

На правах рукописи

**ЛИПАКОВ ГЕННАДИЙ ИОСИФОВИЧ**

**Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих  
субъектов с иностранными инвестициями**

Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2011

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Хоружий Людмила Ивановна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Драчена Ирина Петровна**

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Защита состоится «28» июня 2010 года в 12.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат размещен на официальном сайте [www.ruc.su](http://www.ruc.su)

Автореферат разослан « 28 » мая 2011 года

Ученый секретарь совета  
по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03

Зубарева Е.В.

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** Современные условия развития рыночной экономики требуют наличия эффективных механизмов, направленных на обеспечение развития всех отраслей народного хозяйства страны. В настоящее время в общей численности хозяйствующих субъектов увеличивается численность организаций с участием иностранного капитала. Так по данным Российского статистического ежегодника в 2009 году сумма инвестиций в отечественную экономику составила около 760 млрд.долл. США, в том числе иностранные инвестиции более 80 млрд.долл. США. Доля иностранного капитала в совместных коммерческих организациях, созданных на территории России, составляет в среднем 35-45%. Большинство совместных коммерческих организаций создавалось и создается, в основном, в сфере малого и среднего бизнеса, в сфере услуг и в тех отраслях экономики, где гарантирована быстрая окупаемость вложений и доходы в свободно конвертируемой валюте. Среди приоритетных сфер вложения иностранного капитала можно выделить такие отрасли народного хозяйства России, как добыча и переработка нефти и газа, пищевая и легкая промышленность, машиностроение, производство стройматериалов, переработка сельскохозяйственной продукции, транспорт. Кроме того, иностранный (в основном американский) капитал участвует в конверсии оборонных предприятий, предоставлении информационных и консультационных услуг.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями в определенной степени отличается от аудита, проводимого в других организациях. В ходе аудиторской проверки применяется методика, формирующая стратегию и тактику проверки с учетом особенностей деятельности этих организаций.

Аудиторская проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с иностранными инвестициями включает в себя выражение мнения о степени ее достоверности, аудит эффективности инвестиций, а также аудиторскую проверку финансовой отчетности, составленной с учетом требований МСФО.

Вместе с тем, в настоящее время, проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении организаций с иностранным ка-

питалом, если они имеют организационно-правовую форму открытого акционерного общества, а также, если выручка превышает 400 млн.руб, а сумма активов баланса конец отчетного периода превышает 60 млн.руб.. Такие критерии имеют не все организации с иностранным капиталом. Кроме того, в проведении качественной аудиторской проверки заинтересованы собственники (учредители) этих хозяйствующих субъектов. Поэтому в настоящее время назрела необходимость разработки методики проведения аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы организации и методики проведения аудиторских проверок рассматривались в трудах ведущих отечественных ученых и практиков в области аудиторской деятельности: Андреева В.Д., Баканова М.И., Бурцева В.В, Бычковой С.М., Гутцайта Е.М., Данилевского В.В., Дёминой И.Д., Комышанова П.И., Ковалева О.В., Кочнева Ю.Ю., Мельник М.В., Овсийчук М.Ф., Петровой В.И., Подольского В.И, Рогуленко Т.М., Скобары В.В., Соколова Я.В., Соколова В.Я., Сотниковой Л.В., Старовойтовой Е.В., Суйца В.П., Хоружий Л.И., Шапигаузова С.М.Шеремета А.Д. и других.

Среди работающих в этой области науки и практики аудита зарубежных авторов можно выделить Адамса Р., Аренса Э.А., Кармайкла Д.Р., Котлера Ф., Лобека Дж.К, Мантгомери Р., Робертсона Дж. и др.

Значительный вклад в анализ теоретических и практических положений Международных стандартов аудита и методики аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с ними внесли отечественные ученые Галузина С.М., Городилов М.А.. Золотухина Ю.А., Пугачев В.В., Пупшис Т.Ф., Коробова А., Ремезова Н.А., Рапопорт М.М., Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В, Суглобов А.Е., Шешукова Т.Г. и другие.

Вопросам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО и ее аудиту посвящены труды отечественных ученых Галузиной С.М., Дымовой И.А., Генераловой В.Н., Остапова В.В., Пупшиса Т.Ф., Рожковой О.В., Савченко О.О., Шапошникова В.В., Шнейдмана Л.З. и других.

