

## РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ  
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВАTHE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT  
OF THE INTERNAL CONTROL OF THE ENTERPRISE'S EQUITY

УДК 657.1

**Каховська О.В.**

д.е.н., доцент, професор кафедри  
обліку економіки і управління  
персоналом підприємства  
Придніпровська державна академія  
будівництва та архітектури

**Макарова Г.С.**

д.е.н., доцент, професор кафедри  
обліку економіки і управління  
персоналом підприємства  
Придніпровська державна академія  
будівництва та архітектури

**Домашенко А.О.**

студентка  
Придніпровська державна академія  
будівництва та архітектури

*Стаття присвячена дослідженню обліково-аналітичного забезпечення процесу внутрішнього контролю власного капіталу підприємства. Охарактеризовано систему внутрішнього контролю стану власного капіталу на усіх стадіях функціонування підприємства. Наведено детальну характеристику наступних видів контролю: попередній, поточний та наступний. Розглянуті інформаційні та документальні джерела внутрішнього контролю власного капіталу підприємства. Перелічено процедури внутрішнього контролю операцій зі складовими власного капіталу.*  
**Ключові слова:** активи, бухгалтерський облік, власний капітал, внутрішній контроль, джерела, пасиви, підприємство.

*Статья посвящена исследованию учетно-аналитического обеспечения процесса внутреннего контроля собственного капитала предприятия. Охарактеризована система внутреннего контроля состояния собственного капитала на всех стадиях функционирования предприятия. Приведена под-*

*робная характеристика следующих видов контроля: предварительный, текущий и последующий. Рассмотрены информационные и документальные источники внутреннего контроля собственного капитала предприятия. Перечислены процедуры внутреннего контроля операций с составляющими собственного капитала.*

**Ключевые слова:** активы, бухгалтерский учет, собственный капитал, внутренний контроль, источники, пассивы, предприятие.

*This article aims to research on the accounting and analytical support of the internal control of the enterprise's equity. The system of internal control of the state of capital at all stages of the enterprise functioning is characterized. The detailed characteristics of the following types of control are given: preliminary, current and subsequent. Information and documentary sources of internal control of the company's own capital are considered. Internal control procedures are listed.*

**Key words:** assets, accounting, owner's entity, internal control, sources, liabilities, enterprise.

**Постановка проблеми.** Підприємство не може ефективно функціонувати, не маючи чітко організованої системи внутрішнього контролю, яка забезпечує оперативність бухгалтерського обліку, достовірність оформлення первинних документів, правдиве відображення інформації та підвищення рівня організаційно-контрольних заходів. Трансформаційні процеси в економіці зумовили потребу у створенні ефективного внутрішнього контролю на підприємствах та удосконаленні його структури, тому питання його організації контролю є досить актуальним.

На думку вчених, при організації процесу внутрішнього контролю слід брати до уваги основні принципи його ефективності, дотримання яких є запорукою успішного функціонування системи внутрішнього контролю, а саме: відповідальності, збалансованості, своєчасності повідомлення про відхилення, відповідності контролюючої і контрольованої систем, постійності, комплексності, розподілу обов'язків, дозволу і схвалення.

Загальна величина власного капіталу підприємства, який охоплює його нерозподілений прибуток, статутний, додатковий, резервний та інші види капіталу, є динамічною величиною і змінюється під впливом різних внутрішньовиробничих (обсяги виробництва продукції, її собівар-

тість тощо) та зовнішніх (попит та ринкові ціни на продукцію підприємства, податкова політика держави й ін.) чинників. Тому, зважаючи на те, що власний капітал є основним джерелом формування та збільшення обсягів активів підприємства, його зміни не повинні бути стихійними, а мають чітко регулюватися у процесі системного управління діяльністю підприємства. Разом з тим, ефективно управління власним капіталом неможливе без ґрунтовного контролю за змінами його величини та структури.

