

4. Когденко, В. Г. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией : моногр. / В. Г. Когденко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 543 с.

5. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – 6-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 284 с.

Ю. Н. Слапик (jnslapik@rambler.ru),

доцент

*Брестский государственный технический
университет
г. Брест, Республика Беларусь*

АСПЕКТЫ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ СРЕДСТВ, НАПРАВЛЯЕМЫХ НА ПОДДЕРЖАНИЕ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА

В статье приводятся понятие и основные цели аудита эффективности, описывается система показателей, позволяющих оценить уровень технического состояния основных средств действующего предприятия на основе данных, получаемых в системе счетов бухгалтерского учета, характеризуются этапы проведения аудита эффективности поддержания предприятием основного капитала по предлагаемой автором методике.

To the article a concept and primary purposes of audit of efficiency are given, the system of indexes, allowing to estimate the level of the technical state of the fixed assets of operating enterprise on the basis of the data got in the set of accounts of record-keeping, is described, the stages of realization of audit of efficiency of maintenance are characterized by the enterprise of the fixed assets on the methodology offered by an author.

На протяжении 2014–2015 гг. в Республике Беларусь складывались достаточно сложные условия хозяйствования с высокой степенью неопределенности и риска.

Согласно данным Министерства юстиции Республики Беларусь, по состоянию на начало 2015 г. в базе Единого государственного реестра содержалась информация в отношении 310 268 юридических лиц, в том числе 172 866 действующих. На начало 2016 г. из зарегистрированных 319 827 юридических лиц насчитывалось только 167 918 действующих [1]. Информация, представленная Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь, показывает, что из указанного выше числа действующих предприятий примерно 84% находятся в частной собственности (в том числе с долей государства – примерно 1%) [2, с. 213]. Оперативные статистические данные о финансовых результатах деятельности организаций Республики Беларусь за январь – октябрь 2015 г. свидетельствуют о росте убыточных организаций по сравнению с аналогичным периодом 2014 г. как в абсолютных, так и в относительных единицах. Так, количество убыточных предприятий возросло за данный период с 1 061 до 1 559. Удельный вес убыточных организаций в общем их количестве возрос с 13,5 до 19,8% [3].

В таких кризисных условиях хозяйствования все большее количество руководителей частных предприятий и их собственников осознают необходимость критической оценки всех сторон деятельности своего бизнеса для обеспечения его дальнейшего существования.

Большинство руководителей при этом ограничиваются стандартным набором антикризисной оптимизации издержек: сокращение персонала, снижение уровня заработной платы, передача части управленческих функций на аутсорсинг. Гораздо реже встречается тип руководителя (собственника), который в кризисной ситуации пытается определить реальные источники потерь, мобилизовать внутренние возможности для повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности своего предприятия [4]. Одним из альтернативных инструментов повышения эффективности для указанных ситуаций может выступать аудит эффективности.

Возможность и необходимость внедрения в повсеместную практику методов аудита эффективности (операционного аудита) инициируется в Республике Беларусь Комитетом государственного контроля начиная с 2010 г. в отношении использования бюджетных средств, особенно выделяемых на реализацию различных государственных программ. Однако в отношении коммерческих предприятий вопросы, связанные с проведением аудита эффективности, являются мало изученными и методически не разработанными.

Как показывает исследование услуг, предлагаемых аудиторскими компаниями г. Минска, аудит эффективности проводится, по сути, только компаниями «большой четверки» – ИП «Делойт и Туш», ИООО «Эрнст энд Янг», ООО «КПМГ», ЧУП «Прайсвогтерхаус Куперс Эшуранс», а также рядом организаций международных аудиторских сетей (ЧУП «БДО», ООО

«ФБК-Бел», ООО «Грант Торнтон Силар», ООО «Бейкер Тилли Ревера» и др.).

В общем виде аудит эффективности можно определить как «системный, целевой, направленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы (органа государственной власти, органа управления, субъекта хозяйствования, организации, группы организаций или программы деятельности), с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности (результативности, экономичности, продуктивности) аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности. Чаще всего аудит эффективности исследует вопросы, как проверяемая организация или программа использовала (или предполагает использовать) имеющиеся ресурсы для выполнения установленных задач и обязательств. Основное назначение аудита эффективности состоит в обеспечении того, чтобы цели деятельности предприятия (программы) были достигнуты наиболее результативным, экономным и продуктивным путем» [5].

По мнению И. В. Алексеевой, основная цель аудита эффективности состоит в «качественном улучшении процесса управления финансовыми потоками достоверной, полной и объективной информацией относительно эффективности функционирования организаций» [6].

Для производственных предприятий Республики Беларусь в условиях кризиса и поставленной государством задачи развития наукоемких и высокотехнологичных производств, особенно актуальной представляется необходимость обеспечения поддержания основного капитала. Следует отметить, что на начало 2015 г. степень его годности составляла 59,1%, а коэффициент обновления основного капитала в промышленности составлял 6,3% [2, с. 213–215].