Вместе с тем в работах этих авторов недостаточно уделено внимания исследуемой проблеме. Необходимость разработки и совершенствования методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с иностранными инвестициями определили выбор темы, предмет, объект и содержание диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертации состоит в изучении теории и практики аудита, разработке методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями, в том числе составленной по МСФО.

В соответствии с целью исследования в диссертационном исследовании поставлены и решены следующие задачи:

- изучены сущность и принципы аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита;
- определены основные направления разработки внутрифирменных стандартов в аудиторской организации;
- исследованы способы выборочной проверки и методы экстраполяции ее результатов на всю генеральную совокупность;
- проанализирована практика порядка понимания деятельности хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями, определены объекты аудиторской проверки;
- проведен анализ приемов планирования аудиторской проверки и определены ее особенности для хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями;
- систематизированы аудиторские доказательства и методы их получения в соответствии с Международными стандартами аудита и Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- разработана методика аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями, а также методика аудита эффективности инвестиций;
- предложена методика оценки бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом МСФО и ее аудита.

**Область исследования.** Исследование соответствует п.2.1 «Методология и технология аудита», п. 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

**Предмет исследования.** Предметом диссертационного исследования является организация и методика проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями.

**Объект исследования.** Объектом исследования является деятельность аудиторских организаций, осуществляющих аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с иностранными инвестициями.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области аудита и бухгалтерского учета, материалы научных и научно-практических конференций, нормативные и законодательные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита в Российской Федерации, а также международные стандарты аудита и составления отчетности.

Методологической базой исследования при доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов исследования послужили методы наблюдения, сравнительного и логического анализа, комплексного и системного подхода к изучению оцениваемых показателей.

**Информационной базой исследования** послужили данные Федеральной службы государственной статистики; статистическая и бухгалтерская отчетность предприятий предприятий с иностранными инвестициями; отечественные и зарубежные публикации; материалы конференций и семинаров по исследуемой проблематике

**Научная новизна исследования** заключается в разработке методики аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями.

В ходе исследования были получены следующие наиболее значимые результаты, представляющие научную новизну:

- уточнены основные направления разработки внутрифирменных стандартов в аудиторской организации, позволяющие осуществлять более качественно аудиторские проверки;
- усовершенствован и предложен к использованию в деятельности аудиторских организаций механизм понимания деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями и определения объектов аудиторской проверки;
- уточнены аудиторские доказательства и методы их получения при проведении аудиторской проверки деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями;
- разработана типовая программа аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями, что позволит повысить эффективность работы аудиторов;
- предложена система показателей и предложены методические подходы, используемые при аудите эффективности иностранных инвестиций, что даст возможность значительно повысить качество аналитических процедур, в том числе при проведении аудиторской проверки;
- разработана методика оценки финансовой отчетности с учетом требований МСФО и порядок осуществления ее аудита, позволяющая скоординировать взаимосвязь субъектов в сфере аудита и оценить уровень достоверности и качества информации.

**Практическая значимость** результатов исследования заключается в том, что использование предложенной в диссертационном исследовании методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями будет способствовать повышению качества и эффективности аудиторских проверок.

Основные положения диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при изучении дисциплин «Аудит» и «Практический аудит».

## **Апробация и внедрение результатов исследования**

Основные положения и выводы научного исследования обсуждались на методических семинарах, проводимых в аудиторских компаниях ЗАО «ИНАУДИТ-НКГ» (2008 г.), ЗАО «ЦЭФЭ» (2009 г.), ООО «Торнтон Спрингер СНГ» (2009-2010 гг.).

Содержащиеся в диссертационном исследовании рекомендации по совершенствованию методики аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями приняты к внедрению в аудиторских фирмах ЗАО «ИНАУДИТ-НКГ» (справка № 27 от 01.07.09), ЗАО «ЦЭФЭ» (справка № 15 от 01.07.09).

Предлагаемая методика аудиторской проверки организаций с иностранными инвестициями могут быть использованы всеми аудиторскими организациями.

**Публикации.** Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 3 изданиях рекомендованных ВАК, 4 работы в других изданиях общим объемом 19 п.л.

**Объем и структура диссертационного исследования.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулированы цель, объекты и предмет исследования, задачи, научная новизна и практическая значимость работы.

**В первой главе** «Оценка основных принципов и существенных процедур при проверке финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита» рассмотрена сущность и принципы аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, раскрыта сущность аудиторской выборки и методы экстраполяции ее результатов на всю генеральную совокупность, а также основные направления разработки внутрифирменных стандартов в аудиторской организации.

