

## ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ЯК ДЖЕРЕЛО АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

*Розглянуто структуру, недоліки, порядок та особливості складання Звіту про власний капітал*

**Постановка проблеми.** Основними завданнями обліку, як відомо, є надання користувачам достовірної та повної інформації про діяльність підприємства для збереження майна власника, визначення фінансового результату. Виконання цих завдань в кінцевому результаті дає можливість зберігати та примножувати капітал, як окремої особи, так і держави в цілому. У ринкових умовах господарювання необхідність вивчення достовірності фінансової звітності значно підвищується. Це обумовлено суттєвими змінами у відносинах власності, які мають глибокий економічний зміст і спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємств. При цьому звітність є джерелом інформації для забезпечення господарської діяльності підприємства та функціонування фінансово-економічних систем держави і відображає відносини власності підприємств. За таких умов вивчення аудитором достовірності фінансової звітності набуває важливого значення, оскільки підвищує відповідальність працівників підприємства за правильне відображення в обліку і звітності господарських операцій і фінансових результатів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з аудитом Звіту про власний капітал знайшли відображення в працях таких дослідників, як М.Д. Алексеєнко, С.М. Аль Неймат, М.Д. Білик, Н.І. Бренда, Ю.Ф. Бутинець, Л.Т. Гіляровська, Т.М. Королюк, О.А. Мазур, В.О. Мельничук, В.В. Оліярник, І.О. Пилипенко, В.А. Ситнікова, Я.В. Соколов, Л.М. Чернелевський, І.Ю. Чумакова, Й. Шеремет, О. Язиченко та ін.

**Мета дослідження** полягає у визначенні ролі аудиту операцій, пов'язаних зі станом та рухом власного капіталу, уточненні об'єктів його дослідження.

Викладення основного матеріалу. Головним джерелом інформації для здійснення аудиту операцій з руху власного капіталу є форма № 4 фінансової звітності "Звіт про власний капітал".

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Його метою є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про стан та рух власного капіталу підприємства на певну дату. Для здійснення на його основі ефективних рішень до нього, як і будь-якого іншого звіту, висувається ряд вимог (рис. 1), що закріплені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

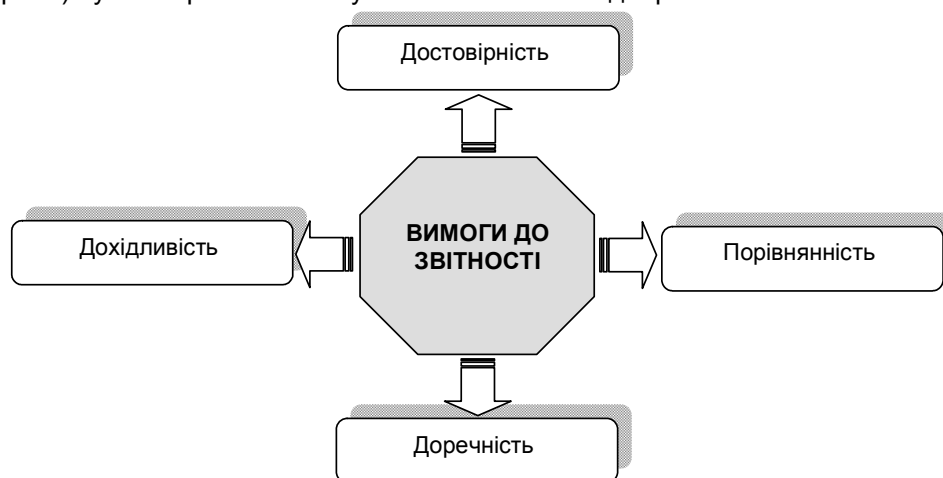


Рис. 1. Вимоги, що висуваються до звітності

Аудит покликаний забезпечити достовірність інформації для управлінського персоналу та власників підприємства. Доцільним за таких обставин є дослідження, що є об'єктом аудиту операцій з руху власного капіталу. При цьому слід виходити з тлумачення поняття "об'єкт аудиту".

