

УДК 657.631

Зінченко Олена Василівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів та бізнес-консалтингу
Київський національний університет технологій та дизайну*

Zinchenko Olena

*Candidate of Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Business Consulting
Kyiv National University of Technologies and Design
ORCID: 0000-0002-2252-0977*

Момот Ганна Миколаївна

*студент
Київського національного університету технологій та дизайну*

Momot Hanna

*Student of the
Kyiv National University of Technologies and Design*

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АУДИТУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

PROBLEMATIC ASPECTS OF AUDIT OF CAPITAL INVESTMENTS AT COMMUNALLY OWNED CORPORATIONS

Анотація. Стаття присвячена висвітленню проблемних аспектів методичного і організаційного проведення аудиту капітальних інвестицій на підприємствах комунальної власності. Оскільки метою аудиту капітальних інвестицій є перевірка правомірності та ефективності використання грошових коштів, виділених на будівництво, придбання, створення власними силами матеріальних та нематеріальних активів комунальних підприємств, їх модернізацію, реконструкцію та технічне переоснащення, що сприяє підвищенню якості надання комунальних послуг, збільшення робочих місць та максимізації прибутку від діяльності, а також обґрунтованість та правильність відображення в обліку об'єктів основних засобів, інших матеріальних активів, нематеріальних активів, будівництва до поліпшення яких було залучено капітальні інвестиції згідно з вимогами чинного законодавства, як основних аспектів попередження та профілактики фінансових порушень. Визначено важливість залучення капітальних інвестицій в діяльність об'єктів господарювання. Обґрунтовано сутність поняття «капітальні інвестиції» та «комунальні підприємства», визначено нормативно-правове забезпечення проведення аудиту на підприємстві, окреслено певні моменти здійснення неупередженої оцінки за результатами аудиту. Проаналізовано типові помилки відображення в обліку операцій з капітальними інвестиціями та їх подальшим використанням, серед яких нерациональне використання грошових коштів, завищення обсягів робіт, уникнення укладання договірних відносин відповідно чинного законодавства України, неповне відображення сум капітального інвестування у первинних документах, помилки в розрахунках за отримані товари, роботи, послуги. Розроблено та запропоновано ефективний план аудиторської перевірки капітальних інвестицій зі складанням програми перевірки з переліком аудиторських процедур. Встановлено, що ефект від проведення систематичних перевірок відображення правильності обліку господарських операцій з капітальними інвестиціями позитивно вплине на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: інвестиції, капітальні інвестиції, аудит, комунальне підприємство.

Summary. The article is devoted to highlighting the problematic aspects of the methodical and organisational audit of capital investments at communally owned enterprises. Because of the goal of the audit of capital investment is verification of the legality and effectiveness of the funds usage allocated for the construction, acquisition, creation using own resources of tangible and intangible assets of communal enterprises, their modernisation, reconstruction and technical re-equipment, that helps to increase the quality of the providing of public services, growth in the number of job opportunities and maximisation of profit from the activity, as well as the reason and correctness of the presentation of objects of fixed assets, other tangible assets, intangible assets, the construction and improvement involved capital investments following the requirements of current legislation, as the

main aspects of the prevention and mitigation of financial violations. The importance of attracting capital investments in the activity of economic objects was determined. The identity of the concept of «capital investment» and «communal enterprises» is substantiated, the regulatory support of providing audit at the enterprise is defined, and certain moments of carrying out an unprejudiced assessment based on the audit results were outlined. Typical presentational errors in accountancy of operations with capital investments and their further use were analysed, including irrational use of funds, overestimation of the scope and cost of work, avoidance of establishing contractual relations following the current legislation of Ukraine, incomplete presentation of capital investment amounts in primary documents, errors in calculations for received goods, works, services. An effective plan for the audit of capital investments was developed and proposed, including the preparation of a verification program with a list of audit procedures. It was established that the effect of conducting systematic verifications of the presentation of the correctness of the accounting of economic operations with capital investments has a positive effect on the final results of the financial and economic activity of the enterprise.

Key words: investmets, capital investments, audit, communal enterprise.