**Во второй главе** «Организация аудита деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями» разработан порядок понимания деятельности хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями, определены



объекты аудита, определен порядок планирования аудиторской проверки, аудиторские доказательства и методы их получения, а также разработан порядок представления отчетов аудиторов руководству аудируемого лица.

**В третьей главе** «Методические аспекты аудита финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями» рассмотрена методика аудита финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями, разработана методика аудита эффективности инвестиций, а также методика оценки финансовой отчетности с учетом требований МСФО и ее аудита.

**В заключении** сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **Принципы и существенные процедуры при проверке финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита**

В настоящее время в общей численности хозяйствующих субъектов увеличивается численность организаций с иностранными инвестициями. Среди приоритетных сфер вложения иностранного капитала можно выделить добычу и переработку нефти и газа, пищевую и легкую промышленность, машиностроение, производство стройматериалов и сельскохозяйственной продукции, транспорт. Это свидетельствует об инвестиционной привлекательности этих отраслей народного хозяйства нашей страны, где гарантирована быстрая окупаемость вложений.

Развивающийся финансово-экономический кризис требует значительного совершенствования качества формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов, т.ч. и с иностранными инвестициями. Принятие различного рода решений пользователями этой отчетности часто базируется только на внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности. К таким пользователям относятся также и учредители (собственники) хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями. Все это требует посто-

янного совершенствования методики проведения аудиторской проверки этой отчетности.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности и отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций, налоговых деклараций, а также по оказанию других аудиторских услуг с целью установления достоверности этой отчетности в соответствии с нормативными актами.

В настоящее время стандарты (нормы) распространяются на различные сферы человеческой деятельности, в том числе на ведение и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее аудит. В России в области методологии проведения аудиторских проверок разработаны национальные правила (стандарты), где за основу были использованы Международные стандарты аудита (МСА).

Методология аудиторской проверки организации любой отраслевой принадлежности предопределяется стоящими перед ней задачами, а также объемами проводимых мероприятий. Задача аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в том, чтобы дать аудитору возможность прийти к определенному выводу относительно ее достоверности и качества. Аудиторская проверка должна адекватно отражать те аспекты деятельности организации, которые имеют отношение к проверяемой отчетности.

Проведенное исследование позволило уточнить сущность и основные принципы проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСА. Они явились основой для разработки методики аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями. Аудитор должен знать организационную структуру хозяйствующего субъекта, его учетные системы, хозяйственные характеристики и природу его активов, обязательств, доходов и расходов. Это даст ему возможность сделать необходимые запросы и разработать соответствующую методику проверки, а также оценить ответы и полученную информацию. Все это должно позволить аудитору оценить дает ли имеющаяся информация основание полагать, что финансовые отчеты дают точ-

ную и достоверную картину в соответствии с применяемым методом бухгалтерского учета.

Проведенные исследования показали, что перед началом аудита аудитор должен определить способ проведения проверки: сплошной или выборочный. Выборочный метод применяется также в связи с оценкой внутреннего контроля, по данным которого можно судить о достоверности информации, содержащейся в отчетах.

Сущность выборочного метода заключается в том, что по результатам выборочных проверок аудитор делает заключение о достоверности и целесообразности совершения хозяйственных операций и правильности их отражения в бухгалтерском учете.

Согласно Международному стандарту аудита №530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» аудиторская выборка представляет собой применение независимых процедур или процедур согласования к менее, чем 100% статей в рамках остатка по счету или класса операций, что позволяет аудитору получить и оценить доказательства некоторых характеристик остатка или класса и составить или содействовать подготовке заключения, касающегося указанных характеристик. Генеральная совокупность представляет собой полный перечень данных, из которых аудитор желает выбрать образец для того, чтобы составить аудиторское заключение. Аудитор должен установить, что совокупность данных из которых он составляет выборку, соответствует поставленной аудиторской задаче.

Число отобранных для проверки элементов (объем выборки) подсчитывают разными способами в зависимости от того, что тестируется сальдо по счету бухгалтерского учета или оборот по этому счету (табл.1).

