

УДК 657.6-051

МЕХАНИЗМ ПЛАНИРОВАНИЯ, КАК ПЕРВЫЙ ЭТАП ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО АУДИТА

Шиловская С.Г., Митина О.В.

*ФГБОУ ВПО «Владивостокский государственный университет экономики и сервиса»,
Владивосток, Россия, e-mail: rectorat@vvsu.ru*

В современных условиях рыночной экономики все большее число компаний осознают необходимость эффективного управления и контроля инвестиционной деятельности. Для достижения этой цели одним из главных инструментов является – аудит инвестиционной деятельности. Планирование данного процесса – это основа эффективного проведения аудита, поэтому в данной статье рассмотрен механизм планирования, как первый этап инвестиционного аудита.

Ключевые слова: аудит инвестиций, планирование инвестиционного аудита, план и программа инвестиционного аудита, уровень существенности, аудиторские риски

PLANNING MECHANISM AS FIRST STAGE OF CARRYING OUT INVESTMENT AUDIT

Shilovskaya S.G., Mitina O.V.

*Vladivostok State University of Economics and Service, Vladivostok, Russia,
e-mail: rectorat@vvsu.ru*

In today is market economy, an increasing number of companies are aware of the need for effective management and control of investment activity. To achieve this, one of the main tools is – audit of investment activity. Planning for the process – is the foundation of effective auditing, so in this article, the mechanism of planning, as the first stage of the investment audit.

Key words: audit of investments, the investment plan audit, plan and program of investment audit, importance level, audit risk

Инвестиционные процессы являются одним из самых главных атрибутов развивающейся экономики. От грамотного выбора и реализации инвестиционного проекта зависят финансовое положение и перспективы развития экономических субъектов. Во избежание экономических просчетов при осуществлении инвестиций необходимо привлечение независимой финансовой экспертизы, в лице которой может выступать аудит.

Основой организации и методики проведения инвестиционного аудита коммерческих организаций является процесс планирования. Отечественные и зарубежные авторы сходятся во мнении, что планирование как часть всего процесса аудита может занимать до 80% времени. Особенно актуальны вопросы планирования при реализации аудита сложно-структурных экономических явлений, имеющих множество промежуточных и конечных пользователей информации. К таким явлениям в полной мере можно отнести и инвестиционную деятельность коммерческих организаций.

Необходимо отметить тот факт, что на сегодняшний день неразработанными остаются вопросы планирования инвестиционного аудита. Методические подходы к разработке общего плана инвестиционного аудита, а так же программы аудита требуют

дополнительного изучения с позиции учета специфики производственно-хозяйственной деятельности объекта исследования.

В данной статье процесс планирования инвестиционного аудита будет рассмотрен, как первый этап проведения инвестиционного аудита в ракурсе следующих векторов его развития:

- с позиции его отличий от общих подходов к планированию внешнего аудита;
- с позиции его отличительных особенностей, обусловленных спецификой объекта исследования.

В отличие от процесса внешнего аудита прочих объектов контроля, который имеет ярко выраженные точки начала и окончания, инвестиционный аудит может быть растянут во времени, а может и вовсе не иметь четко обозначенных параметров окончания процесса, поскольку призван обеспечивать не только последующий, но и текущий и предварительный контроль. Исходя из этого, планирование процесса инвестиционного аудита должно обеспечивать поэтапное сотрудничество с внутренним аудитом как наиболее эффективным механизмом постоянного, оперативного контроля фактов финансово-хозяйственной деятельности, в том числе и относящихся к инвестиционной деятельности коммерческой организации. Рассматривая процесс планирования

инвестиционного аудита, необходимо отметить, что планирование должно иметь циклический и непрерывный характер, т.е. процедура планирования не должна заканчиваться с окончанием тех или иных этапов инвестиционного процесса[1].