Постановка проблеми. Специфіка організаційних та методичних аспектів діяльності аудиту на комунальних підприємствах відносно сфери капітальних інвестицій недостатньо вивчена. Відсутні науково обґрунтовані, системні рекомендації з розробки аудиту підприємств, не організована робота з узагальнення, систематизації типових порушень, що виникають при здійсненні капітальних інвестицій, відсутні методичні рекомендації щодо планування та здійснення аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблемних аспектів аудиту капітальних інвестицій присвячено ряд наукових праць таких вітчизняних та зарубіжних науковців як: Т. П. Остапчук, І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, Л. К. Сук, М. В. Кужельний, М. Ф. Огійчук, Т. В. Давидюк, М. Т. Білуха, У. Істерлі, Й. Шумпетер, Б. Батлер. Однак, дана сфера аудиту потребує подальшого дослідження, особливо увагу слід приділити аудиту капітальних інвестицій на комунальних підприємствах.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення особливостей проведення аудиту капітальних інвестицій на підприємствах комунальної власності; визначення переліку типових бухгалтерських помилок, що можуть мати місце під час здійснення підприємством своєї господарської діяльності; розробка плану та програми аудиту капітальних інвестицій на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Інвестиції є невід'ємною частиною сучасної економіки, і їхня необхідність пов'язана з оновленням матеріально-технічної бази, нарощуванням обсягів виробництва, освоєнням нових видів діяльності. Оскільки кожне підприємство зацікавлене в ефективному використанні своїх ресурсів, неефективна політика управління і помилки під час здійснення бухгалтерського обліку підвищують ризик банкрутства. Не виняток також і комунальні підприємства країни, що у більшості випадків націлені на забезпечення умов життєдіяльності різних груп споживачів.

Комунальне підприємство — юридична особа, самостійний суб'єкт господарювання, що

може здійснювати виробничу, комерційну та/або науково-дослідну діяльність та мати за мету, у результаті, отримати прибуток (дохід).

Здійснення капітальних інвестицій в комунальні підприємства потенційно важливе для розвитку, модернізації комунальної інфраструктури, підвищення якості надання послуг, а також мінімізації операційних витрат.

Капітальними інвестиціями називають вкладення інвестиційних ресурсів у придбання, створення власними силами матеріальних та нематеріальних активів суб'єктів господарювання з очікуваним строком використання більше одного року, їх подальшу модернізацію, реконструкцію та технічне переоснащення.

Зважаючи на залучення коштів до інвестиційних проектів комунальних підприємств, доцільно проведення аудиторських перевірок ефективності використання капітальних інвестицій. Інвестиції можуть охоплювати повний науково-технічний і виробничий цикл виготовлення товару, надання послуг, так і їх стадій: наукових досліджень, проектно-конструкторських робіт, розширення або реконструкції діючого виробництва, організації нового виробництва або випуску нової продукції.

Правильність обліку капітальних інвестицій впливає на достовірність фінансової звітності та фінансовий результат підприємства, у частині формування активів, рентабельності, податку на прибуток та ін. У зв'язку з цим проводиться перевірка на відповідність вимогам бухгалтерського та податкового законодавства.

Аудиторська перевірка може мати внутрішній та зовнішній характер із залученням аудиторської фірми, що незалежна по відношенню до підприємства згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів [4]. Аудит проводиться згідно з положеннями Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] та Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [5].

Головною метою аудиту є отримання обґрунтованої впевненості, що під час здійснення

господарської діяльності, залучення капітальних інвестицій, підприємством не допускаються суттєві викривлення внаслідок шахрайства або помилки; формування звіту аудитора, що містить неупереджену думку.

Викривлення або помилки вважаються суттєвими якщо в результаті вони можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі бухгалтерської документації.

Об'єктом аудиту капітальних інвестицій є реалізований інвестиційний проект. Предметом дослідження аудиту капітальних інвестицій є коректність відображення процесу здійснення придбання, виготовлення, реконструкції, модернізації матеріальних та нематеріальних активів підприємства у бухгалтерському обліку.

Під час аудиту капітальних інвестицій слід звернути увагу на основні проблемні аспекти, недодержання правил обліку може призвести до суттєвого викривлення інформації у звітності підприємства:

- 1) виконання робіт з реконструкції, модернізації за відсутності оформленої згідно чинного законодавства проектно-кошторисної документації;
- 2) укладення договору з постачальниками та підрядниками без проведення публічних закупівель згідно Закону України «Про публічні закупівлі» [2];
- 3) нераціональне використання коштів інвестора або цільового державного фінансування;
- 4) завищення обсягів, вартості робіт та/або надання послуг, строків їх виконання;
- 5) включення до актів виконаних робіт та/або наданих послуг фактично не виконаних робіт;
- 6) відсутність первинних документів по операціях з надходження чи використання капітальних інвестицій;
- 7) часткове відображення операцій з капітальними інвестиціями в бухгалтерському обліку;
- 8) помилки в облікових регістрах під час підрахунку підсумків;
- 9) сплата за поставлені товари та надані послуги постачальникам чи виконавцям на основі некоректно складених документів;

10) арифметичні помилки, щодо відображення капітальних інвестицій та операцій з ними в обліку

11) помилки в визначенні первинної вартості виготовлених власними силами об'єктів, у фінансування яких були залучені капітальні інвестиції.

