

АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

*Полятыкина Л.И., к.э.н., Сумский аграрный университет,
Ильина С.Б., к.э.н., Криворожский экономический институт*

Усовершенствование информационной системы управления предприятием неразрывно связано с решением актуальных проблем национальной экономики - снижения себестоимости продукции, повышения рентабельности производства, выявления и использования внутривозможных резервов. Важное место в решении данной проблемы имеет переход Украины на международные стандарты учета и аудита.

Зарубежные партнеры стремятся оказывать всестороннюю помощь по данному вопросу. Примером помощи является создание совместных предприятий, образованных на основе объединения имущества разных собственников. Сохранность имущества совместных предприятий осуществляется с помощью обязательного проведения аудита. Неотъемлемыми час-

тами современного методологического подхода к осуществлению аудиторских проверок должны стать "материальность" (существенность), аудиторский риск и выборочная проверка.

В зарубежной практике различают несколько подходов оценки существенности: количественную и качественную. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. считают, что абсолютную величину существенности можно применять очень редко, так как при этом невозможно установить одно значение в денежном измерении для всех клиентов аудиторской фирмы [5, с. 52].

Среди количественных подходов к оценке "материальности" наиболее широко в практике зарубежных стран используются различные относительные показатели. Адамс Р. отмечает, что только в Австра-

лии относительные показатели установлены едиными, для всех аудиторов. Ошибки до 5 % не принимаются вообще во внимание, больше 10 % считаются существенными, и аудитор требует их исправления в финансовой отчетности; если же ошибки будут находиться в диапазоне от 5 до 10 %, то решение в отношении их сущности принимает сам аудитор.

Следует отметить, что проблема определения и использования принципа "материальности" в аудиторской практике Украины связана с отличительными особенностями в организации учета и аудита.

Применение самых простых зарубежных методик определения концепции "материальности" при помощи относительных показателей усложняется также фактическим отсутствием учета инфляции.

На сегодняшний день понятие "существенности" и ее оценки для аудиторов Украины является неопределенным, с этой целью предусмотрено, в составе временных норм аудита, разработать специальный норматив, который бы регламентировал методику применения использования принципа "материальности". В практической деятельности совместных предприятий на основании расчета относительных показателей и тестирования отчетных данных о клиенте аудитор обязан выражать свое мнение об объективности полученной информации.

По нашему мнению, на основании предварительного анализа отчетности и бухгалтерских данных по трем основным уровням материальности ошибок и пропусков, аудитор должен определять границы их предельной величины. При этом выявленные ошибки ниже минимальной границы считать нематериальными; ошибки выше минимальной границы признавать материальными и оценивать их в зависимости от принадлежности к первому или второму уровню "материальности"; а ошибки внутри указанных границ требуют дополнительного привлечения информации и глубокого анализа с целью отнесения их к материальным или нематериальным. Определение таких границ требует индивидуального подхода к каждому клиенту и выбора определенных критериев для расчета верхней и нижней границы предельно допустимой ошибки.

Мы считаем, что на практике основные положения по применению критерия материальности и расчет границ предельно допустимых ошибок аудиторские фирмы должны разрабатывать самостоятельно, указывая при этом примерный процент ошибок и пропусков в общей сумме выбранного критерия для оценки материальности.

Обобщение фактических результатов, полученных в результате тестирования, рассмотрим по данным таблицы 1.

Расчет фактической ошибки рассмотрим по условным данным баланса совместного предприятия "Орбита" (по статье "Производственные запасы").

Предположим, что в результате проверки по данной статье аудитор выявил превышение учетных данных над их реальной величиной на сумму 4500 грн. За 1997 год было исследовано документов и регистров бухгалтерского учета по операциям с материаль-

ными запасами на сумму 57000 грн., а общее значение тестируемой совокупности составило 182000 грн. В результате расчетов получим сумму фактической ошибки, выявленной в результате тестирования, которая составит 14368 грн. ($4500 : 57000 * 182000$)

Таблица 1

Обобщение фактических результатов, полученных в результате тестирования, грн., %

Наименование критерия	Сумма, указанная в отчетности	Предварительно рассчитанная сумма ошибок и пропусков по разделу баланса «Запасы и затраты»				Фактическая ошибка, выявленная в результате тестирования
		Минимальная граница		Максимальная граница		
		%	сумма	%	сумма	
Производственные запасы	8000	5	4000	10	8000	14368
Готовая продукция	42000	5	2100	10	4200	2000
Незавершенное производство	10000	5	500	10	1000	600
Товары	50000	3	1500	6	3000	3700
Итого по разделу 2	182000	4	8100	8	16200	14900

Общая сумма фактической ошибки (14368 грн.) сравнивается с суммой, рассчитанной по показателям минимальной границы (4000 грн.) и показателям максимальной границы (8000 грн.). Данные анализа расчетных данных говорят о том, что сумма фактической ошибки превышает минимальную и максимальную величину границ, а это ставит достоверность и объективность данных баланса и бухгалтерского учета под сомнение.

