

УДК 657.6

*Візіренко С.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Закорка Ю.А.,
Запорізький національний технічний університет*

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ МОНЕТАРНИХ АКТИВІВ

Постановка проблеми. Розробка чіткої, ефективної методики проведення аудиту є найголовнішим завданням аудиту в цілому, тому що від неї залежить результат, якого прагне аудитор – висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та відповідності вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) [8]. Методика аудиту монетарних активів є проблемною, оскільки до тепер відсутні чіткі вимоги щодо застосування аудиторських процедур при аудиті монетарних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми аудиту монетарних активів розглядаються в працях Б. Ф. Усач, В. В. Сопко, К. О. Утенкової, Ф. Ф. Бутинця, Л. П. Кулаковської, Л. Н. Шкірі, М. О. Виноградової, Л. І. Жидєєвої та ін. Проте, незважаючи на вагомий напруження вчених, зміни чинного законодавства та трансформаційний перехід формування фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів вимагають на подальше вивчення методики аудиторської перевірки правильності облікового відображення зміни вартості монетарних активів під впливом змінювання валютних курсів та поглиблення інфляції.

Постановка завдання. Метою статті є пошук шляхів удосконалення методики аудиту правильності облікового відображення зміни вартості монетарних активів під впливом змінювання валютних курсів та поглиблення інфляції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття монетарних і немонетарних активів введено до понятійного апарату бухгалтерського обліку з прийняттям П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», в основу якого покладений МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [3], який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. Відповідно до п. 4 П(С)БО 21, монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також такі активи, які будуть отримані або оплачені у фіксованій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів [2].

До них належать грошові кошти та їх еквіваленти (готівка в касі і на розрахунковому рахунку), окремі види облігацій, дебіторська заборгованість та ін.

Під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості [5].

Основними джерелами інформації аудиту монетарних активів є Звіт про рух грошових коштів, який містить інформацію про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Оскільки, згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», ціллю аудитора є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, то метою аудиту правильності відображення вартості монетарних активів в фінансової звітності є: отримання доказів, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок, що в такий спосіб аудитору надасть можливість висловити думку, щодо складання фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [6].

Як вимагається та пояснюється в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких базуватиметься аудиторська думка, отримують за рахунок виконання: процедур оцінки ризиків; подальших аудиторських процедур, що включають: тести заходів внутрішнього контролю та процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті [7].

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту монетарних активів, складає план і програму проведення аудиту (деталізація процедур повинна бути максимальна) та, відповідно до неї, розпочинає проводити перевірку, яка починається з оцінки методики та організації обліку грошових

коштів, зазначених у Наказі про облікову політику. Аудит грошових коштів починається з оцінки даних фінансової звітності [1, с. 301].

Виходячи з мети аудиту монетарних активів підприємства, основними завданнями є: перевірка дотримання підприємством форми звіту про рух грошових коштів і вимог щодо його складання; перевірка правильності класифікації статей звіту про рух грошових коштів; перевірка узгодженості показників звіту про рух грошових коштів з показниками інших форм фінансової звітності; перевірка звіту про рух грошових коштів на арифметичну точність; перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; перевірка достовірності та відповідності показників звіту про рух грошових коштів даним Головної книги, регістрам синтетичного та аналітичного обліку первинним документам; перевірка правильності відображення курсових різниць і впливу інфляції.

Враховуючи мету та завдання аудиту правильності відображення у фінансовій звітності вартості монетарних активів, запропоновано модель послідовності аудиту монетарних активів, яку представлено на рис. 1.