Для оптимізації часу та покращення ефективності проведення аудиту капітальних інвестицій запропоновано розроблений план аудиту.

План аудиту капітальних інвестицій наведено у табл. 1.

Для проведення якісного аудиту та виконання зазначеного вище плану аудиту доцільно використовувати розроблену програму аудиту капітальних інвестицій. Програма аудиту визначає перелік питань перевірки, порядок дій, сприяє отриманню достатнього обсягу інформації та безпосередньо пов'язана з сектором обліку та використання капітальних інвестицій.

Програма аудиту капітальних інвестицій наведена у табл. 2.

Основною метою складання плану та програми аудиту капітальних інвестицій є перевірка дотримання вимог законодавства під час здійснення господарських операцій за участю капітальних інвестицій та правильного відображення таких операцій в бухгалтерському обліку, а також аналіз ефективності використання капітальних інвестицій.

Згідно з результатами аудиту, всі виявлені порушення можуть бути значущими ризиками для діяльності підприємства, та повинні бути донесені до відома найвищого управлінського персоналу комунального підприємства, за потреби внесення виправлень у звітність підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Постійне інвестування найвищою мірою сприяє підтримці стабільного розвитку економіки як і кожного підприємства окремо, так і всієї держави в цілому. Тим самим інвестиції гарантують постійний та стрімкий розвиток комунальних підприємств у довгостроковій перспективі,

Таблиця 1

План аудиту капітальних інвестицій

| № | Заплановані види робіт | Період проведення | Виконавець |
|----|---|-------------------|------------|
| 1. | Ознайомлення з документацією комунального підприємства | | |
| 2. | Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в об'єкти будівництва | | |
| 3. | Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію основних засобів | | |
| 4. | Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію інших необоротних матеріальних активів | | |
| 5. | Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію нематеріальних активів | | |
| 6. | Узагальнення результатів аудиту, оформлення аудиторського звіту | | |

Таблиця 2

Програма аудиту капітальних інвестицій

| № | Заплановані види робіт | Період проведення | Виконавець | Примітки |
|--|---|-------------------|------------|----------|
| 1. Ознайомлення з документацією комунального підприємства | | | | |
| 1.1. | Ознайомлення з установчими документами комунального підприємства | | | |
| 1.2. | Ознайомлення з структурою комунального підприємства | | | |
| 1.3. | Ознайомлення з посадовими обов'язками керівного апарату | | | |
| 1.4. | Ознайомлення з посадовими обов'язками працівників відповідальних за ведення обліку капітальних інвестицій комунального підприємства. | | | |
| 1.5. | Ознайомлення з обліковою політикою комунального підприємства | | | |
| 1.6. | Ознайомлення з фінансовою звітністю комунального підприємства за поточний звітний період (за попередній звітний період за потреби) | | | |
| 1.7. | Ознайомлення з результатами попередніх аудиторських перевірок | | | |
| 1.8. | Ознайомлення з видами діяльності комунального підприємства, характеристикою товарів, робіт та/або послуг, що виробляються/надаються під час здійснення господарської діяльності | | | |
| 1.9. | Ознайомлення з процесом і тривалістю виробничого циклу, методів удосконалення, що мали місце під час здійснення господарської діяльності | | | |
| 1.10. | Одержання первинних документів, що стосуються об'єкту аудиту | | | |
| 2. Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в об'єкти будівництва | | | | |
| 2.1. | Визначення характеру та законності виділення капітальних інвестицій | | | |
| 2.2. | Перевірка доцільності використання власних та залучених капітальних інвестицій | | | |
| 2.3. | Перевірка правильності оформлення договорів щодо здійснення капітального будівництва | | | |
| 2.4. | Перевірка проектно-кошторисної документації об'єктів будівництва | | | |
| 2.5. | Перевірка правильності планування обсягів робіт з капітального будівництва | | | |
| 2.6. | Перевірка раціональності використання інвестованих коштів | | | |
| 2.7. | Перевірка доцільності здійснення реконструкції об'єктів будівництва | | | |
| 2.8. | Перевірка правильності здійснення та відображення в бухгалтерському обліку інвентаризації об'єктів капітальних інвестицій комунального підприємства | | | |
| 2.9. | Перевірка повноти відображення в бухгалтерському обліку об'єктів капітальних інвестицій комунального підприємства | | | |
| 2.10. | Перевірка стану об'єктів капітальних інвестицій, що не введені в експлуатацію | | | |
| 2.11. | Перевірка правильності здійснення грошових розрахунків, що безпосередньо пов'язані з надходженням або використанням капітальних інвестицій | | | |
| 2.12. | Перевірка правильності здійснення операцій з оподаткування капітального будівництва | | | |
| 2.13. | Доречність використання бухгалтерських рахунків та правильність відображення зазначеної кореспонденції під час здійснення капітальних інвестицій, відповідність операціям зазначеним у журналі-ордері | | | |