З цієї метою науковці розробили узагальнену систему здійснення контрольних процедур. Поряд з тим, подальшої деталізації та розвитку потребують такі контрольні процедури, які враховували б специфічні особливості окремих складових власного капіталу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання кругообігу капіталу в системі бухгалтерського і управлінського обліку та внутрішнього контролю досліджували такі вітчизняні вчені, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, М.О. Белоусов, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Т.І. Коломієць, М.Д. Корінько, М.Т. Кужельний, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападковська, А.А. Пилипенко, І.Р. Поліщук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, О.О. Разборська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук В.П. Яцина та інші.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження обліково-аналітичного забезпечення процесу внутрішнього контролю власного капіталу підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Власний капітал як об'єкт контролю досліджувало багато науковців, однак, у їхніх працях контроль розглянуто, як функцію управління загалом, контроль капіталу, контроль економічного потенціалу підприємства, а не безпосередньо власного капіталу. Деякі автори, зокрема: І.Р. Поліщук [2], М.О. Белоусов [3] розглядають контрольні процедури лише щодо формування статутного капіталу підприємства.

Під внутрішнім контролем, який є однією з функцій управління, необхідно розуміти процеси перевірки дотримання встановленого, нормативно-правовими актами держави, установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів, порядку формування та зміни усіх складових власного капіталу.

Під час формування системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, як стверджує Н.Г. Виговська [4, с. 115], потрібно зважати на головне завдання корпоративного управління – забезпечення роботи підприємства в інтересах власників, які надали основну частину ресурсів у його розпорядження. Тому, контроль стану власного капіталу необхідно здійснювати постійно, на усіх стадіях функціонування підприємства:

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

- на поточному етапі контролюють надходження та використання коштів, фінансову дисципліну, поточну звітність тощо;

- наступний контроль передбачає перевірку щорічного звіту про виробничу і фінансово-господарську діяльність, оцінювання їх результатів та визначення можливих резервів збільшення та оптимізації структури власного капіталу [4, с. 321].

Фактичний контроль кругообороту капіталу підприємства полягає в підтвердженні здійснених господарських операцій та залишків на бухгалтерських рахунках джерел формування капіталу та його інвестування в активи.

Система контролю кругообороту капіталу з боку власника формується в момент створення підприємства, при його придбанні, зміні власника контрольного пакету акцій. Постановка попереднього контролю з боку власника полягає в розробці та

затвердженні всіх необхідних документів (від статуту до внутрішніх документів), у вирішенні питань про кадровий склад виконавчих органів, про ревізійну комісію, про затвердження аудитора. Одночасно власник визначає мету бізнесу, здійснює вибір критеріїв його функціонування та встановлює систему контролю кругообороту капіталу. Він наділяє підприємство статутним капіталом, достатнім для забезпечення нормальної його роботи, визначає повноваження загальних зборів акціонерів (учасників) як вищого органу управління, його виключну компетенцію, фіксує права та обов'язки всіх учасників, визначає склад, джерела майна підприємства, повноваження з розпорядження майном, встановлює порядок розподілу прибутку.

Власник призначає керівника як одноосібний виконавчий орган управління, визначає строки його повноважень, укладає з ним контракт, в якому обумовлені його задачі, права, обов'язки, відповідальність, система оплати праці, матеріального заохочення тощо. Власник визначає рівень витрат, який вимушене нести підприємство, сплачуючи згоду власника на використання належних йому ресурсів в якості факторів виробництва. Він встановлює порядок контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства з боку ревізійної комісії, порядок ведення обліку, складання звітності, зберігання документів, порядок реорганізації та ліквідації підприємства. Тим самим власник впливає на кругообіг капіталу.

Поточний контроль може здійснюватися власником періодично, якщо той не працює на підприємстві та впливає на діяльність підприємства шляхом засідань обраних органів – ради директорів та роботи з поточною звітністю (наприклад, квартальною бухгалтерською звітністю, звітами виконання завдань та планів тощо).

Найбільш розповсюдженим з усіх видів контролю є наступний контроль. Він включає в себе перевірку щорічного звіту про виробничу та фінансову діяльність, оцінку майна підприємства, перевірку дотримання фінансової дисципліни, аналіз фінансового стану. Наступний контроль кругообігу капіталу здійснюється незалежною зовнішньою контрольною системою, яка відіграє активну роль у нагляді за операціями та практикою (Рада директорів, аудиторський комітет, ревізійна комісія). Система внутрішнього контролю організовується переважно організаціями крупного і середнього бізнесу, які володіють наступними особливостями:

- 1) прагненням вищого керівництва отримати достовірну інформацію і оцінку дій керівників всіх рівнів управління організацією і її структурних підрозділів;

- 2) ускладненою структурою;

- 3) наявністю ряду філій і дочірніх компаній;

- 4) різноманітністю видів діяльності і можливістю їх кооперації [1, с. 11].

