

УДК 657.42

Кобзева М.О.
аспірант кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

ОСНОВНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИМ СТОРОНАМ

MAIN ASPECTS OF RELATED PARTIES FINANCIAL INVESTMENTS AUDIT

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено визначенню основних аспектів організації зовнішнього аудиту фінансових інвестицій пов'язаним сторонам. Розкрито головні його етапи та обґрунтовано процеси. Показано основні джерела інформації, які використовуються при проведенні аудиту фінансових інвестицій. Установлено основні напрями проведення перевірки фінансових інвестицій на підприємствах. Запропоновано шляхи удосконалення процесу аудиту.

Ключові слова: аудит фінансових інвестицій, контроль, фінансові інвестиції, джерела інформації, процес аудиту, етапи контролю.

АННОТАЦІЯ

В статье рассмотрены основные аспекты организации внешнего аудита финансовых инвестиций связанным сторонам. Исследованы основные его этапы и процессы. Раскрыты основные направления проведения проверки аудита финансовых инвестиций на предприятиях. Предложены пути совершенствования процесса проверки.

Ключевые слова: аудит финансовых инвестиций, контроль, финансовые инвестиции, источник информации, процесс аудита, этапы контроля.

ANNOTATION

This article deals with the main aspects of related parties financial investments audit. It reveals the main stages and reasonable process. The basic sources of information used in the auditing of financial investments. The basic directions of the audit of financial investments in enterprises. The ways of improving the audit process.

Keywords: financial investments audit, control, financial investments, sources of information, audit process, control stages.

Постановка проблеми. Розвиток економіки в країні та за кордоном призводить до встановлення нових взаємовідносин між різними суб'єктами підприємницької діяльності. Більшість організацій усе частіше вдаються до залучення інвестицій для покращання діяльності свого підприємства або, навпаки, інвестують самі в активи інших організацій або дочірніх та асоційованих підприємств. Такі операції не є численними, але мають досить важливий характер для діяльності підприємства. Тому задля отримання нових залучень, інвестицій або задля адекватної оцінки інвестиційного клімату підприємства потрібно проводити якісний та своєчасний аудит. Правильна розробка його плану та організація процесу є обов'язковим етапом перевірки фінансових інвестицій на підприємствах, які пов'язані між собою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням щодо організації та методики проведення аудиту фінансових інвестицій приділяли увагу у своїх працях такі вчені, як Ба-

біч В.В., Бланк І.О., Голубка Я.В., Дорош Н.І., Дорош О.Б, Загородній А.Г., Петрик О.А., Сагова О.В., Труш В.Є. та ін. Але ряд проблем залишаються невирішеними, особливої уваги потребує вирішення питань стосовно методики комплексного зовнішнього аудиту фінансових інвестицій пов'язаним сторонам.

Мета статті полягає у вивченні та удосконаленні процесу аудиту фінансових інвестицій пов'язаним сторонам, що дасть можливість отримання більш чіткої та правдивої інформації для інвестора.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зовнішній аудит – це перевірка, яка здійснюється незалежною аудиторською фірмою (аудитором) на договірній основі з метою об'єктивної оцінки ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з чинними законодавчими та нормативними актами України.

Інформація, надана за результатами зовнішнього аудиту, насамперед створює інтерес зовнішніх користувачів (інвесторів, кредиторів, державних органів тощо). Їх цікавить звітність підприємства, засвідчена висновком зовнішнього незалежного аудитора.

Зовнішній аудит фінансових інвестицій пов'язаним сторонам є процедурою контролю достовірності інформації щодо всіх фінансових інвестицій, що відображається в бухгалтерській (фінансовій) звітності суб'єктів господарювання. Дані про використання майна, за допомогою якого проведення господарських операцій у економічних суб'єктів можуть бути змінені та відкориговані, виявлення і усунення цих відхилень у бухгалтерській (фінансовій) звітності та підтвердження достовірності цієї звітності – безпосереднє завдання незалежного контролю, аудиту.

