

4. АУДИТ

4.1. АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: КРИТЕРИИ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Аманжолова Б.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой, кафедра Аудита, учета и финансов;
Лосева А.В., к.э.н., доцент, кафедра Аудита, учета и финансов

Новосибирский государственный технический университет, г. Новосибирск

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

В статье представлены результаты исследования, посвященного разработке и апробации методики применения аналитических процедур в аудите эффективности, направленной на совершенствование учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций строительной отрасли. Особенности авторской методики выступают интеграция методов аудита эффективности, а также статистических методов, в частности, интегральных показателей, с учетом взаимосвязи предметной области аудита эффективности, объективных критериев результативности, продуктивности и экономичности, что способствует надежной оценке деятельности экономических субъектов.

Основу методики формируют исследования, посвященные систематизации факторов, ограничивающих производственную деятельность строительных компаний. На основе изучения природы влияния этих факторов на результаты деятельности выделены ключевые параметры инструментария аудита эффективности в строительной отрасли, что позволило авторам сформировать состав критериев аудита эффективности, а именно результативности, продуктивности и экономичности, целесообразных для применения в строительной отрасли.

Для обоснования состава критериев аудита эффективности применены статистические методы, что позволило существенно модифицировать аналитический инструментарий аудита, аргументировано выделить контролируемые параметры, от представления которых зависят решения реальных и потенциальных инвесторов.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что основные выводы применимы в практике аудиторских организаций, а также в управлении организациями строительной отрасли, так как они обеспечивают необходимую информационную основу для обоснования управленческих решений внутренними пользователями и для принятия инвестиционных решений внешними пользователями.

Аудит эффективности как метод проведения контрольных операций, связанный с аналитической работой контролирующих органов, позволяет сделать выводы о целесообразности и результативности использования получателями финансовых ресурсов, но до сих пор не решена проблема обоснования критериев аудита эффективности, на основе которых производится оценка, определение, классификация и квалификация результатов контрольных мероприятий. Проблема усугубляется недостаточно развитой системы учетной и отчетной информации, обеспечивающей реализацию процедур аудита эффективности, а также влиянием отраслевой специфики на состав критериев и интерпретацию выводов аудитора.

Так, строительная отрасль является одной из важнейших отраслей экономики любой страны и в ее развитие вкладываются как государственные

финансовые ресурсы, так и средства граждан, а самое главное, с помощью строительства обеспечивается социально-экономическое развитие страны, в связи с этим возникает необходимость проводить аудит эффективности данной отрасли в Российской Федерации. Однако отсутствуют теоретические и прикладные исследования, посвященные адаптации инструментария аудита эффективности применительно к специфике бухгалтерского учета и отчетности строительных компаний.

Изучение современного состояния строительной отрасли позволило выделить существенные факторы, оказывающие отрицательное влияние на развитие предприятий отрасли, а из их состава выделить условия, определяющие параметры применения инструментария аудита эффективности.

Как отрасль материального производства, строительство имеет ряд особенностей, отличающих его от других видов экономической деятельности. Особенности отрасли объясняются характером его конечной продукции, своеобразными условиями труда, рядом специфик применяемых технологий, техники, организации производства, управления и материально-технического обеспечения [4, с. 3].

Анализ тенденций развития строительной отрасли. Для понимания вопроса современного состояния строительства в российской экономике рассмотрим характер развития отрасли по данным официальной статистики. Последнее время строительная отрасль демонстрирует заметный спад: небольшой рост объемов деятельности в послекризисные 2010-2014 гг. сменился устойчивой тенденцией к снижению (рис. 1).