На сьогодні не існує єдиного підходу щодо визначення об'єкту аудиту, що дає можливість виділити декілька напрямів. Так, під об'єктом аудиту Л.М Чернелевський, Н.І. Бренда розуміють "окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші сторони функціонування системи, що досліджується, стан яких може бути оцінений кількісно і якісно" [7, с. 29]. Ними наводиться класифікація за 7-ма ознаками, що включають в себе двадцять чотири об'єкти аудиту (за видами: ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми управління, методи управління, функції управління; за складністю сукупні ресурси і господарські процеси, групи ресурсів і господарських процесів; за зв'язком об'єктів з часом: в минулому, в теперішньому, в майбутньому та ін.). Близькими в своїх поглядах є Г.М. Давидов [3, с. 165], В.С. Рудницький [6, с. 29]

На відміну від вище названих авторів М.Т. Білуха вважає, що об'єктами аудиторського контролю є "предмети праці і засоби праці, а також сама праця, в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту" [1, с. 27].

Найчастіше в теорії аудиту зустрічається твердження, що об'єктами аудиту є форми звітності підприємства, яке обґрунтовують проф. Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко [2, с. 198], Т.А. Дубровина, В.А Сухов, А.Д. Шеремет [5, с. 56], О.А. Петрик, М.Т. Фенченко [2, с. 552] та ін. Існує також позиція, виражена в працях проф. Н.І. Дорош, що "об'єктами незалежного аудиту можуть бути господарські факти і процеси, що відбуваються на підприємствах (організаціях, установах), а не тільки фінансова звітність та стан бухгалтерського обліку суб'єктів перевірки" [4, с. 23].

На нашу думку, підґрунтям у визначенні об'єкту аудиту є саме поняття "аудит", під яким розуміється підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання [2, с. 172]. При цьому слід чітко відокремлювати послуги, які надають аудиторські фірми і можуть бути здійснені не тільки аудитором (аудиторською фірмою) але й будь-яким іншим компетентним фахівцем. Узагальнюючи вище сказане, об'єктом аудиту (те, що підлягає вивченню або перевірці) слід вважати фінансову звітність підприємства, а об'єктом аудиту операцій з руху власного капіталу – Звіт про власний капітал.

Зміст та форма Звіту про власний капітал, а також загальні вимоги до розкриття інформації щодо змін у власному капіталі підприємства визначаються П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал". Норми П(С)БО 5 стосуються звітів про власний капітал підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім банків та бюджетних установ. Для малих підприємств не передбачено складання такого звіту.

При складанні звіту необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО, а саме:

1) П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та П(С)БО 2 "Баланс", в яких наводиться визначення більшості елементів капіталу;

2) П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" щодо визначення сум коригувань нерозподіленого прибутку;

3) П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" щодо складання Звіту про власний капітал підприємства, яке обліковує інвестиції у дочірні, асоційовані та спільні підприємства за методом участі в капіталі.

Звіт про власний капітал має вигляд таблиці і є допоміжним аналітичним звітом до Балансу та відображає залишок і зміни кожного з елементів власного капіталу (склад та порядок їх оцінки відображено табл. 1) по закінченню року на підставі даних бухгалтерського обліку.

**Таблиця 1. Склад та зміст елементів власного капіталу підприємства**

Елементи власного капіталу	Зміст та оцінка
Статутний капітал	Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства
Пайовий капітал	Сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами
Додатковий вкладений капітал	Акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал
Інший додатковий капітал	Сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу
Резервний капітал	Наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку (визначається наростаючим підсумком за весь період існування підприємства і дорівнює оцінці результату його діяльності за вирахуванням: суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками як дохід від корпоративних прав; сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками). Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
Неоплачений капітал	Відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
Вилучений капітал	Господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу

Джерелами інформації для заповнення форми “Звіту про власний капітал” є:

– засновницькі документи підприємства, посвідчення про реєстрацію випуску цінних паперів, інші розпорядження повноважних органів підприємства щодо операцій, які призводять до змін у власному капіталі;