Загальні засади проведення аудиту фінансових інвестицій на підприємстві закріплені у багатьох нормативно-правових актах, таких як Закон України «Про аудиторську діяльність», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», Міжнародні стандарти аудиту (МСА) 500 «Аудиторські докази», 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Серед вітчизняних учених немає істотних розбіжностей щодо визначення методики зовнішнього аудиту фінансових інвестицій. Так,

наприклад, Трущ В.Є. виділяє головні питання, які повинні бути розкриті у ході перевірки: обґрунтованість класифікації фінансових інвестицій на довгострокові та короткострокові; дотримання вимог П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»; правильність первинної оцінки фінансових інвестицій і формування їхньої собівартості на рахунках бухгалтерського обліку в залежності від способу їх придбання; вірогідність обліку фінансових інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства; правильність ведення обліку фінансових інвестицій для здійснення спільної діяльності [8, с. 28].

Залежно від цілей та об'єктів аудиту можна виділити різні напрямки проведення перевірки:

– аудит інвестицій у статутний капітал інших організацій (головною метою є встановлення достовірності первинних даних відносно використання інвестицій у процесі формування статутного капіталу, повноти і своєчасності відображення інформації в зведеній звітності, документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку статутного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики);

– аудит інвестицій у цінні папери дочірніх та асоційованих підприємств (перевірка правильності зберігання придбаних цінних паперів та оплати послуг депозитарію, зберігача, реєстратора відповідно до умов договору та чинного законодавства України);

– аудит інвестицій у спільну діяльність (перевірка порядку формування й оцінка статутних документів спільних підприємств, достовірність і правильність оформлення бухгалтерських записів і первинних документів щодо відображення фінансових інвестицій);

– аудит боргових фінансових інвестицій (перевірка правильності визначення й ведення обліку за даним об'єктом).

У залежності від цілей аудиту фінансових інвестицій також можна виокремити загальну перевірку та перевірку за завданням спеціального призначення. При загальній перевірці фінансові інвестиції розглядають як один зі складових

елементів фінансової діяльності, яка охоплює зміну складу і структури джерел фінансування власного та позикового капіталу внаслідок: продажу нових, щойно емітованих акцій інвесторам, виплати дивідендів інвесторам, продажу кредитних цінних паперів та виплати на них, отримання і виплати кредитних зобов'язань. Наприкінці перевірки складається аудиторський висновок про фінансову звітність згідно з МСА 700. При аудиті за завданням спеціального призначення фінансові інвестиції розглядаються як окремий об'єкт аудиту або як об'єкт в інвестиції пов'язаним сторонам. Тоді наприкінці перевірки складається аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення згідно з МСА 800 (рис. 1).

Провівши аналіз наукової літератури, можна зауважити, що комплексна методика аналізу контролю фінансових інвестицій у ній відсутня. Відповідно до чинного законодавства, методика та процедури проведення аудиту фінансової звітності пов'язаним сторонам обираються аудитором самостійно [1].

Аудитор зобов'язаний скласти програму перевірки фінансових інвестицій пов'язаним сторонам, яка визначить тривалість та обсяг аудиторських процедур. Від мети, завдань, виду аудиту інвестицій пов'язаним сторонам залежать програма, процедури та організація процесу аудиту. Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів [3]. При розробці плану потрібно визначити джерела інформації, послідовність дій та процедур.

Аудиторські процедури, що виконуються в ході перевірки довгострокових фінансових вкладень, як правило, включають у себе збір аудиторських доказів про можливість відображення фінансових інвестицій у складі необоротних активів, обговорення з керівництвом підприємства намірів збереження їх на бухгалтерському балансі, а також отримання офіційних письмових заяв та роз'яснень щодо зазначених питань.