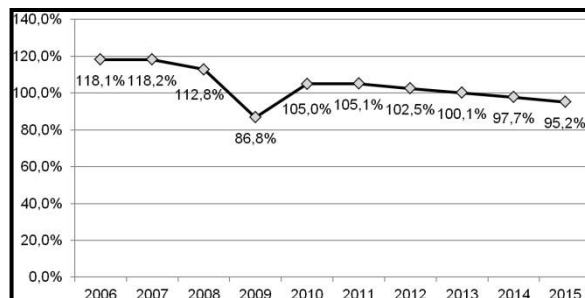


Рис. 1. Темпы роста объемов работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» в РФ, в % в сопоставимых ценах к предыдущему году (2006-2015 гг.) [6]

Развитие строительной отрасли осуществляется под влиянием ряда факторов, ограничивающих динамику производственной деятельности. Федеральной службой государственной статистики (Росстат) осуществляются выборочные обследования деловой активности строительных организаций, которые позволяют ежеквартально выявлять наиболее существенные факторы, оказывающие отрицательное влияние на развитие отрасли, по мнению опрошенных представителей, занятых данным видом экономической деятельности (рис. 2).

Мнение опрошенных респондентов согласуется с тенденциями изменения основных показателей хозяйственной деятельности строительной отрасли (рис. 3). Особое внимание обращают на себя нарастающие темпы роста просроченной дебиторской задолженности, практически постоянно положительная динамика доли полностью изношенных производственных средств труда и срока погашения кредиторской задолженности. Кроме указанных показате-

лей, крайне негативная тенденция наблюдается относительно объемов и динамики просроченной задолженности строительных организаций по кредитам банков. Так, на конец 2013 г. задолженность составляла 7 182 млн. руб., а в 2014 г. ее объем вырос более чем в 6 раз и составил 49 936 млн. руб.

В 2015 г. объем просроченной задолженности банкам составил уже 54 434 млн. руб. [6].



Рис. 2. Факторы, ограничивающие производственную деятельность строительных организаций (доля ответов респондентов) [8]

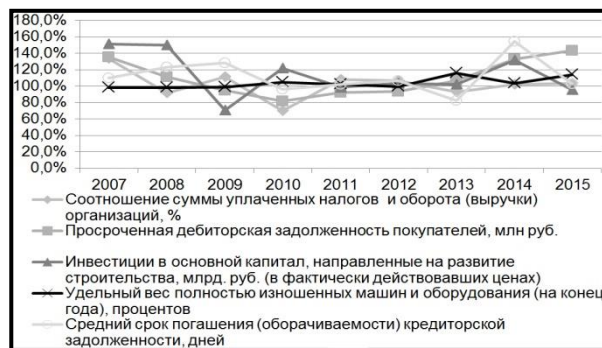


Рис. 3. Темпы роста показателей хозяйственной деятельности строительных организаций РФ (2007-2015 гг.) (исчислено авторами)

Влияние факторов развития строительной отрасли на эффективность деятельности отдельных компаний. Состав вышепредставленных факторов обусловил идею применения инструментария аудита эффективности в строительной отрасли. Дело в том, что, очевидно, влияние приведенных факторов на эффективность деятельности строительных компаний, однако если говорить о критериях эффективности, то ситуация значительно усложняется. К примеру, влияние фактора «Нехватка и изношенность машин и механизмов» нельзя однозначно признать отрицательным по влиянию как на экономичность, так и на продуктивность.

Среди факторов, ограничивающих развитие строительной отрасли, нами выделены:

- высокий уровень налогов;
- высокая стоимость материалов, конструкций, изделий;
- высокий процент коммерческого кредита;
- нехватка и изношенность машин и механизмов.

Для обоснования критериев аудита эффективности, целесообразных для применения в строительной от-

расли, исследован механизм влияния перечисленных факторов на эффективность деятельности строительной компании. Первым по значимости влияния фактором выступает налоговая нагрузка, которая позволяет определить, какая доля ресурсов строительной компании отвлекается на выполнение налоговых обязательств. Как отмечалось выше, представители строительного бизнеса главным лимитирующим фактором определяют высокий уровень налогов. Следовательно, динамика такого фактора, как высокий уровень налогов, нуждается в детальном изучении. В качестве показателей, характеризующих налоговую нагрузку, применяются различные коэффициенты, например, соотношения общей суммы всех уплаченных налогов к выручке, прочим доходам и прибыли. Среднестатистический уровень налоговой нагрузки в строительстве, исчисленный по методике Федеральной налоговой службы РФ, представлен на рис. 4.

