал.

Додатки

- A. Зразки первинних документів щодо обліку власного капіталу

**Рис. 3.1. Зміст облікової політики власного капіталу та його змін ІІІ
«Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»**

Джерело: розроблено автором

Почнемо з основних понять. Поняття статутного капіталу та дивідендів зазначено в загальній обліковій політиці, але відсутні терміни щодо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), додаткового та резервного капіталу. Тому, пропонуємо використати визначення, наведені в нормативних документах, але зі змінам, згідно з особливостями обліку компанії:

Таблиця 3.1

Обґрунтування визначень форм капіталу

Поняття	Визначення відповідно до законів	Використання на підприємстві
Зареєстрований капітал	Призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.	Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу Компанії.

Продовження таблиці

Дивіденди	Дивіденди – це частка прибутку, розподілена пропорційно внеску до статутного фонду товариства кожного з учасників.	Дивіденди обліковуються у складі зобов'язань та вираховуються з капіталу в тому періоді, в якому вони були оголошені та ухвалені.
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Нерозподілений прибуток — це частина отриманою в поточному звітному та минулих роках прибутку, не використана власниками товариства. Непокриті збитки утворюються в діяльності підприємства, коли витрати перевищують його доходи.	Фінансовий результат діяльності підприємства після виплати доходів власникам Збитки минулих років від основної та іншої діяльності
Додатковий капітал	Інші вклади засновників підприємств: капіталу, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо, без рішень про зміни розміру статутного капіталу.	Облік доходу від курсових різниць
Резервний капітал	Страховий капітал, створений підприємством за рахунок відрахувань власного прибутку з метою відшкодування можливих втрат	Резерв під витрати на від'ємні курсові різниці

Джерело: [22, с. 38]

Окрім цього, важливими є поняття що стосуються внутрішнього аудиту та інших контролів. Детальніше, опис процедур та політик буде проведено в наступному підрозділі. Але доцільно навести основні визначення:

Внутрішній аудит - це незалежна, об'єктивна діяльність Аудиторського Комітету з надання впевненості щодо оцінки систем та процесів з обліку і контролю змін власного капіталу з метою поліпшення діяльності компанії.

Аудиторський Комітет - структурний підрозділ ККБУ, який створюється за рішенням Засновника та діє на підставі Положення, затвердженого Дирекцією. Метою Комітету є підвищення та захист цінності компанії через надання ризик-орієнтованої та об'єктивної впевненості, порад та глибокого, проникливого розуміння суті діяльності ККБУ.

Інвентаризація власного капіталу – перевірка наявності засновницьких і статутних документів, свідоцтва про державну реєстрацію, документів, які засвідчують і підтверджують внески до статутного, додаткового та резервного капіталу, а також підтвердження сальдо по аналітичному і синтетичному обліку.

Таким чином, основні терміни складаються з (але не обмежені) таких понять: статутний, додатковий, резервний капітал, власний капітал (як сукупність раніше перерахованих форм), а також основи внутрішнього аудиту.

Переходимо до схем розподілу прибутку та його циклу (Рис. 3.1). Загалом, чистий прибуток можна використати для багатьох цілей, для ККБУ головними є:

- виплата дивідендів;
- зменшення суми непокритого збитку минулих років;
- поповнення резерву;
- реінвестування в статутний капітал.

Останній варіант є найменш можливим – за останні роки внесок в статутний капітал було зроблено лише засновником, адже компанія має збитки минулих років та зобов'язання по виплаті дивідендів. Тому, важливим є обґрунтування цілей при розподілі, адже має бути досягнуте оптимальне співвідношення між фондом нагромадження і фондом споживання. Ці фонди умовні, але визначити їх можна при обґрунтуванні цілей розподілу:

- зацікавленість - величина прибутку підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податків, не повинна знижувати його зацікавленість у зростанні обсягів виробництва та поліпшенні результатів виробничо-господарської і фінансової діяльності;
- стимулювання - прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, насамперед направляється на заощадження, забезпечення його подальшого розвитку.



Рис. 3.2. Схема напрямів розподілу чистого прибутку ПП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Джерело: розроблено автором

Таким чином, залежно від цілей, які компанія намагається досягнути. Для ККБУ головним є виплата дивідендів та покриття збитків минулих років.

Наступним етапом є обґрунтування повноважень Засновника, управлінського персоналу та бухгалтерського підрозділу у процесі обліку та використання власного капіталу підприємства. Частина прав та обов'язків вже задокументована у Статуті ККБУ, але вони стосуються загальної діяльності. Для цілей облікової політики, варто розширити їх компетенції.

Найбільше обов'язків покладено на фінансовий відділ, адже їхня мета – правильний облік власного капіталу. До основних завдань бухгалтерського (фінансового) відділу належать [64, с. 98]:

1) самостійно і в повному обсязі вести облік власного капіталу за прийнятою на підприємстві формою бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення даних;

2) забезпечувати повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку власного капіталу;

3) за погодженням із Засновником та/або Генеральним Директором підприємства та керівником підрозділу бухгалтерського обліку подавати в банківські установи документи для перерахування коштів згідно з виписками для отримання дивідендів, а також для перерахування сум, що будуть внесені у статутний капітал учасниками (власниками, акціонерами);

4) готувати дані стосовно власного капіталу для включення їх до фінансової звітності, здійснює складання Звіту про власний капітал та окремі частини Балансу, а також форм іншої періодичної звітності, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку власного капіталу;

5) брати участь у підготовці пропозицій щодо:

- внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу стосовно власного капіталу;

- розроблення додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій власного капіталу;

6) постійно знайомитися та вивчати нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку власного капіталу та вносити пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві.

Повноваження Засновника та Генерального директора наведені на Рисунку 3.1. Загалом, до компетенції Засновника належать заключні дії, пов'язані з закінченням фінансового року. Генеральний директор, з іншого боку визначає внутрішню діяльність підприємства.



**Рис. 3.3. Повноваження Засновника та Генерального директора ІП
«Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»**

Джерело: авторська розробка

Останнім пунктом є підготовка зразків внутрішніх документів. Для початку наведемо список необхідних актів, залежно від господарських операцій, що відбуваються на підприємстві (Табл. 3.2). Кожне робоче місце бухгалтерії забезпечено нормативно-довідковими джерелами зразками підписів осіб, що мають право підписувати документи, зразками діючих форм звітності та документів, встановлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. При цьому більшість операцій з обліку власного капіталу не мають розроблених та затверджених форм первинних документів). Ведення обліку таких операцій обмежується використанням довідок бухгалтерії, що складаються в довільній формі.

Таблиця 3.2

Первинні документи, які підтверджують зміни власного капіталу

Господарська операція	Документ	Вплив на складову власного капіталу
Зміна облікової політики	Довідка бухгалтерії	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)

Продовження таблиці

1	2	3
Виправлення помилок	Довідка бухгалтерії	Збільшує або зменшує нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	Протокол рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Збільшує статутний капітал та зменшує інший додатковий капітал
Визначення фінансового результату за звітний період	Довідка бухгалтерії	Отримання прибутку або збитку
Розподіл прибутку - виплати власникам (дивіденди) - відрахування до резервного капіталу (спрямування прибутку до статутного капіталу)	Протокол рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	- зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення резервного капіталу - зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення статутного капіталу
Формування фондів і резервів	Статут, кошториси, планові калькуляції, розрахунок бухгалтерії	Зменшення статутного капіталу, резервного або прибутків
Реєстрація статутного капіталу	Статут	Збільшення статутного капіталу та неоплаченого капіталу
Списання невідшкодованих збитків за рахунок резервного капіталу	Рішення засновників	Зменшення збитків та зменшення резервного капіталу
Безоплатно отримані активи	Акт приймання-передачі основних засобів	Збільшення іншого додаткового капіталу
Визнання доходу від безоплатно одержаного необоротного активу	Розрахунок амортизації, бухгалтерська довідка	Зменшення іншого додаткового капіталу
Повернення часток акціонерам при ліквідації підприємства	Рішення ліквідаційної комісії, накладні, акти передачі, ВКО	Зменшення статутного капіталу

Джерело: [72, с. 78]

Зважаючи на інформацію з таблиці, первинні документи для обліку операцій з власним капіталом, відповідно до змін, які спричиняють господарські операції у складі активів та пасивів підприємства можна розділити на групи (Рис. 3.1).

З метою упорядкування руху та своєчасного отримання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівництва товариства встановлюється графік документообороту. Головне завдання такого графіку документообороту полягає у сприянні поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації

та автоматизації. Дані з первинних документів і графіків документообороту мають служити основним джерелом для оцінки ефективності використання капіталу та його складових фондів підприємства, прибутку, залучених коштів, розкритих ще в одній складовій технологічного блоку облікової політики – в системі внутрішньої управлінської звітності.



Рис. 3.4. Документування операцій з власним капіталом

Джерело: [96, с. 6]

З метою упорядкування руху та своєчасного отримання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівництва товариства встановлюється графік документообороту. Головне завдання такого графіку документообороту полягає у сприянні поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. Дані з первинних документів і графіків документообороту мають служити основним джерелом для оцінки ефективності використання капіталу та його складових фондів підприємства, прибутку, залучених коштів, розкритих ще в одній складовій технологічного блоку облікової політики – в системі внутрішньої управлінської звітності.

Оскільки Статут, Рішення Засновників, накладні та акти є в наявності на підприємстві, а внутрішні розрахунки можуть мати різноманітний вигляд,

вважаємо за необхідне додати в облікову політику зразки наступних документів: форми для реєстрації виправлення помилок та бухгалтерської довідки до неї.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів, а також виправлення помилок, допущених під час складання фінансових звітів у попередніх роках, здійснюють шляхом коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року [101, с. 73]. Величину цих коригувань розраховує бухгалтер, оформляючи при цьому бухгалтерську довідку. Для цього випадку необхідно зазначати у довідці відомості про [17]:

- облікові реєстри та документи, помилка в яких виправляється;
- причину помилки;
- помилку (кореспонденцію рахунків і суму);
- спосіб виправлення помилки (наприклад, методом «червоного сторно» або додатковою проводкою);
- кореспонденцію рахунків, якою виправляється помилка;
- підписи працівника, який склав бухгалтерську довідку, і головного бухгалтера, що її перевірів.

