

УДК 657.6 : 336.763

СУЧАСНІ ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ЦІННИМИ ПАПЕРАМИ ПІДПРИЄМСТВА

DOI 10.30838/ P.ES.2224.280519.139.499

JEL: M42, O16

**Польова Т. В., к.е.н.,
Порсюрова І. П.***Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного
торговельно-економічного університету*

В умовах глобалізації фінансового ринку для підприємств, які здійснюють операції з цінними паперами, важливим напрямком контролю є оцінка ефективності фінансових операцій. Результативність функціонування суб'єкта господарювання залежить від здійснення належного аудиту, який полягає у безперервному спостереженні та дієвості перевірки фактичних наслідків операцій з цінними паперами. У ході аудиту досліджується ефективність систем обліку та контролю щодо здійснених операцій з цим видом активів та зобов'язань. Метою статті є дослідження етапів здійснення аудиту операцій з цінними паперами, відповідних аудиторських процедур та типових помилок. Завдання дослідження полягають у визначенні об'єктів, функцій, інформаційної бази аудиту, а також етапів його проведення; визначення аудиторських процедур та робочих документів аудитора, які є інформаційним джерелом для подальшого формування правдивого аудиторського висновку. Методологією дослідження є сукупність наукових методів системного та порівняльного аналізу, що дозволило всебічно дослідити проведення аудиту операцій з цінними паперами суб'єктів господарювання. Для вивчення даного питання було застосовано такі наукові методи пізнання, як аналіз, узагальнення, групування, порівняння. Запропоновано робочу таблицю перевірки правильності відображення в обліку результатів операцій з цінними паперами, що дозволить систематизувати отриману аудитором інформацію та приймати обґрунтовані рішення. Акцентовано увагу на важливості інвентаризації цінних паперів, яка є ефективною аудиторською процедурою виявлення порушень при здійсненні операцій з цінними паперами на підприємстві. Подальшим етапом дослідження є визначення аналітичних процедур щодо аудиту операцій з цінними паперами, розробка нових аналітичних таблиць, що дозволятимуть аудитору ефективно здійснювати перевірку. Важливим подальшим напрямком дослідження є аудит фінансової звітності щодо операцій з цінними паперами за міжнародними стандартами, особливості оцінки цінних паперів за різними операціями, що здійснює підприємство.

© Польова Т. В., к.е.н., Порсюрова І. П., 2019

Ключові слова: аудит; операції з цінними паперами; етапи аудиту; аудиторські процедури; робоча таблиця аудитора; інвентаризація

UDC 657.6 : 336.763

MODERN ORGANIZATIONAL BASICS OF AUDIT OF AN ENTERPRISE SECURITIES TRANSACTIONS

DOI 10.30838/ P.ES.2224.280519.139.499

JEL: M42, O16

**Polova T., PhD in Economics,
Porsiurova I.,**

Kharkiv Trade and Economics Institute of Kyiv National Trade and Economics University

Assessment of financial transactions efficiency is a significant trend in control for enterprises engaged in securities transactions under the conditions of globalization of financial market. The functioning performance of a business entity depends on proper audit fulfillment, which consists in continuous supervision and revision efficacy of operational consequences of securities transactions. The audit examines the effectiveness of accounting and control systems concerning the performed transactions with this type of assets and liabilities. The purpose of this article is to research the audit stages of securities transactions, appropriate audit procedures and common mistakes. The objectives of the research are to determine the objects, functions, information base of the audit, as well as the stages of its performance; determination of audit procedures and working documents of an auditor, which are an informative source for further formation of a true audit conclusion. The methodology of the research is a set of scientific methods of systematic and comparative analysis, which made it possible to thoroughly investigate the performance of securities transactions audit of the economic entities. For this issue, the following scientific methods have been applied: cognition as analysis, generalization, grouping, comparison. A worksheet for accounting correctness checking of the securities transactions results has been proposed, which could allow to systematize the information received by an auditor and to make the informed decisions. The emphasis has been placed on the importance of securities inventory, which is an effective audit procedure for irregularities detecting during the securities transactions at the enterprise. The next stage of the research is to define the analytical procedures for the securities transactions audit, to develop the new analytical tables, which could allow the auditor to perform the audit more effectively. An important further area of research is the audit of financial reporting on securities transactions under international standards, particularities of the valuation of securities for various transactions carried out by an enterprise.