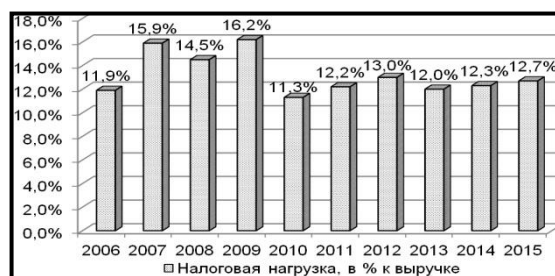


Рис. 4. Уровень налоговой нагрузки в строительной отрасли в РФ в 2006-2015 гг., % [1]

Таким образом, в целях определения критериев аудита эффективности контролируемыми параметрами могут выступать показатели прибыли, выручки, прочих доходов и общей суммы уплаченных налогов. Следующим фактором, ограничивающим развитие строительной отрасли, выступает высокая стоимость

материалов, конструкций, изделий. Действие этого фактора определяется тем, что строительство является достаточно трудоемкой и материалозатратной отраслью. Об этом свидетельствует структура затрат на производство строительных работ, которая представлена на рис. 5.

Таким образом, материальные затраты составляют более 50% от общей сметной стоимости строительства, что предопределяет важность контроля закупки и списания с учетом свойств строительных материалов и технической обоснованности их использования.

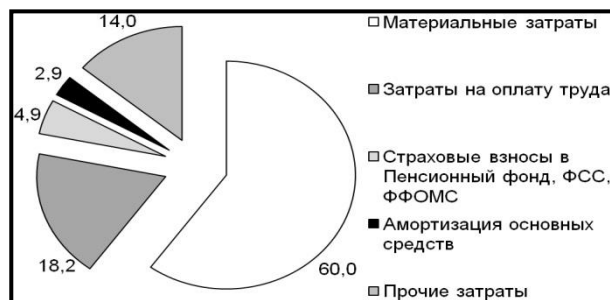


Рис. 5. Структура затрат на производство строительных работ в РФ в 2015 г. (по фактической себестоимости) [7]

Для контроля влияния фактора стоимости материалов на эффективность деятельности строительных организаций считаем целесообразным применение в качестве критериев аудита эффективности такие показатели, как материалоемкость и затраты на 1 руб. продукции.

Инвестиции в строительство снижаются: так, в I квартале 2014 г. продолжился спад деловой активности. Спрос на строительные работы снизился, финансовое состояние компаний-застройщиков ухудшилось, в том числе из-за возросшей инфляции. Один из факторов, мешающих росту инвестиционной активности, – высокий процент коммерческого кредита, влияние которого подтверждается увеличением просроченной задолженности по кредитам банков и займов организаций, осуществляющих строительную деятельность. Показателями, характеризующими влияние этого фактора на эффективность деятельности, можно рассматривать оборачиваемость заемного капитала и его рентабельность. Каждый год Росстат подытоживает наличие и состояние российского парка основных строительных машин и слово в слово повторяет, что «в строительных организациях сокращается парк большинства видов строительных машин, остается высокой доля машин и механизмов с истекшим сроком службы» [5]. Важным обстоятельством является то, что машины зарубежного производства занимают существенную долю в составе общего парка.

В качестве показателей, характеризующих влияние нехватки и изношенности машин и механизмов на эффективность деятельности, целесообразно применение фондоотдачи основных средств и их рентабельность.

Для общей характеристики экономичности хозяйственных процессов строительных организаций мы

предлагаем использовать коэффициенты эластичности, где числитель дроби отражает изменение стоимости, вложенной в затраты (ресурс), а в знаменателе отражена разница между доходами (выручкой), полученными за рассматриваемые периоды. При достижении экономичности в целом величина роста числителя должна быть меньше величины роста знаменателя. Дело в том, что критерий экономичности характеризуется экономией или перерасходом ресурсов, используемых в решении экономических и социальных задач с учетом фактически достигнутых результатов. В практике аудита эффективности для оценки экономичности применяются показатели выполнения плана, учитывающих соотношения динамики различных видов ресурсов (факторов) и результативных показателей. Поэтому расчет показателей экономии или перерасхода предполагает применение в качестве информационной основы данных планов, бюджетов, смет. По нашему мнению, такой подход создает необходимость использования плановой информации также и при анализе показателей результативности и продуктивности. Однако наш подход ориентирован на обеспечение сопоставимости в оценке деятельности строительных компаний в динамике и именно поэтому оценивается соотношение между изменением факторов и выручкой.