Поддержание основного капитала обеспечивается путем проведения эффективной воспроизводственной и инвестиционной политики на всех стадиях жизненного цикла предприятия.

Если предприятие испытывает недостаток ресурсов для обеспечения текущей деятельности, то в качестве собственных источников покрытия недостатка в оборотном капитале могут использоваться средства, предназначенные для обеспечения простого воспроизводства основного капитала: амортизационные отчисления и отказ от затрат на техническое обслуживание и ремонты основных средств. Долгосрочное отвлечение указанных средств из оборота предприятия приводит, в конечном итоге, к неблагоприятным экономическим и социальным последствиям. В связи с тем, что бухгалтерский учет указанного отвлечения средств не осуществляется, проследить за реальным техническим состоянием основного капитала по данным бухгалтерского (управленческого) учета и форм отчетности не представляется возможным. Это ведет к риску принятия неэффективных управленческих решений в области инвестирования. Решению проблем, связанных с поддержанием капитала, способствует эффективно действующая система внутреннего контроля предприятия, которая может использовать элементы методики аудита эффективности. Поскольку в контрольной практике Республики Беларусь вопросы, связанные с проведением процедур аудита эффективности, недостаточно разработаны, представляется целесообразным разработку методики проведения аудита эффективности средств, направляемых предприятием на техническое обслуживание и ремонты. Ее использование в практике работы внутренних и внешних аудиторов позволит заинтересованным пользователям получать информацию о реальном техническом состоянии основного капитала и степени их участия в обеспечении поддержании капитала.

Использование основного капитала связано с эксплуатационными затратами, направленными на обеспечение его поддержания в рабочем состоянии и на улучшение состояния отдельных объектов. Сохранение требуемого рабочего состояния основного капитала обеспечивается функционированием системы технического обслуживания и ремонта (ТОиР). Основными способами организации работ по техническому обслуживанию и ремонту выступают реагирующий, регламентный и диагностический способы. Для наиболее высокопроизводительного и важного производственного оборудования целесообразно применение регламентного обслуживания, базирующегося на системе планово-предупредительных ремонтов.

Эффективное функционирование системы ТОиР предполагает наличие достоверной и своевременной информации о техническом состоянии объектов, масштабах проведенных ремонтных работ. Данные о фактических эксплуатационных затратах формируются в системе счетов бухгалтерского учета. Действующая методика отражения информации о затратах на техническое обслуживание и ремонты основных средств предполагает отражение указанных расходов на различных счетах учета затрат на производства в зависимости от объектов учета затрат и видов осуществляемых ремонтных работ. В данном случае сбор информации для осу-

ществления контроля за степенью поддержания основного капитала является трудоемким и требует временных затрат.

В целях упрощения учетного процесса и более достоверного определения фактической величины затрат на техническое обслуживание и ремонты основных средств автором предложена усовершенствованная методика отражения указанных затрат с использованием дополнительного синтетического счета (активный счет 27 «Расходы на техническое обслуживание и ремонты основных средств»), а также субсчетов и аналитических счетов, открываемых в его развитие.

В основу предлагаемой методики проведения аудита эффективности средств, направляемых предприятием на техническое обслуживание и ремонты (на поддержание основного капитала) положено обоснование минимальной величины эксплуатационных затрат, требующихся для обеспечения нормального функционирования активной части основного капитала, которая обязательно должна быть понесена предприятием на протяжении срока их использования для предотвращения потери капитала.

Для этого разработана система показателей, позволяющих оценить уровень технического состояния основных средств действующего предприятия на основе данных, получаемых в системе счетов бухгалтерского учета.

К таким показателям относятся [7]:

- Коэффициент затрат на капитальный ремонт в расчете на 1 р. начисленной амортизации на полное восстановление основных средств (*I кр*).

- Коэффициент затрат на текущее техническое обслуживание и ремонты в расчете на 1 р. начисленной амортизации на полное восстановление основных средств.

- Общий коэффициент затрат на все виды технического обслуживания и ремонтов в расчете на 1 р. начисленной амортизации на полное восстановление основных средств (*I рем*).

Аудит эффективности поддержания предприятием основного капитала по предлагаемой нами методике включает несколько этапов и оформляется в виде письменной информации (отчета) по разработанной автором форме.

Осуществление каждого этапа предполагает последовательное ознакомление контролирующих лиц с определенным участком работы предприятия в части основного капитала.

Так, на *этапе предварительного анализа* предполагается:

- Изучение положений учетной политики предприятия и определение применяемой концепции поддержания капитала

- Проведение анализа отдельных показателей деятельности предприятия для установления степени поддержания собственного (в том числе основного) капитала. Аналитические процедуры целесообразно осуществлять по блокам, содержание которых представлено в таблице.