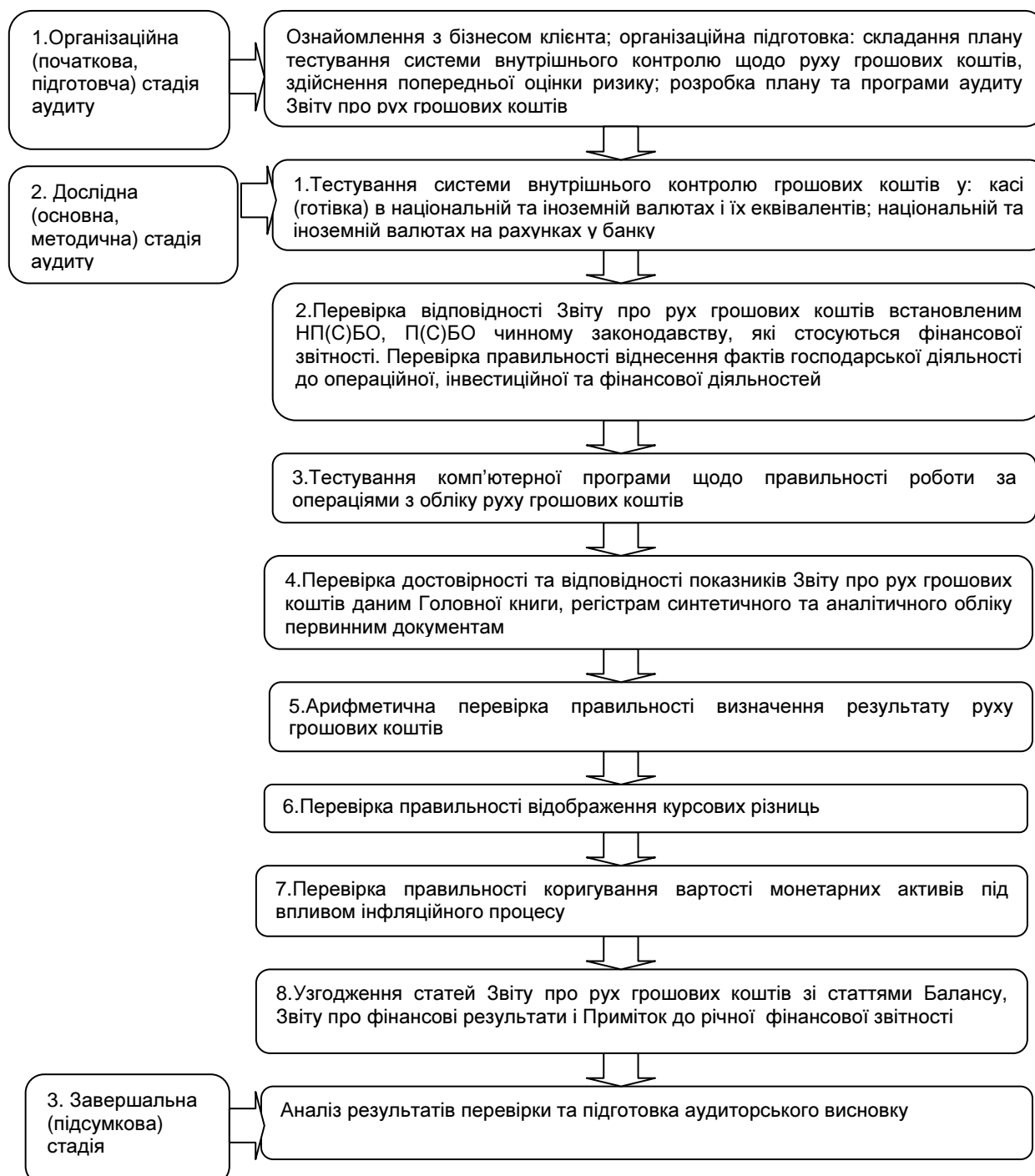


Рис. 1. Модель послідовності аудиту монетарних активів

Джерело : авторська розробка

Особлива увага під час аудиту облікового відображення монетарних активів має бути відведена перевірці правильності відображення їх вартості в фінансовій звітності підприємства, оскільки в умовах посилення доларизації та прогресування інфляційного процесу звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан без врахування валютних курсів та рівня інфляції не є інформативно корисною, з тієї причини, що за таких умов реальна вартість монетарних активів змінюється такими темпами, що її порівняння в різні проміжки часу або навіть у той самий звітний період створює хибне враження про реальні тенденції змін активів підприємства, а інколи навіть вводить в оману.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» не має суттєвих відмінностей, оскільки в основу побудови останніх були покладені саме міжнародні стандарти [3].

Міністерство фінансів України Наказом від 14.07.2014р. за № 754 затвердило зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».

Нововведеннями до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» п. 5 передбачено, що операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу. Згідно п. 8 П(С)БО 21, визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосування валютного курсу, встановленого на кінець цього дня [2].

Виходячи з викладеного, аудитор доцільно увагу на правильність відображення в обліку вартості монетарних активів з урахуванням зміни валютного курсу. З метою відображення результатів перевірки запропоновано робочий документ аудитора наступної форми (табл. 1).

Таблиця 1

РД. Розрахунок курсових різниць на дату балансу чи на дату здійснення господарської операції

№ п/п	Балансовий рахунок	Сума в іноземній валюті	Дата балансу	Валютний курс на кінець дня дати балансу	Дата здійснення господарської операції	Валютний курс на початок дня дати здійснення операції	Курсова різниця		Відхилення
							за даними обліку	за даними аудитора	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									

Джерело : авторська розробка

Порядок коригування вартості монетарних активів на індекс інфляції та загальні вимоги щодо розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності визначає П(С)БО 22 «Вплив інфляції». Згідно п. 18 П(С)БО 22 скориговані показники розділу I звіту про рух грошових коштів (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток) визначаються згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання. Відповідно п.19 П(С)БО 22 показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів [4].