Keywords: audit; securities transactions; audit stages; audit procedures; auditor's worksheet; inventory

Актуальність проблеми. За сучасних умов основним завданням аудиту цінних паперів підприємства є оцінка контрольного середовища суб'єкта господарювання. Ефективна система господарювання неможлива без застосування контрольних функцій, тобто без систематичного спостереження і перевірки фактів господарських операцій. Аудитор повинен ретельно здійснювати перевірку законності та доцільності операцій з цінними паперами, їх правильного відображення на рахунках бухгалтерського та податкового обліку. Правильне відображення інформації про наявність і рух цінних паперів, здійснені операції з ними в бухгалтерському обліку й у фінансовій звітності впливає на прийняття управлінських інвестиційних рішень. Вищезазначене свідчить про актуальність обраного напрямку дослідження.

Аналіз останніх наукових досліджень. Проблемні аспекти аудиту операцій з цінними паперами було висвітлено у працях вітчизняної наукової спільноти. Так вчені-економісти Давидов Г. М., Ісаєва А. А., Мельник М. В., Пилипенко І. І., Пантелєєв А. С., Михальчишина Л. Г., Орлов І. В., Прохорова Л. І., Усач Б. Ф. та інші приділяли значну увагу плануванню та організації аудиту цінних паперів підприємства [2], внутрішньогосподарському контролю за операціями з цінними паперами [6-7], доцільності використання аналітичних процедур під час аудиту, окремі аспекти методології аудиту операцій з цінними паперами [5, 8]. Проте, недослідженими залишаються напрямки розробки робочих документів аудитора для фіксації операцій з цінними паперами. Дане питання доцільно дослідити через призму особливостей аудиторських процедур за етапами перевірки та розповсюджених помилок, що виявляються при перевірці операцій з цінними паперами.

Мета роботи. З огляду на актуальність теми та особливості невизначених питань метою роботи є визначення етапів аудиту операцій з цінними паперами, дослідження аудиторських процедур на основному етапі перевірки із зазначенням розповсюджених помилок за окремими з них, розробка робочої таблиці перевірки правильності відображення в обліку результатів операцій з цінними паперами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сутність аудиту операцій з цінними паперами полягає у встановленні достовірності здійснених операцій; повноті та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності

ведення обліку операцій з цінними паперами і його відповідності прийнятій обліковій політиці, стандартам обліку та нормативно-законодавчій базі; реальності наявних зобов'язань і розрахунків; законності здійснених операцій; достовірності відображення операцій з цінними паперами у звітності підприємства [2].

Зазначимо, що для розробки ефективної методики аудиту операцій з цінними паперами важливо визначити об'єкти, завдання та функції, а також етапи проведення, аудиторські процедури і робочі документи перевіряючого. Так, об'єктами аудиту є доцільність здійснення операцій з акціями (облігаціями, векселями, ощадними сертифікатами та похідними цінними паперами, у тому числі фінансовими інвестиціями) та їх подальший облік; правильність записів у первинних документах, облікових реєстрах та звітності, які стосуються операцій з цінними паперами.

Проведення аудиту операцій з цінними паперами передбачає виконання низки завдань:

- 1) перевірка стану збереження цінних паперів;
- 2) перевірка відповідності умов обігу цінних паперів вимогам чинного законодавства;
- 3) перевірка стану системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами;
- 4) перевірка наявності договорів на придбання і продаж цінних паперів, актів приймання-передачі цінних паперів, з'ясування відповідності в них даних про цінні папери;
- 5) перевірка наявності та правильності оформлення Книги обліку цінних паперів;
- 6) встановлення правильності нарахування дивідендів (відсотків);
- 7) виявлення порушень при здійсненні операцій з цінними паперами і встановлення винних осіб, розробка заходів щодо запобігання порушенням у майбутньому [5].