Слід мати на увазі, що організація системи внутрішнього контролю призводить до виникнення додаткових витрат, що розподіляються між видами продукції (робіт, послуг). Ці витрати можуть бути дуже відчутними, оскільки в системі внутрішнього контролю повинен працювати висококваліфікований штатний персонал, що має в своєму розпорядженні відповідне технічне і програмне забезпечення.

Діяльність системи внутрішнього контролю найбільш ефективна, якщо вона підкоряється органу, що представляє інтереси власника.

Структурно-функціональна форма внутрішнього контролю кругообігу капіталу не вимагає від організації серйозних додаткових витрат на її створення і функціонування.

Внутрішній контроль передбачає здійснення різних операцій з метою отримання різноманітних проміжних та підсумкових показників, придатних для оцінювання результатів роботи та прийняття ефективних управлінських рішень. Сукупність контрольних операцій формує процедуру. Кілька процедур утворюють технологічну фазу контролю, а фази – етап контрольного процесу. Відомо, що в організації контрольного процесу розрізняють три етапи: підготовка даних для контролю; перевірка даних; узагальнення результатів контролю. Тому впорядкування контрольних операцій повинно виконуватися саме з метою виконання всіх етапів контрольного процесу [5, с. 41].

Необхідність постійного здійснення внутрішнього контролю операцій з власним капіталом зумовлюється потребами власників та керівних органів підприємства в об'єктивній інформації про його поточний стан, резерви зростання, абсолютні розміри, структуру, достовірність облікових операцій та звітних показників та ризики, які виникають в підприємницькій діяльності тощо. Створюючи систему внутрішнього контролю власного капіталу на підприємстві, необхідно чітко встановити його завдання та інформаційні джерела, визначити об'єкти, суб'єкти та контрольні процедури.

Основними завданнями контролю власного капіталу, як стверджує Б.Ф. Усач, є перевірка:

- правильності формування і використання (вилучення) власного капіталу;
- дотримання встановленого установчими документами розміру статутного капіталу;
- правильності ведення обліку внесків до статутного капіталу і розрахунків за дивідендами тощо [6, с. 173].

Дещо ширше коло завдань процесу контролю власного капіталу сформулював Є.В. Мних. Це зокрема:

Визначення фактичного стану об'єкта дослідження на певний момент: оцінка економічного потенціалу підприємства, його фінансового стану, фінансових ризиків з метою виявлення ознак потенційного банкрутства та запобігання чинникам, що до цього призводять.

Перевірка складу та структури джерел фінансування (власного капіталу) стратегічних напрямів розвитку підприємства, обсягів та видів його діяльності.

Контроль операцій, спрямованих на формування джерел утворення грошових коштів: перевірка відповідності кожної операції чинному законодавству України, оцінка її доцільності та обґрунтованості.

Контроль оптимізації вартісної структури капіталу, виходячи з потреб підприємства у створенні додаткових джерел фінансування: перевірка обґрунтованості абсолютної величини та рівня витрат на залучення та обслуговування кожного наявного джерела фінансування.

Контроль операцій щодо розміщення та використання фінансових ресурсів за напрямками витрачання коштів: перевірка відповідності кожної операції чинному законодавству України, оцінка її доцільності та обґрунтованості.

Контроль доходів і витрат як наслідка залучення і використання капіталу підприємства загалом та за окремими операціями.

Організація моніторингу показників фінансової стійкості, платоспроможності та рентабельності власного капіталу з метою мінімізації фінансових ризиків та запобігання банкрутству.

Забезпечення виконання управлінських рішень стосовно формування, розміщення і використання капіталу, своєчасне усунення відхилень у ході виконання цих рішень, запобігання кризовим ситуаціям і банкрутству підприємства [7, с. 22-23].