Продовження табл. 2

| | | | | |
|---|--|--|--|--|
| 2.14. | Перевірка відповідності сум, що відображені у фінансовій звітності підприємства, сумам залишків у Головній книзі та регістрах бухгалтерського обліку | | | |
| 2.15. | Перевірка розкриття інформації у фінансовій звітності комунального підприємства | | | |
| 2.16. | Перевірка правильності здійснення публічних закупівель, на фінансування яких кошторисом передбачене використання капітальних інвестицій | | | |
| 3. Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію основних засобів | | | | |
| 3.1. | Визначення характеру та законності виділення капітальних інвестицій | | | |
| 3.2. | Перевірка доцільності використання власних та залучених капітальних інвестицій | | | |
| 3.3. | Перевірка раціональності використання інвестованих коштів | | | |
| 3.4. | Перевірка правильності та повноти відображення основних засобів в бухгалтерському обліку комунального підприємства | | | |
| 3.5. | Перевірка установчих документів щодо придбання, виготовлення та модернізації основних засобів | | | |
| 3.6. | Перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів | | | |
| 3.7. | Перевірка доцільності та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з проведення ремонту, модернізації основних засобів | | | |
| 3.8. | Перевірка здійснення та відображення результатів переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку | | | |
| 3.9. | Перевірка нарахування та відображення на відповідних рахунках витрат амортизаційної вартості основних засобів | | | |
| 3.10. | Перевірка правильності здійснення та відображення результатів інвентаризації основних засобів в бухгалтерському обліку | | | |
| 3.11. | Перевірка правильності здійснення грошових розрахунків, що безпосередньо пов'язані з надходженням або використанням капітальних інвестицій в придбання, створення чи модернізацію основних засобів | | | |
| 3.12. | Перевірка правильності відображення операцій з оподаткування основних засобів | | | |
| 3.13. | Перевірка розкриття інформації у фінансовій звітності комунального підприємства | | | |
| 3.14. | Перевірка правильності здійснення публічних закупівель, на фінансування яких кошторисом передбачене використання капітальних інвестицій | | | |
| 4. Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію інших необоротних матеріальних активів | | | | |
| 4.1. | Визначення характеру та законності виділення капітальних інвестицій | | | |
| 4.2. | Перевірка доцільності використання власних та залучених капітальних інвестицій | | | |
| 4.3. | Перевірка раціональності використання інвестованих коштів | | | |
| 4.4. | Перевірка правильності та повноти відображення інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку комунального підприємства | | | |
| 4.5. | Перевірка установчих документів щодо придбання, виготовлення та модернізації інших необоротних матеріальних активів | | | |
| 4.6. | Перевірка правильності формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів | | | |
| 4.7. | Перевірка доцільності та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з проведення ремонту, модернізації інших необоротних матеріальних активів | | | |

