

№ 1
2009 год

ВЕ
ДО
МОС
ТИ

Азизовские



АУДИТ ЭКОНОМИЧНОСТИ ЗАТРАТ

Е.А. МИЗИКОВСКИЙ, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой ННГУ им. Н.И. Лобачевского

М.А. ШТЕФАН, старший преподаватель Государственного университета — Высшая школа экономики (Нижегородский филиал)

Описываются подходы к организации и осуществлению аудиторских проверок, объектом которых является экономичность затрат. Особенности этого вида управленческого аудита рассматриваются на примере предприятий железнодорожного транспорта.

Согласно Федеральному закону от 7.08.01 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», Правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» и международного стандарта аудита МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. Данная цель реализуется в процессе аудиторской проверки. Однако это определение не учитывает, что кроме аудиторских проверок сегодня в содержании аудита

согласно Закону № 119-ФЗ выделяются также сопутствующие аудиту услуги (предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими фирмами) и специальные аудиторские задания (оказание установленных договором с аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, осуществляемое в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»).

Изучение перечней указанных направлений аудиторской деятельности позволяет сформулировать дополнительные цели аудита:

■ анализ эффективности и целесообразности производимых экономическим субъектом хозяйственных операций;

■ выявление путей улучшения финансово-хозяйственной деятельности организации.

В специальной литературе аудит, реализующий эти дополнительные цели, называют операционным, или управленческим. Ключевым направлением управленческого аудита является аудит экономичности затрат (далее – АЭЗ). Согласно материалам Дипломированного института бухгалтеров по управленческому учету США данный вид аудита представляет собой исследование с целью выявления того, были ли приняты соответствующие меры для обеспечения экономии ресурсов и их эффективного использования.

Как показывает практика, на большинстве российских предприятий АЭЗ не осуществляется, что не отвращает острой необходимости сокращения ресурсопотребления в современных условиях. Рассмотрим некоторые подходы к организации данной процедуры.

По нашему мнению, АЭЗ не должен носить черты излишней централизованности, поскольку это лишит его возможности гибкого реагирования на возможные изменения в структуре и направлениях потребления ресурсов. Неизбежно связанное с централизацией АЭЗ использование административного ресурса со стороны руководства аудируемых подразделений может негативно сказаться на его конечных результатах. Поэтому более целесообразным представляется проектный подход к проведению АЭЗ. Такой подход широко применяется в условиях эффективного менеджмента, когда необходимо реализовать

сложные процессы, связанные с инновациями в экономике и производственных технологиях предприятий, модернизацией и внедрением новых управленческих и информационных технологий, проведением масштабных организационно-экономических мероприятий и т.д.

Проектный подход предполагает формирование группы высококвалифицированных специалистов, работающих на временной основе. Участники АЭЗ – бухгалтеры, инженеры, аудиторы, экономисты, должны быть хорошо знакомы с эксплуатационно-экономическими особенностями экономического субъекта, но не состоять в их штате. Последнее требование обеспечивает независимость специалистов от узкокорпоративных целей и нивелирует влияние на них со стороны линейной администрации. Подобная структура обладает необходимой гибкостью, способностью к реализации сложных целевых программ, к

ковой и является АЭЗ.

Выделяют следующие виды АЭЗ:

- профилактический;
- мониторинговый;
- результирующий.

Профилактический АЭЗ предполагает исследование возможных путей предотвращения нецелесообразного расходования ресурсов, возникновения непроизводительных затрат. Любая стратегия управления должна строиться не на преодолении последствий ошибок управления, а на профилактике, прогнозировании возможных последствий принятия или иных решений. В связи с этим основными элементами формирования множества объектов профилактического АЭЗ, на наш взгляд, должны быть:

- нормативная база максимального количества видов затрат;

- технико-экономические обоснования составляющих норм и бюджетных показателей;
- методики ведения регистров нормативных затрат;
- процедуры использования информации о затратах и прежде всего оперативно формируемой;
- методики составлений технико-экономических обоснований расходования ресурсов;
- проекты бюджетов и их готовые формы;
- плановые и нормативные калькуляции;
- технологии технического обслуживания и текущего ремонта основных средств.

