

УДК 657.6:334.72

АУДИТ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ З АКЦІОНЕРНИМ КАПІТАЛОМ

Дорош О.Б.

У статті розглядається сутність фінансової діяльності підприємства, а також основні завдання та особливості зовнішнього аудиту та внутрішнього контролю операцій з акціонерним капіталом.

Ключові слова: фінансова діяльність, аудит, система внутрішнього контролю, акціонерний капітал, дивіденди.

ВСТУП

Акціонерне товариство є найбільш прийнятною організаційно - правовою формою для великих підприємств з великою кількістю власників. Акціонерні товариства, які проводять відкриту підписку на акції, зобов'язані щорічно публікувати фінансову звітність, яка підлягає обов'язковій аудиторській перевірці. Операції з акціонерним капіталом належать до фінансової діяльності підприємства. Необхідність розробки питань методики та організації проведення аудиту акціонерного капіталу посилюється з розширенням ринку цінних паперів та фондового ринку.

Постановка проблеми. Від фінансової діяльності підприємства залежить повнота фінансового забезпечення виробничо-господарської діяльності та розвитку підприємства, виконання фінансових зобов'язань перед державою та іншими суб'єктами господарювання.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства. У структурі власного капіталу акціонерного товариства найбільшу питому вагу, зазвичай, займає акціонерний капітал. Забезпечення достовірності інформації за результатами аудиту операцій з акціонерним капіталом надає можливість користувачам фінансової звітності приймати обгрунтовані управлінські рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз досліджень свідчить, що великий внесок у розробку теоретичних основ і методичних підходів до розкриття питань аудиту фінансової діяльності підприємства, у тому числі акціонерного капіталу, зробили такі провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Я.А. Гончарук, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, В.А. Шевчук та інші.

Проте з прийняттям Закону України "Про акціонерні товариства" від 17 вересня 2008 року потребують подальшої розробки питання організації та методики зовнішнього аудиту та внутрішнього контролю і аудиту операцій з формування та руху акціонерного капіталу.

Метою статті є дослідження господарських операцій з формування і руху акціонерного капіталу та визначення основних завдань й напрямів аудиторської перевірки та внутрішнього контролю акціонерного капіталу публічних та приватних акціонерних товариств.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

До фінансової діяльності належать операції з участі у капіталі асоційованих, дочірніх підприємств та спільної діяльності, залучення позикового капіталу, фінансового лізингу, операції з власним (акціонерним) капіталом.

Згідно з П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Аналогічне визначення фінансової діяльності надається і у МСБО 7 "Звіти про рух грошових коштів".

З точки зору теорії фінансів ряд вчених-фінансистів вважають, що фінансова діяльність суб'єктів господарювання – це дії із формування і використання його фінансових ресурсів, які мають форму економічно обгрунтованих рішень [7, с. 8]. Досить схожим за своєю природою є й інше визначення фінансової діяльності, під якою розуміється система заходів, спрямованих на акумулювання внутрішніх фінансових ресурсів та залучення капіталу із зовнішніх джерел, потрібних для провадження інвестиційної та операційної діяльності підприємства, а також на своєчасне та повне виконання зобов'язань щодо залучення капіталу [6, с. 18].

Основними господарськими операціями фінансової діяльності стосовно акціонерного капіталу та дивідендів є такі: випуск (емісія), викуп та вилучення з обігу акціонерного капіталу; обява та виплата дивідендів; дивіденди акціями та подрібнення акцій.

В акціонерних товариствах при проведенні аудиту необхідно підтвердити інформацію про: акції, на які здійснена передплата; загальну суму коштів, одержаних у ході передоплати акцій; акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені [5, с.221].

Згідно з Законом України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 року № 514-VI акціонерні товариства за типом поділяються на публічні акціонерні товариства та приватні акціонерні товариства. Публічне акціонерне товариство може здійснювати публічне та приватне розміщення акцій. Приватне акціонерне товариство може здійснювати тільки приватне розміщення акцій (ст. 5). Важливо зауважити, що публічним товариствам необхідно буде додатково розкривати інформацію про свою діяльність на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Щодо аудиту, то є певна відмінність при перевірці акціонерного капіталу приватних і публічних акціонерних товариств. У більшості приватних акціонерних товариств протягом року здійснюється небагато операцій з акціонерним капіталом і, зазвичай, існує лише кілька власників акцій. Типовими операціями, які стосуються акціонерного капіталу, як правило, є зміни в акціонерному капіталі за рахунок річного прибутку чи збитку та об'яви дивідендів.

Для публічних акціонерних товариств перевірка акціонерного капіталу складніша через більшу кількість акціонерів і часті зміни осіб, що є власниками акцій.