Пропонується застосування наступної форми для документування виправлень, помилок та змін в обліковій політиці (табл. 3.3). Метою таблиці є демонстрація впливу на нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – його зменшення або збільшення та причину зміни.

Табл. 3.3

Форма для реєстрації виправлення помилок та змін облікової політики

Суть допущеної помилки чи впливу зміни облікової політики	Вплив на величину нерозподіленого прибутку	
	Зменшення прибутку в дебет 44 з кредиту рахунків	Збільшення прибутку з кредиту 44 в дебет рахунків

Джерело: [100, с. 63]

Отже, завдяки запропонованому проекту Положення про облікову політику в частині питань бухгалтерського обліку власного капіталу товариства, система управління забезпечує максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів організаційної, методичної та технічної складових облікової політики

виступає тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління структурою власних джерел фінансування та своєю власністю в цілому.

3.2 Формування системи процедур внутрішнього контролю з обліку власного капіталу

Для початку, необхідно проаналізувати загальні контролі, наявні у компанії, адже вони впливають і на облік власного капіталу. Загалом, завдяки тому, що ККБУ належить до групи компаній, контроль за будь-якими операціями здійснюється на двох рівнях: груповому і локальному. Загалом, систему контролів компанії можна поділити на чотири види (Рис. 3.4): середовище контролю, оцінка ризиків, інформація та комунікація, нагляд за виконанням контролів.



Рис. 3.5. Матриця контролів ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Джерело: внутрішня документація підприємства

Аналізуючи середовище контролю, було визначено такі переваги:

- Ключовий персонал є компетентним і прагне підвищувати свій професійний рівень. Для кожної посади існують офіційні посадові інструкції, які надаються кожному працівнику. Керівництво розробило адекватну систему винагороди, щоб люди отримували належну винагороду за їхній внесок і, навпаки, не отримували винагороду за невідповідну чи неналежну роботу.

- Компанія встановила принцип «чотирьох очей» (подвійних підписів) для всіх значних операцій. Система «Клієнт-Банк» потребує двох підписів різних працівників для здійснення платежу Банком. Ліміти повноважень встановлюються для кожного рівня співробітників, щоб забезпечити схвалення значних операцій відповідним рівнем керівництва.

- Головний бухгалтер несе відповідальність за перевірку даних перед їх розміщенням у Головній книзі та перевірку інформації перед її включенням до фінансової звітності. Остаточна перевірка фінансової звітності здійснюється Генеральним директором перед підписанням. Для цілей звітності Групи компанія використовує Керівництво з бухгалтерського обліку Групи, а для цілей підготовки фінансової звітності згідно з вимогами законодавства компанія застосовує Національні стандарти бухгалтерського обліку. Головний бухгалтер та генеральний директор підписують фінансову звітність як доказ її перевірки.

Оцінка ризиків проводиться групою окремо для певного регіону (наприклад, ККБУ входить до регіону Україна, Молдова та Вірменія), та для країни окремо, за необхідності. Оцінка проводиться щорічно, перед початком нового фінансового року та складається з таких категорій: юридичні та нормативні, кібер- та ІТ-системи, населення, працівники, правові та регулятивні аспекти, безперервність, ланцюг поставок. Для кожної категорії Група визначає можливі ризики, їх причини, наслідки, втрати та план для їх подолання (разом з відповідальними за його виконання).

Наприклад, один із ризиків 2021 року було зменшення кількості алюмінієвих пляшок, через загальне скорочення їх виробництва в Європі. Це вплинуло б на прибуток, та, відповідно, на можливість отримання дивідендів Засновником, а

також покриття збитків минулих років. Для уникнення цього ризику, Група запропонувала компаніям збільшити переговори з можливими постачальниками та тісніше співпрацювати із постачальниками.

Розподіл відповідальності та делегування повноважень здійснюється за допомогою чітко визначених посадових інструкцій, організаційних схем і процедурних інструкцій компанії для кожного відділу чи функції. Повноваження дотримуються всім персоналом. Окрім цього, Група прийняла Кодекс поведінки, і всі дочірні компанії Групи, включно з українськими компаніями, повинні дотримуватися цього кодексу. Кодекс поведінки був доведений до відома всіх співробітників Компанії та доступний для всіх співробітників і зовнішніх контрагентів на веб-сайті компанії. Окрім цього, компанія запровадила ІТ політику для уникнення неправомірних змін в обліковій системі. Контроль ефективності ІТ системи здійснюється у разі виявлення будь-яких проблем та недоліків. Оскільки більшість ІТ-функцій підтримується на рівні Групи, такого способу моніторингу цілком достатньо.

Як було зазначено раніше, нагляд за виконанням контролів проводиться на двох рівнях. Моніторинг контролів з боку материнської компанії включає:

- залучення до процесів бюджетування та аналізу ефективності;
- огляди діяльності;
- контроль за витратами
- усі закупівлі понад 50 тис. євро мають бути затверджені на рівні Групи.

Моніторинг на локальному рівні здійснюється різними рівнями управління на основі процедур і політики, встановлених у Coca Cola. Також на підприємстві реалізована функція внутрішнього аудиту для здійснення ефективного контролю за бізнес-процесами.

Таким чином, контролі за дотриманням групових політик та протидія шахрайству на підприємстві є досить ефективною – існує чіткий поділ обов'язків, вся необхідна інформація доводиться до відома працівників, а також двоетапний контроль. Це загалом сприяє тому, що бізнес середовище працює злагоджено. Незважаючи на це, підприємству варто більш детально зосередитися на контролях

обліку власного капіталу. На практиці слід застосувати також прийоми документального контролю, проводити розрахунки окремих облікових показників, перевіряти правильність за законність формування та розподілу різних видів капіталу та прибутку тощо. Згідно з розробленим зразком облікової політики, до контролів можна віднести такі процедури: управлінські звіти, внутрішній аудит та інвентаризація.

Загалом, компанія використовує велику кількість управлінських звітів. Функція управління підтримується цілою системою управлінських звітів, які готуються щомісячно. На основі цих звітів щомісяця проводяться перевірки ефективності діяльності (під керівництвом фінансового директора). Управлінська інформація, яка використовується для управлінських звітів, яка безпосередньо пов'язана з фінансовими звітами та відповідно узгоджується. Для цілей фінансової звітності, компанія використовує робочі файли для заповнення Звіту про рух грошових коштів, Балансу та Звіту про фінансові результати. Але окремого документу для подальшого зведення власного капіталу компанія не веде. Проблема полягає в тому, що встановлені форми фінансової звітності не забезпечують керівництво необхідною інформацією, а форми внутрішньої звітності, які б могли надати таку інформацію, не розроблені. Розв'язок цієї проблеми полягає у розробленні системи внутрішньої звітності про капітал (табл. 3.4). Така звітність буде містити ширші дані і дасть змогу досліджуваному підприємству, розрахувати більшу кількість показників порівняно з регламентованою.

Таблиця 3.4

Перелік внутрішньої звітності власного капіталу

Назва	Зміст
Звіт про резервний капітал	Надходження та витрати резервного капіталу та співвідношення резервного до статутного капіталу
Рух власного капіталу	Рух складових власного капіталу за додатковими сегментами, що не відображаються у формі 4 «Звіт про власний капітал» із врахуванням мінімального розміру статутного капіталу (законодавчо встановленого) та перевищення власного капіталу
Звітність переоцінки курсових різниць	Перевірка курсу валют на дату внесення змін до власного капіталу

Джерело [100, с. 99]

Показники наведених форм внутрішньої звітності дають змогу проводити економічний аналіз складових капіталу. Необхідність та доцільність їх складання зумовлена безпосереднім впливом результатів фінансової діяльності підприємства.

Наступним етапом, перед складанням фінансової звітності, є внутрішній аудит. Адже, незалежно від якості системи контролю, можливі навмисні викривлення та перекручення реального стану справ. Тому, зважаючи на наявність Аудиторського комітету на підприємстві, необхідним є організація внутрішньої перевірки власного капіталу. Одним із важливих завдань аудиту є перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу, його відповідності розміру, визначеному засновницькими документами. Необхідно також перевіряти правильність виплати дивідендів та спрямування прибутку до зареєстрованого та резервного капіталу тощо. Виходячи з вищенаведеного, основними етапами внутрішнього аудиту власного капіталу є перевірка [96, с. 87]:

- складання первинних документів;
- існування правових підстав для здійснення господарських операцій;
- наявності всіх необхідних реквізитів первинних документів;
- правильності визначення кореспонденції рахунків;
- арифметичних підсумків.

Одним із засобів проведення внутрішнього аудиту є проведення інвентаризації. Ще однією причиною впровадження цього процесу є наявність ряду 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 внеском Засновника, необхідно періодично проводити інвентаризацію.

В широкому поняття, інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань. Деякі вчені [102, с. 46] вважають інвентаризацію обов'язковим доповненням до поточної документації господарських операцій з обліку власного капіталу.

Оскільки більшу частину власного капіталу складають грошові кошти (зазвичай на рахунках в банках), а не матеріальні активи, інвентаризація складових власного капіталу має свої особливості. Для ККБУ основними завданнями інвентаризації є обґрунтованість розміру окремих складових додаткового та резервного капіталу та встановлення термінів зобов'язань компанії перед Засновником. Так як компанія проводить свою діяльність більше двадцяти років, такі кроки, як перевірка наявності установчих документів, договорів та свідотств не є необхідними. Тому пропонуємо виконати такі етапи:

- перевірити Рішення Засновників за звітний рік для виявлення неузгодженостей із установчими документами, так як статутний капітал компанії змінюється протягом року;

- виконати інвентаризацію майна, внесеного до статутного капіталу, для встановлення фактичної наявності внесків і заборгованості перед учасниками. Згідно зі Статутом, у в статутному капіталі окрім грошових коштів було внесено інші матеріальні та нематеріальні активи, наявність яких необхідно перевірити;

- перевірити наявність та правильність оформлення первинних документів пов'язаних зі змінами складових власного капіталу та розрахунків з акціонерами, для документального підтвердження здійснення господарських операцій;

- перевірити відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку на наявність порушень законодавства та невідповідність з робочим планом і аналітичним обліком;

- перевірити правильність проведення розрахунків із Засновником за нарахованими дивідендами;

Наостанок, варто перевірити відповідність показників облікових регістрів та фінансової звітності на предмет повноти відображення інформації.

Через те, що кожна форма власного капіталу ККБУ має різні джерела формування та цілі, необхідно детальніше проаналізувати які саме дані підлягають інвентаризації (Табл 3.5).