Мониторинговый АЭЗ, как нам представляется, должен сочетать свойства оперативного мониторинга и внутреннего аудита и заключаться в перманентном и объективном наблюдении за состоянием затрат. Его информационная база должна формироваться ситуационно в зависимости от контекста и условий проверки. Фундамент этой базы должны составлять данные оперативно-технической и бухгалтерской информации, в том числе фактические бухгалтерские калькуляции затрат, промежуточные, оперативные отчеты о выполнении смет (бюджетов), выборки и справки о затратах и т.п.

Проведение мониторингового аудита экономичности затрат предполагает набор последовательных и целенаправленных управленческих процедур, ориентированных на оперативное и своевременное выявление невыполнения управленческих решений, повлекших негативные отклонения в состоянии финансово-хозяйственной системы «затраты – результаты» в текущем периоде, а также на формирование в режиме реального времени экономически обоснованных

рекомендаций для внесения разумных коррективов в деятельность проверяемых организаций.

Безусловно, для проведения столь сложной оперативно-аналитической работы требуется развитая информационная инфраструктура, предполагающая не только оперативный сбор и систематизацию данных о затратах, но и проведение экспресс-анализа их состояния. Для решения этой задачи требуются комплексная информатизация потоков сведений, циркулирующих на предприятии, повышение корпоративной культуры управленческого аппарата, придание прозрачности формированию отчетности.

Целью проведения **результатирующего АЭЗ** является установление правильности, легитимности, технологической оперативности и соответствия целевому назначению произведенных в отчетном периоде эксплуатационных затрат, соотнесение с их уровнем полученных финансовых результатов. Этот вид внутреннего контроля предполагает возможность оценки имеющихся тенденций в ресурсопотреблении аудируемого подразделения. Кроме того, в задачи результирующего аудита экономичности затрат входит определение «узких мест» в управлении затратами, проведение всестороннего и комплексного ситуационного анализа, направленного на выявление резервов для повышения экономичности использования ресурсов.

Повышение эффективности АЭЗ связано, в частности, с исключением из числа его процедур малозначительных и непродуктивных операций. Для этого необходимо, чтобы между его видами и формами на различных уровнях поддерживались устойчивые связи, была установлена четкая последовательность проверочных и контрольно-аналитических работ. Было

бы наивным полагать, что АЭЗ может охватить весь многономенклатурный и разнонаправленный спектр ресурсопотребления, имеющий место в различных подразделениях организаций, иногда значительно удаленных друг от друга. Поэтому исходя из принципа приоритетности, представляется разумным сосредоточиться при проверках на наиболее важных, стратегических направлениях, в том числе на снижении удельных затрат, экономии сырья и материалов, повышении производительности труда.

Практика показывает, что изменение затрат далеко не всегда мотивируется экономическими факторами. Поэтому ресурсы АЭЗ должны быть сосредоточены на изучении организационного аспекта ресурсопотребления, выработки приемлемых решений, направленных на поддержание в комплексе всех необходимых экономико-организационных составляющих. На наш взгляд, для подготовки информационной базы принятия управленческих решений на основе результатного массива информации АЭЗ необходимо сгруппировать и систематизировать факторы, мотивирующие колебания уровней затрат, выделив из них *эндогенные* и *экзогенные* факторы.

В первую группу следует отнести все регулируемые факторы, на конфигурацию которых возможно влияние со стороны менеджмента и остального персонала экономического субъекта. В качестве примеров эндогенных факторов можно назвать номенклатуру производимой продукции (товаров, работ, услуг); цены закупок сырья и материалов; непроизводительные затраты, связанные с выпуском брака, простым и нецелесообразным использованием оборудования; производительность труда, выработку основного персонала.

Вторая группа включает нерегулируемые или слабо регулируемые менеджментом факторы, в том числе географические особенности функционирования предприятия, влияние органов власти и действующего законодательства на финансово-хозяйственную деятельность, чрезвычайные ситуации.

Естественно, объектом наиболее пристального внимания при проведении АЭЗ должны быть эндогенные факторы. Рассмотрим их на примере предприятий железнодорожного транспорта.