Таблица 1 – Объекты аудиторской выборки в организациях с иностранными инвестициями

Объекты выборочной проверки	
Сальдо по счетам бухгалтерского учета	Обороты по счетам бухгалтерского учета
Основные средства (по инвентарным объектам)	Выручка от реализации продукции (работ, услуг), товаров
Материалы (по видам)	Доходы от инвестиционной деятельности
Дебиторская задолженность (по контрагентам) и срочности	Доходы от финансовой деятельности

Кредиторская задолженность (по контрагентам) и срочности	Расходы на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг)
Остатки готовой продукции и товаров на складе (по видам)	Расходы на продажу
Остатки незавершенного производства	Расходы на инвестиционную деятельность
Остатки денежных средств в кассе и на расчетных счетах и т.д.	Расходы на финансовую деятельность
	Операции по кассе и расчетному счету

Проверка финансовой отчетности осуществляется на основе данных первичного учета, который группируется в регистрах бухгалтерского учета. Следовательно, необходимо детально изучить первичные документы.

Риск выборки возникает из-за того, что заключение аудитора, основанное на выборке, может быть отличающимся от заключения, которого он бы достиг, если совокупность была подвержена сплошной аудиторской процедуре.

Все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов в обязательном порядке должны быть отражены в рабочей документации.

Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля приведены в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка», утвержденном Постановлением Правительства РФ №532 от 07.10.2004г.

Как показало исследование, при выборе методов экстраполяции ошибки на всю генеральную совокупность необходимо учитывать, что эти методы должны соответствовать методам построения выборки. После изучения каждой ошибки в отдельности, необходимо экстраполировать ее результаты на всю генеральную совокупность. Если совокупность была стратифицирована (разбита на подсовкупности), то распространение должно быть проведено в отношении каждой из них.

Получив окончательный результат, аудитор должен убедиться, что ошибка проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Если ошибка оказалась выше допустимой, то аудитор должен повторно оценить риски выборки, а в случае необходимости расширить и модифицировать количество аудиторских процедур.

Как показало исследование, проблема внутрифирменных стандартов занимает основное место у большинства аудиторских организаций. Зарубежная практика ведущих стран показывает, что для получения признания на рынке аудиторских услуг уважающие себя аудиторские организации обязаны иметь документ, регламентирующий их деятельность – внутрифирменные аудиторские стандарты. Они должны базироваться на законодательных и нормативных актах, международных и отечественных стандартах и должны включать в себя все основополагающие и конкретные процедуры проведения аудита.

Итоговым документом разработанных внутрифирменных стандартов может быть приказ об утверждении внутрифирменных стандартов, подписанный руководителем аудиторской организации. В соответствии с учредительными документами эти стандарты могут быть дополнительно утверждены советом учредителей аудиторской организации

Разрабатывая внутрифирменные стандарты, следует помнить, что использующие их на практике аудиторы должны проявлять высокие моральные качества, действовать в интересах общества и оправдывать его доверие, честно выполнять свои обязанности. Сформулированное аудитором мнение, должно быть обосновано фактами, выявленными в процессе проверки и указанными в рабочих документах аудитора. Изложение мнения должно осуществляться таким образом, чтобы избежать двоякого толкования.

Можно выделить следующие основные направления разработки внутрифирменных стандартов: стандарты в области этики поведения аудитора; стандарты по внутрифирменному документообороту; стандарты в области методологии проведения проверок по направлениям аудита (общий, банковский, страховой, налоговый аудит, аудит бирж и инвестиционных институтов).

Как показало исследование, отдельный раздел во внутрифирменном стандарте может быть посвящен политике аудиторской организации в области рекламы и предоставления публичной информации. Аудиторы обязаны воздерживаться от участия в сомнительных исследованиях и рейтингах, результаты которых предполагается публиковать для всеобщего сведения, либо от оплаты услуг журналистов, публикующих благоприятную информацию о них.

Другим направлением в области разработки внутрифирменных аудиторских стандартов может быть разработка порядка документооборота в аудиторской организации. Исчерпывающую информацию о документах и рабочих бумагах аудиторской фирмы содержат Федеральные аудиторские правила (стандарты). Эти стандарты должны быть приняты за основу при разработке требований к оформлению и порядку составления аудиторских документов: плана аудита; программы аудита; рабочей документации аудита; источникам аудиторских доказательств; документам, характеризующим состояние системы внутреннего контроля; письменной информации аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита; письма аудиторской организации о согласии на проведение аудита; оформление результатов работы эксперта.

