

8. Статистичний щорічник Автономної Республіки Крим за 2003 р. Головне управління статистики в Автономній Республіці Крим: Під редакцією В.І. Колеснік. – Сімферополь, 2004. - 511 с.

Майданевич П.Н., к.э.н., Крымский государственный агротехнический университет

АУДИТ КАК ФОРМА ХОЗЯЙСТВЕННО – ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В любой отрасли экономики, в том числе и в сельском хозяйстве, неотъемлемым условием стабилизации и эффективного развития национальной экономики является устойчивое функционирование субъекта хозяйствования. При этом одним из важных факторов бесперебойной работы и конкурентных преимуществ выступает их инвестиционная деятельность, которая связана, прежде всего, с осуществлением вложений капитального характера. В современных условиях при дефиците как собственных, так и заемных средств финансирования, их контролю должно быть уделено повышенное внимание со стороны внутреннего и внешнего аудита. Поэтому необходимо детализировать эти понятия. А также методические и организационные подходы к проведению таких проверок.

В то же время результаты исследования прошлых лет при высоком уровне их научной и практической значимости не отвечают современным требованиям, предъявляемым к проведению аудита инвестиций в сельском хозяйстве.

Анализ значительного количества нормативно-правовой, научной и учебной литературы, справочных и практических пособий показал, что исследованию актуальных проблем внутреннего и внешнего аудита инвестиционных процессов должного внимания на сегодняшний день не уделяется.

В частности, в Законе Украины «Об аудиторской деятельности» отражено, что «аудит – это проверка публичной бухгалтерской отчетности, учета, первичных документов и другой информации о финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам». Здесь же указано, что аудит проводится по инициативе субъекта хозяйствования или обязательно независимыми аудиторами или аудиторскими фирмами [5].

Исходя из этого определения, исследованием аудита занимались отечественные ученые Ф.Ф. Бутынец, Л.П. Кулаковская, А.Н. Кузьминский, О.А. Петрик, которые акцентируют внимание на аудите как предпринимательской деятельности, но с целью проведения независимых проверок и выдачи заключения [4, 7]. Вместе с тем Л.М. Чернелевский определяет аудит как процесс накопления и оценки свидетельств об информации с целью определения и отражения соответствия последней установленным критерия [10].

Некоторые авторы, подразделяя аудит на внутренний и внешний, приводят их определенные отличия, но указывают различные отличительные их признаки. Вместе с тем ряд авторов считают, что из-за общности методики и целей внутренний аудит должен осуществляться по договору независимыми аудиторами.

В Национальных Нормативах Аудита № 3 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности» определена цель аудита как предоставление аудитором заключения о соответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах инструкциям, регламентирующим порядок подготовки и предоставления финансовых отчетов [8]. Отсюда можно сделать вывод, что это прерогатива внешнего аудита. Вместе с тем Белуха М.Т., Усач Б.Ф. определяют внутренний аудит как постоянно действующий внутренний контроль, осуществляемый действующими контрольными внутренними службами, что принципиально отличает внутренний и внешний аудит [3, 9].

Цель исследования – разработка теоретических и организационно-методических вопросов проведения внешнего и внутреннего аудита для разрешения конкретных прикладных задач по предоставлению данных об осуществляемых инвестициях внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности.

Сегодня можно отметить, что внутренний аудит в предпринимательских структурах (кроме банков) существует «только в теоретическом аспекте» [9]. Поэтому при определении понятий