Завданнями аудиту акціонерного капіталу є встановлення чи:

- внутрішній контроль над акціонерним капіталом і відповідними дивідендами є достатнім;

- операції з акціонерним капіталом обліковуються належним чином, як визначається завданнями з аудиту господарських операцій;

- балансові рахунки акціонерного капіталу належним чином представлені і розкриті, як визначено завданнями перевірки рахунків акціонерного капіталу.

У Законі України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 року вказується, що внутрішні перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства здійснює ревізійна комісія. В акціонерних товариствах з кількістю акціонерів-власників простих акцій товариства до 100 осіб вводиться посада ревізора (чи обирається ревізійна комісія), а в товариствах з кількістю акціонерів-власників простих акцій товариства більше 100 осіб обов'язково обирається ревізійна комісія.

За результатами фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства по підсумках фінансового року ревізійна комісія (ревізор) готує звіт, в якому міститься інформація про:

– підтвердження достовірності і повноти даних фінансової звітності за відповідний період;

– факти порушення законодавства під час здійснення фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і представлення звітності.

Ревізійна комісія акціонерного товариства згідно з зазначеним законом виступає органом внутрішнього контролю. Разом з тим в акціонерному товаристві можуть створюватись комітети з питань аудиту та питань інформаційної політики товариства. З метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту спостережна рада може прийняти рішення стосовно введення в товариство посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту).

Сучасна концепція аудиту передбачає системно – орієнтований підхід, згідно з яким аудитор перевіряє адекватність організації та ефективність функціонування системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта. За результатами досягнення розуміння суб'єкта господарювання та перевірки системи внутрішнього контролю аудитор визначає обсяг та характер аудиторських процедур по суті.

Згідно з МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” аудиторю слід отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур [4, с.357].

Доцільно визначити такі важливі моменти внутрішнього контролю щодо акціонерного капіталу, які необхідно перевірити зовнішньому аудиторю: відповідне санкціонування операцій, належне ведення обліку, адекватний розподіл обов'язків між веденням обліку акціонерного капіталу і оперуванням грошовими коштами й акціями, а також використання незалежного ресстратора й агента з трансферу акцій.

Оскільки кожна операція з акціонерним капіталом зазвичай матеріально вагома, більшість з цих операцій мають бути схвалені радою директорів. Наступні види операцій з акціонерним капіталом зазвичай вимагають особливого уповноваження:

1. Випуск акціонерного капіталу. Ухвалення потребує вид акціонерного капіталу, що випускається (наприклад, привілейовані чи прості акції), кількість випущених акцій, номінальна вартість акції, привілейовані умови для будь-якого виду акцій окрім простих та дата емісії.

2. Викуп акціонерного капіталу. Викуп простих або привілейованих акцій, дата викупу, сума, що буде сплачена – все це має бути повністю схвалено радою директорів.

3. Оголошення дивідендів. Рада директорів повинна затвердити форму дивідендів (наприклад, готівка або акції), суму дивідендів на одну акцію і дати запису і сплати дивідендів.

Щодо належного ведення обліку операцій з акціонерним капіталом, то внутрішній контроль має бути адекватним, щоб гарантувати, що реальні власники акцій визначені в корпоративному обліку, виплачена

належна кількість дивідендів акціонерам, що володіють акціями на дату оголошення дивідендів як з метою недопущення незаконного привласнення активів, так і використання для цього сфальсифікованих облікових процедур.

Разом з цим статутні умови мають бути узгоджені з державними законами та іншими вимогами, що визначають діяльність акціонерного товариства. Наприклад, номінальна вартість акції, кількість акцій, санкціонованих до випуску, та існування державних податків на акціонерний капітал впливають на його емісію та облік.

Внутрішній контроль над акціонерним капіталом, що застосовується у більшості акціонерних товариств, - це ведення реєстру сертифікатів акцій та списків власників акцій. Реєстр сертифікатів акцій охоплює емісію і викуп акціонерного капіталу протягом всього періоду функціонування акціонерного товариства і включає таку інформацію як номер сертифіката, обсяг емісії акцій, дані про покупців акцій та дату емісії. Коли акції викуплені, реєстр сертифікатів акцій повинен включати відмінені сертифікати і дату їх анулювання.

Картотека власників акцій - це облік випущених акцій у будь-який момент часу. Картотека використовується при перевірці на відповідність обліку сертифікатів (сертифікованих) акцій та даних за ними у головній книзі. Вона також застосовується як база для виплати дивідендів.