Функції аудиту операцій з цінними паперами такі: контроль за відповідністю здійснення операцій з цінними паперами стратегічним та тактичним цілям підприємства; оцінка та підтвердження розрахунку щодо рівня інвестиційних ризиків; оцінка результатів здійснення операцій з цінними паперами; надання рекомендацій з підвищення ефективності управління операціями з цінними паперами.

Інформаційною базою аудиту операцій з цінними паперами є закони України, нормативні документи, накази (розпорядження) керівництва

підприємства; кошториси, плани; угоди (контракти), інформація від інших відділів підприємства та зовнішніх контролюючих органів, а також результати попередніх перевірок, біржова інформація; первинні документи; облікові реєстри; фінансова звітність підприємства [1, с. 142]. Інформаційною базою для аудиту акцій, облігацій внутрішніх і місцевих позик, облігацій підприємств, казначейських білетів держави й ощадних сертифікатів є дані бухгалтерського обліку і звітності про обіг цінних паперів. Бухгалтерський облік їх здійснюється на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» за номінальною вартістю. Переміщення бланків відображають в обліку на підставі прибутково-видаткових документів. Списують ці бланки з позабалансового обліку одночасно із записами про реалізацію цінних паперів. Аудитори перевіряють чи ведеться облік цінних паперів на позабалансовому рахунку за їх видами та місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, а також чи забезпечується їх збереження [6, с. 135].

На рис. 1 схематично наведено етапи аудиту операцій з цінними паперами, що включають прийняття рішення щодо проведення аудиту; обґрунтування методичних засад здійснення перевірки; виконання програми аудиту та узагальнення даних за результатами перевірки операцій з цінними паперами.

Аудит операцій з цінними паперами включає наступні стадії перевірки: планування, оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства, безпосередня перевірка достовірності фінансової звітності щодо операцій з цінними паперами, узагальнення результатів аудиту і складання аудиторського висновку (звіту). У табл. 1 представлено аудиторські процедури, які застосовують під час перевірки операцій з цінними паперами та можливі помилки.

В процесі перевірки аудитор доцільно брати участь або спостерігати за проведенням інвентаризації цінних паперів, дані за якою зіставляються з обліковими записами на підприємстві. Результати порівняння доцільно занести до робочої таблиці, яка фіксує кількість цінних паперів, перевірену працівниками підприємства і аудитором за кожним видом, відхилення від зіставних даних та відповідні рекомендації перевіряючого [2].

При проведенні інвентаризації слід проводити не лише кількісну звірку (тобто фактичну наявність бланків цінних паперів), але і якісну, що передбачає обстеження самих бланків цінних паперів і визначення

дотримання правил при їх оформленні, належному зберіганні [7].
Перевірка бланків цінних паперів проводиться в двох напрямках:

- 1) визначення їх наявності;
- 2) оцінка правильності оформлення.

В ході інвентаризації цінних паперів встановлюється:

- правильність оформлення цінних паперів;
- реальність вартості врахованих на балансі цінних паперів;
- збереженість цінних паперів (співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку);
- своєчасність і повнота відображення в бухгалтерському обліку отриманих доходів за цінними паперами [5].



Рис 1. Етапи проведення аудиту операцій з цінними паперами
Джерело: систематизовано авторами на підставі [3, с. 19-20]

Таблиця 1 – Аудиторські процедури на основному етапі перевірки із зазначенням розповсюджених помилок за окремими з них