Колебания затрат на пассажирские и грузовые перевозки, а также на эксплуатацию железнодорожного транспорта в целом зависят от *объема перевозок*. АЭЗ необходимо сосредоточить на проверке соответствия объема перевозок оптимальному уровню использования пропускной способности железнодорожных направлений. Рекомендацией здесь может служить разработка мер по снижению затрат на перевозки путем постоянного приведения объема перевозок к оптимальному.

Необходимо также введение профилактических мер, препятствующих экономически немотивированному росту объема перевозок, на основе только административно-волевых решений, в том числе принятых под влиянием местных властей. Такой рост объема перевозок приводит к снижению уровня безопасности движения, повышенному износу подвижного состава и других основных средств, задействованных в транспортной работе, что в конечном итоге вызывает неоправданный рост затрат.

Важным эндогенным фактором можно назвать также *соотношение объемов грузовых и пассажирских перевозок*.

При проведении АЭЗ грузовых перевозок необходимо сосредоточиться на проверке:

- номенклатуры перевозимых грузов;
- соотношения уровней затрат на местные и транзитные перевозки;
- непроизводительных затрат на порожний пробег вагонов и локомотивов;
- дальности перевозок;
- количестве станций, осуществляющих формирование, переформирование и расформирование поездов.

Перечисленные показатели в значительной степени влияют на структуру затрат на перевозки, их эффективность. Например, от номенклатуры перевозимых грузов зависят тип вагонов, способы их обслуживания и, следовательно, уровень затрат; местные перевозки требуют больших затрат по сравнению с дальними перевозками.

Очевидно, что важной тактической задачей АЭЗ является формирование таких предложений, которые могли бы лечь в основу рационального, экономически выгодного соотношения затрат на грузовые и пассажирские перевозки. От этого во многом зависит эффективность самого аудита.

Проведение АЭЗ предполагает тщательный анализ и проверку *технического оснащения железных дорог, количества путей на железнодорожных линиях, видов тяги*. Исследования показывают, что при электровозной тяге затраты ниже, чем при тепловозной примерно на 25–30% за счет более высоких скоростей движения поездов, весовых норм, более низкой стоимости локомотивов в расчете на единицу мощности.

Технологически в грузоперевозках это связано с тем, что при введении электровозной тяги вместо тепловозной достигаются ускорение оборота и

увеличение среднесуточного пробега грузового вагона, что вызывает относительное сокращение потребности в вагонном парке и, следовательно, существенное снижение затрат на ремонт вагонов. На электрифицированных участках дорог становится возможным существенно увеличить массу поездов, повысить скорость их движения, тем самым создать условия для сокращения эксплуатационных затрат не только в локомотивном хозяйстве, но и в хозяйствах перевозок, вагонном, сигнализации и связи и др.

Актуальны такие направления снижения эксплуатационных затрат, как увеличение динамической нагрузки груженого вагона, заполненности пассажирского вагона, массы грузового поезда; сокращение порожнего пробега вагонов; увеличение скоростей движения грузовых и пассажирских поездов; рост объема перевозок в пределах наличной пропускной способности и др. Значительно снижает себестоимость перевозок уменьшение материало- и энергоемкости на единицу перевозок.

Обособленными объектами АЭЗ являются затраты, связанные с управленческой деятельностью. В число предложений по их снижению входят достаточно крупные проекты – по реструктуризации менеджмента железных дорог, ликвидации, переводу на работу в одну-две смены малодеятельных станций и участков или консервации малодеятельных звеньев.

Особое место в данном контексте занимают затраты, связанные с *содержанием железнодорожных путей*. Экономичность достигается здесь за счет того, что полотно состоит из тяжелых, термически упроченных длинномерных типов рельсов, железобетонных шпал, щебеночного балласта. Такая конфигурация полотна позволяет

снизить расходы на текущее содержание и ремонт путей, обеспечивает повышение скоростей движения и массы поездов. Это, в свою очередь, приводит к уменьшению количества используемых вагонов, локомотивов; экономии расходов на ремонт и амортизацию подвижного состава, на топливо и электроэнергию для тяги поездов; уменьшение фонда оплаты труда локомотивных бригад.