Таблиця 3.5

Інформація про власний капітал, яка підлягає інвентаризації

Форма капіталу	Дані, що підлягають перевірці
Статутний	правильність оцінки та відображення в обліку операцій зменшення або збільшення статутного капіталу, а також вартість чистих активів, які входять до вартості
Додатковий	правильність розрахунку курсових різниць та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку .
Резервний	дотримання передбаченого статутом розміру; правомірність використання коштів резервного капіталу; дотримання передбаченого законодавством розміру щорічних відрахувань до резервного капіталу та порядку відображення операцій на бухгалтерських рахунках.
Нерозподілений прибуток	достовірність розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) звітного року, минулих років; правильність відображення в бухгалтерському обліку і звітності помилок, допущених у попередніх звітних періодах.

Джерело: [100, с. 65]

Для проведення інвентаризації письмовим наказом керівника створюється інвентаризаційна комісія у складі керівника підприємства чи його заступника, головного бухгалтера чи уповноваженої ним особи заступника і фахівців, добре обізнаних з обліком власного капіталу. Перед проведенням перевірки керівник збирає всіх причетних до інвентаризації осіб і проводить інструктаж з метою роз'яснення їм цілей, методів та порядку проведення, інших організаційних питань.

Результати інвентаризації повинні відображатися в інвентаризаційних описах. В зв'язку з відсутністю останнього на підприємстві, був розроблений бланк форми інвентаризаційного опису "Інвентаризаційний опис власного капіталу" (Рис. 3.5).

Іноземне підприємство «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 21651322

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС _____ на _____ 20__ р.

Інвентаризація власного капіталу проведена на підставі наказу (розпорядження)

від _____ 20__ р. № _____

№ п/п	Об'єкт інвентаризації	Одиниця виміру, грн.	Встановлений розмір (за даними установчих документів та внутрішніх положень)	За даними бухгалтерського обліку	Результати інвентаризації (лишки, нестача)
1	Статутний капітал				
2	Додатковий капітал				
3	Резервний капітал				
4	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)				
5	Всього				

Всього за описом порядкових номерів _____ з № _____ по № _____
прописом

Голова комісії _____

посада прізвище, ім'я, по батькові підпис

Члени комісії _____

посада прізвище, ім'я, по батькові підпис

посада прізвище, ім'я, по батькові підпис

посада прізвище, ім'я, по батькові підпис

Рис. 3.5. Інвентаризаційний опис власного капіталу

Джерело: узагальнено автором на основі [102, с. 53, 101 с. 89]

Останнім етапом інвентаризаційного процесу є оформлення та виявлення різниць та прийняття пропозицій. Для цього скликається засідання та складається протокол, до якого додається інвентаризаційна відомість та інші документи. Далі, у п'яти-денний термін, керівник має переглянути та затвердити пропозиції. Після цього, усі прийняті рішення стають обов'язковими до виконання для всіх працівників. При цьому, важливим етапом є відображення в бухгалтерському обліку виявлених різниць, не пізніше грудня звітного року.

Отже, інвентаризація власного капіталу є одним із найважливіших методів бухгалтерського обліку і контролю, яким забезпечується перевірка і документальне

підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку про наявність і стан капіталу.

3.3. Визначення методики проведення зовнішнього аудиту власного капіталу

Суттєве збільшення попиту на аудиторські послуги висуває на перший план необхідність розробки методики аудиторської перевірки різних ділянок обліку, зокрема обліку формування та руху власного капіталу підприємства, оскільки від правильності ведення обліку власного капіталу залежить достовірність і правильність формування і використання власності підприємства.

Основною метою проведення аудиту власного капіталу є формування висновку щодо правильності відображення в обліку операцій з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та правильність їх відображення у фінансовій звітності. Зважаючи на діяльність ККБУ та особливості ведення бухгалтерського обліку, основні завдання та мета виглядають наступним чином:

- установлення повноти формування статутного капіталу;
- перевірка стабільності величини статутного капіталу, його відповідності розміру, визначеному статутом;
- перевірка достовірності формування і використання додаткового та резервного капіталу, а також нерозподіленого прибутку;
- установлення правильності відрахувань з прибутку для виплати дивідендів та деталі оплати.

Виходячи з мети і завдань аудиту власного капіталу, можна виділити його основні об'єкти (рис. 3.6). Найбільший об'єм інформації оброблюється під час перевірки елементів облікової політики та первинних документів та елементів облікової політики, адже облікова політика є початковим документом, що складається з [101, с. 75]:

- положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими керується підприємство при веденні обліку власного капіталу;
- номенклатури робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу;
- порядку створення та використання резервного капіталу;
- порядку визначення розміру додаткового капіталу;
- процедур оцінки внесків і збільшення статутного капіталу.

Первинні документи з обліку капіталу є документально оформленими результатами обліку (статут, накази, довідки та розрахунки бухгалтерії, виписки банку, акти тощо). Документація перевірок минулих років необхідна задля пошуку не виправлених помилок або деталей проведення процедур. Наостанок, зважаючи на те, що власний капітал підприємства представлений майже в усіх формах звітності, фінансова звітність є об'єктом перевірки на достовірність та єдність у розкритті.



Рис. 3.7. Об'єкти аудиту власного капіталу ІІІ «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

Джерело: [22, с. 108]

Загальний порядок етапів аудиту було розкрито у попередніх розділах. Хоча, процес аудиту власного капіталу не надто відрізняється від типового, варто зосередити увагу на процедури та робочих документах, які при цьому використовуються. Оскільки підготовчий та завершальний етап при аудиті є спільними, основні процедури, що відрізняють аудит власного капіталу відбуваються на проміжному на основному етапах. Але важливими етапами є перевірка системи обліку та внутрішнього контролю. Тому, пропонуємо навести окрему таблицю для тестування особливостей ведення обліку власного капіталу, яка охоплює питання організації бухгалтерського обліку власного капіталу, функціонування внутрішнього контролю та його ефективність, зміни власного капіталу тощо. Так як більшість інформації про бухгалтерський облік, внутрішні політики та діяльність підприємства було розкрито у минулих розділах, питання цього аудиторського документу відносяться до тієї інформації, яка стосується змінних за звітний рік, наприклад, виявлених помилок чи збільшення статутного капіталу. Для відповіді на них незалежний аудитор проводить інтерв'ю з представниками компанії - Фінансовим директором та головним бухгалтером. Також аудитор може самостійно перевірити правильність обліку, під час нагляду за веденням обліку співробітниками або отримавши доступ до самостійного перегляду операцій. Метою цього тестування є отримання розуміння про зміни в системі бухгалтерського обліку та можливі ризики, які впливатимуть на побудову програми. Така таблиця може застосовуватися для аудиту ККБУ якщо ця компанія не є клієнтом першого року

Таблиця 3.6

Тестування системи обліку та внутрішнього контролю власного капіталу ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед»

№ з\п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1	Чи проводяться на вашому підприємстві перевірки бухгалтерського обліку власного капіталу службами внутрішнього контролю?				

Продовження таблиці

2	Чи виявлені порушення, помилки за результатами перевірок: - аудиторськими фірмами; - службою внутрішнього контролю; - іншими контролюючими органами?				
3	Чи вносилися зміни у Статут?				
4	Чи змінювався розмір статутного капіталу?				
5	Чи було виплачено дивіденди?				
6	Чи є протоколи Рішення Засновника?				
7	Чи були здійснені внески Засновника необоротними чи оборотними активами?				
8	Чи проводиться переоцінка необоротних активів?				
9	Чи були кошториси на використання елементів капіталу?				
10	Чи проводився аналіз ефективності власного капіталу?				
11	Чи проводилося коригування зміни облікової політики, виправлення помилок інших змін у Звіті про власний капітал?				
12	Чи проводилося збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку?				

Джерело: узагальнено автором на основі [44, с. 57]

На основі проведеного тесту та іншої інформації складається програма аудиту та проводяться відповідні процедури з підтвердження Звіту про власний капітал (Табл 3.7).

Таблиця 3.7

Деталізований план аудиту установчих документів і власного капіталу

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Метод перевірки	Джерела інформації
1. Підготовчий етап			
1.	Основні відомості про підприємство ІП «ока-Кола Беверіджес Лімітед»	Огляд, опитування, документальна перевірка	Первинні документи, облікові реєстри, анкети
2.	Оцінка діючої системи обліку та внутрішнього контролю установчих документів і власного капіталу	Огляд, тестування, анкетування	Накази, розпорядження, реєстраційні документи, договори про фін. допомогу, виписка з Єдиного держреєстру юросіб і фізосіб-підприємців, внутрішні документи аудитора
3.	Визначення аудиторського ризику	Огляд, тестування, анкетування	Статут підприємства, наказ про облікову політику, звіти попередніх перевірок, накази
4.	Планування аудиту установчих документів і власного капіталу	Огляд, узагальнення, документування	Статут підприємства, наказ про облікову політику, звіти попередніх перевірок, накази, виписка з Єдиного держреєстру юросіб і фізосіб-підприємців
2. Проміжний етап			
1.	Запит до банку про операції внесення та поповнення статутного капіталу по рахунках підприємства	Запит	Відповідь банку

Продовження таблиці

2.	Перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку статутного капіталу	Спостереження, анкетування, тестування	Облікова політика підприємства, первинні документи, статут підприємства
3.	Інвентаризація майна, внесеного засновниками до статутного капіталу підприємства	Спостереження, інвентаризація, документування	Інвентаризаційна відомість, наказ про проведення інвентаризації
4.	Перевірка засновницьких документів щодо формування статутного капіталу	Спостереження, тестування, анкетування	Засновницькі документи, первинні документи з обліку статутного капіталу (накладні, ПКО, акти приймання-передачі та оцінки, розрахунки бухгалтерії, рішення власника)
3. Основний етап			
1.	Перевірка обґрунтованості змін величини статутного капіталу	Аналітичний огляд, підрахунок	Зареєстровані редакції статуту підприємства, договори, накази, рішення власника
2.	Перевірка правильності використовуваних форм первинних установчих документів	Документальна перевірка	Первинні документи з обліку статутного капіталу
3.	Вивчення рівності сум та узгодженості показників статутного капіталу	Повторне обчислювання, порівняння	Виписки банку, статут підприємства, рішення засновника, дані бухгалтерських програм
4.	Перевірка правильності нарахування та виплати дивідендів	Документальна перевірка, порівняння	Виписка банку,
4. Завершальний етап			
1.	Узагальнення отриманих даних, складання проміжного висновку про перевірку Звіту про власний капітал	Аналіз, узагальнення, порівняння	Зібрані аудиторські докази, фінансова звітність підприємства, складені робочі документи
2.	Складання переліку виявлених порушень та помилок	Документування, узагальнення	Зібрані аудиторські докази, складені робочі документи
3.	Складання аудиторського звіту і висновку з рекомендаціями щодо виправлення виявлених порушень під час перевірки	Аналіз, узагальнення, документування	Аудиторський звіт, аудиторський висновок

Джерело: узагальнено автором на основі [44, с. 59-64]

При використанні цієї програми необхідно буде додати інформацію про час проведення та виконавців. Загалом, уся наведена інформація має співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. Далі, висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочих документах, на основі яких буде підготовано аудиторський звіт. Після отримання інформації про зміни у власному капіталі та обліковій політиці, отримання даних перевірок внутрішнього контролю (якщо вони були проведені) та визначення аудиторських ризиків, пропонується виконати таку типову програму аудиторських процедур.