Детальный анализ процесса инвестиционного аудита применимый к коммерческим организациям показывает, что целью планирования аудита инвестиционной деятельности является обеспечение достоверности информации в разрезе различных групп пользователей. Учитывая, что помимо стратегических целей инвестиционного аудита, объективно существуют различные цели оперативного управления инвестициями, целесообразно сопоставлять процессы планирования внешнего и внутреннего аудита. На основании этого, можно сделать вывод, что следует представлять обоснованным формирование общего плана и программы инвестиционного аудита с последующим делением аудиторских процедур и методик на те, которые выполняются:

- внутренним аудитором;
- внешним аудитором;
- внутренним и внешним аудитором независимо друг от друга.

Методические приемы инвестиционного контроля и анализа, которые выполняются либо внешним, либо внутренним аудитором, предполагают оперативный обмен информацией как на уровне отчетов, так и на уровне исходной и рабочей документации аудитора.

Выбранный мной подход разработки общего плана и программы внутреннего аудита позволит:

- учесть специфику инвестиционного аудита;
- выполнять поставленные перед системой внутреннего аудита локальные и частные цели и задачи без ущерба общих стратегических целей;
- обеспечивать инвестиционный аудит как часть общего аудита;
- планировать такие процедуры инвестиционного аудита, которые адекватны объему и сущности хозяйственных операций, связанных с инвестиционной деятельностью;
- планировать такие процедуры инвестиционного аудита, которые подойдут потребностям различных групп пользователей информацией;
- соблюдать принцип ответственности, комплексности, распределения обязанностей и другие.

На основании предложенного подхода разработки общего плана и программы инвестиционного аудита применительно к

коммерческим организациям, общепринятые этапы процесса планирования следует уточнить и дополнить. Мной предлагается порядок планирования инвестиционного аудита, включающий следующие этапы:

1. Подготовительный этап;
2. Этап разработки оценочных значений в целом по инвестиционной деятельности;
3. Формирование общего (консолидированного) плана проведения инвестиционного аудита;
4. Этап разработки оценочных значений в отношении объектов контроля (этапов инвестиционного процесса, инвестиционных проектов, групп однотипных операций);
5. Этап формирования графика документооборота и методики
6. Последующий этап.

Рассмотрим каждый этап более детально.

Первый этап планирования может выполняться внешним аудитором по информации, предоставленной системой внутреннего аудита. Необходимо отметить, что особые условия всестороннего контроля инвестиционной деятельности могут накладывать определенные требования на исходную и агрегированную информацию, формируемую бухгалтерией коммерческой организации - получателя инвестиций. В этом случае требуется уточнение внутрифирменных бухгалтерских стандартов (в части документооборота, должностных инструкций, рабочего плана счетов, методов и степени агрегирования информации по инвестиционной деятельности).

Второй этап процесса планирования инвестиционного аудита предполагает разработку единообразных подходов к оценке финансово-хозяйственных операций коммерческой организации в части инвестиционной деятельности. Важность этого этапа определяется объективной необходимостью применения однотипных, а лучше одних и тех же способов в оценке существенности ошибок, методов признания ошибок, подходов к их исправлению. Только разработка оценочных значений, их видов и методов диагностирования и корректировки позволит распределить процедуры внутреннего и внешнего аудита и избежать дублирования контрольных мероприятий.

Реализация третьего этапа планирования инвестиционного аудита возможна при объединении усилий, как минимум, четырех сторон:

- представителей организации - инвестора (распорядителя денежных средств);
- внешних аудиторов;
- внутренних аудиторов коммерческой организации - получателя инвестиций;

- администрации коммерческой организации - получателя инвестиций.

Представляется естественным, что участие указанных сторон на данном этапе планирования обусловлено курированием собственных интересов, которые могут и не совпадать с интересами других сторон.

Однако, учитывая, что планирование является не только организационным, но и методическим элементом аудиторского процесса, считаем, что внешние независимые аудиторы могут и должны иметь преимущество в разработке консолидированных планов и программ, а также частных планов и программ, относящихся к независимому внешнему контролю. В этом случае участие организации - инвестора может заключаться в постановке (и последующей корректировке) целей и задач инвестиционного аудита.