### **Организация аудита в хозяйствующих субъектах с иностранными инвестициями**

Как показало исследование, основными факторами привлекательности отечественной экономики для иностранного инвестора должны быть: соблюдение прав собственности при осуществлении инвестиционного процесса в стране в любом из ее регионов; правовое регулирование правовых отношений между участниками и партнерами инвестиционного процесса; управление и поддержание процесса инвестирования в будущем; формирование нормальной действенной инфраструктуры в любом из регионов страны; устранение излишних бюрократических и прочих административных преград для бизнеса.

Доля иностранного капитала в совместных коммерческих организациях, созданных на территории России, составляет в среднем 25-35%. Основные показатели поступления иностранных инвестиций приведены в табл. 2.

Таблица 2 – Поступление иностранных инвестиций по типам за 2007-2009гг.\*

	2007		2008		2009	
	млн. долл. США	в % к итогу	млн.дол л. США	в % к итогу	млн.дол л. США	в % к итогу
Всего	120941	100,0	103769	100,0	81927	100,0
в т.ч. прямые инвестиции	27797	23,0	27027	26,0	15906	19,04
из них взносы в капитал	14794	12,2	15883	15,3	7997	9,8
кредиты, полученные от зарубежных владельцев	11664	9,7	9781	9,4	6440	7,8

Прочие прямые инвестиции	1339	1,1	1363	1,3	1469	1,8
Портфельные инвестиции	4149	3,5	1415	1,4	882	1,1
из них акции и паи	4057	3,4	1126	1,1	378	0,5
долговые ценные бумаги	128	0,1	286	0,3	496	0,6
Прочие инвестиции	88950	73,5	75327	72,6	65139	79,5
из них торговые кредиты	73765	61,0	57895	55,8	50830	62,0

Российский статистический сборник, 2010

Результаты внешней аудиторской проверки могут полезны как внешним, так и внутренним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как будут способствовать принятию ими наиболее верных различного рода решений.

В аудиторской практике существует понятие первичного понимания деятельности аудируемого лица, в том числе организации с иностранными инвестициями. В основу его следует включать анализ следующих факторов: общие макроэкономические факторы (факторы развития экономики страны, в т. ч. организаций с иностранным капиталом); особенности отрасли, влияющие на деятельность организации с иностранными инвестициями; управление и структура собственности аудируемого лица (от организационной структуры аудируемого лица в значительной степени зависит качество и эффективность управленческих решений); спектр видов деятельности аудируемого лица (анализ контрагентов, рынков сбыта, методы ценообразования, маркетинговая политика и т.д.); факторы, определяющие финансовое положение аудируемого лица (основные финансовые показатели, их тренд и краткие выводы).

Процесс аудиторской проверки организации с иностранными инвестициями предусматривает получение всех видов аудиторских доказательств: внутренних, внешних и смешанных.

Как показало исследование автора, на этапе предварительного планирования осуществления аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями наиболее важным и ответственным моментом ее организации является определение объектов аудита. Выделение объектов аудита зависит от направления деятельности хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями (табл. 3).

Таблица 3 – Объекты аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями в зависимости от вида деятельности

Операционная деятельность (обычная)	Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность
<ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтерская (финансовая) отчетность;</li> <li>- доходы от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг);</li> <li>- расходы от обычных видов деятельности;</li> <li>- формирование финансового результата;</li> <li>- правильность и своевременность уплаты налогов и т.д.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтерская (финансовая) отчетность;</li> <li>- строительство инвестиционных объектов;</li> <li>- приобретение основных средств;</li> <li>- продажа основных средств</li> <li>- формирование налоговой базы и т.д.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтерская (финансовая) отчетность</li> <li>- инвестиции в ценные бумаги и доходы по ним;</li> <li>- формирование налоговой базы и т.д.</li> </ul>

Исследования практики оптимизации проведения аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями показали, что большее внимание должно уделяться ее планированию.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана и аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Аудитору следует также подготовить программу аудиторской проверки, устанавливающую процедуры, необходимые для выполнения аудиторского плана. Аудиторский план и аудиторская программа должны пересматриваться по мере выполнения работы на основе аудиторского анализа внутреннего контроля, его предварительной оценки и результатах его независимых процедур, а также процедур согласования.

Для наиболее эффективного управления иностранными инвестициями необходимо планировать, осуществлять, отражать в бухгалтерском учете, проверять (контролировать) и оценивать эффективность иностранных инвестиций по этапам контрольно-учетного цикла. При этом объектами учета и аудита являются практически все хозяйственные операции организации с иностранными инве-



стициями по всем видам деятельности (операционная (обычная), финансовая и инвестиционная).