Перевірка виплат грошових коштів для сплати дивідендів має здійснюватись у тій же формі, що і перевірка підготовки і оплати платіжної відомості. З позицій розподілу обов'язків чеки на дивіденди мають готуватися за даними реєстру сертифікатів акцій працівником, який не є відповідальним за ведення обліку акціонерного капіталу. Після підготовки чеків доцільно здійснити незалежну перевірку імен акціонерів та сум за чеками і узгодження загальної суми чеків на дивіденди із загальною сумою дивідендів, затвердженою у протоколі. Бажано використовувати окремий авансовий рахунок для дивідендів, щоб запобігти виплаті більшої суми дивідендів, ніж була затверджена.

Будь-яке товариство, що має акції, внесені до списків на фондовій біржі, наймає незалежного реєстратора з метою контролю запобігання неправомірного випуску сертифікатів акцій. Повноваження незалежного реєстратора - перевірка того, що корпорація випускає акції відповідно до резерву акціонерного капіталу, зазначеного в статуті і затвердженого радою директорів. Реєстратор відповідальний за підписання всіх нових випущених акцій і підтвердження того, що старі сертифікати отримані і анульовані перед тим, як будуть випущені нові, у випадку якщо змінюються власники акцій.

Великі корпорації також використовують послуги агента з трансферу акцій з метою ведення обліку акціонерів, включаючи підготовку документів про передачу (перехід) права акціонерної власності. Наймання агента з трансферу не лише посилює контроль обліку акціонерного капіталу через незалежну його організацію, але й скорочує вартість ведення обліку через залучення спеціаліста - фахівця. Багато компаній також використовують агента з трансферу для передачі (сплати) акціонерам дивідендів у готівковій формі, тим самим покращуючи внутрішній контроль.

Доцільно визначити чотири основні завдання в аудиті акціонерного та додатково сплаченого капіталу:

1. Існуючі операції з акціонерним капіталом обліковані (повнота і завершеність).
2. Обліковані операції з акціонерним капіталом існують і точно відображені (існування і точність).
3. Акціонерний капітал точно записаний (точність).
4. Акціонерний капітал належним чином представлений і пояснений (представлення і розкриття).

Перші два завдання включають тестування внутрішнього контролю та господарських операцій, а останні два перевірку сальдо рахунків балансу.

Завдання аудиторської перевірки, чи реально здійснені операції з акціонерним капіталом відображені в обліку виконуються краще, коли акціонерне товариство наймає реєстратора або агента з трансферу. Аудитор може підтвердити з ними чи будь-які операції з акціонерним капіталом були здійснені та достовірність таких операцій. Корисним є також огляд протоколів зборів ради директорів, особливо перед датою складання балансу підприємства, і дослідження книги обліку власників, щоб розкрити емісію і викуп акціонерного капіталу.

Важливим завданням зовнішнього аудиту є перевірка того, чи обліковані операції з акціонерним капіталом існують і точно проведені. Випуск нового акціонерного капіталу за готівку, поглинання іншого підприємства через обмін акцій за рахунок субсидування капіталу, придбання казначейських акцій - все це вимагає інтенсивного аудиту. Не зважаючи на існування внутрішнього контролю, доцільно суцільним методом перевірити всі операції з акціонерним капіталом за рахунок їх матеріальної вагомості та періодичності обліку. Існування може бути перевірене вивченням протоколів зборів ради директорів щодо належного санкціонування випуску.

Точний облік операцій з акціонерним капіталом за готівку аудитор може перевірити підтвердженням агентом з трансферу сум і простеженням за сумою проведених операцій з акціонерним капіталом до звітів з грошових надходжень. (У разі застосування казначейських акцій, сума простежується за журналом грошових виплат.) Крім того, аудитор повинен перевірити чи правильна сума була авансована до акціонерного капіталу і додатково сплаченого капіталу, посилаючись на статут акціонерного товариства, щоб визначити номінальну та оголошену вартість акціонерного капіталу.

Коли операції з акціонерним капіталом включають акціонерні дивіденди, придбання власності, поглинання, або подібні безготівкові трансфери, аудиторська перевірка сум може бути значно складнішою. Для цих видів операцій, аудитор має бути упевнений, що клієнт правильно обчислив суму випуску

акціонерного капіталу відповідно до вимог обліку. Наприклад, при перевірці головної операції поглинання, аудиторів доведеться оцінити чи операції належним чином були проведені в обліку. За існуючих обставин часто необхідні глибокі дослідження, щоб визначити відповідне оформлення бухгалтерських проводень. Після того, як аудитор досягає висновку щодо відповідного методу, необхідно впевнитись що суми розраховані правильно.