Реализация четвертого этапа планирования инвестиционного аудита должна быть разделена между внутренним и внешним аудитором по следующим направлениям:

- определение оценочных значений в отношении объектов инвестиционной деятельности как этап планирования общего аудита. Выполняется исключительно внешним аудитором для достижения собственных целей и задач;

- определение оценочных значений в отношении объектов инвестиционной деятельности как этап планирования инвестиционного аудита. Выполняется сообща внешним и внутренним аудитором;

- определение оценочных значений в отношении объектов инвестиционной деятельности как этап планирования внутреннего аудита. Выполняется внутренним аудитором.

При квалифицированном выполнении первых пяти этапов планирования инвестиционного аудита активным этапом также будет и последующий этап. Его систематическое выполнение должно стать гарантией повышения качества всего процесса планирования инвестиционного аудита и обеспечивать его непрерывность и цикличность[2].

Предлагаемый порядок разработки общего плана и программы инвестиционного аудита отвечает общим принципам планирования. К ним относят принципы: комплексности; непрерывности; оптимальности.

Частью подготовительного этапа должен стать сбор информации о системе внутреннего контроля.

При исследовании данного вопроса, был сделан вывод о том, что отдельно для целей инвестиционного аудита целесообразно анализировать следующие взаимосвязанные элементы системы внутреннего контроля: система бухгалтерского учета; контрольная среда; средства контроля.

В случае, если подготовительный этап планирования инвестиционного аудита выявит отклонения, в консолидированный план и программу инвестиционного аудита необходимо внести процедуры по выявлению отклонений, а также пересмотреть объем, виды и параметры реализации процедур инвестиционного аудита объектов учета. Подготовительный этап планирования инвестиционного аудита предполагает разработку соответствующего стандарта. В данной статье применительно к объекту изучения разработан стандарт «Планирование инвестиционного аудита»[3].

Результатом процесса планирования является составление общего (консолидированного) плана и программы внутреннего аудита. Такой подход в разработке плана инвестиционного аудита позволит оперативно корректировать работу как внешнего, так и внутреннего аудитора в разрезе конкретных объектов контроля. Корректировка общего (консолидированного) плана инвестиционного аудита должна проводиться с целью:

- сокращения затрат на проведение инвестиционного аудита при неизменности аудиторского риска;

- повышения качества инвестиционного аудита;

- выявления ошибок при формировании результатной инвестиционной информации;

- получения дополнительных аудиторских доказательств в случае выявления существенных отклонений в учете.

Для гарантированного достижения поставленных перед инвестиционным аудитом целей общий (консолидированный) план, после возможной его корректировки, согласовывается с внутренним аудитором, администрацией организации - получателя инвестиций для координации процедур инвестиционного аудита с работой персонала. Это позволит не только обеспечить согласованность действий внутреннего, внешнего аудиторов и персонала организации - получателя инвестиций, но и обеспечит понимание деятельности внутреннего аудитора со стороны менеджмента всех уровней.

Неотъемлемым элементом планирования является разработка оценочных значений как в целом по коммерческой организации, так и по видам деятельности, а также объектам контроля. Традиционно этап разработки оценочных значений включает:

- установление уровня существенности;
- оценка аудиторских рисков;

- установление подходов в определении ошибок.

Однако исследование показало, что для инвестиционной деятельности коммерческих организаций механизмы определения оценочных значений требуют уточнения.

Определение уровня существенности неразрывно связано с целями аудита. Так, для целей внешнего аудита, основной из которых является установление достоверности отчетности, под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Учитывая особенности объекта исследования, а также отличительные моменты инвестиционного аудита, необходимо выделить факторы, влияющие на изменение традиционных методик расчета уровня существенности. Основными из них являются:

- процедуры инвестиционного аудита, в отличие от традиционного общего аудита, неравномерно распределены как в разрезе объектов контроля, так и по периодам проведения;

- выводы по результатам инвестиционного аудита касаются не только отчетности коммерческой организации, но и в большей степени его финансово-хозяйственной деятельности в части привлечения и использования инвестиционных средств;

- высокая степень многообразия инвестиционных проектов предполагает решение неоднотипных задач в каждом конкретном случае;

- решение задач, напрямую не связанных с контрольной функцией аудита, что предполагает отсутствие количественной составляющей уровня существенности[4].