В целях повышения качества аудиторской проверки необходимо составить программу аудита. В результате исследования автором разработана типовая аудиторская программа проверки организаций с иностранными инвестициями. Также в исследовании определены основные направления аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями и перечень основных аудиторских процедур.

При планировании аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организации с иностранными инвестициями необходимо объективно оценить уровень существенности. Проведенные исследования показали, что минимальным предельным значением уровня существенности может быть определен размер показателя – 1-2%.

Аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства для обоснования заключений (выводов), на которых основывается его мнение о степени достоверности проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями. При разработке аудиторских процедур по существу аудитор должен определить методы сборы аудиторских доказательств, а также объемы выборки.

Как показало исследование, при проведении аудиторской проверки аудитор должен обращать внимание на выполнение хозяйствующим субъектом с иностранными инвестициями бюджетов. Ведь бюджет в любой организации является действенным инструментом управления – финансово-экономического планирования и контроля эффективности ее хозяйственной деятельности (выполнения контрольных «цифр» по объему производства и продаж, себестоимости произведенной продукции и расходов на продажу),

Цель проверки хозяйственных операций хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями по существу заключается в определении того, были ли хозяйственные операции должным образом санкционированы, правильно ли они учтены и обобщены в регистрах аналитического и синтетического учета, а также правильно ли перенесены в Главную книгу.

В основном для формирования выводов по результатам аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями не требуется проведение сплошной проверки всей имеющейся информации, поскольку объективные выводы можно получить и с использованием выборочных методов. Распределение аудиторских процедур по этапам аудиторской проверки хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями представлено в исследовании.

### **Методические аспекты аудита финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями**

При определении аудиторских процедур проверки бухгалтерской отчетности организации с иностранными инвестициями аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для проверки. Аудитор может отобрать все элементы (сплошная проверка), отобрать специфические (определенные) элементы, отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

В результате исследования были разработаны рабочие документы аудитора по проверке правильности документального оформления поступления материально-производственных запасов, проверке наличия подтверждающих документов на приобретение оптовых партий товаров, проверке наличия и состояния дебиторской и кредиторской задолженности, проверке правильности корреспонденций счетов по поступлению товаров по счету 44 «Расходы на продажу», расчету правильности предъявления поставщиками товаров НДС.

Как показало исследование аудит эффективности, как обособленный вид аудита, возник в 70-е годы XX века, когда в Лимской декларации руководящих принципов аудита (1977г.) был использован термин «аудит эффективности».

Контроль за эффективностью использования финансовых ресурсов, используемых организациями с иностранными инвестициями, должен осуществляться посредством контроля за отдельными операциями, элементами расходов и доходов (оценка эффективности, результативности, экономичности и интенсивности использования финансовых ресурсов организациями с иностранными инвестициями).

Цели аудита эффективности деятельности организаций с иностранными инвестициями должны определяться с учетом видов деятельности, осуществляемых этими хозяйствующими субъектами. Вместе с тем целями аудита эффективности являются: оценка эффективности использования иностранных инвестиций в зависимости от вида деятельности; анализ рентабельности различных видов деятельности; выработка рекомендаций и предложений, на основании полученных данных по проведенному аудиту, в целях повышения эффективности рентабельности всех видов иностранных инвестиций.

При проведении аудиторской проверки хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями важным этапом является проверка их эффективности. От того, насколько объективно и всесторонне проведена эта проверка, зависят сроки возврата вложенного капитала, варианты альтернативного его использования.

Проверка эффективности реальных инвестиционных проектов осуществляется на основе сопоставления инвестиционных затрат с суммами и сроками возврата инвестиционного капитала. Это является общим принципом формирования системы показателей эффективности, в том числе иностранных инвестиций. Применительно к инвестиционной деятельности анализ эффективности осуществляется путем сравнения прямого и возвратного потоков инвестируемого капитала.

Цели аудита эффективности иностранных инвестиций могут включать в себя и оценку эффективности деятельности, и оценку эффективности системы внутреннего контроля.

Как показало исследование, предметом аудита эффективности иностранных инвестиций является деятельность хозяйствующих субъектов по использованию этих средств для выполнения поставленных перед ними задач. Аудит эффективности инвестиций предполагает проведение различных видов проверок, которые отличаются в зависимости от предмета и объектов проверки, поставленных целей и задач.