Содержание отдельных этапов анализа

Этап анализа	Источники информации	Содержание выводов
Блок А. Анализ динамики отдельных показателей деятельности предприятия	Формы бухгалтерской отчетности: «Бухгалтерский баланс», «Отчет о прибылях и убытках»	Оценка степени поддержания предприятием собственного капитала, установление фактов его вымывания и отвлечения средств для реновации внеоборотных активов в текущую деятельность
Блок Б. Определение степени поддержания капитала предприятия за период	Формы бухгалтерской отчетности: «Бухгалтерский баланс», «Отчет об изменении капитала», «Отчет о движении денежных средств»	
Блок В. Анализ показателей наличия, состояния и движения основного капитала	Формы бухгалтерской отчетности: «Бухгалтерский баланс», «Отчет об изменении капитала», данные форм статистических наблюдений	Оценка состояния основного капитала предприятия
Примечание – Собственная разработка автора.		

По итогам анализа принимается решение о целесообразности применения методики контроля поддержания капитала для исследуемого предприятия.

Этап *описания и оценки системы организации технического обслуживания и ремонтов предприятия* включает следующие процедуры:

- Ознакомление с системой организации технического обслуживания и ремонта основных средств.

• Описание и оценку системы внутреннего контроля предприятия в части осуществления ремонтно-эксплуатационных работ.

На *учетно-аналитическом этапе* рассчитываются показатели, характеризующие поддержание основного капитала исследуемого предприятия:

• Величина постоянных затрат по техническому обслуживанию, которые предприятие неизбежно несет для обеспечения работоспособности основных средств (P).

• Минимальная сумма затрат на ТОиР ($Z_{мин}$) за изучаемый период.

• Фактическая сумма затрат на ТОиР ($Z_{факт}$) за изучаемый период.

Источниками информации для проведения вычислений по пунктам P и $Z_{факт}$ являются данные регистров бухгалтерского учета по счетам учета затрат на ТОиР, определяемым в соответствии с учетной политикой предприятия. При расчете по $Z_{мин}$ используются данные о численной величине амортизации за исследуемый период.

При проведении сравнения $Z_{мин}$ с $Z_{факт}$ используется формула

$$\Delta Z = Z_{мин} - Z_{факт}.$$

В случае, если минимально допустимая величина затрат на ТОиР превышает фактическое значение данного показателя ($\Delta Z > 0$), устанавливаются причины отклонений.

Заключительный (отчетный) этап проверки предусматривает составление отчета для заинтересованных пользователей с описанием итогов проведения контрольных процедур, выводами о степени поддержания и сохранности основного капитала предприятия за изученный период и предложениями контролирующих лиц в случае выявления отклонений.

Таким образом, применение предлагаемой методики в практике проведения аудита эффективности даст возможность получения заинтересованным пользователям (прежде всего – руководству и собственникам) информации о степени поддержания и сохранности основного капитала предприятия и эффективности функционирования системы внутреннего контроля в части организации работ по техническому обслуживанию и ремонту, которая в обычных условиях в обобщенном виде не представляется.

Список использованной литературы

1. **Единый** государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей // Официальный сайт Министерства юстиции Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://minjust.gov.by/ru/egr/>. – Дата доступа : 12.01.2016.

2. **Статистический** ежегодник Республики Беларусь, 2015 / Нац. стат. комитет Респ. Беларусь. – Минск, 2015. – 574 с.

3. **Социально-экономическое** положение Республики Беларусь в январе – ноябре 2015 г. // Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.belstat.gov.by/bgd/public_bull-etin/index_765. – Дата доступа : 12.01.2016.

4. **Аудит** эффективности: в поисках внутренних резервов // Официальный сайт Центра управления финансами [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://centeryf.ru/data/Menedzheru/Audit-effektivnosti-ego-obshee-soderzhanie-i-razlichnye-formy.php>. – Дата доступа : 13.01.2016.

5. **Аудит** эффективности, его общее содержание и различные формы // Официальный сайт ООО «Алтек» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://old.altec.ru/audit>. – Дата доступа : 12.01.2016.

6. **Алексеева, И. В.** Концепция аудита эффективности стратегии коммерческой организации / И. В. Алексеева // Аудит и финансовый анализ [Электронный ресурс]. – 2010. – № 3. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04_01.pdf. – Дата доступа : 13.01.2016.

7. **Слапик, Ю. Н.** Методика контроля поддержания основного капитала на промышленном предприятии / Ю. Н. Слапик // Бухгалт. учет и анализ. – 2011. – № 8 (176). – С. 50–54.

Н. С. Щуплова (shchuplova@gmail.com),

канд. экон. наук, доцент

В. С. Тихонов (v.s.tikhonov.by@gmail.com),

аспирант