– заповнений “Баланс” за звітний рік (форма № 1);

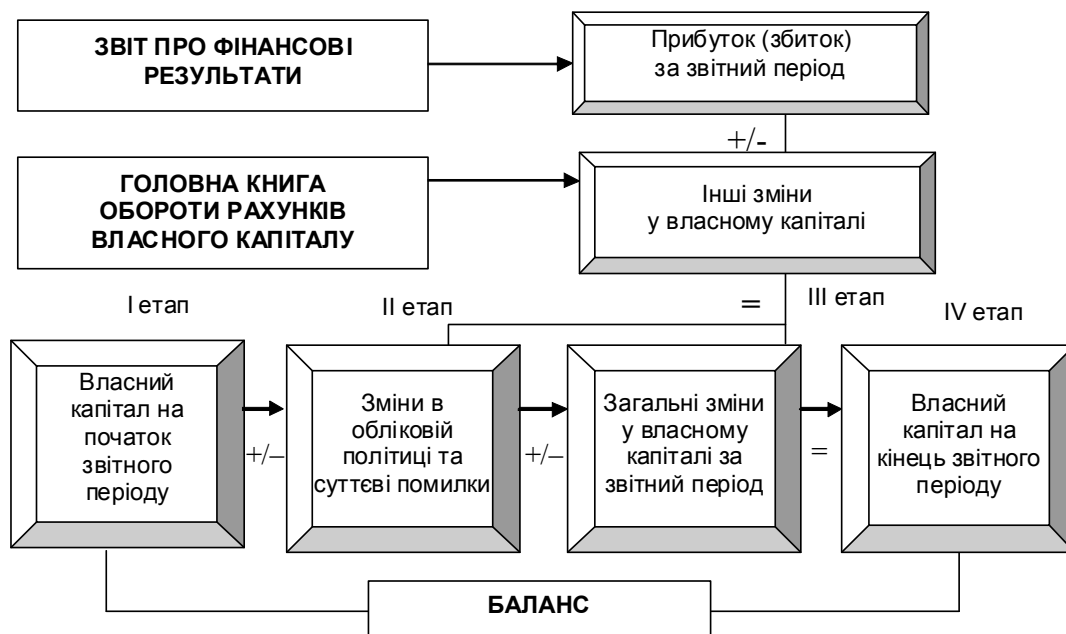
– заповнений “Звіт про фінансові результати” за звітний рік (форма № 2);

– записи по рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань”;

– примітки до річної фінансової звітності;

– дані про суму коригувань капіталу внаслідок змін облікової політики, виправлення помилок тощо.

Алгоритм складання Звіту про власний капітал з врахуванням джерел інформації наведено на рис. 2.



**Рис. 2.** Алгоритм складання Звіту про власний капітал з врахуванням основних джерел інформації

Звіт про власний капітал вирізняється значною деталізацією і враховує усі коригування, пов'язані із зміною облікової політики підприємства, виправленням помилок, будь-які інші зміни в обліку, що впливають на оцінку елементів (джерел) власного капіталу.

Техніка складання Звіту про власний капітал полягає у поступовому заповненні граф форми, які відображають види власного капіталу. Особливість заповнення полягає у тому, що зміна одного виду капіталу одночасно призводить до зміни іншого виду капіталу. При цьому показники, які призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу в Звіті про власний капітал відображаються у дужках. Не виключаються і зміни, які в цьому Звіті зачіпають тільки один вид капіталу, наприклад, таке витрачання прибутку як нарахування дивідендів слід показати тільки зменшенням нерозподіленого прибутку. Можливі зміни в структурі власного капіталу відображено в табл. 2.