Таблиця 3.8

**Типова програма аудиту власного капіталу на ІІІ «Кока-Кола
Бeverіджес Україні Лімітед»**

Перелік аудиторських процедур	Мета	Метод	Назва робочого документу
Перевірка балансу на кінець звітного року	Узгодити сальдо звітного та попереднього періодів до Головної книги та робочих документів попереднього періоду	Документальна, аналітична перевірка, оцінка, співставлення	К-1
Оцінка руху власного капіталу	Погодження початкових сальдо видів капіталу за попередній період і сальдо поточного періоду в Головній книзі Перевірка математичної точності руху	Документальна перевірка, зустрічна звірка, аналіз	К-2
Тестування змін у капіталі	Підтвердження суми статутного капіталу на кінець періоду та внесених до нього змін	Документальна, аналітична перевірка, оцінка, співставлення	К-3
Тестування виплачених дивідендів	Узгодження суми виплачених дивідендів з супровідними документами Перевірка дотримання нормативно-правових вимог при визнанні та виплаті дивідендів	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналіз	К-4
Розкриття у Звіті про внутрішній капітал	Підтвердження фінансові звіти, щоб визначити, які розкриття інформації стосуються цієї статті, і погодив їх із супровідною документацією, щоб визначити, чи відповідають вони застосовній структурі.	Документальна, аналітична перевірка, оцінка, співставлення	К-5

Джерело: авторська розробка

Така програма допоможе покрити всі можливі аудиторські ризики та надасть впевненість у правильності заповнення Звіту про власний капітал.

Переходимо до виконання основного етапу з аудиту власного капітал – заповнення робочих документів. Зважаючи на відсутність у вільному доступі Головної книги, детальних переліків змін у власному капіталі та супроводжуючих документів, завданням є розробка форми типових документів та обґрунтування мети їхнього використання.

У першому робочому документі проводимо порівняльний аналіз балансу за звітний та попередній рік (Табл. 3.9). Цей аналіз виявить величину змін та необхідність їх подальшого пояснення. Також, в цьому робочому документі

проводиться зведення Головної книги до детальних переліків змін для виявлення помилок та неточностей.

Таблиця 3.9

Форма робочого документу К.1. Перевірка балансу на кінець звітного року

Стаття балансу	Номер статті	Сума за звітний період, тис грн	Сума за попередній період, тис грн	Абсолютна зміна, тис грн	Відносна зміна, %	Деталі	Посилання на робочий документ
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400						К-3
Додатковий капітал	1410						
Резервний капітал	1415						
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420						К-4
Всього							

Джерело: авторська розробка

Зважаючи на те, чи були зміни порівнюючи з попереднім роком та їхню величину, аудитори надають коментарі – чи необхідне тестування змін, і в якому робочому документі воно буде проведено. Наприклад, зміни статутного капіталу будуть протестовані в документі К-3, а виплата дивідендів з суми чистого прибутку буде перевірено в документі К-4.

Наступним кроком, згідно з програмою є перевірка руху форм капіталу. Загалом форма схожа на Звіт про власний капітал та використовуватиметься у робочому документі К-4 для перевірки розкриття.

Таблиця 3.10

Форма робочого документу К.2. Оцінка руху власного капіталу

Назва форми капіталу	Зареєстрований (пайовий) капітал	Додатковий капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Резервний капітал	Коментар
Початковий баланс					
Чистий прибуток (збиток) за звітний період					
Інший сукупний дохід за звітний період					

Продовження таблиці

Накопичені курсові різниці					
Розподіл прибутку: Виплата власникам дивідендів					К-4
Внески учасників: Внески до капіталу					К-3
Вилучення частки в капіталі					
Разом змін у капіталі					
Кінцевий баланс					
Згідно зі звітністю					
Математична перевірка					

Джерело: авторська розробка

Інформація для заповнення знаходиться у детальних переліках транзакцій та Головній книзі. Окрім цього, аудитори використовують звітність минулого періоду, адже це є доказом для початкового балансу. Кінцевий баланс дорівнює балансу з Головної книги, тому треба зробити арифметичну перевірку відповідності – сума початкового балансу та змін в капіталі має дорівнювати кінцевому балансу з Головної книги. На кінець баланси порівнюють із фінансовою звітністю. У коментарях наводять деталі зміни, інформацію про джерело або посилання на інший робочий документ, де проводиться тестування чи розкриття статті. Наприклад, загальна сума чистого прибутку перевіряється у робочому документі з підтвердження Звіту про фінансовий результат.

Наступними формами є тестування змін у статутному капіталі та підтвердження суми виплачених дивідендів. Незважаючи на те, що у програмі ці форми відносяться до різних робочих документів, вони мають однакову мету та джерела інформації. Відмінності полягають в аналізі змін та використанні нормативно-правових документів. Загалом, тестування виглядатиме наступним чином:

Таблиця 3.11

Форма робочого документу К.3-4. Тестування виплачених дивідендів та змін у капіталі

Документування вибірки					Документування супроводжуючої інформації						Різниця
№	Номер рахунку	Назва рахунку	Дата	Сума, грн	Внутрішній документ	Дата	Зовнішній документ	Дата оплати	Сума, євро	Перерахунок, грн	
1											
2											

Джерело: авторська розробка

Метою тестування є порівняння інформації з облікових регістрів (суми та дати проведення) до супроводжуючої інформації. Для дивідендів та змін у капіталі два типи супроводу є необхідними: внутрішня та зовнішня. До внутрішньої належать Рішення Засновників та нова редакція Статуту – ці документи підписані Засновником, тому є вагомим аудиторським доказом. До зовнішньої інформації належить банківська виписка – цей документ надається третьою стороною, що означає найвищий рівень доказовості. Зважаючи на те, що Засновником ККБУ є іноземна юридична особа, всі розрахунки проводяться в євро. Тому підтвердженню також підлягає курс валюти, який використовувало підприємство для проведення. Для перерахунку використовується офіційний курс, затверджений НБУ на дату здійснення оплати, який може відрізнятись від банку клієнта, а отже, невеликі курсові різниці не є порушенням.

Останнім етапом є погодження розкриття Звіту власного капіталу до отриманих аудиторських доказів. Типовою формою є форма робочого документу К.2, що має відповідати формі Звіту про власний капітал.

Із зазначеного вище, можна зробити висновок, що організований саме таким чином аудит власного капіталу підприємства буде відповідати вимогам, які ставлять завдання та принципи аудиту даного об'єкта. Визначені вище стадії процесу аудиту у їх послідовному виконанні утворюють організаційно-інформаційну модель аудиту власного капіталу досліджуваного підприємства.

Висновки з розділу 3

Отже, в останньому розділі було обґрунтовано рекомендації щодо ведення внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту "Кока-Кола Беверіджес Україна", а також розроблено модель Додатку до облікової політики підприємства.

У Додаток щодо обліку власного капіталу було включено такі пункти:

- визначення понять з обліку та контролю власного капіталу, які відсутні в Обліковій політиці ККБУ;
- схема руху чистого прибутку та його вплив на капітал;
- створення зразків первинних документів: бухгалтерської довідки та форми для виправлення помилок.

Також було проаналізовано систему контролів діяльності підприємства. Було виявлено, що компанія застосовує матрицю контролів, які затверджуються Групою, у які включено такі системи: середовище контролю, оцінка ризиків, інформація та комунікація, нагляд за виконанням контролів. Незважаючи на високий ступінь дотримання контролів та правильний підхід до їх розробки, було визначено, що власному капіталу не надається суттєва роль. В зв'язку з цим, додатковим засобом контролю, який можна застосовувати є інвентаризація. Для узагальнення результатів було розроблено форму інвентаризаційного опису.

Останнім пунктом є розробка методології проведення аудиту власного капіталу. Окрім попереднього тесту внутрішнього контролю було представлено програму аудиту та деталізований план, на основі якого визначено необхідні процедури та форми робочих документів. Зважаючи на діяльність компанії, підходящими процедурами є:

- Перевірка балансу на кінець звітного року
- Оцінка руху власного капіталу
- Тестування змін у капіталі
- Тестування виплачених дивідендів
- Розкриття у Звіті про внутрішній капітал

ВИСНОВКИ

Отже, задля досягнення поставленої мети, а саме – розробки рекомендацій та шляхів вдосконалення введення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу підприємства ІП «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед», було вирішено наступні завдання:

Для вирішення першої задачі, пов'язаної з розглядом теоретичних даних та закономірностей розвитку підходів до розуміння поняття «капітал», було досліджено етапи еволюції наукової думки різноманітних вчених та шкіл. При цьому було виявлено, що більшість шкіл сходяться на одній думці – капітал асоціюється зі здатністю приносити дохід. А сучасні наковці пояснюють капітал через фінансові ресурси підприємства, які необхідні для організації його господарської діяльності і використовувані в господарському обороті для одержання доходів і прибутку. Виходячи з цього поняття було наведено функції капіталу, якими є: самостійність, довгострокове самофінансування, фінансування ризику, забезпечення відповідальності перед кредиторами та можливість залучення інвесторів. Оскільки капітал є багатогранною категорією, важливим було означити джерела походження та формування капіталу. Найбільш поширеним підходом є поділ на внутрішні джерела, тобто сума нерозподіленого прибутку та зовнішні – інвестовані власниками.

