

*математические методы. – 1999. – Т.35. – №4.– С. 87–104. 9. Шаратов О.Д., Богославец І.С., Богославец О.І. Математичні моделі формування виробничих потужностей підприємств за рахунок їх взаємодіювання // Моделі управління в ринковій економіці: (Сб. науч. тр.) Общ. ред Ю.Г. Лысенко; Донецкий нац. ун-т. – Донецк: ДонНУ, 2002. Спец. выпуск. – 511 с. – С. 437–445. 10. Шаратов О.Д., Богославец І.С., Богославец О.І. Оптимізація стратегії формування виробничих потужностей підприємств за рахунок їх взаємодіювання // Стратегія економічного розвитку України: Наук. зб. – Вып. 6 (13) / Голов. ред. О.П. Степанов. – К.: КНЕУ, 2002. – 314 с. – С. 139–144.*

УДК 657.6(076)

**Н.М. Бойко**

Київський національний торговельно-економічний університет,  
кафедра фінансового аналізу і контролю

## **СТРУКТУРНА МОДЕЛЬ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ РЕАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

© Бойко Н.М., 2007

**Розглянуто та систематизовано інформаційні джерела аудиту реальних інвестицій. Запропоновано використовувати уточнену структуру інформаційної бази аудиту реальних інвестицій та наведено її глибоку деталізацію щодо первинної документації та нагромадження первісної вартості таких інвестицій у будівництво.**

**In the article it is considered and systematized informative sources of audit of the real investments. More specified structure of informative base of audit of the real investments is offered to the use and its deep working out in detail is resulted in the cut of primary document and accumulation of primitive cost of such investments in building.**

**Постановка проблеми.** Необхідною умовою економічних гарантій реального інвестування (зокрема, в будівництво, що має позитивні тенденції до постійного зростання) є його зовнішній аудит. Він є ознакою якості та правомірності цих операцій, що стимулює збільшення зовнішнього і внутрішнього інвестування в будівництво.

Основним предметом аудиту реальних інвестицій є його інформаційна база (нормативно-правова, облікова, звітно-статистична тощо). Якість та швидкість дослідження такої інформації є однією з важливих характеристик ефективного аудиту. Це досягається завдяки оптимальному розподілу інформації на групи залежно від цілей аудиту. Структурування досліджуваної інформації забезпечує оперативність контролю та аналізу, визначає економічну сутність аудитування. Сьогодні на підприємствах відсутня чітка, апробована і дієва структуризація інформації, яка використовується під час аудиту реального інвестування. Це сьогодні є проблемним питанням, яке потребує нагального вирішення.

**Аналіз досліджень і публікацій.** У напрямку вивчення аудиту реальних інвестицій працювали вітчизняні та закордонні вчені-економісти: І.Ю. Чумакова [8], О.О. Гончаренко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець [2], Г. Александер, Дж. Бейлі, Г. Бірман, А. Бистряков, І. Бланк, П. Віленський, А. Гойко, А. Загородній, В. Захарченко, А. Марголін, А. Мертенс, Ю. Несветаєв, А. Пересада, В.Царьов, Д. Черваньов, С. Четиркін, У. Шарп, С. Шілов, С.Шмідт, М.І.Баканов та інші. Вчені обґрунтовували певні рахунки бухгалтерського обліку, первинної документації та фінансової звітності щодо доцільності та глибини застосування їх в операціях реального інвестування. Але в своїх дослідженнях вони не виокремлювали питання структуризації досліджуваної інформації на підприємствах.

**Цілі статті.** Метою статті є обґрунтування інформаційних ресурсів для роботи аудиторів при перевірці операцій реального інвестування. Щоб досягти цього, пропонується моделювання (структуризація) інформаційного забезпечення, що використовується в аудиті реальних інвестицій.

**Основний матеріал.** Аудитор, починаючи роботу, для її оптимізації, має чітко орієнтуватися в інформації, яка надається для перевірки реальних інвестицій (у будівництво). Для вирішення цього питання ми пропонуємо розглядати таку інформацію за певною структурою, що показана на рисунку.

***Внутрішня інформація базового підприємства***

\* в первинних документах бухгалтерського обліку:

– документація, що супроводжує об'єкти в момент придбання (окремо зовнішня і внутрішня);

– документація, що супроводжує об'єкти під час використання окремо зовнішня і внутрішня).

\* на рахунках бухгалтерського обліку:

– рахунки, що безпосередньо відображають стан (наявність) об'єкта інвестування;  
– рахунки, що пов'язані, що відображають усі елементи операції реального інвестування.