Під час здійснення контрольних процедур за операціями з власним капіталом необхідно використовувати як інформаційні, так і документальні джерела. Серед інформаційних джерел проведення контролю виокремлюють прогнозні та планові завдання і, звичайно ж, чинне законодавство, зокрема: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"; П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"; П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"; П(С)БО 13 "Фінансові інструменти"; П(С)БО 15 "Дохід"; П(С)БО 16 "Витрати"; Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні"; Закон України "Про господарські товариства"; Закон України "Про акціонерні товариства", Наказ про облікову політику підприємства тощо.

До документальних джерел належать первинні документи з обліку власного капіталу (акти приймання-передачі основних засобів, накладні та акти про приймання матеріалів, прибуткові касові ордери, виписки банку, накази, розпорядження,

рішення зборів учасників підприємства, засновницький опис майна, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо), реєстри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 4-го класу, Головна книга та фінансові звіти (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності).

У процесі внутрішнього контролю перевіряють усі господарські операції в розрізі таких об'єктів власного капіталу: статутний капітал, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, непокритий збиток, вилучений капітал, неоплачений капітал тощо.

До суб'єктів, які контролюють операції з власним капіталом, згідно з чинним законодавством, належать загальні збори учасників (для ТзОВ та ТзДВ), загальні збори акціонерів (для акціонерних товариств), ревізійна комісія, наглядова рада (для акціонерних товариств), відділ внутрішнього контролю (для великих підприємств) або окрема посадова особа з контрольними повноваженнями (для невеликих підприємств), інвентаризаційні комісії тощо.

Здійснюючи внутрішній контроль операцій із складовими власного капіталу, використовують процедури перевірки:

- залишків власного капіталу в облікових реєстрах із залишками, зазначеними у головній книзі;
- дотримання умов установчого договору і статуту підприємства;
- повноти та дотримання строків сплати статутного капіталу (аналітичний облік статутного капіталу має вестись за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо);
- додержання передбаченого розміру резервного та статутного капіталів, а також реінвестування прибутку;
- співвідношення чистих активів підприємства з розміром статутного капіталу;
- реалізації випущених акцій (для акціонерних товариств);
- відображення операцій з переоцінки необоротних активів за первинними документами, карток і реєстрів обліку та фінансової звітності;
- відображення операцій з безкоштовно отриманими підприємством активами за даними первинних документів, аналітичних та синтетичних реєстрів бухгалтерського обліку;
- руху резервного капіталу на підставі рішень засновників;
- достовірності формування результатів господарської діяльності та відображення даних на субрахунках рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)";
- використання прибутку поточного року;

– погашення заборгованості з неоплаченого капіталу;

– порядку ведення обліку руху власного капіталу;

– достовірності розкриття інформації про власний капітал у балансі і примітках до фінансової звітності.

Серед порушень, які виявляють у процесі внутрішнього контролю власного капіталу, можуть бути: не створення резервного капіталу (який передбачено в установчих документах); не приведення у відповідність розміру статутного капіталу до розміру чистих активів у встановлений законодавством час; не своєчасне погашення вилученого та неоплаченого капіталу тощо.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Ефективність внутрішнього контролю підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів його здійснення. Метод характеризується використанням загальнонаукових (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний огляд, функціонально-вартісний аналіз) і власних методичних прийомів і способів контролю (ревізія, інвентаризація, тематична перевірка, обстеження, внутрішній аудит, економічний аналіз, експертиза, перевірка виконання прийнятих рішень).

Удосконалення процесу організації внутрішнього контролю – це безперервний процес обґрунтування і реалізації найбільш раціональних форм, методів, способів та шляхів її створення і розвитку. Основними напрямками удосконалення організації внутрішнього контролю зобов'язань на підприємстві є:

– поліпшення якості законодавчо-нормативного відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації стосовно зобов'язань, що забезпечить правильне ведення обліку;

– використання сучасних інформаційних систем, що забезпечить порядок документування облікової інформації, підвищить вірогідність та оперативність одержуваної первинної документації, знизить трудомісткість документування і підготовки первинної облікової інформації;

– система підготовки, підвищення кваліфікації й удосконалення професійних якостей управлінського та облікового персоналу для більш якісного та ефективного забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві;