внутреннего и внешнего аудита многие авторы раскрывают сущность, цель, задачи функции и методы независимого аудита, ограничиваясь при этом определением только контрольных функций внутреннего аудита. Можно отметить, что при ликвидации контрольно-ревизионных отделов и управлений сельского хозяйства, вопросами контроля по любому виду деятельности занимались специалисты и руководители субъектов хозяйствования в АПК в соответствии с требованиями должностных инструкций. Поэтому практического опыта работы в реформированных сельхозпредприятиях по вопросам проведения внутреннего аудита недостаточно. Очень часто на предприятиях проводится ведомственный аудит налоговыми органами. Это в определенной степени приводит к непониманию вообще понятий «аудита» со стороны руководства предприятий. Такое представление об аудите во многом обусловлено сравнительно недавним его возникновением в Украине, несовершенством отечественного законодательства относительно аудита, а также незначительным практическим опытом в этой области. В условиях становления национальной системы независимого аудита понятие внутреннего аудита пока мало чем отличается на практике от понятия ведомственной ревизии.

Поскольку понятия внутреннего и внешнего аудита являются новыми для Украины, охарактеризовать их отличия можно исходя из многолетнего зарубежного опыта проведения аудиторских проверок. Как отмечают зарубежные аудиторы (например, А. Аренс и Дж. Лоббек) именно отсутствие независимости внутренних аудиторов от заказчика (руководства предприятия) является главным отличием внутреннего аудита от внешнего [2]. Кроме того, Р. Адамс подчеркивает, что внутренним аудиторам «...нет необходимости быть квалифицированными бухгалтерами, поскольку их задачи выходят за рамки представления финансовой отчетности и организации систем контроля» [1].

Таблица 1. Характеристика отличий внутреннего и внешнего аудита инвестиций

Признак сравнения	Внешний аудит	Внутренний аудит
Субъекты	Независимые эксперты, которые имеют соответствующий сертификат и лицензию на право занятия этим видом деятельности	Сотрудники, которые подчинены руководству предприятия и находятся в штате
Объекты проверки	Аудит состояния учета и отчетности по объектам инвестирования; выполнение технологических процессов при реализации проекта	Определяет руководство учета и внутреннего контроля инвестиций на предмет достоверности и соответствия действующим нормативным актам, учредительным документам и распоряжениям руководства; эффективность и экономичность инвестиционных решений; адекватность политики в сфере инвестиционного менеджмента
Постановка задач	Определяется договором между аудитором (аудиторской фирмой) и предприятием-клиентом	Определяется руководством, исходя из потребностей управления предприятием
Цель	Определяется законодательством и нормативами аудита: оценка достоверности отчетности согласно действующему законодательству и установленным нормативом	Определяется руководством предприятия
Ориентация работы	Ориентирована на важнейшие позиции отчетности и источники прибыли от операций инвестирования с применением необходимых группировок по видам ресурсов и однотипных операций	Ориентация работы на отношения за функциональным и линейным, управлением инвестиционной деятельностью предприятия
Периодичность выполнения работы	Периодически, с годовым или другим интервалом	Является частью внутрихозяйственного контроля и осуществляется непрерывно
Методические приемы	Методические приемы документального и фактического контроля могут быть одинаковыми при решении однотипных задач. Отличия заключаются в применяемом соотношении этих приемов и степени их точности и детальности, а также предоставлении отчетности	
Уровень независимости	Организационно и материально независимый от клиента; оплата предоставленных услуг на договорной основе	Организационно независимый от проверяемых объектов, а в целом зависимый от руководства предприятия; оплата услуг - заработная плата по штатному расписанию

Из приведенных характеристик вытекает, что причина отличий между внешним и внутренним аудитом состоит в том, что, во-первых, независимость внутреннего аудитора является условной, поскольку определяется его подчиненностью в организации, а во-вторых, подчиненность внутреннего аудита руководству предприятия обуславливает его цели и задачи, делает разнообразными объекты проверки. Исходя из этого и обобщая определения понятий внешнего и внутреннего аудита, которые сложились на сегодня в экономической литературе, сформулируем основные принципиальные отличия этих понятий. По нашему мнению, к ним следует отнести субъекты и объекты проверки, постановку задач и цели аудита, ориентацию работы и ее периодичность, методические приемы и уровень независимости от предприятия, на котором осуществляется аудит. Перечисленные отличия могут быть заложены в основу характеристики понятий внешнего и внутреннего аудита реальных инвестиций (табл. 1).