Таким образом, можно констатировать, что для обеспечения эффективности деятельности строительных компаний необходим комплексный подход к оценке влияния изученных факторов. Инструментом, обеспечивающим комплексное решение проблем, предлагается рассматривать аудит эффективности, так как он обеспечивает формирование учетной и аналитической информации, позволяющей пользователям его результатов, в том числе обществу, определить степень достижения приоритетных целей с учетом стоимости и качества затраченных ресурсов. Однако анализ состояния разработанности теоретических и прикладных аспектов аудита эффективности позволяет сделать вывод об ограниченности сферы его применения государственным сектором экономики. В современных условиях ограниченности ресурсов возникает необходимость расширения границ применения инструментария аудита эффективности в результате включения и предпринимательского сектора, в том числе представляющего строительную отрасль.

Как уже говорилось, преимущества аудита эффективности заключаются в возможности комплексной оценки результативности, экономичности и продуктивности. В словаре основных понятий, используемых в Методике Счетной палаты РФ, приводятся следующие толкования этих понятий:

- продуктивность использования государственных средств – соотношение между выпуском продукции, оказанием услуг и другими результатами деятельности получателя государственных средств и использованными на их производство материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами;
- результативность использования государственных средств – степень соответствия фактических результатов деятельности получателей государственных средств запланированным результатам;

- экономичность использования государственных средств – достижение получателем государственных средств заданных результатов с использованием наименьшего объема государственных средств или наилучшего результата с использованием заданного объема государственных средств [2].

Критериями оценки эффективности выступают качественные и количественные характеристики организации, процессов и результатов использования бюджетных средств и / или деятельности объектов проверки, которые показывают, какие результаты являются свидетельством эффективного использования бюджетных средств.

В аудите эффективности для различных субъектов экономики, количество критериев оценки может быть различным в зависимости от особенностей предмета аудита эффективности и деятельности проверяемых объектов. Главное, чтобы состав критериев был достаточным для формирования обоснованных заключений и выводов по результатам аудита эффективности в соответствии с поставленными целями [3].

На основе всего вышесказанного представляется возможным установить взаимосвязь критериев аудита эффективности с факторами, ограничивающими производственную деятельность строительных организаций, которые рассматривались в табл. 1.

Таблица 1

ВЗАИМОСВЯЗЬ КРИТЕРИЕВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ И ФАКТОРОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Факторы деятельности	Критерии аудита эффективности		
	продуктивность	результативность	экономичность
Высокий уровень налогов	Налоговая нагрузка, рассчитанная к показателю выручки	Налоговая нагрузка, рассчитанная к показателю прибыли	Коэффициент эластичности налогов по отношению к выручке
Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий	Затраты на 1 руб. продукции	Материалоотдача	Коэффициент эластичности себестоимости по отношению к выручке
Высокий процент коммерческого кредита	Оборачиваемость заемного капитала	Рентабельность заемного капитала	Коэффициент эластичности заемного капитала по отношению к выручке
Нехватка и изношенность машин и механизмов	Фондоотдача; фондоемкость	Рентабельность основных средств	Коэффициент эластичности собственного капитала по отношению к выручке

Данные системы должны быть ориентированы на достижение показателей деятельности, включенных в состав критериев аудита эффективности, что обеспечит комплексное управление факторами деятельности и создаст необходимую основу для стимулирования деятельности персонала и менеджмента строительных компаний. В связи с этим авторами предлагается проводить комплексный анализ

с применением методов построения интегральных оценок.