**Таблиця 2.** Напрями змін у власному капіталі та їх чинники

Елементи власного капіталу	Напрями змін у власному капіталі та їх чинник	
	Збільшення	Зменшення
1	2	3
Статутний капітал (СК)	реінвестування прибутку формування початкового розміру статутного капіталу випуск нових акцій збільшення кількості акцій збільшення номінальної вартості акцій збільшення номінальної вартості акцій	анулювання акцій, викуплених у акціонерів повернення частки статутного капіталу у разі виходу учасника зменшення номінальної вартості акцій
Пайовий капітал (ПК)	реєстрація пайових внесків	повернення внесків (паїв у разі виходу учасника)
Додатково вкладений капітал (ДК)	реалізація викуплених акцій за ціною вище номіналу анулювання акцій власної емісії, ціна яких менше номіналу емісійний дохід додаткові внески учасників без збільшення СК	реалізація викуплених акцій за ціною менше ціни викупу анулювання акцій власної емісії, ціна яких вище номіналу

Продовження таблиці 2

1	2	3
Інший додатково вкладений капітал (ІДК)	дооцінка необоротних або нематеріальних активів, незавершеного будівництва, фінансових інструментів безкоштовне одержання необоротних активів	уцінка необоротних або нематеріальних активів, незавершеного будівництва, фінансових інструментів нарахування амортизації за безкоштовно одержаними необоротними активами
Резервний капітал (РК)	поповнення резервного капіталу за рахунок прибутку	виплати та покриття збитків за рахунок РК
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (НП, НЗ)	отримання чистого прибутку за звітний період	збиток за звітний прибуток виплата дивідендів, відрахування до РК
Неоплачений капітал (НК)	заборгованість учасників за внесками до СК	погашення заборгованості за внесками до СК та неоплаченими акціями
Вилучений капітал (ВК)	вилуплення акцій власної емісії у акціонерів вилучення капіталу при виході учасника	реалізація (перепродаж) та анулювання акцій, викуплених у акціонерів

Звіт про власний капітал побудований за принципом перетину граф та рядків, та відповідно до структури Плану рахунків. Такий порядок побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі форми джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни (збільшення або зменшення).

Таким чином, у графах Звіту про власний капітал відображаються складові власного капіталу підприємства – статутний, пайовий, додатковий вкладений, резервний, інший додатковий, неоплачений та вилучений капітал, а також нерозподілений прибуток. У рядках Звіту відображаються залишки за кожним із видів капіталу на початок та кінець року, а також зміни у капіталі за рахунок різних факторів – коригування залишку на початок року, переоцінка активів, розподіл прибутку, внески учасників та вилучення капіталу, інші зміни в капіталі. На підставі таких даних у Звіті про власний капітал визначається величина змін в капіталі за звітний період. Алгебраїчна сума, що відображає початковий залишок (сальдо) з урахуванням змін по кожному виду власного капіталу повинна дорівнювати залишкам на кінець періоду (сальдо), що відображено в Балансі.

Оскільки Звіт про власний капітал має взаємозв'язок з даними інших форм річної звітності, зокрема, з Балансом та Звітом про фінансові результати (табл. 3), для його складання необхідно мати підготовлені регістри бухгалтерського обліку, заповнений Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати.

У разі, якщо підприємство має дочірні, асоційовані підприємства, то згідно П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” при обліку інвестицій у дочірні та асоційовані підприємства за методом участі в капіталі всі зміни у власному капіталі дочірніх та асоційованих підприємств враховуються при визначенні елементів капіталу материнського підприємства, а тому для складання Звіту про власний капітал необхідною є також достовірна фінансова звітність таких підприємств.

Затвердження форми фінансового Звіту про власний капітал відбулося з 1999 року та то сьогоднішніх днів він не зазнавав змін, що може говорити про достатньо зрозумілу форму Звіту та відносну простоту заповнення. Поряд з цим, Звіт про власний капітал, незважаючи на свою аналітичність (деталізує дані форми № 1 “Баланс”) не містить всієї інформації, яка необхідна користувачам. Так, інформація про власний капітал, що наводиться в Звіті про власний капітал, дозволяє з'ясувати основні причини його змін, але не включає даних (що безпосередньо пов'язані зі статутним капіталу) таких, як: скільки і які акції має підприємство, яка їх ціна та ін.