Так, аудит эффективности инвестиций предполагает достоверную проверку деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями по

использованию всех видов ресурсов. Он включает в себя сравнение израсходованных средств и достигнутых результатов, проверку рациональности использования ресурсов и проверку результативности деятельности организации с иностранными инвестициями по выполнению поставленных перед нею задач.

При организации и проведении аудита эффективности иностранных инвестиций аудиторам следует руководствоваться тем, что такая проверка должна давать конкретные результаты, которые могли бы способствовать: повышению ответственности, прозрачности и подотчетности руководства хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями перед собственниками; решению наиболее важных и значимых вопросов и проблем, которые соответствуют основным целям деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями; повышению эффективности использования иностранных инвестиций.

При оценке эффективности деятельности организаций с иностранными инвестициями возможно использование подхода для государственных средств – аудита эффективности. Целевая направленность аудита эффективности в западных странах определяется экономичностью, продуктивностью и результативностью. Экономичность рассматривается как снижение затрат при сохранении требуемого качества ресурсов и продукции. Продуктивность означает оптимальный результат на вложенные ресурсы. Результативность отражает степень достижения целей организации с иностранными инвестициями. В системе деятельности организации с иностранными инвестициями перечень показателей, характеризующих эффективность различных видов деятельности, представлен в табл. 4.

Таблица 4 – Основные критерии эффективности иностранных инвестиций

Вид деятельности	Экономичность	Продуктивность	Результативность
Операционная (обычная)	Экономия затрат на производство и продажу продукции (по трудоемкости, фондоемкости и материалоёмкости). Сокращение расходов, связанных с нарушением финансово-хозяйственной дисциплины (уплата штрафов, списание сомнительной дебиторской задолженности)	Увеличение прибыли от продаж, увеличение оборачиваемости товаров и готовой продукции	Увеличение показателей рентабельности

Инвестиционная	Снижение затрат на приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений	Увеличение оборачиваемости инвестиций	Увеличение показателей рентабельности инвестиций
Финансовая	Снижение реальной стоимости капитала (ставок по кредитам), и текущих дивидендных выплат	Увеличение оборачиваемости собственного и заемного капитала	Увеличение показателей рентабельности собственного и заемного капитала

Как показали исследования, аудит эффективности деятельности организаций с иностранными инвестициями должен быть направлен на выработку обоснованных управленческих решений, позволяющих улучшить достигнутые результаты. Он является составной частью плана и программы аудиторской проверки этих организаций.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 июля 1999г. №34н все российские организации обязаны формировать индивидуальную финансовую отчетность по национальным правилам бухгалтерского учета. Вместе с тем, для отечественных организаций все более актуальной становится проблема составления отчетности по международным стандартам.

Основное предназначение финансовой отчетности, составленной по МСФО, - предоставление полной, достоверной и объективной информации о состоянии бизнеса для потенциальных и действующих инвесторов и партнеров. МСФО требуют раскрытия большого количества информации в пояснительной записке.

В настоящее время существуют два способа составления финансовой отчетности по МСФО: метод трансформации отчетности и метод параллельного учета. До сих пор единая методика трансформации российской отчетности в отчетность по МСФО отсутствует.

Вместе с тем процедуру трансформации отчетности разделяют на следующие основные этапы: проведение анализа учетной политики организации; перегруппировка статей баланса и отчета о прибылях и убытках в международный

стандарт исходя из экономической сущности активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов; корректировка статей отчетности в целях корректировки временных (отчетных) периодов, в которые либо были совершены хозяйственные операции или образовались активы, обязательства, источники собственных средств, доходы и расходы; корректировка статей отчетности в целях оценки активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов в соответствии с МСФО; корректировка статей отчетности для приведения их в соответствии с требованиями МСФО; составление баланса на конец отчетного периода и отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО.

Переоценка основных средств, при составлении вступительного баланса, должна осуществляться независимым оценщиком. В связи с этим обстоятельством результаты его работы могут быть оценены аудитором как достоверные (табл. 5).

Таблица 5 – Информация по группе основных средств организации с иностранными инвестициями ООО «Блум» за 2010 г., тыс. руб.