Методика интегральной оценки критериев аудита. Методику предполагается основывать на пространственном подходе к формированию интегральных показателей, используемом при оценке сложных, многоаспектных социально-экономических явлений и заключающемся в преобразовании исходных индикаторов и последующей свертке преобразованных данных в единую многомерную оценку. Примером таких оценок могут служить интегральные индексы, разработанные рядом международных организаций, например индекс развития человеческого потенциала (ИРЧП, Human Development Index), предложенный Программой развития ООН [10]. Общий алгоритм получения интегрального показателя схож во всех подобных методиках и обязательно включает следующие этапы:

- отбор исходных индикаторов (x_i) – первичных данных, характеризующих исследуемое явление;
- нормирование первичных данных (стандартизация) – приведение к одному измерителю методами среднего, относительных разностей и др.;
- интегрирование стандартизированных данных (x_n) путем свертки промежуточных оценок в мультипликативной или аддитивной форме.

На указанных этапах могут использоваться разные способы нормирования данных и их интегрирования. Для включения в методику нами были отобраны наиболее подходящие для данного случая, а также было использовано сочетание разных подходов. Так, для цели нормирования исходных данных нами применялись следующие способы.

1. *Нормирование относительно средней.* Широко распространенным способом приведения данных к единообразному виду (x_n) является сравнение индивидуального значения показателя каждого объекта (x_i) с фактическим средним значением по рассматриваемой совокупности ($\bar{x}$):

$$x_n = \frac{x_i}{\bar{x}}. \quad (1)$$

При этом, если превышение значения индикатора над другими рассматривается в негативном свете, нормирование производится в обратном порядке:

$$x_n = \frac{\bar{x}}{x_i}. \quad (2)$$

2. *Нормирование относительно размаха фактических значений индикатора.* При этом исходные данные (x_i) приводятся к единому формату путем сопоставления с минимальным (x_{min}) и максимальным (x_{max}) значением рассматриваемого индикатора:

$$x_n = \frac{x_i - x_{min}}{x_{max} - x_{min}}. \quad (3)$$

Получение интегральной оценки с помощью данного подхода называется методом относительных разностей [9]. Для индикаторов, отражающих негативное влияние фактора, порядок нормирования принимает следующий вид:

$$x_n = 1 - \frac{x_i - x_{min}}{x_{max} - x_{min}}. \quad (4)$$

В существующих методиках могут различаться способы приведения данных к единой интегральной величине, т.е. получения конечного (или промежуточных) значения интегрального показателя. Широко распространено применение для этой цели формул степенной средней. В методиках, включающих этап присвоения индикаторам весов – коэффициентов значимости с сопутствующими ему процедурами (например, оценка различий мнений экспертов), применяется средняя арифметическая взвешенная, которая усредняет взвешенные стандартизированные значения индикаторов.

Для формирования интегральных показателей по факторам, ограничивающим производственную деятельность строительных организаций, можно использовать два подхода: варианты **A** и **B** с целью исследования их сопоставимости.

В рамках варианта **A** нормирование значений показателей осуществляется путем их сравнения со средней величиной, а промежуточное интегрирование – с помощью средней геометрической:

$$X_j = \sqrt[k]{\prod_{i=1}^k x_{ji}}, \quad (5)$$

где X_j – промежуточный интегральный показатель по отдельной группе условий j ;

k – число показателей, характеризующий отдельную группу условий j .

Вариант **B** предусматривает нормирование частных показателей методом относительных разностей. Промежуточное интегрирование осуществляется в данном случае с помощью средней арифметической.

Способ нормирования частных показателей оказывает влияние и на дальнейшее итоговое интегрирование данных. При использовании нормированных значений в виде относительных отклонений от средней или минимального значения с дальнейшим их осреднением (методы **A** и **B**) окончательный интегральный показатель может быть исчислен как средняя величина.

Затем представляется возможным ранжирование единой интегральной оценки по годам и выбор значимых показателей продуктивности и результативности путем выбора наилучшего года для каждой организации и сравнение показателей результативности и продуктивности, полученные двумя методами.

Обобщая предложенные подходы, уточним последовательность шагов методики сравнительной интегральной оценки. Алгоритм методики представлен ниже (рис. 6).