Аудиторські процедури	Типові помилки
перегляд документів, що вміщують дозвіл державного органу на створення суб'єкта підприємницької діяльності чи його реєстрацію, а також статуту	неправильна інформація про види акцій, які дозволено випускати підприємству, а також кількість дозволених акцій за кожним видом
вивчення протоколів зборів ради директорів і власників акцій, інших документів стосовно формування зареєстрованого (пайового) капіталу	під час обліку операцій з акціями можливе невнесення або неповне внесення впродовж першого року засновниками часток до статутного капіталу; неналежне документування часток засновників, які були внесені до статутного капіталу або повернуті; невірний розрахунок дивідендів
аналіз залишків за видами випущених акцій і тих, що перебувають в обігу	неправильний розрахунок залишків за цінними паперами
перевірка рахунків власників акцій	неправильне відображення на бухгалтерських рахунках операцій з акціями власної та невлавної емісії; оцінка акцій відмінна від положення про облікову політику підприємства
перевірка правильності складання звіту за дивідендами, акціями і придбаними пакетами цінних паперів; з'ясування, чи декларації за дивідендами не перевищують суми нерозподіленого прибутку для виплати дивідендів і чи вірно розрахована сума нерозподіленого прибутку	прийняття рішення про виплату дивідендів за акціями до моменту повного формування обсягу зареєстрованого (пайового) капіталу чи, за наявності у акціонерного товариства збитків за результатами діяльності, неправильне нарахування податку на доходи фізичних осіб на суму дивідендів
перевірка якості документального оформлення цінних паперів	відсутність необхідних реквізитів на бланку векселів (підписи керівника та головного бухгалтера або уповноважених осіб; печатки, дати тощо); відсутність документів, що підтверджують виконання операцій з векселями (договір купівлі-продажу, видаткові накладні, акти приймання-передачі)
перевірка виконання зобов'язань, що пов'язані з цінними паперами	несвоєчасне погашення зобов'язань за векселями; порушення строків погашення облігацій; неправильне визначення податкового зобов'язання з ПДВ; не відображення або неправильне відображення податкового кредиту з ПДВ з суми відсотків за відсотковими векселями
перевірка правильності ведення обліку цінних паперів за їх видами, місцями зберігання і матеріально відповідальними особами	зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків

Джерело: складено авторами за [8, с. 140; 9, с. 179]

На нашу думку, до завдань аудиту необхідно також включити перевірку правильності нарахування та відображення в обліку прибутку (збитків) за операціями з цінними паперами. При проведенні інвентаризації пропонуємо застосовувати наступну форму робочої таблиці перевірки правильності відображення в обліку отриманих фінансових результатів від цінних паперів (табл. 2) [4].

Таблиця 2 – Робоча таблиця «Перевірка правильності відображення в обліку результатів операцій з цінними паперами»

Вид цінних паперів (ЦП)	Дата отримання фінансового результату від операцій з ЦП	Розмір отриманого підприємством прибутку (збитку) за операціями з ЦП	Розмір отриманого фінансового результату за ЦП, розрахований аудитором	Відображення отриманого фінансового результату від операцій з ЦП на рахунках бухгалтерського обліку		Відображення в податковому обліку фінансового результату за ЦП	Відхилення	Пропозиції та рекомендації (думка аудитора)
				Дт	Кт			

Джерело: авторська розробка

Зауважимо, що під час проведення аудиту операцій з цінними паперами аудитор необхідно підтвердити реальне існування цінних паперів на підприємстві, перевірити правильність їх класифікації та оцінки. Аудитор перевіряє документальне оформлення операцій з цінними паперами, правильність відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Перевіряється, чи правильно відображені доходи і витрати, що виникли, чи правильно визначений фінансовий результат за операціями з цінними паперами, а також те, наскільки повно і достовірно у фінансовій звітності відображена інформація про фінансові інвестиції, капітал та векселі [8, с. 140]. Аудитор здійснює перевірку правильного розмежування фінансових інвестицій за строком здійснення, формування вартості придбаних цінних паперів, визначення фінансового результату при їх вибутті, а також витрат, пов'язаних з їх реалізацією тощо.

Висновок. Повне виконання завдань аудиту операцій з цінними паперами дозволяє ефективно здійснювати перевірки правильності відображення в обліку операцій з цінними паперами та значно полегшить роботу аудитора, раціоналізує і оптимізує процес перевірки, надавши можливість приділити належну увагу найважливішим