Исходя из приведенных отличий целесообразным является определение основных методических аспектов проведения внешних и внутренних аудиторских проверок реальных инвестиций на предприятиях АПК.

В соответствии с действующим законодательством Украины аудит представляется как независимая проверка финансовой отчетности. Национальные нормативы также нацелены на регулирование независимого аудита финансовой отчетности. Они дают характеристику процесса планирования, формулируют требования к оформлению доказательств, характеризуют источники информации и аудиторское заключение исходя из того условия, что оценка деятельности осуществляется на основании достоверной финансовой отчетности. Вместе с тем на Западе важнейшей функцией независимого аудита является засвидетельствование удовлетворительного функционирования субъектов проверки.

Выполняя такую функцию независимый аудитор основывается на результаты проверки и собственный профессиональный опыт. Он определяет правильно ли отображает учетная информация экономические события, которые состоялись за проверяемый период, проверяет, а также накапливает и оценивает сведения об информации, которая поддается количественной оценке и принадлежит к специфическим хозяйственным операциям.

Цель такой оценки заключается в выражении мысли относительно соответствия этой информации (включая данные бухгалтерского учета и отчетности) определенным критериям.

Среди них требования законодательства, указания администрации, распоряжение относительно ведения учета, действующие нормы и распоряжения относительно налогообложения, требования стандартов и проектов (рис. 1).