З урахуванням вищевикладеного, робочий документ аудитора при перевірці правильності коригування вартості монетарних активів під впливом інфляційного процесу має бути наступної форми (табл. 2).

Таблиця 2

РД. Перевірка правильності коригування вартості монетарних активів під впливом інфляційного процесу

Стаття	Код рядка	Надходження				Вибуття				Відхилення
		Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума	Сума коригування за даними аудитора	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума	Сума коригування за даними аудитора	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Джерело : авторська розробка

Запровадження на практиці поданих пропозицій дозволить забезпечити надходження до користувачів більш достовірної інформації про монетарні активи суб'єктів господарювання та їх реальний фінансовий стан.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, за результатами дослідження, приходимо до висновку, що в умовах посилення доларизації та поглиблення інфляції фінансова звітність без врахування валютних курсів та рівня інфляції не є інформативно корисною, оскільки вартість монетарних активів зменшується такими темпами, що порівняння сум, отриманих в різні проміжки часу, або навіть у той самий звітний період не свідчить про реальні тенденції та динаміку, а інколи навіть уводить в оману. З метою уникнення таких явищ та у відповідності до вимог МСБО та МСФЗ підприємства при формуванні фінансової звітності мають враховувати як зміну валютних курсів, так і вплив розвитку інфляційного процесу, а, отже, виникає нагальна потреба при аудиті статей монетарних активів здійснювати перевірку правильності відображення курсових різниць та правильності коригування вартості монетарних активів з урахуванням індексу інфляції. Тож, традиційну модель послідовності аудиту монетарних активів доцільно доповнити такими етапами перевірки, як перевірка правильності відображення курсових різниць та перевірка правильності коригування вартості монетарних активів під впливом інфляційного процесу, що забезпечить надходження до користувачів більш достовірної інформації про монетарні активи суб'єктів господарювання і таким чином дозволить спостерігати (визначати) більш реальний їх фінансовий стан.

Бібліографічний список

1. Виноградова М.О. Аудит : [навч. посіб.] / М.О. Виноградова, Л.І. Жидасєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 656 с.
2. Вплив змін валютних курсів : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx>.
3. Вплив змін валютних курсів : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, 21 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO21_01012015.pdf.
4. Вплив інфляції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 р. № 147 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO22.aspx>.
5. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
6. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702.
7. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702.

8. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс].
– Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/закон%20україни%20про%20аудиторську%20діяльність>.

References

1. Vynohradova, M.O. and Zhydaieva, L.I. (2014), *Audyt* [Audit], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 656 p.
2. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2000), *Vplyv zmin valiutnykh kursiv* [Influence of changes of rates of exchange], *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 21* [Regulation (Standard) 21], available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx> (access date February 02, 2015).
3. *Vplyv zmin valiutnykh kursiv* [Influence of changes of rates of exchange], *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 21* [International standard of record-keeping of 21], available at: http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO21_01012015.pdf (access date January 30, 2015).
4. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2002), *Vplyv inflatsii* [Influence of inflation], *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 22* [Regulation (Standard) 22], available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO22.aspx> (access date February 02, 2015).
5. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2013), *Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti* [General requirements to the financial reporting], *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku* [The national provisions (Standard) 1], available at: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx> (access date February 07, 2015).
6. *Zahalni tsili nezalezhnoho audytora ta provedennia audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu* [General aims of independent public accountant and leadthroughs of audit in accordance with the International standards of audit], *Mizhnarodnyi standart audytu 200* [International standard of audit 200], available at: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702 (access date January 24, 2015).
7. *Identyfikatsiia ta itsinka ryzykiv suttievvykh vykryvlen cherez rozuminnia subiekta hospodariuvannia i yoho seredovyshcha vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu* [Authentication and estimation of risks of substantial curvatures is through understanding of subject of menage and his environment], *Mizhnarodnyi standart audytu 315* [International standard of audit 315], available at: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702 (access date January 26, 2015).
8. Verkhovna Rada Ukrainy (1993), *Pro audytorську діяльність* [About public accountant activity], *Zakon Ukrainy* dated 22.04.1993 no. 3125-XII, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/закон%20україни%20про%20аудиторську%20діяльність> (access date February 05, 2015).