Основные средства	Балансовая стоимость по ПБУ	По данным независимого оценщика	Отклонение, относимое в резерв переоценки
Офисное здание	21000	25000	4000
Производственное здание	48000	49500	1500
Оборудование	56000	59000	3000
Итого здания и оборудование	125000	133500	8500

В диссертации разработаны рабочие документы аудитора по проверке трансформационных записей составления отчетности по МСФО, проверке суммы резерва по сомнительным долгам, проверке трансформационных записей по налогу на прибыль, а также проверке пересчета бухгалтерского баланса организации с иностранными инвестициями в валюту представления.

Проведенные исследования позволили разработать алгоритм проверки составления отчетности по МСФО хозяйствующими субъектами с иностранными инвестициями.

### 3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенные исследования теории и практики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности с иностранными инвестициями позволили сделать следующие **выводы**:

1. Финансово-экономический кризис требует значительного совершенствования качества формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов, т.ч. и с иностранными инвестициями. Принятие различного рода решений пользователями этой отчетности часто базируется только на внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности. К таким пользователям относятся также и учредители (собственники) хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями. Все это требует постоянного совершенствования методики проведения аудиторской проверки этой отчетности.

2. В исследовании значительное внимание уделено порядку построения аудиторской выборки, определению ее объема и методам распространения ее результатов на всю генеральную совокупность. Выборочный метод является наиболее распространенным методом получения аудиторских доказательств в хозяйствующих субъектах с иностранными инвестициями, так как он обеспечивает высокое качество аудиторской проверки при минимизации трудозатрат аудиторов.

3. Эффективная работа аудиторских организаций невозможна без использования внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Они должны реально помочь в проведении качественного и эффективного аудита, особенно вновь принимаемым аудиторской организацией сотрудникам.

4. При организации аудиторской проверки в хозяйствующих субъектах с иностранными инвестициями необходимо ознакомиться с их деятельностью, а также определить объекты аудиторской проверки, к которым относятся все виды деятельности этих организаций. Знание деятельности необходимо аудитору для оценки аудиторского риска, разработки общего плана и программы аудиторской проверки, определения уровня существенности, определения методов сбора аудиторских доказательств и т.д.

5. Для собственников (учредителей) организаций с иностранными инвестициями необходимо составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО.

В целях совершенствования теоретических основ и разработки практических положений аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями структура **рекомендуется**:

1. Производить аудиторскую выборку в два этапа: определение генеральной совокупности, из которой будут отобраны элементы, предназначенные для проверки и выработка действий по выбору элементов для проверки.

2. Использовать разработанные в исследовании внутрифирменные стандарты «Аудит деятельности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями» и «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями».

3. Использовать разработанную в исследовании методику аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями, в частности предложенные рабочие документы аудитора по проверке правильности документального оформления поступления товарно-материальных ценностей, проверке наличия подтверждающих документов на приобретение товаров, проверке дебиторской и кредиторской задолженности, проверке правильности корреспонденций счетов и т.д.

4. Использовать рассмотренные, в проведенном исследовании, принципы составления отчетности в соответствии с МСФО, а также предложенную методику ее аудиторской проверки.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

*в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Липаков Г.И. Планирование аудиторской проверки хозяйствующего субъекта с иностранными инвестициями / Г.И. Липаков // Предпринимательство. – 2009. - № 4 – С. 87-90. – 0,25 п.л.



2. Липаков Г.И. Методика определения объёма выборки и распространение её результатов на всю генеральную совокупность / Г.И. Липаков // Предпринимательство. – 2010. - №1 – С. 153-159 – 0,44 п.л.

3. Липаков Г.И. Методика аудита эффективности иностранных инвестиций / Г.И. Липаков // Предпринимательство. – 2010. - №2 – С. 78-82 – 0,31 п.л.

***в других изданиях:***

4. Липаков Г.И. Организация и методика аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с иностранными инвестициями / Г.И. Липаков // Монография. – М. Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2008. – 3,75 п.л.

5. Липаков Г.И., Липакова Е.В. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Российская практика / Г.И. Липаков, Е.В. Липакова // В помощь бухгалтеру. – 2000. - №8 – С. 33-37 – 0,5 п.л. (авторских – 0,25 п.л.)

6. Липаков Г.И., Липакова Е.В. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Российская практика / Г.И. Липаков, Е.В. Липакова // В помощь бухгалтеру. – 2000. - №9 – С. 41-43 – 0,25 п.л. (авторских – 0,13 п.л.)