Достовірність кінцевого сальдо за рахунком акціонерного капіталу перевіряється в першу чергу визначенням числа акцій (суми), випущених на дату складання балансу. Підтвердження від агента з трансферу - найпростіший шлях отримання цієї інформації. Коли агента з трансферу на підприємстві немає, аудитор повинен зупинитися на дослідженні реєстрації акцій та бухгалтерського обліку всіх випущених акцій, включаючи всі відмінені сертифікати, а також обліку бланків сертифікатів. Після того, як аудитор впевниться, що кількість випущених акцій є коректною, записану номінальну вартість на рахунку капіталу можна перевірити множенням числа акцій на номінальну вартість акції. Кінцевий баланс рахунку "додатково сплачений капітал" - залишкова кількість. Це перевіряється підтвердженням кількості записаних операцій протягом року і додаванням їх або відніманням від початкового сальдо рахунку.

Головна увага при підтвердженні достовірності акціонерного капіталу приділяється перевірці точного числа акцій, які використовуються при обчисленні прибутку з розрахунку на одну акцію. Простіше визначити правильне число акцій, щоб використовувати його в обчисленні, коли є лише один клас акцій і невелика кількість операцій з акціонерним капіталом. Проблема стає складнішою, коли є конвертовані цінні папери, опціони на придбання акцій, або варанти на випуск акцій. Виходячи із положень фінансового обліку, важливим є підтвердження числа акцій при визначенні основних і розподілених прибутків з розрахунку на акцію.

Найголовніші джерела інформації для встановлення належного представлення і рокриття - статут корпорації, протоколи зборів ради директорів та результати аналітичних досліджень аудитора операцій з акціонерним капіталом. Аудитор повинен визначити, що є належний опис кожного класу акцій, включаючи таку інформацію як число випущених акцій та будь-які спеціальні права індивідуального класу. Належне представлення і розкриття опціонів на придбання акцій, варантів на акції і конвертованих цінних паперів необхідно також перевірити через вивчення юридичних документів або інших доказів про ці угоди.

Щодо обов'язкової зовнішньої аудиторської перевірки Законом України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 року вказується, що річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором.

Зазначеним законом встановлена також вимога до змісту висновку аудитора, який повинен містити крім даних, передбачених законодавством про аудиторську діяльність, інформацію про факти порушення законодавства під час здійснення фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і представлення звітності.

Така вимога значно змінює сутність аудиту. Згідно з Законом України „Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Міжнародні стандарти аудиту, які затверджені Аудиторською палатою України як національні рішенням № 122 від 18 квітня 2003 року, також підтверджують концепцію сутності аудиту, за якою в межах звичайної аудиторської перевірки аудитор не несуть відповідальності за виявлення всіх випадків шахрайства.

Так, згідно з МСА 240 „Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів” аудитор, що виконує завдання з аудиту відповідно до МСА, одержує достатню впевненість, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, що будуть виявлені суттєві викривлення в фінансових звітах внаслідок таких чинників, як використання суджень, тестування, властиві обмеження внутрішнього контролю та того, що значна частина аудиторських доказів отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними за своєю природою [5, с. 282].

Завдання щодо виявлення фактів порушення законодавства під час здійснення фінансово-господарської діяльності зовнішніми незалежними аудиторомі більше відповідають завданням суб'єктів контрольно-ревізійної служби.

Так, згідно з Законом України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 року ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані у випадках зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявленні зловживання і порушення державним органам і органам уповноваженим управляти державним майном.

Отже, для виконання вимог Закону України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 року щодо завдань виявлення аудитором фактів порушення законодавства необхідна додаткова законодавчо-

нормативна база, методичне забезпечення аудиторських перевірок та врегулювання порядку повідомлення цієї інформації відповідним встановленим органам.

ВИСНОВКИ

Сучасний аудит базується на системно - орієнтованому підході. Аудитор перевіряє адекватність створення та ефективність функціонування внутрішнього контролю підприємства щодо операцій з акціонерним капіталом та виплатою дивідендів. Враховуючи результати перевірки системи внутрішнього контролю, розробляються аудиторські процедури по суті щодо господарських операцій та сальдо за рахунками акціонерного капіталу та дивідендів. За рахунок вагомості операцій з акціонерним капіталом та дивідендами їх аудиторська перевірка здійснюється суцільним способом з використанням відповідних аудиторських процедур для забезпечення завдань аудиту.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 року
2. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року
3. Закон України „Про державну контрольню-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 року
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
5. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. - 3-є вид. – К: Каравела, 2006. – 560 с.
6. Пріб К.А. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посіб. / Відкритий міжнародний ун-т розвитку людини “Україна”, 2007. – 321 с.
7. Філіна Г.І. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.
8. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley – 10th ed. – Pearson Prentice Hall, 2005. – 791 p.

[Дорош Олена Богданівна](#), аспірантка ННЦ” Інститут аграрної економіки “