К основным объектам АЭЗ относятся также такой эндогенный фактор, как производительность труда. Этот показатель является интегрированным и объединяет два ключевых индикатора: **выработку и трудоемкость работ**. При проведении проверок экономичности затрат необходимо уделять особое внимание натуральному и стоимостному аспекту выработки, ее динамике. Трудоемкость транспортной работы также имеет достаточно существенное значение, необходима выработка мер по снижению временных затрат на эксплуатацию железных дорог.

Следующий объект АЭЗ — автоматизация труда, комплексная реализация которой предполагает высвобождение большого количества трудовых ресурсов по целому ряду специальностей (дежурных по стрелочным постам, регулировщиков скорости движения вагонов, дежурного персонала тяговых подстанций, дежурных по переездам, слесарей-ремонтников и др.).

Заметному снижению затрат на перевозку и эксплуатационные затраты

в целом способствуют организационные меры по снижению простоев подвижного состава, увеличению скорости движения поездов.

Изучение поведения экзогенных факторов, анализ их влияния на себестоимость производимой продукции также позволяет в значительной степени сократить величину непродуцибельных затрат. В связи с этим обязательным объектом АЭЗ должен стать учет **геоклиматических условий**.

Среди геоклиматических условий можно выделить территориальные и природные. При проведении АЭЗ необходимо учитывать особенности конкретной местности, которую в данном случае можно рассматривать как географическое место возникновения затрат. Как нам представляется, в нашем контексте под географическим местом возникновения затрат следует понимать территориальные районы, в которых ресурсопотребление зависит от их территориальных особенностей. Это — важное уточнение в устоявшееся в управленческом учете определение понятия места возникновения затрат. Оно позволяет осуществлять проверку и формулировать рекомендации с учетом среднегодовой температуры в данной местности, вероятности выпадения осадков, стихийных бедствий, стоимости энергоресурсов (что существенно для транспортных предприятий, деятельность которых носит много территориальный характер).

Характеристики АЭЗ и их содержание представлены ниже.

Характеристики

Характеристики	Содержание
Цель	Экономия ресурсов и их эффективное использование
Субъекты	Бухгалтеры, инженеры, аудиторы, экономисты, хорошо знакомые с эксплуатационно-экономическими особенностями организации, но не находящиеся в их штате

Объекты – факторы, мотивирующие колебания уровней затрат

Виды

Результаты

Эндогенные, или регулируемые, на конфигурацию которых возможно влияние со стороны менеджмента и остального персонала предприятия

Экзогенные, или нерегулируемые либо слабо регулируемые, т.е. не поддающиеся или слабо поддающиеся влиянию разрабатываемых и реализуемых корпоративных воздействий менеджмента

Профилактический

Мониторинговый

Результирующий

Контроль за исполнением принятых управленческих решений и подготовка рекомендаций по разработке конкретных стратегий снижения затрат

ЛИТЕРАТУРА

1. Аудит: учебник для вузов/Под ред. проф. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

2. Аудит-1 (теоретические основы аудита). Самоучитель (практикум)/Составители Л.Г. Макарова, Т.Ю. Дружиловская и др. – Нижний Новгород: НФГУ-ВШЭ, 2006.

3. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: официальная терминология СИМА/Пер. с англ. – М.: ФБК-Пресс, 2004. ■

НОВОСТИ АУДИТА

КОНГРЕСС БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ БАШКИРИИ

Конгресс бухгалтеров и аудиторов Республики Башкортостан «Учет, налоги и аудит-2008» проведен Башкирским территориальным ИПБ в г. Уфа. В работе Конгресса приняли участие представители Минфина России, министерств финансов, земельных и имущественных отношений Республики Башкортостан; администрации г. Уфы; ведущие специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения из Москвы, Санкт-Петербурга, Уфы.

В программе Конгресса – обсуждение положений по бухгалтерскому учету, вступивших в силу в 2008 г. и готовящихся к принятию в 2009 г.; взаимосвязь действующих ПБУ; бухгалтерская отчетность как источник достоверной информации о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности; годовой бухгалтерский отчет за 2008 г. и др. Рассмотрены принципы МСФО и российские ПБУ в аспекте сближения и унификации учетных систем, а также перспективы развития бухгалтерской профессии в свете международных стандартов финансовой отчетности. Проанализированы направления взаимодействия между бухгалтерским, налоговым и трудовым законодательством. ■

(www.ipbr.ru)