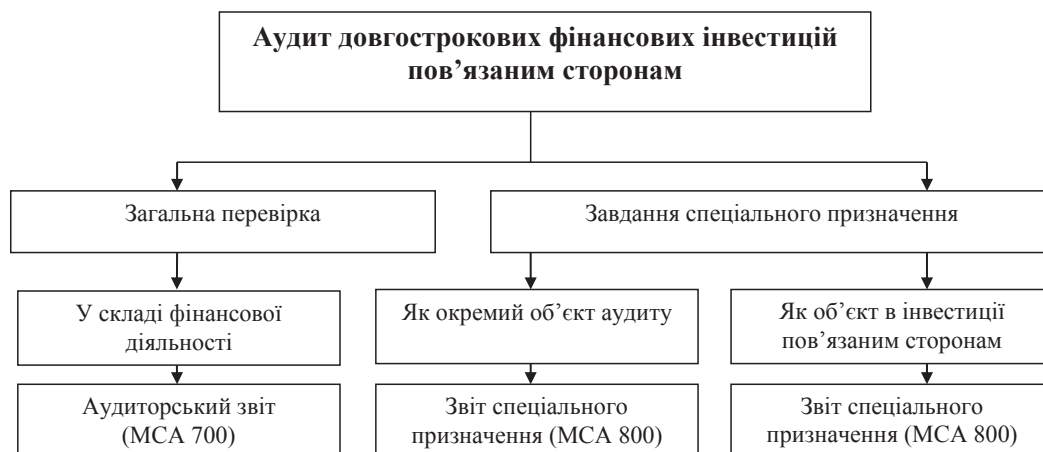


Рис. 1. Напрями аудиторської перевірки фінансових інвестицій пов'язаним сторонам

Для отримання аудиторських доказів при проведенні аудиторських процедур можна використовувати підготовлену суб'єктом, який перевіряється, інформацію у вигляді таблиць, відомостей, реєстрів бухгалтерського обліку. Аудитор має можливість їх використовувати в якості робочих документів аудиту. Вони є основними джерелами інформації. Також джерелами інформації для проведення аудиту фінансових інвестицій виступають:

1) наказ про облікову політику підприємства (на якому рахунку обліковуються ті чи інші процеси, пов'язані з фінансовими інвестиціями, визнання доходу і витрат від фінансових інвестицій; перелік первинних документів (та їх форми), які пов'язані з відображенням фінансових інвестицій; перелік осіб, які мають право підписувати ці документи);

2) первинні облікові документи з обліку фінансових інвестицій, зокрема: документи приймання-передачі внесків до статутних капіталів інших організацій та структурних підрозділів; документи приймання-передачі внесків у спільну діяльність; документи приймання-передачі цінних паперів; платіжні доручення і виписки банку; прибуткові і видаткові касові ордери.

При проведенні аудиту фінансових інвестицій використовують також інформацію зовнішніх джерел: банків, страхових компаній, інвестиційних фондів, кредитних спілок, торговельних партнерів, інших аудиторських та юридичних фірм. Важливе місце у формуванні інформаційного забезпечення аудиту інвестицій займають законодавчі, нормативні відомості та довідки.

Крім зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, при проведенні аудиту доцільно використовувати також висновки попередніх аудиторських перевірок та зробити аналіз помилок, які були виявлені.

Головною метою аудиту підприємства є вивчення його системи обліку і внутрішнього контролю. Це насамперед потрібно для того, щоб визначити та зрозуміти, як готується ця інформація, і мати певне уявлення про надійність дослідженого об'єкту, щоб скласти обґрунтований аудиторський висновок.

Щоб досягти цієї мети, аудитор у ході перевірки повинен вирішити ряд завдань, а саме перевірити достовірність: первісної оцінки фінансових інвестицій; оцінки фінансових інвестицій на дату балансу; організації бухгалтерського обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства; організації бухгалтерського обліку фінансових інвестицій для ведення спільної діяльності; перевірки ведення обліку фінансових інвестицій із метою оподаткування.

Інвестиції пов'язаним сторонам належать до фінансової діяльності. Фінансова діяльність є обов'язковим об'єктом аудиту фінансової звітності, за результатами якого складається звіт незалежного аудитора згідно з вимогами МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [4].