При вирішенні другої задачі, було проаналізовано національні та міжнародні нормативно-правові акти, які регулюють формування та облік власного капіталу підприємств. Було розглянуто систему українського законодавства та зроблено висновок, що національні правові акти контролюють ширший процес обліку капіталу, ніж міжнародний. Зокрема це виявляється у наявності чотирьох рівнів, які містять такі види нормативних документів: кодекси, закон, положення, національні стандарти, методичні рекомендації тощо. Було зроблено висновок, що така система є стійкою та забезпечує уніфікацію бухгалтерського обліку та дотримання необхідних норм. Міжнародний підхід, який лежить в основі

національних актів складається з п'ятих міжнародних стандартів та містить рекомендації щодо: визначення, характеристики, відображення та розкриття власного капіталу.

Для вирішення третього завдання – обґрунтування методологічних особливостей проведення аудиту власного капіталу – було проаналізовано основні стандарти, які регулюють надання аудиторських послуг, а також українські методологічні рекомендації. Згідно з документами, метою аудиту власного капіталу є недопущення викривлень у фінансовій звітності. Для здійснення мети компанії використовують послуги незалежних аудиторських фірм або створюють окремі аудиторські комітети. Було виявлено основні схожі та відмінні риси двох вищенаведених підходів. До відмінностей відносяться: нормативне регулювання, адже зовнішній аудит контролюється більшою кількістю законодавчих актів та виконавці. При цьому залежно від виконавця будуть з'являтися інші особливості, такі як, процес планування, частота та термін проведення тощо. Зі спільних рис було виділено інформаційне забезпечення, що є однаковим в будь-якому випадку та етапи проведення: планування, виконання, звітування.

При розв'язання наступного завдання, задля аналізу діяльності компанії «Кока-Кола Беверіджес Україна Лімітед» та обґрунтування її організаційно-економічної характеристики, було описано керівництво компанії, основну діяльність, продукцію та постачальників. Також, було отримано доступ до Обліково політики, засновницьких документів та іншої внутрішньої документації, на основі якої було вирішено два завдання: визначено методологічні засади введення синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу компанії та проаналізовано зміни власного капіталу за останні три роки.

Щодо методології ведення обліку, було описано програмне забезпечення та основні рахунки, що використовуються. Облік відбувається за міжнародним стандартами фінансової звітності використовуючи операційну систему SAP. Для обліку господарських операцій, які пов'язані з формуванням власного капіталу, руху та змін у його структурі використовуються рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Зважаючи на іноземне програмне забезпечення,

назви та номери рахунків власного капіталу дещо відрізняються від затверджених Планом рахунків.

При аналізі змін у власному капіталі було визначено такі трансформації:

1. За останні три роки сума статутного капіталу змінювалася чотири рази, що призвело до зменшення, порівнюючи суму капіталу за 2019 рік із сумою за 2021 рік.
2. Власний капітал підприємства збільшився на 188 мільйонів (або 8%) через зменшення накопичених збитків – статутний та додатковий капітал залишилися без змін.
3. Виплата дивідендів відбувалася в 2019 та 2021 роках та становила 327 мільйонів та 64 мільйони гривень відповідно.
4. Додатковий капітал компанії зріс на майже 38 мільйонів гривень (або 49%).
5. Непокритий збиток розмірі 850,5 мільйонів гривень за три роки зменшився на майже 642 мільйони гривень або 76%.

Оскільки всі складові власного капіталу компанії змінюється досить часто, для спрощення розподілу завдань між виконавцями, було створено оперограму внесення змін до статутного капіталу та виплату дивідендів – схематичний розподіл обов'язків зі внесення змін між працівниками компанії ККБУ. Також було структуровано етапи заповнення Звіту про власний капітал та продемонстровано можливі внески або вибуття з власного капіталу та їхній вплив на заповнення форми.

Таким чином, в останньому розділі було розглянуто шляхи покращення контролю з обліку власного капіталу. Для цього було сформовано Додаток до облікової політики підприємства з обліку власного капіталу, у якому міститимуться основні поняття, зразки первинних документів та схема руху чистого прибутку і його розподіл між компонентами власного капіталу. Також було доведено, що одним із засобів контролю, що має бути впроваджений на підприємстві, є інвентаризація, для узагальнення результатів якої було розроблено форму інвентаризаційного опису власного капіталу.

Наостанок, було розроблено методологію незалежного аудиту власного капітала, з урахуванням особливостей, обґрунтованих у попередніх розділах. Для повноцінного аудиту необхідними елементами є попередній тест внутрішнього контролю, на основі якого розробляється план та деталізована програма аудиту. Всі процедури супроводжуються відповідними робочими документами, які було подано для наочності. До цих робочих документів належать форми з: перевірки балансу на кінець звітного року, оцінки руху власного капіталу, тестування змін у капіталі, тестування виплачених дивідендів та розкриття у Звіті про внутрішній капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітичний та синтетичний облік. Vuzlit. URL: https://vuzlit.com/687896/analitichniy_sintetichniy_oblik.
2. Базилевич В.Д. Сутність, структура і оборот капіталу [Текст] / В.Д. Базилевич, О.П. Колчигін, С.М. Свірідов. – К. : Київ. держ. торг-екон. ун-т, 1995. – 36 с.
3. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента: учебное пособие [Електронний ресурс] / И.Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 477. – ISBN 5-279-01756-6. – URL: <http://bookre.org/reader?file=1342488>
4. Безкоровайна Л. В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/11042/1/статья%20Безкоровайна.pdf>.
5. Белоусов М. О. Проблеми обліку статутного капіталу: ступінь дослідження у науковій літературі. Інвестиції: практика та досвід. 2011. № 5. С. 70–72.
6. Бідник О.І. Поняття капіталу підприємства та його еволюція [Електронний ресурс] / О.І. Бідник // Науковий вісник. – 2007. – URL:http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/17_2/131_Bidnyk_17_2.pdf
7. Біла О.Г. Фінансове планування і фінансова стабільність підприємств [Текст] / О.Г. Біла // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С.112-119.
8. Білик Т. О. Еволюція трактування економічної сутності капіталу підприємства з розвитком інституціональних засад. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2016. Т. 3, № 75. С. 94–100. URL: <http://www.journal.puet.edu.ua/index.php/nven/article/viewFile/1377/1212>.
9. Бланк И.А. Управление формированием капитала [Електронний ресурс] / И.А. Бланк. – К. : Ника- Центр, Эльга, 2002. – 512 с. - URL: <http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin056.htm>

10. Бланк И.А. Управление формированием капитала [Текст] / И.А. Бланк – К.: «Ника-Центр», 2008. – 656 с.
11. Бобяк А. П. Організаційно-методичні аспекти обліку власного капіталу на підприємствах. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2011. Вип. 24. С. 368–374.
12. Богачева Г.Н. О многообразной трактовке категории «капитал» [Электронный ресурс] / Г.Н. Богачева, Б.А. Денисов // Менеджмент в России и за рубежом. — 2000. — № 1. — С. 13-24. — URL: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-1/02.shtml>
13. Боднарчук А. В. Економічна сутність капіталу. Облік і фінанси АПК. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ekonomichna-sutnist-kapitalu.html>.
14. Боднарчук А. В. Інвентаризація власного капіталу. Облік і фінанси АПК. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/inventarizaciya-vlasnogo-kapitalu.html>.
15. Брігхем Є.Ф. Основи фінансового менеджменту [Текст] : навч. посібник / Є.Ф. Брігхем. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 560.
16. Бугай Н. О. Власний капітал як складова фінансової системи підприємства: проблематика та шляхи її вирішення. Агросвіт. 2016. № 21, листоп. С. 19–25.
17. Бухгалтерська довідка: форма та випадки оформлення. Електронне подання звітності REPORT від ЛІГА:ЗАКОН. URL: <https://report.ligazakon.net/dovidka/>.
18. Бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку та непокритого збитку. Б24. URL: <https://www.buh24.com.ua/buhgalterskiy-oblik-nerozpodilenogo-pributku-ta-nepokritogo-zbitku/>.
19. Валютний внесок до СК від нерезидента: курсові різниці і не лише. Податки і бухоблік. 2017. № 65. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/august/issue-65/article-29749.html>.
20. Виплата дивідендів ТОВ: організаційні моменти. БУХГАЛТЕР&ЗАКОН - Электронное аналитическое издание. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011495.

21. Внесок засновника як додатковий капітал: наслідки обліку у підприємства – платника єдиного податку. zp.tax.gov.ua. URL: <https://zp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/405900.html>.
22. Воробей К. В. Облік і аудит власного капіталу сільськогосподарського підприємства : Магістерська робота : 071. Тернопіль, 2018. 123 с.
23. Гільorme Т. Удосконалення методики обліку власного капіталу промислового підприємства. *Economics and finance*. 2019. № 2. С. 15–25. URL: https://www.researchgate.net/publication/342850673_UDOSKONALENNA_METODI_KI_OBLIKU_VLASNOGO_KAPITALU_PROMISLOVOGO_PIDPRIEMSTVA.
24. Гладій І. О. Управлінська звітність : навч. посіб. Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. 260 с. URL: <https://ir.vtei.edu.ua/g.php?fname=27100.pdf>.
25. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінам, дата оновлення 14.08.2021. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>. Дата звернення: 05.10.2021.
26. Денисенко Д. Є. Еволюція тлумачення сутності капіталу та його функцій. *Економіка та держава*. 2012. № 3. С. 91–93.
27. Деякі питання дерегуляції господарської діяльності: постанова Кабінету міністрів України від 27.03.2019 р. № 367, дата оновлення 10.07.2021. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/367-2019-%D0%BF#Text>. Дата звернення: 05.10.2021.
28. Дорошенко І. Сучасні теоретичні концепції розвитку фінансових ринків капіталу. *Банківська справа*. 2010. № 5 (95). С. 65–75.
29. Дробязко С. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу підприємств. *АгроСвіт*. 2020. № 1. С. 3–9. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/1_2020.pdf.
30. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, дата оновлення 01.07.2021. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. Дата звернення: 22.09.2021.
31. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003. № 851-IV, дата оновлення 01.08.2021. – URL до

ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

32. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 р. № 94/96-ВР., дата оновлення 22.03.2022. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text>. Дата звернення: 05.08.2022.