Продовження табл. 2

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| 4.8. | Перевірка здійснення та відображення результатів переоцінки інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку | | | |
| 4.9. | Перевірка нарахування та відображення на відповідних рахунках витрат амортизаційної вартості інших необоротних матеріальних активів | | | |
| 4.10. | Перевірка правильності здійснення та відображення результатів інвентаризації інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку | | | |
| 4.11. | Перевірка правильності здійснення грошових розрахунків, що безпосередньо пов'язані з надходженням або використанням капітальних інвестицій в придбання, створення чи модернізацію інших необоротних матеріальних активів | | | |
| 4.12. | Перевірка правильності відображення операцій з оподаткування інших необоротних матеріальних активів | | | |
| 4.13. | Перевірка розкриття інформації у фінансовій звітності комунального підприємства | | | |
| 4.14. | Перевірка правильності здійснення публічних закупівель, на фінансування яких кошторисом передбачене використання капітальних інвестицій | | | |
| 5. Аудиторська перевірка капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та модернізацію нематеріальних активів | | | | |
| 5.1. | Визначення характеру та законності виділення капітальних інвестицій | | | |
| 5.2. | Перевірка доцільності використання власних та залучених капітальних інвестицій | | | |
| 5.3. | Перевірка раціональності використання інвестованих коштів | | | |
| 5.4. | Перевірка правильності та повноти відображення нематеріальних активів в бухгалтерському обліку комунального підприємства | | | |
| 5.5. | Перевірка установчих документів щодо придбання, виготовлення та модернізації нематеріальних активів | | | |
| 5.6. | Перевірка правильності формування первісної вартості нематеріальних активів | | | |
| 5.7. | Перевірка доцільності та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з проведення ремонту, модернізації нематеріальних активів | | | |
| 5.8. | Перевірка здійснення та відображення результатів переоцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку | | | |
| 5.9. | Перевірка нарахування та відображення на відповідних рахунках витрат амортизаційної вартості нематеріальних активів | | | |
| 5.10. | Перевірка правильності здійснення та відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку | | | |
| 5.11. | Перевірка правильності здійснення грошових розрахунків, що безпосередньо пов'язані з надходженням або використанням капітальних інвестицій в придбання, створення чи модернізацію нематеріальних активів | | | |
| 5.12. | Перевірка правильності відображення операцій з оподаткування нематеріальних активів | | | |
| 5.13. | Перевірка розкриття інформації у фінансовій звітності комунального підприємства | | | |
| 5.14. | Перевірка правильності здійснення публічних закупівель, на фінансування яких кошторисом передбачене використання капітальних інвестицій | | | |
| 6. | Узагальнення результатів аудиту, оформлення аудиторського звіту | | | |

підвищення рентабельності та конкурентоспроможності їх продукції на ринку, що у свою чергу забезпечує створення нових робочих місць, зниження рівня безробіття, підвищення добробуту населення та покращення його життєвого рівня.

Тому достатню увагу слід приділяти перевірці правильності обліку капітальних інвестицій на рахунках комунальних підприємств, особливо значення приділяється перевірці ефективності використання коштів, виділених на будівництво,

придбання, виготовлення, реконструкцію, модернізацію матеріальних та нематеріальних активів підприємства. Ефект від здійснення аудиту здійснених операцій з капітальними інвестиціями може суттєво покращити становище комунальних підприємств та позитивно позначитися на результатах його господарської діяльності, а також попередити виникнення суттєвих помилок, що призведуть до викривлення показників фінансової звітності.

Література

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 10.10.2022).
2. Плаксієнко В. Я., Верига Ю. А., Кулик В. А., Карпенко Є. А. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. С. 120–123.
3. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення 10.10.2022).
4. Code of Ethics for Professional Accountants: International Federation of Accountants. 2006 // International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf> (дата звернення 10.10.2022).
5. International Standards on Auditing (ISA). International Auditing and Assurance Standards Board. 2006 // International Auditing and Assurance Standards Board. URL: <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements> (дата звернення 10.10.2022).

References

1. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 № 2258-VIII // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (data zvernennia 10.10.2022).
2. Plaksiienko V. Ia., Veryha Yu.A., Kulyk V.A., Karpenko Ye.A. Oblik, opodatkuvannia ta audyt: navch. posib. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2019. S. 120–123.
3. Pro publichni zakupivli: Zakon Ukrainy vid 25.12.2015 № 922-VIII // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (data zvernennia 10.10.2022).
4. Code of Ethics for Professional Accountants: International Federation of Accountants. 2006 // International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf> (data zvernennia 10.10.2022).
5. International Standards on Auditing (ISA). International Auditing and Assurance Standards Board. 2006 // International Auditing and Assurance Standards Board. URL: <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements> (data zvernennia 10.10.2022).