Процес аудиту фінансових інвестицій пов'язаним сторонам можна розбити на декілька етапів: планування, тестування, установлення достовірності ведення обліку та складання фінансової звітності, узагальнення результатів та формування звіту незалежного аудитора. Перший етап – планування. На цій стадії відбувається ознайомлення з діяльністю підприємства (вивчення та розгляд фінансових інвестицій на підприємстві). На цьому етапі перевірячі аудитору необхідно адекватно оцінити систему внутрішнього контролю фінансових інвестицій для подальшої розробки плану щодо аудиторської процедури. Для подальшого планування аудиторської перевірки потрібно отримати від підприємства перелік операцій, здійснених протягом періоду, що перевіряється, та реєстр фінансових інвестицій на початок та кінець цього періоду. На цьому етапі визначається рівень аудиторського ризику та рівень його суттєвості. Що стосується практичних процедур, то на попередньому етапі дослідження укладається договір на проведення аудиту, затверджуються план та програма аудиту.

Другий етап аудиторської перевірки фінансових інвестицій – це тестування, установлення достовірності ведення обліку та складання фінансової звітності. На цьому етапі здійснюється безпосередньо перевірка реальності відображення фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності, відповідність їх класифікації, визначення первісної вартості фінансових інвестицій при їх придбанні, оцінки на дату балансу, правильності визначення отриманих доходів та витрат від інвестиційної діяльності та перевірки ведення обліку з метою оподаткування згідно з чинним законодавством України, оцінювання адекватності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю організації. Що стосується практичних аспектів, то на цьому етапі проводяться такі процедури: проведення тестів щодо оцінки системи внутрішнього контролю, перевірка правильності відображення фінансових інвестицій у Балансі підприємства, які відображаються безпосередньо у Балансі, головній книзі; контроль відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку (Головна книга, аналітичні реєстри), перевірка правильності класифікації фінансових інвестицій (первинні документи, аркуші-розшифровки), інвентаризація цінних паперів (акт прийому-передачі цінних паперів, книга обліку цінних паперів, розпорядження, накази тощо); перевірка правильності оцінки вартості фінансових інвестицій (договори, акти купівлі-продажу, накладні, платіжні доручення); контроль над бухгалтерськими записами (кореспонденцією) (Головна книга, журнали, відомості); перевірка правильності відображення в обліку вибуття фінансових інвестицій (Головна книга, журнали, відомості).

Третій етап аудиту – узагальнення результатів та формування звіту незалежного аудитора.

На цій стадії відбувається узагальнення аудиторських доказів та формування аудиторського звіту. На цьому етапі складається аудиторський звіт, або аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні [1]. Сутність аудиторського висновку безпосередньо пов'язана з метою перевірки, у ньому містяться рекомендації щодо ведення обліку та контролю над фінансовими інвестиціями пов'язаних сторін. За підсумками аудитор може видати безумовно позитивний аудиторський висновок, умовно позитивний, негативний або відмовитися від висловлювання своєї думки. Висновок, що відрізняється від безумовно позитивного, має містити опис усіх суттєвих причин невпевненості та непогодження.

Висновки. Складність аудиту операцій із фінансовими інвестиціями пов'язаних сторін обумовлена великою кількістю різноманітних процесів та процедур перевірки. Недосконале забезпечення нормативно-правових актів, які регулюють фінансові інвестиції та методику їх перевірки, призводять до складного трудомісткого процесу. Систематизація об'єктів аудиту і визначення на їх основі змісту аудиторських робіт, чітка їх ідентифікація, узагальнення інформаційної бази аудиту сприяють створенню комплексного інформаційно-методичного забезпечення аудиту.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125-XII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.91 р. № 1560-XI1 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
3. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf.
4. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf.
5. Міжнародний стандарт аудиту 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf.
6. Голубка Я.В. Інформаційне забезпечення обліку та аудиту фінансових інвестицій / Я.В. Голубка // Вісник Технологічного університету «Поділля». – 2003. – № 5. – Ч. 2. – С. 103–107.
7. Дорош О.Б. Теоретико-методичні засади використання аудиторських процедур / О.Б. Дорош // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. – 2008. – № 33. – С. 132–141.
8. Аудит: [навч. посіб.] / В.Є. Труш, Т.А. Пінчук, Т.В. Шрам. – Херсон: ХНТУ, 2011. – 235 с.