Таким образом, методика сравнительной интегральной оценки критериев аудита эффективности позволяет существенно модифицировать аналитический инструментарий аудитора.

- Во-первых, его применение обеспечивает обоснованный выбор показателей, характеризующих продуктивность, результативность и экономичности, что обеспечивает репрезентативность выводов аудитора.
- Во-вторых, результаты применения методики позволяют сформировать рейтинг компаний отрасли, что обеспечивает основу для сравнительной оценки кри-

териев эффективности аудируемого лица с критериями эффективности конкурентов.

- В-третьих, в результате выбора значимых показателей, создается основа для формирования системы контролируемых параметров, поведение которых обеспечивает проведение факторного анализа, что в свою очередь позволяет сформировать рекомендации.

Сравнительная интегральная оценка критериев эффективности строительных компаний Новосибирской области. Для выбора критериев аудита эффективности, которые репрезентативно могли отражать эффективность строительных компаний во взаимосвязи с результативностью, продуктивностью и экономичностью, использована информация о финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций, осуществляющих свою деятельность в Новосибирской области.



Рис. 6. Алгоритм сравнительной интегральной оценки критериев аудита эффективности

Проанализировав отчетность организаций, выявлено, что у десяти компаний в ряде лет наблюдается чистый убыток, поэтому в выборку включены шесть организаций, динамика прибыли которых представлена на рис. 7.

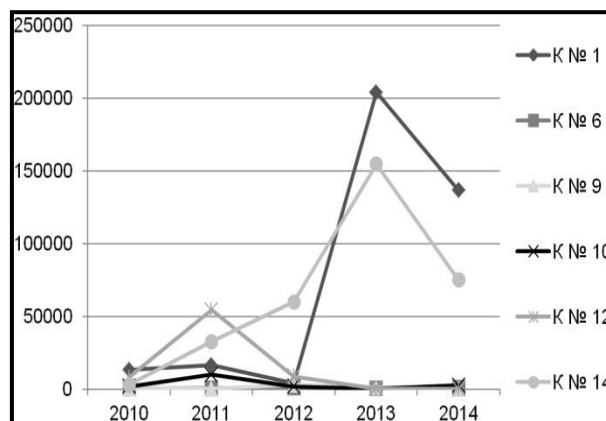


Рис. 7. Динамика чистой прибыли по шести организациям Новосибирской области, попавшим в выборку за 2010-2014 гг.

Как видно из диаграммы (см. рис. 7) наивысшие показатели чистой прибыли наблюдаются у организаций под номерами 1 и 14. Причем пики у обеих организаций достигаются в 2013 г. Проанализируем динамику выручки, которая представлена на рис. 8.

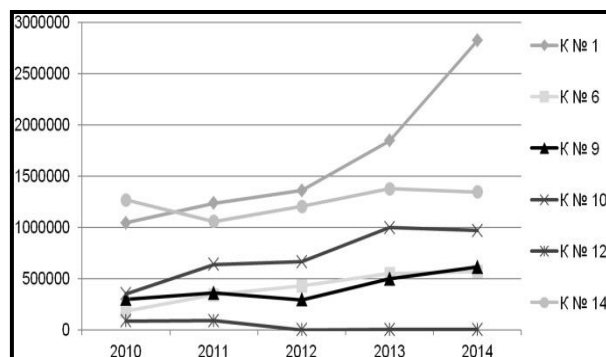


Рис. 8. Динамика выручки по шести организациям Новосибирской области, попавшим в выборку за 2010-2014 гг.

По показателям выручки прослеживается такая же тенденция. Наивысшие значения имеют организации под номерами 1 и 14. Для дальнейшего анализа и апробации инструментария аудита эффективности выбрана организация под номером 14, которая публикует бухгалтерскую отчетность.

Приступим к предлагаемому алгоритму, представленному на рис. 6. Для формирования исходного массива данных необходимо произвести расчет критериев аудита эффективности. Данные расчеты представлены в табл. 2. Так, по фактору «Высокий уровень налогов» определены следующие показатели:

- налоговая нагрузка (к выручке);
- текущий налог на прибыль;
- налоговая нагрузка (к прибыли).