Считаю, что определение уровня существенности для целей инвестиционного аудита целесообразно рассматривать по следующим векторам:

- определение общего уровня существенности аудиторской проверки. В этом случае используется традиционная методика определения уровня существенности, основывающаяся на данных бухгалтерской отчетности. Определенный по данным бухгалтерской отчетности количественный уровень существенности распределяется по видам деятельности коммерческой организации, статьям отчетности, группам счетов;

- определение уровня существенности в разрезе каждого объекта контроля (инвестиционного проекта). Исследование показало, что для целей инвестиционного аудита целесообразно модифицировать традиционный подход к определению уровня существенности и использовать вместо данных бухгалтерской отчетности значения, которые принимал объект исследования с момента прошлой проверки. Так, например,

при аудите операций с материально - производственными запасами в части их использования в инвестиционной деятельности в качестве базовых показателей будут использованы значения на конец месяца (или в разрезе другого временного интервала) по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Предлагаемый механизм определения уровня существенности обусловлен, в том числе и тем, что в ходе инвестиционного аудита требуется сделать выводы относительно двух типов бухгалтерской информации: отчетной и оперативной (инвестиционной). Если первый тип информации является публичным, то второй - коммерческой тайной. Нам представляется естественным такой же двойственный подход и к определению уровня существенности.

Обязательным компонентом процесса планирования инвестиционного аудита является оценка уровня аудиторских рисков. Учитывая специфику инвестиционной деятельности, аудиторские риски рассматриваются с нескольких позиций:

- исходя из обеспечения уровня приемлемого аудиторского риска;

- исходя из специфических особенностей инвестиционной деятельности коммерческих организаций;

- исходя из разделения системы бухгалтерского учета на две подсистемы: автоматизированную систему центральной бухгалтерии и систему первичного учета подразделений предприятия[5].

Последующий этап планирования инвестиционного аудита направлен на оперативное внесение изменений как в общий (консолидированный) план инвестиционного аудита, так и в программу. Внесение изменений в указанные документы возможно в следующих случаях:

- наличия фактов неправильного понимания менеджментом организации - получателя инвестиций целей и масштабов контрольных мероприятий;

- изменения стратегических, локальных и частных целей и задач, поставленных перед инвестиционным аудитом;

- изменений в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- значительных изменений профиля или масштабов инвестиционной деятельности коммерческой организации;

- существенного изменения законодательства;

- изменения оценочных значений планирования инвестиционного аудита.

На основании предложенного в данной статье механизма планирования инвестиционного аудита коммерческих организаций,

можно сделать вывод, что он позволяет оптимизировать работу аудиторов на каждом этапе жизни инвестиционного проекта, адаптируясь к деятельности объекта контроля, без потери качественных характеристик в масштабе всего предприятия.

Список литературы

1. Планирование в аудите: учебник. 2-е изд. / Под ред. Бычкова С.М. М.: Финансы и статистика, 2010. 480 с.

2. Лукасевич И.Я. Инвестиции: учебник. М.: ИНФРА-М, 2013. 398 с.

3. Гутцай Е.М. Аудит: Концепция, проблемы, эффективность, стандарты. М.: ИНФРА-М, 2010. 275 с.

4. Василенко М.Е. АУДИТ: учебное пособие / М.Е. Василенко, Т.В. Варкулевич, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2014. 204 с.

5. Варкулевич Т.В., Терентьева Т.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учебное пособие: в 2 ч. / Т.В. Варкулевич, Т.В. Терентьева. Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2009. 266 с.