\* в статистичній звітності.

***Правова база, що регулює операції реального інвестування***

\* нормативні акти, що пов'язані з аудиторською діяльністю:  
– Закон України “Про Аудиторську діяльність”;  
– стандарти аудиту;  
– тощо.

\* статистична інформація (дані Держкомстату тощо);

\* нормативні акти, що регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність:

– Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”;

– положення та стандарти бухгалтерського обліку;  
– тощо.

\* нормативні акти, що регулюють будівельну та інвестиційну діяльність (Закон України “Про інвестиційну діяльність” тощо);

\* нормативні акти, які регламентують діяльність, що пов'язана з вищезазначеною, аналіз якої необхідно виконати для надання аудиту реальних інвестицій (в будівництво).

*Структура інформаційного забезпечення аудиту реальних інвестицій*

Саме така структура допомагає чітко виділити процеси формування та використання інформації. Насамперед, розмежувати її на нормативну та досліджувальну, щоб зорієнтувати аудитора на те, яку інформацію необхідно досліджувати, використовуючи різні методи дослідження, а яку вивчати на предмет дії певних правил, норм та стандартів.

Крім того, інформацію для аудиту реальних інвестицій необхідно структурувати за декількома ознаками: 1) залежно від опосередкованості нормативної бази, окремо до аудиторської діяльності, до бухгалтерської, від інвестиційної та до будівельної; 2) залежно від того, на якій стадії інформаційного потоку (на підприємстві) інформація. А в межах останньої ознаки аналітику необхідно розкрити:

- залежно від етапу існування капітальної інвестиції (її придбання, документальне оприбуткування, списання на основний засіб тощо);
- залежно від безпосереднього відношення змісту рахунків бухгалтерського обліку до будівельної діяльності;
- залежно від безпосереднього відношення змісту показника звітності до будівельної діяльності.

У межах підприємства виділяють три основні стадії інформаційного потоку в обліку, з урахуванням різноманітності цілей та завдань аудиту:

- початковий етап нагромадження інформації на підприємстві – підґрунтя її створення у вигляді документації;
- проміжний етап – формування інформації на рахунках бухгалтерського обліку;
- кінцевий етап – складання звітності (фінансової, іншої статистичної) на підставі інформації, що закумулювали рахунки бухгалтерського обліку.

Такі групування інформаційної бази дадуть змогу деталізувати інформацію не лише горизонтально (на законодавчі акти та безпосередньо досліджувану інформацію, що формується на підприємстві), а й вертикально (стосовно підприємства та стосовно нормативно-правової бази). Це оптимізує діяльність аудиторів в пошуку інформації, що належить безпосередньо до аудиторської чи досліджувальної діяльності на предмет відношення операції до певного етапу такої діяльності.

Джерела інформації, яку містить вищезазначена структура, потребують детальнішого розгляду, оскільки сьогодні підприємства не завжди використовують усю необхідну документацію під час операцій будівництва, відповідні рахунки бухгалтерського обліку, суми, що обліковуються на таких рахунках, а в результаті складається фінансова звітність, що не відображає фактичний стан реальних інвестицій. Своєю чергою сформована звітність не є об'єктивним підґрунтям для контролю, оцінки та вкладення інвестицій.

Необхідно деталізувати основні складові інформаційної структури.

Досліджувана інформація для аудиту фінансової звітності за операціями реальних інвестицій (зокрема, в будівництві) міститься в таких **документах**:

- ліцензія на будівництво (лише якщо будівництво здійснюється господарським способом);
- договір купівлі-продажу (містить назву, кількісну та вартісну оцінку об'єкта продажу, реквізити підприємств-сторін договору, момент передачі майна);
- банківські витяги про списання або зарахування коштів (інформація про кошти за купівлю, реалізацію, цільове фінансування нерухомості тощо);
- договір підяду на виконання будівельних, монтажних, ремонтних робіт тощо (містить інформацію про склад, ціну, час виконання робіт, реквізити підприємств-сторін договору);
- звіти матеріально-відповідальних осіб (наприклад, матеріальний звіт форми № М-19, що разом з прибутковими та видатковими документами містять інформацію про будівельні матеріали та в кінці місяця передаються до бухгалтерії);
- акт приймання передавання виконаних будівельно-монтажних робіт форма № КБ-2 (та довідка про вартість та обсяги виконаних робіт підяду форма № КБ-3, яка складають щомісяця за наявності таких робіт);
- видаткові накладні (кількісні та вартісні показники отриманих товарно-матеріальних цінностей);
- відомість 4.1 “Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій” (ведеться облік капітальних інвестицій за субрахунками до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Що стосується капітального будівництва (субрахунок 151), то відомість передбачає облік лише за видами робіт і