33. Звіт зі сталого розвитку. 2018. URL: <https://www.coca-cola.ua/know-us-better/sustainable-development/zviti-zi-stalogo-rozvitku-i-biznes-rezultativ-coca-cola-v-ukrayini/company-reports>.

34. Звіт про власний капітал 2020. Головбух. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7209-zvt-pro-vlasniy-kaptal> (дата звернення: 04.12.2022).

35. Звіт про власний капітал, форма № 4 - Алгоритм заповнення форми. Zakon.help. URL: <https://zakon.help/article/zvit-pro-vlasnii-kapital-forma--4---algorithm/>.

36. Звіт про власний капітал. «Дебет-Кредит» - online | Професійний бухгалтерський журнал, актуальні новини та тематичні спецвипуски онлайн. URL: <https://online.dtki.ua/2017/06/45081>.

37. Звіт про власний капітал. Головна - Бібліотека BukLib.net. URL: <https://buklib.net/books/23631/>.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291, дата оновлення 03.11.2020. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>. Дата звернення: 22.09.2021.

39. Катан Л.І. Фінансовий менеджмент : навч. посібник / Л.І. Катан, Л.І. Бровко, Н.П. Дуброва, Н.В. Бондарчук. – Суми: «Довкілля», 2009. – 184 с.

40. Квасницька Р.С. Управління капіталом підприємства через призму еволюції його визначення та змісту як економічної категорії / Р.С Квасницька // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія :

економічна. – Донецьк : ДонНТУ, 2003. – Вип. 56. – С. 223-229. - URL: <http://www.libs.com.ua/a-ekonomika/25062-1-upravlinnya-cilovoyu-strukturoyu-kapitalu-pidpri-mstva.php>

41. Кириленко В. В. Історія економічних вчень : навч. посіб. Тернопіль : Екон. думка, 2007. 233 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/498/1/Історія%20економ.%20вчень.pdf>.

42. Клименко С.М. Управління конкурентоспроможністю підприємства : навч. посіб. / С.М. Клименко. – К: КНЕУ, 2008. – 520 с. – URL: <http://studentam.kiev.ua/content/view/754/83/>

43. Коваль Л. В. Вплив облікової інформації щодо власного капіталу на прийняття управлінських рішень. Ефективна економіка. 2017. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5632>.

44. Ковальчук А. В. Облік і аналіз власного капіталу підприємства (на прикладі ВАТ "СумБуд") : Masters thesis. 2009. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/49754> (дата звернення: 04.12.2022).

45. Контроль обліку власного капіталу. Студопедія. URL: https://studopedia.com.ua/1_176190_kontrol-obliku-vlasnogo-kapitalu.html.

46. Крамаренко Г.О. Фінансовий менеджмент [Текст]: підруч. / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: ЦНЛ, 2006. – 520 с.

47. Кучеренко Т. Є. Методологія складання Звіту про власний капітал та її удосконалення. Облік і фінанси АПК. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/metodologiya-skladannya-zvitu-pro-vlasniy-kapital-ta-ii-udoskonallynya.html>.

48. Лемішко О. О. Етимологія категорії „капітал” в економічній думці стародавнього світу, теорії меркантилізму і класичній економічній теорії. Економічний вісник Донбасу. 2014. Т. 1, № 35. С. 17–20. URL: <http://www.evd-journal.org/download/2014/2014-1/2.pdf>.

49. Луцейко О. Облік курсових різниць. storage.7eminar.ua. URL: https://storage.7eminar.ua/content/record/2198/Kurs_Oblik_valiuty_urok3.pdf.

50. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 року №422, дата оновлення 25.06.2003 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

51. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 року №356, дата оновлення 21.07.2021 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

52. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 року №433, дата оновлення 28.03.2013 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

53. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України, наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635, дата оновлення 14.01.2020, – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#n12>. Дата звернення: 05.10.2021

54. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України : Методол. вказівки від 15.04.2020 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_%20Методологічні%20вказівки%20з%20внутрішнього%20аудиту%20в%20державному%20секторі%20України.pdf.

55. Мулик Т. О. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового врегулювання. ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики,. 2019. № 1. С. 136–146. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/November2019/7rkvJcaLVCCMdppf59rA.pdf>.

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року №73, дата оновлення 03.08.2018. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, дата оновлення 03.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 № 559, дата оновлення 30.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, дата оновлення 03.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353, дата оновлення 03.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163, дата оновлення 03.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193, дата оновлення 03.11.2020 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>. Дата звернення: 23.09.2021.

63. Облік і аудит власного капіталу у сільськогосподарському підприємстві : Магістерська робота : 071. Вінниця, 2020. 115 с.

64. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах. Вісник соціально-економічних досліджень'. 2011. Т. 43, № 3. С. 37–39.

65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291, дата оновлення 09.12.2011. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

66. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, дата оновлення 01.08.2021. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

67. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент : підручник / А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2008. – 536 с.

68. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч.посіб. / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 202 с. – URL: http://proeconomic.ru/book/finans_analiz/161-fnansoviy-analzyupodolska-vo-yarsh-ov-2007.html

69. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», наказ Міністерства фінансів України, від 24.05.1995 № 88, дата оновлення 03.08.2018. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

70. Порядок складання звіту про власний капітал. Pidru4niki. URL: https://pidru4niki.com/1563071264337/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/poryadok_skladan_nya_zvitu_pro_vlasniy_kapital.

71. Порядок складання звіту. <https://web.posibnyky.vntu.edu.ua>. URL: https://web.posibnyky.vntu.edu.ua/fmib/16chalyuk_buhgalterskyj_oblik_2_chastyny/buhg_2/1442.htm.

72. Почтар І. Р. «Економічна категорія «власний капітал» та її відображення в обліково-аналітичній системі підприємства : Магістерська робота : 8.03050901. Тернопіль, 2017. 113 с.

73. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, установи, організації, що належать до сфери управління Держводгоспу, наказ Державного

комітету України по водному господарству від 10.08.2009 № 136, дата оновлення 10.08.2009, – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0136574-09#Text>. Дата звернення: 05.10.2021

74. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку, наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137, дата оновлення 03.11.2020. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>. Дата звернення: 22.09.2021.

75. Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях; наказ Міністерства юстиції України від 18.06.2015 № 1000/5, дата оновлення 07.11.2018. – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0736-15#Text>. Дата звернення: 05.10.2021.

76. Про погодження облікової політики підприємства, наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 № 254, дата оновлення 11.04.2007 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0254555-07#Text>. Дата звернення: 05.10.2021

77. Про порядок подання фінансової звітності, постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 року №419, дата оновлення 14.11.2019. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> Дата звернення: 22.09.2021.

78. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII : станом на 26 верес. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення: 04.12.2022).

79. Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". ІАС Консультант. URL: <http://consultant.parus.ua/dict?doc=.0SIW2ECC0>.

80. Резервний капітал. iFactor. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2012/june/issue-12/article-92435.html>.

81. Розподіл та використання чистого прибутку. Pidru4niki. URL: https://pidru4niki.com/1300032753091/finansirovanie/rozpodil_vikoristannya_chistogo_pribytku.

82. Селезнев В.В. Основы рыночной экономики Украины: учеб. пособ. / В.В. Селезнев. – 2-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2002. – 656 с. - URL: <http://www.lib.ua-ru.net/content/35.html> 17.
83. Система компаній Coca-Cola в Україні. www.coca-cola.ua. URL: <https://www.coca-cola.ua/know-us-better/company-system>.
84. Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку, наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року №186, дата оновлення 23.07.2019. – URL до ресурсу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#Text>. Дата звернення: 22.09.2021.
85. Статутний капітал підприємства Джерело: <https://www.golovbukh.ua/article/7256-statutniy-kaptal-pdprimstva> Головбукх. URL: <https://www.golovbukh.ua/news/31269-platiti-za-sebe-sv-koli-yak-hto-zmoje>.
86. Стельмашук Ю.А. Сутнісний аналіз капіталу в контексті управління ефективністю його використання та відтворення / Ю.А. Стельмашук. - URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc...2/79.pdf
87. Суярова О.О. Узагальнення існуючого досвіду класифікації капіталу підприємства / О.О. Суярова. – URL : http://visnyk.sumdu.edu.ua/arhiv/2009/Econom_2_09/09soodkk.pdf
88. Тема 5 методика заповнення звіту про власний капітал (ф. № 4) : курс лекцій. URL: [https://d-learn.pnu.edu.ua/data/users/7587/Тема_5%20\(3\).pdf](https://d-learn.pnu.edu.ua/data/users/7587/Тема_5%20(3).pdf).
89. Туган-Барановський М.І. Політична економія: курс популярний / М.І. Туган-Барановський. – К. : Наукова думка, 1994. – 264 с. - URL: <http://toloka.hurtom.com/viewtopic.php?t=48225>
90. Черемісова Т.А. Подальше дослідження економічної сутності капіталу, його видів та функціональної ролі у діяльності підприємства / Т.А. Черемісова. – URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2008_21_1/articles/Pitanya_econom/32_Cheremisova.pdf
91. Швед Н. П. Особливості аудиту власного капіталу підприємства. Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування». № 11. С.

122–131.

URL:

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38820/1/Швед%20Особливості%20аудиту%20власного%20капіталу.pdf>.

92. Щодо погодження облікової політики підприємств, наказ Міністерства аграрної політики України від 09.12.2013 № 81, дата оновлення 09.12.2013 – URL до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0081809-13#Text>. Дата звернення: 05.10.2021

93. Юшко С.В. Критичний аналіз економічної сутності поняття «капітал підприємства» / С.В. Юшко, А.А. Лугова // Вісник економіки, транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С.234-238.

94. 7.1. Поняття та складові власного капіталу. Головна - Бібліотека BukLib.net. URL: <https://buklib.net/books/25347/>.

95. Соціально-економічний вплив системи компаній Кока-Кола в Україні. www.coca-cola.ua. URL: <https://www.coca-cola.ua/content/dam/one/ua/uk/pdf-files/coca-cola-seis-2017-brochure-a4-p.pdf>.

96. Dorosh N., Liaskivska H. Accounting for changes in equity. Young scientist. 2020. Vol. 2, no. 78. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-2-78-71> (date of access: 04.12.2022).