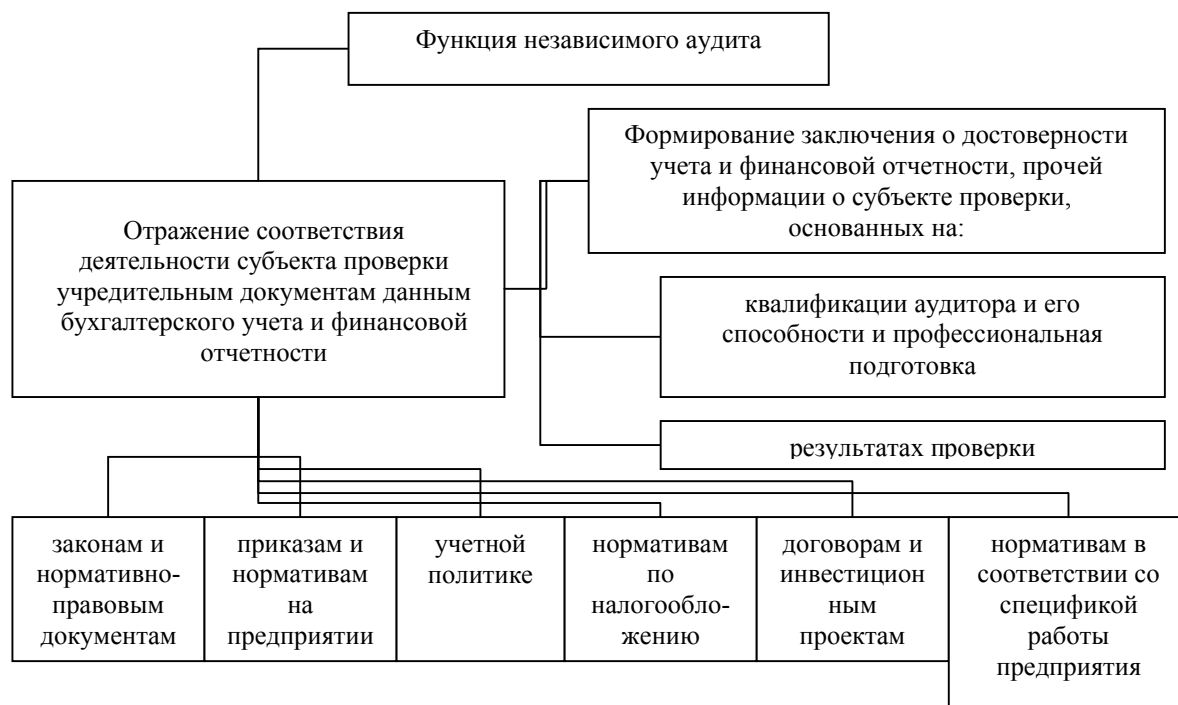


Рис. 1. Функция засвидетельствования (высказывание мысли) независимого аудитора

Такое определение функций внешнего аудита дает возможность расширить его границы и включить в состав объектов аудиторского контроля инвестиционные проекты. Аудиторская экспертиза последних может осуществляться как на этапах принятия инвестиционных решений, так и при дальнейшей оценке достоверности учета объемов реальных вложений.

В этой связи аудит инвестиций предприятия - индивидуального инвестора может быть проведен и как особый вид консультационных услуг по вопросам оценки эффективности инвестиционных решений (индивидуального инвестора), и как собственный аудит, который осуществляется по его инициативе для определения достоверности отображения в финансовой отчетности объектов реального инвестирования.

Разработка методик аудиторской проверки инвестиционных проектов и объектов реального инвестирования могут быть рассмотрены как основные направления усовершенствования внешнего (независимого) аудита инвестиций предприятия – индивидуального инвестора.

Процесс разработки методических аспектов аудита инвестиционных проектов обуславливает целесообразность формулирования целей, задач, определение предметной области и состава аудиторских процедур такой проверки, а также последовательность действий аудитора на конкретном этапе ее проведения.

Следует отметить, что проведение аудита инвестиционных проектов может быть направлено на достижение такой цели как определение соответствия количественных характеристик проекта установленным стандартам. Достижение этой цели предусматривает постановку таких основных задач аудита инвестиционных проектов:

- проверка общих характеристик предприятия - заявителя инвестиций (реципиента) и оценка области где оно функционирует;
- оценка условий инвестиционной сделки;
- проверка достоверности бухгалтерской отчетности предприятия-реципиента на последнюю дату;
- оценка инвестиционной привлекательности реципиента;
- оценка состава руководства предприятия-реципиента;
- выявление особенностей инвестиционного проекта;
- обобщающий анализ бизнес-плана инвестиционного проекта.

Исходя из целей, которые стоят перед аудитом, и задачами, которые решаются в процессе проверки, необходимо определить предметную область проведения аудита инвестиционных проектов. В изученной литературе, посвященной аудиту, центральное место в проведении проверок принадлежит аудиту по всем разделам учета, бухгалтерским счетам и отчетности. Поэтому вопрос предметной области проведения проверок основывается на декомпозиции видов работ согласно Плана счетов бухгалтерского учета. Однако в соответствии с приведенными выше целями и задачами предметная область аудита инвестиционных проектов является более широкой и включает не только учредительные и учетные документы предприятия – реципиента, а и прогнозную информацию, результаты работы экспертов и консультантов инжиниринго-консалтинговых фирм. В этой связи возникает потребность разработки подходов к определению предметной области такой проверки, объектов аудита, видов работ и очередности их проведения.

Инвестиции как объект аудита должны рассматриваться, прежде всего, с точки зрения видов произведенных работ субъектом хозяйствования и затрат по операциям, связанным с инвестированием. В основу организации контроля и, в первую очередь, учета должен ставиться инвестиционный (по объектам создаваемых и приобретаемых основных средств), а не затратный (по технологической структуре затрат) минимум формирования инвестиций в расширенное воспроизводство. В таком случае наиболее рациональной является декомпозиция видов работ, которые основываются на выделении комплексов, которые подлежат аудиту в соответствии с этапами проведения проверки. Исходя из задач аудита инвестиционных проектов можно выделить этапы внедрения, которые подлежат проверке, и определить виды работ и объекты аудита для каждого такого этапа.