– створення інформаційних інститутів внутрішнього контролю для забезпечення оперативних контактів між державними органами і суб'єктами господарювання, що забезпечить дотримання підприємством податкового законодавства при веденні фінансово-господарської діяльності підприємства.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Камінська Т.Г. Облік і контроль кругообороту капіталу [Текст] : монографія / Т.Г. Камінська. – Житомир: ПП «Рута», 2013. – 448 с.
2. Поліщук І.Р. Бухгалтерський облік і контроль статутного капіталу в товариствах з необмеженою відповідальністю: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / І.Р. Поліщук. – К., 2006. – 20 с.
3. Белоусов М. О. Генезис категорії "капітал": економічна та облікова інтерпретація / М. О. Белоусов // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 18-26.
4. Виговська Н.Г. Господарський контроль в

Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир : Видавництво ЖДТУ, 2008. – 532 с.

5. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мулганівська, Т.С. Воїнова / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2010. – 96 с.

6. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б.Ф. Усач. – Вид. 4-ге, [перероб. та доп.]. – К. : Вид-во "Знання-Прес", 2002. – 253 с.

7. Мних Є.В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства : монографія / Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Д. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович / за ред. проф. Є.В. Мниха. – К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. – 232 с.

## СТАНОВЛЕННЯ ТА ВАЖЛИВІСТЬ ПОНЯТТЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ЯК СКЛАДОВОЇ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

### FORMATION AND IMPORTANCE OF THE CONCEPT OF THE ACCOUNTING OF REVENUES AND EXPENDITURES AS COMPONENT OF NATION-WIDE MANAGEMENT

*У статті розглянуто особливості історичного становлення бухгалтерського обліку доходів і видатків у державному секторі та його впливу на сучасне відображення операцій із надходження та використання бюджетних коштів. Автор аналізує поняття обліку доходів і видатків крізь призму розвитку державності. Визначається роль та місце бухгалтерського обліку у здійсненні загальнодержавного управління. У статті розглядаються погляди вчених на важливість обліку надходження та використання бюджетних коштів та здійснення відповідного контролю як необхідних методів управління державою.*  
**Ключові слова:** облік, державний сектор, доходи, видатки, управління.

*В статье рассмотрены особенности исторического становления бухгалтерского учета доходов и расходов в государственном секторе и его влияния на современное отражение операций по поступлению и использованию бюджетных средств. Автор анализирует понятие учета доходов и расходов сквозь призму развития государственности. Определяется роль и место*

*бухгалтерского учета в осуществлении общегосударственного управления. В статье рассматриваются взгляды ученых на важность учета поступления и использования бюджетных средств и осуществления соответствующего контроля как необходимых методов управления государством.*  
**Ключевые слова:** учет, государственный сектор, доходы, расходы, управление.

*The article discusses features of the historical formation of the revenues and expenditures accounting in public sector and its impact on the modern reflection of operations on receipting and using of budget funds. The author analyzes the concept of accounting of revenues and expenditures through a prism of statehood development. The role and place of accounting in the implementation of the nation-wide management is determined. The article deals with the views of scientists on the importance of accounting for the receipt and use of budget funds and the implementation of matching control as the necessary methods of government management.*

**Key words:** accounting, public sector, revenues, expenditures, management.

УДК 657:336.1

**Кугай І.В.**

аспірант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

**Постановка проблеми.** Розкриття сутності поняття та особливостей функціонування державного сектору є незмінним об'єктом досліджень для великої кількості вчених із застосуванням різноманітних підходів. Сформовані погляди та бачення загалом щодо державного сектору та його складових уже також можуть сформувати окремий об'єкт дослідження. Однак, цього разу розглянемо державний сектор із самого його початку існування через

аналіз необхідності та застосування обліку доходів і видатків державних коштів та, у контексті сказаного, способів ефективного управління державою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різні теоретичні аспекти доходів і видатків бюджетних установ розкрито у роботах таких сучасних вітчизняних науковців, як: Базилевич В.Д., Баластрик Л.О., Затонацька Т.Г., Сизоненко В.О. та інших. Обґрунтування основних економічних категорій діяль-