97. Fisher I. The Nature of Capital and Income / I. Fisher. — L., 1977. — 278 p. — URL: <http://cowles.econ.yale.edu/P/cd/d09b/d0992.pdf>

98. Korinko M., Yudin A. Methodological principles of equity accounting according to international standards. Intellect XXI. 2020. No. 5, 2020. URL: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2020-5.20> (date of access: 04.12.2022).

99. Marx K. Grьndrisse der Kritik der Politischen Іќonomie / K. Marx // Marx-Engels Werke. — Berlin: Dietz, 1983. — Bd. 42. — 959 s. — URL: http://www.mlwerke.de/me/me42/me42_375.htm

100. Mulyk T. Display of information on equity in the reporting of economic entities. Agrosvit. 2020. No. 19-20. P. 51. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.19-20.51> (date of access: 04.12.2022).

101. Petryshyn L., Zhydovska N., Rostoka M. Theoretical and methodological aspects of equity capital accounting. *Visnik L'vivs'kogo nacional'nogo agrarnogo univ'sitetu. Ekonomika APK*. 2020. Vol. 27. P. 71–79. URL: <https://doi.org/10.31734/economics2020.27.071> (date of access: 04.12.2022).
102. Podmeshalska Y., Feofanov L., Horbatova P. Development of the program of audit of own capital. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2019. No. 3. P. 50. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2019.3.50> (date of access: 04.12.2022).
103. The Editors of Encyclopaedia Britannica. The Coca-Cola Company | History, Products, & Facts. *Encyclopedia Britannica*. URL: <https://www.britannica.com/topic/The-Coca-Cola-Company>.
104. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. New York, : International Federation of Accountants, 2017. 909 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf.

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація типів капіталу

Класифікаційні ознаки	Види капіталу
За джерелами формування	Власний капітал (належить підприємству на правах власності); Залучений капітал (не належить підприємству, але знаходиться у його розпорядженні тимчасово на безоплатній основі); Позиковий капітал (не належить підприємству, підлягає поверненню із сплатою відсотків)
За формою надходження у процесі кругообігу	Грошовий капітал (у грошовій формі); Виробничий капітал (інвестований у виробничі активи); Товарний капітал (у товарній формі)
За характером використання у господарському процесі	Працюючий капітал (бере участь у формуванні доходів); Непрацюючий капітал (не бере участі у формуванні доходів)
Залежно від джерел походження коштів	Національний (вітчизняний) капітал; Іноземний капітал
За метою використання	Інвестиційний капітал (використовується з метою збільшення підприємницьких можливостей); Інноваційний капітал (використовується з метою реалізації інноваційного проекту)
За формами інвестування	Фінансовий капітал (у грошовій формі); Матеріальний капітал (інвестований у матеріальні активи); Нематеріальний капітал (інвестований у нематеріальні активи)
За характером використання власниками	Споживчий капітал (з часом втрачає функції капіталу); Накопичуваний (реінвестований) капітал (з часом забезпечує приріст)
За випуском та сплатою	Номинальний (оголошений) капітал (встановлена засновниками в установчих документах сумарна вартість акції компанії, що випускаються); Випущений капітал (частина номінального капіталу, на суму якої випущено акції для розподілу між акціонерами); Оплачений капітал (частина випущеного капіталу, що оплачена акціонерами за придбані акції); Неоплачений капітал (частина випущеного капіталу, що не сплачена акціонерами за придбані акції)
За формою власності	Приватний капітал (належить приватній особі); Державний капітал (належить державі); Корпоративний (акціонерний) капітал (утворюється на основі акціонерної форми власності); Спільний капітал (утворюється на основі спільної форми власності); Пайовий капітал (належить партнерським підприємствам)
За відповідністю правовим нормам функціонування	Легальний капітал (контролюється суспільством і органами державного управління); Нелегальний («тіньовий») капітал (не контролюється суспільством і органами державного управління)

За способом перенесення вартості	Основний капітал (переносить свою вартість на виготовлену продукцію поступово); Оборотний капітал (цілком переносить свою вартість на виготовлену продукцію)
За терміном використання	Довгостроковий (сума довгострокових зобов'язань та капіталу компанії, що вкладаються на термін понад сім років, в основному – підприємницький капітал); Короткостроковий (кошти, вкладені терміном до одного року в основному – позиковий капітал)
За етапами виникнення	Первинний (кошти власників підприємства, резерви, внески інших компаній та інші фінансові джерела, використовувані власниками під час створення підприємства); Вторинний (термінові субординовані запозичення підприємства, безстроковий капітал, не включений в первинний капітал, що використовується для початку фінансової або комерційної діяльності)
За необхідністю нормування	Нормований (активи, щодо формування та використання яких формуються певні кількісні нормативи); Ненормований (відсутність будь-яких кількісних та якісних обмежень)
За продуктивністю використання	Продуктивний (капітал, що сприяє створенню доданої вартості та зростанню прибутку підприємства); Непродуктивний (капітал, майбутні економічні вигоди від використання якого тільки покривають витрачені фінансові ресурси або взагалі відсутні)
Залежно від виду діяльності, яка здійснюється підприємством	Операційний (сукупність грошових, матеріальних та нематеріальних активів, що створюються під час здійснення основної (операційної) діяльності); Інвестиційний (активи, котрі є грошовою формою кругообігу капіталу); Фінансовий (кошти, а також інші види матеріальних і нематеріальних активів, оцінені у вартісній формі, згенеровані під час здійснення фінансової діяльності)

Джерело: [63, с. 9]

Додаток Б

Нормативно-правове регулювання обліку власного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю

№ з/п	Назва нормативно-правового документа	Ким і коли затверджено	Основний зміст нормативно-правового документа щодо обліку власного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю
1	2	3	4
I РІВЕНЬ			
1.1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами) (далі – Закон №996)	від 16.07.1999 року №996-14	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
1.2.	Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» (далі – Закон №851-IV)	від 22.05.2003 року №851-IV	Встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів.
1.3.	Закон України «Про режим іноземного інвестування»	від 19.03.1996 р. № 93/96 ВР.	Визначає правовий статус товариств з іноземним капіталом, порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників.
1.4.	Податковий кодекс України (із змінами)	від 02.12.2010 року №2755-VI	Визначає основні вимоги до оформлення первинних документів, їх зберігання, поновлення у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення, яких потрібно дотримуватися.
1.5	Господарський кодекс України (зі змінами)	від 16.01.2003 р. № 436-IV	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.
II РІВЕНЬ			
2.1.	Про порядок подання фінансової звітності (далі – Постанова №419)	постанова КМУ від 28.02.2000 року №419	Визначає загальний порядок подання фінансової звітності для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності
2.2.	Деякі питання дерегуляції господарської діяльності: (далі – Постанова №367)	постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 367	Затверджує новий модельний статут, який містить встановлені законом правила, що регулюють правовий статус, права, обов'язки та відносини, які пов'язані зі створенням, управлінням та провадженням господарської діяльності ТОВ
III РІВЕНЬ			
3.1.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення №88)	наказ МФУ від 24.05.1995 року №88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами незалежно від форм власності
3.2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (далі – НП(С)БО 6)	наказ МФУ від 31.03.1999 року №87	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності, порядок внесення змін в облікову політику щодо активів розкриття інформації про зміни в облікових оцінках основних засобів у примітках до фінансової звітності.

А	1	2	3
3.3.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1)	наказ МФУ від 07.02.2013 року №73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зокрема, до
3.4.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами) (далі – План рахунків №291)	наказ МФУ від 30.11.1999 року №291	Згідно цього плану рахунків облік здійснюють такі рахунки 4 класу «Власний власного капіталу капітал та забезпечення зобов'язань»: 40 Статутний капітал 41 Пайовий капітал 42 Додатковий капітал 43 Резервний капітал 44 Нерозподілені прибутки (непокріті збитки) 45 Вилучений капітал 46 Неоплачений капітал, та їхні субрахунки
3.5.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція №291)	наказ МФУ від 30.11.1999 року №291	Регламентує коротку характеристику і призначення вищезазначених рахунків з обліку власного капіталу типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку)
3.6.	Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях (далі – Правила №1000/5)	наказ МЮУ від 18.06.2015 № 1000/5	Встановлює єдині вимоги щодо створення управлінських документів і роботи зі службовими документами, а також порядок їх архівного зберігання в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності
3.7.	Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку (далі – План рахунків №186)	наказ МФУ від 19.04.2001 року №186	СПД спрощений План рахунків застосовують у разі складання ними фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 25, яким передбачено облік власного капіталу (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітал), нерозподілених прибутків (непокрітих збитків), забезпечення майбутніх витрат і платежів.
3.8.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі – НП(С)БО 12)	наказ МФУ від 26.04.2000 № 91	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. Також визначає метод обліку інвестицій при інвестування у власний капітал об'єкта інвестування.
3.9.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» (далі – НП(С)БО 13)	наказ МФУ від 30.11.2001 № 559	Визначає інструмент власного капіталу, як контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.
3.10.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» (далі – НП(С)БО 15)	наказ МФУ від 29.11.1999 № 290	Визначає дивіденди як частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.
3.11.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – НП(С)БО 17)	наказ МФУ 28.12.2000 № 353	Визначено, що нарахований податок на прибуток не визнається у звіті про фінансові результати як доходи чи витрати, коли податок на прибуток нарахований внаслідок дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до П(С)БО відображають збільшення власного капіталу.