витрат. Крім цього, у окремий підрозділ виділений блок показників, що стосується витрат на ведення будівництва господарським способом, зокрема: матеріали, заробітна плата робітників, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, інші витрати. У відомості також відображається попередня оплата постачальниками, підрядниками будівництва та придбання необоротних активів);

– акти про використання матеріалів замовника (містить перелік таких матеріалів та ціну на них і є також підставою списання матеріалів в обліку після виконання, наприклад, ремонтних робіт);

– акти списання, ліквідації основних засобів, а також матеріалів (наприклад, для списання будівельних матеріалів можна застосовувати “звіт про витрати основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами”, який складають щомісяця при наявності таких витрат);

– зведений кошторисний розрахунок вартості будівництва, розроблений самостійно підприємством чи з використанням послуг спеціалістів сторонніх організацій. (Містить повну кошторисну вартість будівництва всіх об’єктів, передбачених проектом чи робочим проектом, включаючи кошторисну вартість будівельних та монтажних робіт, витрат на придбання обладнання, меблів та інвентаря, всі супутні витрати. Позиції цього документа повинні містити посилання на відповідний номер нормативних кошторисних документів, наприклад, кошторисно нормативні інструкції та правила. Крім того, цей документ містить визначення витрат на працю робітників, які враховуються в загальновиробничих витратах, та інших статей загальновиробничих витрат для будівництва підрядним способом. Прибуток у кошторисній документації враховують під час будівництва підрядним способом — обов’язково, під час будівництва господарським способом — тільки якщо підприємство планує прибуток від такого виду діяльності;

– інвентаризаційне описання (містить дані про фактичну наявність об’єктів капітальних інвестицій, їхні технічні та експлуатаційні характеристики тощо)

– тощо залежно від цілей аудиту, наприклад, акти, що враховують всі фактори, які можуть ускладнити будівельно-монтажні роботи на конкретному об’єкті (цей документ застосовують для надання аудиторських послуг з аналізу капітальних інвестицій, їхньої ефективності, доцільності тощо. Є основою для розроблення проектними організаціями індивідуальних кошторисних норм).

Інформація, що міститься **на рахунках бухгалтерського обліку** (на певну дату), використовується аудитором також залежно від цілей аудиту реальних інвестицій.

Бухгалтерський облік на рахунках акумулює таку інформацію про капітальні інвестиції:

– стан капітальних інвестицій;

– джерела фінансування капітальних інвестицій;

– доходи, витрати та фінансовий результат від операцій, пов’язаних з капітальними інвестиціями;

– рух грошових коштів, пов’язаних з капітальними інвестиціями.

Досліджувану інформацію можна структурувати ще глибше, зокрема, за окремим субрахунком бухгалтерського обліку. Так, основний рахунок обліку реальних інвестицій (у будівництво) – активний субрахунок 151 “Капітальні інвестиції” акумулює витрати на розроблення проектно-кошторисної документації (яка наводилась вище у цій роботі), витрати, пов’язані з оформленням дозволів (наприклад, дозвіл Головархітектури на будівельні роботи), які включаються в первісну вартість активів без ПДВ. Інформація на такому рахунку нагромаджується за дебетом, а списується за кредитом. Тобто всі інші витрати, пов’язані з будівництвом як господарським, так і підрядним способом, відображають за дебетом субрахунку 151 “Капітальні інвестиції”:

- сума, що перерахована продавцю об’єкта відповідно до умов договору купівлі-продажу;
- будівельні матеріали, передані на будівництво;
- нарахована заробітна плата та нарахування на неї бригаді робітників, зайнятій будівництвом (якщо роботи виконують господарським способом);
- оплачена експертиза стану пожежної безпеки, без ПДВ;

- оплачена експертиза та висновок Санепідемстанції, без ПДВ;
- оплата за земельну ділянку під будівництво чи будівлю (зазвичай юридичні особи – власники споруд не є власниками таких земельних ділянок);
- витрати на підготовку території будівництва;
- витрати на спорудження та розроблення тимчасових споруд;
- будівельно-монтажні роботи без ПДВ;
- додаткові витрати, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт, які не зумовлені договором (якщо роботи виконують за договором підяду);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкти основних засобів;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрат на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Особливістю цього субрахунку є те, що на ньому обліковують устаткування, але лише після його передавання для виконання монтажних робіт з встановленням на постійне місце його майбутньої експлуатації. До того зазначене устаткування повинно обліковуватись у складі виробничих запасів на субрахунку 205 “Будівельні матеріали”.