Следующим элементом деятельности аудита при планировании является оценка аудиторского риска и определение информационной базы исследования для аудиторской проверки. Так как оценка аудиторского риска в экономической литературе изложена на доступном уровне, то для его расчета следует использовать методики, изложенные соответственно в (4, с. 55; 5, с. 58 и др.). Обоснование оценки риска и материальности обязательно должно оформляться документально, так как оценка риска и его существенность являются важными моментами не только в планировании, но и при проведении аудиторской проверки.

Выбор методики аудита должен зависеть от полученных данных о предприятии, его структуре и внутреннем контроле.

В практической деятельности совместных предприятий существует два подхода стратегии аудиторской проверки. При первом подходе в большей степени уделяется внимание постановке учета на предприятии. Этот подход характеризуется низкой оценкой контрольного риска, когда он стремится к нулю. При втором подходе риск стремится к единице, и работа аудитора должна сводиться к тестовым подтверждениям.

По нашему мнению, на совместных предприятиях в процессе проведения аудиторской проверки необходимо использовать первый подход стратегии ауди-

та, так як при нем можно получить более достоверные данные о результатах работы любого структурного предприятия.

Проверка должна строиться на основе обобщенной модели аудита, которая раскрывает его структуру, характеристику и основывается на достоверности финансовой отчетности, в которой содержится информация о состоянии средств и источников предприятия. При этом аудитор использует такие источники информации, как: встречу с руководством предприятия, с его исполнительным персоналом, просмотр приказов, отчетов о предыдущих проверках.

Следующим этапом проверки является государственная регистрация иностранной инвестиции, которая является основанием для получения льгот и гарантий, предусмотренных Законом Украины "О режиме иностранного инвестирования".

Аудитору следует уделить особое внимание проверке правомерности пользования льготой. Необходимо отметить, что совместные предприятия освобождаются от уплаты налога на прибыль в течение 5 лет с момента фактического внесения квалифицированной инвестиции.

Если у предприятия с иностранной инвестицией в период действия льготы изменился иностранный инвестор, то оно может пользоваться льготой по налогу на прибыль, если не произошло изъятие у предприятия первичной квалифицированной иностранной инвестиции в виде имущества или иностранной конвертируемой валюты, и внесены соответствующие изменения и дополнения в учредительные документы.

При проведении аудита следует обратить внимание на наличие на таможенной декларации отметки "Внос в уставной фонд" на правильность таможенного оформления ввозимых в качестве инвестиции автомобилей. В этом случае при аудите проверяется автомобильная таможенная декларация, оформленная пограничной таможней, технический паспорт автомобиля, нотариально удостоверенные в консульских учреждениях посольства Украины контракты купли-продажи, счета, чеки и другие документы, оформле-

ны на фирменных бланках и заверенные печатями субъектов.

Аудиторской проверке подлежат начисленные платежи по пошлине, таможенному сбору, акцизному сбору, налогу на добавленную стоимость. Кроме того, проверяется правильность и своевременность оформления документов по операциям с иностранными инвестициями. После ознакомления с первичными и сводными документами по регистрации предприятия, аудитор должен проверить учет операций, связанных с иностранными инвестициями.

Аудит состава и движения средств на уставном фонде проверяется по данным синтетического счета 85 "Уставной фонд". Сальдо по данному счету должно отвечать величине уставного фонда, зафиксированной в уставных документах предприятия, зарегистрированного в государственном реестре. Движение по данному счету может производиться: при направлении прибыли в уставной фонд, при выбытии участника из состава учредителей, при приеме нового члена в состав участников.

При этом аудитору следует обратить внимание на то, что все записи по счету 85 "Уставной фонд" делаются после внесения изменений в уставные документы с последующей их перерегистрацией. Проверке подлежат хозяйственные операции, зафиксированные по корреспондирующим счетам к счету 85 "Уставной фонд" в журнале - ордере № 13. Аудит расчетов с учредителями по вкладам в уставной фонд и по выплате дивидендов производится по данным синтетического счета 75 «Расчеты с участниками» в журнале - ордере №8. Проверка аналитического учета по данному счету осуществляется по каждому участнику в отдельности.

Такой подход к организации и методологии проведения аудита на совместных предприятиях, на наш взгляд, обеспечит четкость и конкретность действий каждой из этих функций, повысит эффективность управления экономическими процессами в целом, будет способствовать развитию принципов комплексности и целостности планирования учета и аудита в системе управления.

Литература

1. Закон України " Про аудиторську діяльність " // Галицькі контракти - 1993 - № 23.
2. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності України. - Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 № 250 із змін. доп. № 509 від 05.07.93 № 804 від 24.09.93 № 175 від 21.03.94, № 307 від 26.04.95 // Галицькі контракти - 1995 - № 43
3. Договір на проведення аудиту. Норматив 2. Затверджено АПУ 05.10.95, протокол № 36 // Бух. Облік і аудит. - 1996 - № 1
4. Андреев В.Д. Практический аудит. - М.: Экономика, 1994. - 366 с.
5. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. - К.: Ділова Україна, 1996. - 374 с.
6. Woolf E. Auditing today. 4th ed. - New York. London : Prentice Hall International (VK) LTD, 1990. - 650 p.

Summary

The audit's problems of organization and methodology of operations with foreign investments are stated.

The critical analysis of the approach to the estimation of " materiality " is regarded, the calculation of its " materiality " bordering sums is suggested.