Продовження додатку Б

А	1	2	3
312.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» (далі – НП(С)БО 19)	наказ МФУ від 07.07.1999 № 163	Визначає методику обліку придбання акцій (капіталу) іншого підприємства та відображення такої інформації у примітках до фінансової звітності.
3.13.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – НП(С)БО 21)	наказ МФУ від 10.08.2000 № 193	Зазначено як відображати показники власного капіталу у фінансовій звітності в іноземних валютах
IV РІВЕНЬ			
4.1.	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку (далі – Методичні рекомендації №356)	наказ МФУ від 29.12.2000 року №356	Регламентує систему регістрів бухгалтерського обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них, яка обирається підприємствами. Для обліку .
4.2.	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами	наказ МФУ від 25.06.2003 року №422	Для систематизації інформації про власний (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений, вилучений) капітал, створення і використання забезпечень майбутніх витрат і платежів
4.3.	Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (далі – Методичні рекомендації №390)	наказ МАПУ від 04.06.2009 року №390	Для бухгалтерського обліку власного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю
V РІВЕНЬ			
5.1.	Про погодження облікової політики підприємств	наказ МАПУ від 11.04.2007 року №254	Визначає основи погодження розпорядчих документів, якими визначається і приймається облікова політика державних підприємств та інших суб'єктів господарювання, що належать до сфери управління Мінагрополітики
5.2.	Щодо погодження облікової політики підприємств	Наказ МППУ від 09.12.2013 року №81	Визначає основи погодження розпорядчих документів, якими визначається і приймається облікова політика державних підприємств та підприємств, які входять до сфери управління Міністерства промислової політики України
5.3.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	наказ МФУ від 27.06.2013 року №635	Для спрощення створення та/або актуалізування розпорядчого документу про облікову політику, який наводить принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності тощо
5.4.	Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, установи, організації, що належать до сфери управління Держводгоспу	наказ ДКУВГ від 10.08.2009 року №136	Надає рекомендації щодо створення та ведення облікової політики підприємства

Джерело: [30-32, 38, 50-54, 56-62, 65-66, 69, 73-78, 84, 92]

Додаток В

**Форма Звіту про власний капітал ІІІ «Кока-Кола Беверіджес
Україна Лімітед»**

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Всього
1	2	3	5	6	7	10
Залишок на початок року	4000					
Коригування: Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100					
Інший сукупний дохід за звітний період	4110					
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200					
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205					
Відрахування до резервного капіталу	4210					
Внески учасників: Внески до капіталу	4240					
Погашення заборгованості з капіталу	4245					
Вилучення капіталу: Вилучення частки в капіталі	4260					
Інші зміни в капіталі	4290					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Джерело: [37]

Додаток Г

Модель додатку до ОП «Власний капітал»

ЗМІСТ

1. Основні поняття
2. Огляд руху нерозподіленого прибутку/непокритих збитків та вплив на інші частини капіталу
3. Політики та процедури щодо обліку та контролю власного капіталу
 - 3.1. Перелік нормативних документів якими керується підприємство
 - 3.2. Повноваження Засновників, управлінського персоналу та бухгалтерського підрозділу
 - 3.3. Номенклатура робочих бухгалтерських рахунків
 - 3.4. Регістри аналітичного обліку
 - 3.5. Первинні документи з обліку операцій з власним капіталом
 - 3.6. Порядок внесення змін до власного капіталу
 - 3.6.1. Порядок внесення змін до статутного капіталу
 - 3.6.2. Порядок внесення змін до додаткового капіталу
 - 3.6.3. Порядок внесення змін до резервного капіталу
 - 3.6.4. Порядок розподілу чистого прибутку
 - 3.6.5. Порядок виплати дивідендів
 - 3.7. Контролі обліку власного капіталу
 - 3.7.1. Порядок проведення інвентаризації
 - 3.7.2. Система внутрішнього аудиту
 - 3.7.3. Підготовка управлінських звітів
 - 3.8. Процес підготовки Звіту про власний капітал

Додатки

- A. Зразки первинних документів щодо обліку власного капіталу

Джерело: авторська розробка

метадані

Заголовок

Облік та аудит власного капіталу підприємства

Автор

Туманова Катерина Миколаївна

Науковий керівник

д.е.н., професор Бондар М.І.

підрозділ

кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

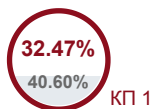
Перелік можливих спроб маніпуляцій з текстом

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про **МОЖЛИВІ** маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		3
Інтервали		0
Мікропробіли		0
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)		177

Обсяг знайдених подібностей

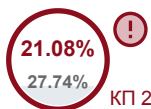
Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



КП 1

25

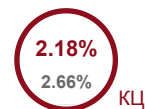
Довжина фрази для коефіцієнта подібності 2



КП 2

21351

Кількість слів



КЦ

167672

Кількість символів

Подібності за списком джерел

Прокручуйте список та аналізуйте, особливо, фрагменти, які перевищують КП 2 (позначено жирним шрифтом). Скористайтеся посиланням "Позначити фрагмент" та перегляньте, чи є вони короткими фразами, розкиданими в документі (випадкові схожості), численними короткими фразами поруч з іншими (мозаїчний плагіат) або великими фрагментами без зазначення джерела (прямий плагіат).

10 найдовших фраз

Колір тексту

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)	
1	http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/35180/1/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_28-12-2018.pdf	256	1.20 %
2	http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/33100/1/151.PDF	221	1.04 %
3	http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/101.pdf	218	1.02 %

ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

Туманова Катерина Миколаївна

студентка 6 курсу спеціальності «Облік та аудит»,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

tumanova_kateryna@kneu.edu.ua

Науковий керівник

Бондар Микола Іванович

д. е. н., професор, декан кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу

oefbondar@gmail.com

Вступ. Суттєве збільшення попиту на аудиторські послуги висуває на перший план необхідність розробки методики аудиторської перевірки різних ділянок обліку, зокрема обліку формування та руху власного капіталу підприємства, оскільки від правильності ведення обліку залежить достовірність формування і використання власності підприємства.

Ціль роботи. Подальшого удосконалення потребує питання практичного впровадження аудиторських процедур для підприємств різноманітної організаційно-правової форми. Тому, завданням статті є розробка практичних рекомендацій з аудиту власного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю.

Матеріали і методи. Організація та методика аудиту власного капіталу розглянута у наукових працях багатьох вчених, серед яких такі, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковська, Н.Г. Мельник, В.Я. Савченко, К.О. Утенкова та інші.. Ці вчені зробили вагомий внесок в розробку теоретичної методології аудиту власного капіталу. Для досягнення поставленої мети було використано дедукцію, аналіз та синтез – для розробки пропозицій з удосконалення аудиту формування власного капіталу.

Результати і обговорення. Основною метою проведення аудиту власного капіталу є формування висновку щодо правильності відображення в обліку операцій з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та правильність відображення у фінансовій звітності [2, с. 6].

Важливими етапами аудиту є перевірка системи обліку та внутрішнього контролю. Тому, пропонується розробити окремий документ для тестування особливостей ведення обліку власного капіталу, який охоплює питання організації бухгалтерського обліку власного капіталу, функціонування внутрішнього контролю та його ефективність, зміни власного капіталу тощо. Для відповіді на них незалежний аудитор проводить інтерв'ю з представниками компанії - фінансовим директором та головним бухгалтером. Також аудитор може самостійно перевірити правильність, під час нагляду за веденням обліку співробітниками або отримавши доступ до самостійного перегляду операцій. Метою цього тестування є отримання розуміння про зміни в системі бухгалтерського обліку та можливі ризики, які впливатимуть на побудову програми.

Після отримання інформації про зміни у власному капіталі та обліковій політиці, отримання даних перевірок внутрішнього контролю (якщо вони були проведені) та визначення аудиторських ризиків, складається програма аудиту та проводяться відповідні процедури з підтвердження Звіту про власний капітал. Загалом, уся наведена в цьому робочому документі інформація має співпадати з прийнятими до роботи показниками матеріальності та має відповідати запланованим процедурам, складеним у загальному плані. Далі, висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочих документах, на основі яких буде підготовано аудиторський звіт.

На першому етапі пропонується складення порівняльного аналіз балансу за звітний та попередній рік. Цей аналіз виявить величину змін та необхідність їх подальшого пояснення. Також, в цьому робочому документі проводиться зведення Головної книги до детальних переліків змін для виявлення помилок та неточностей.

Зважаючи на те, чи були зміни порівнюючи з попереднім роком та їхню величину, аудитори надають коментарі – чи необхідне тестування змін, і в якому

робочому документі воно буде проведено. Наприклад, чи будуть протестовані зміни статутного капіталу та перевірено виплату дивідендів з суми чистого прибутку.

Наступним кроком, згідно з програмою є перевірка руху форм капіталу. Загалом форма схожа на Звіт про власний капітал та використовуватиметься у робочому документі з перевірки розкриття.

Інформація для заповнення знаходиться у детальних переліках транзакцій та Головній книзі. Окрім цього, аудитори використовують звітність минулого періоду, адже це є доказом для початкового балансу. Кінцевий баланс дорівнює балансу з Головної книги, тому треба зробити арифметичну перевірку відповідності – сума початкового балансу та змін в капіталі має дорівнювати кінцевому балансу з Головної книги. На кінець баланси порівнюють із фінансовою звітністю. У коментарях наводять деталі зміни, інформацію про джерело або посилання на інший робочий документ, де проводиться тестування чи розкриття статті. Наприклад, загальна сума чистого прибутку перевіряється у робочому документі з підтвердження Звіту про фінансовий результат.

Наступними етапами є тестування змін у статутному капіталі та підтвердження суми виплачених дивідендів. Метою тестування є порівняння інформації з облікових реєстрів (суми та дати проведення) до супроводжуючої інформації. Для дивідендів та змін у капіталі два типи супроводу є необхідними: внутрішня та зовнішня. До внутрішньої належать Рішення Засновників та нова редакція Статуту – ці документи підписані Засновником, тому є вагомим аудиторським доказом. До зовнішньої інформації належить банківська виписка – цей документ надається третьою стороною, що означає найвищий рівень доказовості.

Останнім етапом є погодження розкриття Звіту власного капіталу до отриманих аудиторських доказів.

Висновки. Із зазначеного вище, можна зробити висновок, що організований саме таким чином аудит власного капіталу підприємства буде відповідати вимогам, які ставлять завдання та принципи аудиту даного об'єкта. Визначені вище стадії

процесу аудиту у їх послідовному виконанні утворюють організаційно-інформаційну модель аудиту власного капіталу підприємства.

Список використаної літератури:

1. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. New York, : International Federation of Accountants, 2017. 909 p. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK->
2. Podmeshalska Y., Feofanov L., Horbatova P. Development of the program of audit of own capital. Investytsiyi: praktyka ta dosvid. 2019. No. 3. P. 50. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2019.3.50> (date of access: 04.12.2022).
4. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України : Методол. вказівки від 15.04.2020 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_%20Методологічні%20вказівки%20з%20внутрішнього%20аудиту%20в%20державному%20секторі%20України.pdf.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення дипломної роботи знайшли своє відображення в науковій тезі, що взяла участь XVI Міжнародній науково-практичній дистанційній конференції Modern science: innovations and prospects яка відбулася 11-13 грудня 2022 р. у м. Стокгольм, Швеція, з публікацією тези - «Визначення методики проведення зовнішнього аудиту власного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю».