Візіренко С.В., Закорка Ю.А. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ МОНЕТАРНИХ АКТИВІВ

Метою статті є пошук шляхів удосконалення методики аудиту правильності облікового відображення зміни вартості монетарних активів під впливом змінювання валютних курсів та поглиблення інфляції.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в статті використано: аналітико-монографічний – при вивченні літературних джерел; системно-аналітичний метод – при дослідженні законодавчих чи інших нормативно-правових актів з питань аудиту монетарних активів; абстрактно-логічний метод – для узагальнення теоретичних положень, формування висновків та пропозицій.

Результати. Розглянуто та охарактеризовано методику аудиту правильності облікового відображення зміни вартості монетарних активів під впливом змінювання валютних курсів та поглиблення інфляції. Запропоновано робочі документи аудитора перевірки правильності облікового відображення курсових різниць та коригування вартості монетарних активів під впливом інфляції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні моделі послідовності аудиту монетарних активів шляхом доповнення такими етапами перевірки, як перевірка правильності відображення курсових різниць та перевірка правильності коригування вартості монетарних активів під впливом інфляційного процесу, що забезпечить надходження до користувачів більш достовірної інформації про монетарні активи суб'єктів господарювання і таким чином дозволить спостерігати (визначати) більш реальний їх фінансовий стан.

Практична значущість полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані аудиторськими компаніями під час проведення аудиту монетарних активів.

Ключові слова: монетарні активи, аудит монетарних активів, грошові кошти, еквіваленти грошових коштів, курсові різниці, індекс інфляції.

Vizirenko S.V., Zakorka Yu.A. IMPROVEMENT OF METHOD OF AUDIT OF MONETARY ASSETS

Purpose the articles are the search of ways of improvement of method of audit of rightness of registration reflection of change of cost of monetary assets under act of treason of rates of exchange and deepening of inflation.

Methodology of research. For achievement of the put purpose it is used in the article: analitiko-monographic – at the study of literary sources; system analytical method – at research of legislative or other normatively legal acts on

questions the audit of monetary assets; abstractly logical method – for generalization of theoretical positions, forming of conclusions and suggestions.

Findings. The method of audit of rightness of registration reflection of change of cost of monetary assets is considered and described under act of treason of rates of exchange and deepening of inflation. The workings documents of public accountant of verification of rightness of registration reflection of exchange rate differences and correction of cost of monetary assets are offered under act of inflation.

Originality got results consists in the improvement of model of sequence of audit of monetary assets, by addition of verification such stages, as verification of rightness of reflection of exchange rate differences and verification of rightness of correction of cost of monetary that will provide a receipt to the users of more reliable information about the monetary assets of subjects of manage and thus will allow to look (to determine) after more real them the financial state.

Practical value consists in that the substantive provisions of this research in form suggestions and methodical recommendations can be used public accountant companies during the lead through of audit of monetary assets.

Key words: monetary assets, audit monetary assets, money, equivalents of money, exchange rate differences, index of inflation.

Визиренко С.В., Загорка Ю.А. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА МОНЕТАРНЫХ АКТИВОВ

Целью является поиск путей усовершенствования методики аудита правильности учетного отображения изменения стоимости монетарных активов под воздействием изменения валютных курсов и инфляции.

Методика исследования. Для достижения поставленной цели в статье использовано: аналитико-монографический – при изучении литературных источников; системно аналитический метод – при исследовании законодательных или других нормативно правовых актов по вопросам аудита монетарных активов; абстрактно логический метод – для обобщения теоретических положений, формирования выводов и предложений.

Результаты. Рассмотрена и охарактеризована методика аудита правильности учетного отображения изменения стоимости монетарных активов под воздействием измены валютных курсов и углубления инфляции. Предложены рабочие документы аудитора по проверки правильности учетного отображения курсовых разниц и коррекции стоимости монетарных активов под воздействием инфляции.

Научная новизна полученных результатов заключается в усовершенствовании модели последовательности аудита монетарных активов путем дополнения такими этапами проверки, как проверка правильности отображения курсовых разниц и проверка правильности коррекции стоимости монетарных активов под воздействием инфляционного процесса, что обеспечит поступление к пользователям более достоверной информации о монетарных активах субъектов ведения хозяйства и таким образом позволит наблюдать (определять) более реальный их финансовое состояние.

Практическая значимость заключается в том, что основные положения данного исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы аудиторскими компаниями во время проведения аудита монетарных активов.

Ключевые слова: монетарные активы, аудит монетарных активов, денежные средства, эквиваленты денежных средств, курсовые разницы, индекс инфляции.