Выделение внутреннего аудита инвестиций в самостоятельную часть аудиторского контроля обусловлено, прежде всего, стремлением администрации экономического субъекта получить довольно объективную и независимую оценку действий управленческого персонала разных уровней с целью обеспечения подконтрольного управления реализацией инвестиционных проектов и достижение конкретных запланированных результатов

инвестиционной деятельности. В этой связи возникает потребность определения организационно-методических аспектов внутреннего аудита, направленных на экспертную оценку управленческих функций предприятия как индивидуального инвестора, подтверждение точности информации, которая используется руководством последнего при принятии инвестиционных решений, подготовки рекомендаций относительно усовершенствования системы управления реализацией инвестиционных проектов.

Теория и практика внутреннего аудита, которая сложилась в зарубежных странах, выделяет в составе проверок, которые они осуществляют, операционный аудит, то есть проверки любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы с целью оценки ее производительности и эффективности, и аудит на соответствие, то есть оценку соблюдения хозяйственной системой или ее составными специфическими правил и процедур, предписанных персоналу вышестоящим руководством (администрацией), а также действующими нормативными актами.

Специалисты внутренних аудиторских служб должны быть независимыми при сборе информации и обладать полномочиями предоставлять отчеты непосредственно руководству предприятия или совету директоров, акционеров (основателей). Хотя предоставление квалификационных сертификатов внутренним аудиторам не предусмотрено, они должны уметь профессионально применять методические приемы и способы аудита для сбора необходимых аудиторских доказательств, правильно документировать полученные сведения, анализировать информацию и разрабатывать рекомендации по форме согласно составленного отчета внутреннего аудитора. Кроме того, специалисты внутреннего аудита при выполнении своих профессиональных обязанностей должны придерживаться этических принципов аудиторской деятельности (честность, объективность, конфиденциальность, профессиональные нормы поведения), которые определены в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины [8]. Деятельность службы внутреннего аудита может осуществляться согласно плана и должностных инструкций внутренних аудиторов, утвержденных руководителем предприятия или советом учредителей (акционеров). Должностные инструкции для внутренних аудиторов должны предусматривать общие положения, конкретные должностные обязанности, права и персональную ответственность.

Следует отметить, что применение внутреннего аудита на предприятиях аграрного сектора экономики даст возможность их руководству получить независимую и объективную оценку контрольных процедур, осуществляемых менеджерами разных уровней управления, которые занимаются реализацией инвестиционных проектов, а внешний аудит обеспечит информацией потенциальных инвесторов. Все это, в свою очередь, обеспечит надежность информации, используемой и исследуемой на предприятиях для принятия решений о реальном инвестировании, а, следовательно, повысит эффективность инвестиционной деятельности.

Литература:

1. Адамс Р. Основы аудита, пер. с англ. // под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – С. 18-19.
2. Арнс А., Лоббен Дж. Аудит. Пер. с англ. гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995 – С. 16.
3. Білуха М. Т. Аудит. – К.: вища школа Т-во «Знання»: КОО, 2000 – С. 103.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник. Житомир: ПП „Рута”, 2002 – 672 с.
5. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» от 22 апреля 1993 г. № 3125 – XII с изменениями и дополнениями // Эксперт-Юрист по состоянию на 01.09.2003 г.
6. Аудит: Практическое пособие. /А. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; Под. ред. А. Кузьминского. К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с.
7. Кулаковська В.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник. К.: «Каравела»; Львів, „Новий світ – 2000”, 2002.- 504 с.
8. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: «Основа», 1999. – С. 17, 243-247.
9. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. Посіб. – К.: Знання. – Прес, 2002. – С. 16-22.
10. Чернелевський Л.М. Беренда Н.І. Аудит. Навч. Посібник. – К.: Міленіум, 2002 .– С. 10-12.