Уся сума, що утворилась на дебеті субрахунку 151 “Капітальні інвестиції” на підставі акту форми № ОЗ-1 списується по кредиту цього субрахунку в кореспонденції з відповідним субрахунком до рахунку 10 “Основні засоби”. Тобто на баланс зараховують окремий об'єкт основних засобів за первісною вартістю.

Зазначимо, що частково інформація про джерела фінансування капітальних інвестицій в системі бухгалтерського обліку акумулюється на рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”. Його призначено для обліку нарахування та використання амортизаційних відрахувань на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо (окрім тих, що здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань і цільових коштів).

Основним завданням класичного аудиту реальних інвестицій є визначення правильності відображення складання **фінансової звітності** на підставі даних відповідних рахунків обліку. Отже, джерела формування інвестиційних ресурсів відображають на рахунках класів 4, 5, і 6 з подальшим узагальненням в пасиві Балансу (ф. №1) та Звіті про власний капітал (ф. №4). Інформація про доходи, витрати та фінансові результати від операцій капітального інвестування формується на рахунках 7 і 9 класів і висвітлюється в Звіті про фінансові результати (ф. №2). Надходження та видатки грошових коштів від реалізації та придбання необоротних активів відображають в Звіті про рух грошових коштів (ф. №3). Формуючи інформацію про стан необоротних активів, використовуються рахунки 1 класу “Необоротні активи”, що знаходять узагальнення в однойменному розділі активу Балансу (ф. №1). Детальніша інформація про показники фінансової звітності щодо капітального інвестування наводиться в Примітках до фінансової звітності.

Крім того, для аналізу, що застосовують, надаючи аудиторські послуги з реального інвестування, застосовується й інша звітність. Зокрема, статистична звітність № 2 – інвестиції “Звіт про капітальні інвестиції” в розділі 3 “Капітальні інвестиції за джерелами фінансування” передбачається відображення інформації про обсяги капітальних інвестицій за джерелами фінансування за такими напрямками:

- кошти Державного бюджету України (отримані на поворотній чи безповоротній основі);
- кошти місцевих бюджетів (міста, району, області);

- власні кошти державних, комунальних підприємств (організацій) та підприємств з колективною формою власності (прибутку, амортизаційних відрахувань, інших нагромаджень);
- кредити банків та інші позики;
- коштів іноземних інвесторів (інших держав, міжнародних організацій, юридичних та фізичних осіб інших держав);
- кошти вітчизняних інвесторів (інвестиційних фондів тощо);
- інші джерела фінансування (кошти фермерів, інших приватних забудовників тощо).

**Висновки.** Зазначимо, що на кожному підприємстві має діяти чітко сформована, регламентована (на рівні підприємства), дієва структуризація інформаційних потоків, що забезпечить оперативний доступ до неї з боку осіб, котрі повинні аналізувати та контролювати інформацію про операції реального інвестування.

А щодо нормативно-правової бази, зауважимо, що незважаючи на те, що в національних стандартах бухгалтерського обліку питанням інформаційного забезпечення обліку капітальних інвестицій приділено значну увагу, сьогодні все ж існують деякі проблеми, вирішення яких безпосередньо впливає на облік капітальних інвестицій, і в результаті на якість інформації, що використовується для аналізу та аудиту інвестиційних процесів підприємства. Серед них:

- порядок коригування вартості об'єктів капітальних інвестицій;
- формування інформації про джерела фінансування капітальних інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку;
- організація аналітичного обліку капітальних інвестицій;
- порядок узагальнення інформації про капітальні інвестиції в регістрах бухгалтерського обліку та звітності
- тощо.

1. Закон України “Про інвестиційну діяльність” від 18.09.91г. № 1560 – XII // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua). 2. Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф. Аудит і ревізія в підприємницькій діяльності. – Житомир, 2001. 3. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посібник. – К., 2002. 4. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К., 2006. 5. Дорош Н.І. Аудит: методологія та організація. – К., 2001. 6. Загородній А. та ін. Аудит: теорія і практика. – Львів, 2001. 7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Підручник. – К., 2000. 8. Аналіз та аудит реальних інвестицій (на прикладі підприємств малого і середнього бізнесу Херсонської області): Дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / І.Ю. Чумакова; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2000.