Тому П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” передбачається розкриття в примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу, крім статутного капіталу.

**Таблиця 3.** Узгодження показників Звіту про власний капітал та взаємозв'язок з іншими формами фінансової звітності

Показники, що зіставляються Ф № 4	Зіставлявані показники
Рядок 010, графи 3-11	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 300-380, графа 4 відповідно
Рядок 010, графи 3-11	Форма № 4 (за попередній рік), рядок 300, графи 3-11 відповідно
Рядок 050, графи 3-11	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 300-380, графа 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки)
Рядок 050, графи 3-11	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 010-040, графи 3-11 відповідно
Рядок 130, графи 8	Форма № 2 рядок 220 або 225, графа 3
Рядок 150, графи 3 (додатне значення)	Форма № 4, рядок 150, графа 8 (від'ємне значення)
Рядок 160, графи 7 (додатне значення)	Форма № 4, рядок 160, графа 8 (від'ємне значення)
Рядок 290, графи 3-11	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 060-280, графи 3-11 відповідно
Рядок 300, графи 3-11	Форма № 4, (на 31 грудня попереднього року), рядки 300-380, графа 4 відповідно рядків 050-290, графи 3-11 відповідно
Рядок 300, графи 3-11	Форма № 1, (на 31 грудня попереднього року), рядки 300-380, графа 4 відповідно
Рядки 010-300, графа 11	Форма № 4 рядки 010-300, алгебраїчна сума граф 3-10 відповідно

Акціонерні товариства зобов'язані наводити в Примітках до фінансових звітів таку інформацію:

1) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату;

2) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснено передплату в порівнянні із передбаченими величинами;

3) загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому вигляді:  
 – усі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;  
 – вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.  
 – загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

4) акції в складі статутного капіталу за окремими типами й категоріями:  
 – кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;  
 – номінальна вартість акцій;  
 – зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу;  
 – права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;  
 – акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;  
 – перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;  
 – кількість акцій, що перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5 %;  
 – акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами із зазначенням їх термінів і сум;

5) накопичену суму дивідендів, не сплачену за привілейованими акціями;  
6) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у Примітках до фінансових звітів інформацію про:

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

Зрозумілість Звіту про власний капітал обмежується наявними рядками, за якими не вказані можливі операції зміни в капіталі (рядок 120, 170, 200, 280). Це має як позитивні, так і негативні наслідки. З одного боку така побудова звіту забезпечує певну свободу дій в заповненні Звіту суб'єктом господарювання та відокремлення операцій за суттю. З іншого ускладнює заповнення звіту через відсутність детальних пояснень щодо операцій, які можуть відобразитися в цих рядках. Крім того, це ускладнює роботу особам, що проводять перевірку фінансової звітності підприємства (в тому числі в разі проведення аудиторського контролю). За таких умов, доцільним було б здійснити детальнішу розшифровку в П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" таких рядків.

**Висновки.** Таким чином, проводячи аудит операцій з руху власного капіталу в дослідженню підлягає не тільки Звіт про власний капітал. Тісний взаємозв'язок різних форм фінансової звітності підприємства зумовлює необхідність перевірки узгодженості її показників за певними статтями, що допомагає аудитору сформулювати правильну думку щодо досліджуваного об'єкта. При цьому слід відзначити, що від того як якісно складена фінансова звітність залежить складність роботи аудитора, формування думки про рівень організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, контролю за дотриманням якості облікових процедур.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища шк. – Знання, 1998. – 574 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан та тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. / Г.М. Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.
5. Дубровина Т.А. Аудиторская деятельность в страховании: учебное пособие / Т.А. Дубровина, В.А. Сухов, А.Д. Шеремет; под ред. засл. деятеля науки РФ, проф. А.Д. Шеремета. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 384 с.
6. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / Рудницький В.С. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
7. Чернелєвський Л.М. Аудит. навч. посібник / Л.М. Чернелєвський, Н.І. Бренда. – К.: Міленіум, 2002. – 466 с.