напрямам аудиту цінних паперів. Запропонована робоча таблиця перевірки правильності відображення в обліку фінансових результатів операцій з цінними паперами дозволяє враховувати необхідний обсяг інформації для подальшого формування правдивого аудиторського висновку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Войнаренко М. П. Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект : монографія / М. П. Войнаренко, С. З. Мошенський, Н. А. Пономарьова. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
2. Ісаєва А. А. Методологія та організація обліку та аудиту цінних паперів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / А.А. Ісаєва ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2009. – 20 с.
3. Катрич О. В. Аудит інвестиційних проєктів: опорний конспект лекцій / О.В. Катрич, О. В. Комірна. – Київ: КНТЕУ, 2018. – с. 57.
4. Порсюрлова І. П. (Котелевська І. П.) Щодо особливостей аудиту операцій з цінними паперами підприємства / І. П. Порсюрлова (І. П. Котелевська) // Наукові дослідження молоді – вирішенню проблем європейської інтеграції: зб. наук. статей. Київ: УБС НБУ, 2011.1 електрон. опт. диск (CD-R). Систем. вимоги: Pentium ; 256 Mb RAM ; Windows 98, 2000, XP ; Adobe Acrobat Reader 5.0 - 8.0.
5. Мельник М. В. Ревизия и контроль / М.В. Мельник, А. С. Пантелеєв, А. Л. Звездин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
6. Михальчишина Л. Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю операцій з цінними паперами / Л. Г. Михальчишина // Економічний аналіз. – 2015. – Том 22. – № 1. – С. 131-137.
7. Орлов І. В. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві / І.В. Орлов // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 21. – С. 163-168.
8. Трикашна Д. В. Деякі аспекти методології та організації обліку та аудиту операцій з цінними паперами / Д. В. Трикашна, Л. І. Прохорова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2017. – Вип. 6(62). – С. 136-142.
9. Усач Б. Ф. Аудит : навчальний посібник / Б. Ф. Усач. – Київ: Знання – Прес, 2002. – 223 с.

REFERENCES:

1. Voinarenko, M. P., Moshenskyi, S. Z. & Ponomarova, N. A. (2006). *Korporatyvni tsinni papery: oblikovofinansovyi aspect [Corporate securities: accounting and financial aspects]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
2. Isaeva, A.A. (2009). Metodologiiia ta organizatsiia obliku ta audytu tsinnykh paperiv [Methodology and organization of accounting and audit of securities]. *Extended abstract of candidade's thesis*. Kyiv : KNU im. Shevchenko [in Ukrainian].
3. Katrych, O. V. & Komirna, O. V. (2018). *Audyt investytsiinykh proektiv [Audit of investment projects]*. Kyiv : KNTEU [in Ukrainian].
4. Porsiurova, I.P. (Kotelevska, I.P) (2011) Shchodo osoblyvostei audytu operatsii z tsinnymy paperamy [About features of audit of operations with securities of the enterprise]. *Naukovi doslidzhennia molodi – vyrishenniu problem yevropeiskoi intehratsii: Proceedings of the Conference Title*. Kyiv : UBS NBU [in Ukrainian].
5. Melnic, M. V., Panteleev, A.S & Zvezdin, A. L. (2004) *Reviziia i kontrol [Audit and control]*. Moskva. ID FBK-PRESS [in Russian].
6. Mykhalchyshyna, L. H. (2015) Organizatsiino-metodychni aspekty vnutrishnoho kontroliu operatsii z tsinnymy paperamy [Organizational and methodological aspects of internal control of securities operations]. *Ekonomichnyi analiz – Economic analysis, 1(22), 131-137* [in Ukrainian].
7. Orlov, I. V. (2002) Systema vnutrishnoho kontroliu v aktsionernomu tovarystvi [Internal control system in a joint stock company]. *Visnyk ZhITI – Herald ZhITI, 21, 163-168* [in Ukrainian].
8. Trykashna, D. V. & Prokhorova, L. I. (2017) Deiaki aspekty metodologii ta orhanizatsii obliku ta audytu operatsii z tsinnymy paperamy [Some aspects of the methodology and organization of accounting and audit of securities transactions]. *Bukhhalterskii oblik, analiz ta audit – Accounting, analysis and audit, 6(62), 136-142* [in Ukrainian].
9. Usach, B. F. (2002) *Audyt [Audit]* Kyiv: Znannia-Pres [in Ukrainian].