Для фактора «Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий»:

- затраты на 1 руб. продукции;
- себестоимость;
- материалотдача.

Для фактора «Высокий процент коммерческого кредита»:

- оборачиваемость заемного капитала;

- среднегодовая стоимость заемного капитала;
- рентабельность заемного капитала.

Для фактора «Нехватка и изношенность машин и оборудования»:

- фондоотдача;
- среднегодовая стоимость основных средств;
- рентабельность основных средств.

Таблица 2

РАСЧЕТ КРИТЕРИЕВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА ЗА 2010-2014 гг.

Показатели	Годы				
	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6
Уровень налогов					
Продуктивность					
Уплаченные налоги (УН), тыс. руб.	3029	15671	25722	33913	29281
Выручка (В), тыс. руб.	1265615	1057643	1203466	1376886	1345318
Налоговая нагрузка к выручке (НН _В), раз УН/В	0,24	1,481	2,14	2,46	2,18
Результативность					
Чистая прибыль (П)	2908	32562	59942	154647	74897
Налоговая нагрузка к прибыли (НН _П), раз УН/П	104,16	48,13	42,91	21,93	39,09
Экономичность					
Коэффициент эластичности налогов по отношению к выручке (Э _{УН/В}), $(УН_1 - УН_0)/(В_1 - В_0)$	0,957	-0,061	0,069	0,047	0,147
Стоимость материалов, конструкций, изделий					
Продуктивность					
Себестоимость (С), тыс. руб.	1066089	742053	775189	936102	909110
Затраты на 1 руб. продукции (З), С/В	0,84	0,70	0,64	0,68	0,67
Результативность					
Материальные затраты (МЗ), тыс. руб.	586349	408129	426354	514856	500011
Материалоотдача (МО), МЗ/В	2,15	2,59	2,82	2,67	2,69
Экономичность					
Коэффициент эластичности себестоимости по отношению к выручке (Э _{С/В}), $(С_1 - С_0)/(В_1 - В_0)$	-5,68	1,56	0,23	0,93	0,86
Процент коммерческого кредита					
Продуктивность					
Среднегодовой размер заемного капитала (ЗК), тыс. руб.	748909	734374	650277	589952	627999
Оборачиваемость заемного капитала (ОЗК), В/ЗК	1,69	1,44	1,85	2,33	2,14
Результативность					
Рентабельность заемного капитала (РЗК), П/ЗК	0,00	0,04	0,09	0,26	0,12

Показатели	Годы				
	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6
Экономичность					
Коэффициент эластичности заемного капитала по отношению к выручке (Э _{ЗК/В}), $(ЗК_1 - ЗК_0)/(В_1 - В_0)$	-0,76	0,24	-0,81	-0,02	-2,50
Нехватка и изношенность машин и механизмов					
Продуктивность					
Среднегодовая стоимость основных средств (ОС), тыс. руб.	720372	671384	668643	708279	721756
Фондоотдача (ФО), В/ОС	1,76	1,58	1,79	1,94	1,86
Фондоемкость (ФЕ), ОС/В	0,57	0,63	0,56	0,51	0,54
Результативность					
Рентабельность основных средств (РОС), П/ОС	0,42	5,05	8,65	21,37	10,40
Экономичность					
Коэффициент эластичности стоимости основных средств по отношению к выручке (Э _{ОС/В}), $(ОС_1 - ОС_0)/(В_1 - В_0)$	1,57	0,26	0,33	0,18	0,12

В соответствии со следующим этапом предлагаемой методики по шести организациям, попавшим в выборку, рассчитаем среднее значение, проанализируем исходные данные и определим промежуточную интегральную оценку двумя методами. Расчеты методом А по факторам «Высокий уровень налогов» и «Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий» по одной из исследуемых строительных компании (далее – акционерное общество) представлены в табл. 3, а по факторам «Высокий процент коммерческого кредита» и «Нехватка, изношенность машин и оборудования» – в табл. 4. По результатам промежуточных интегральных оценок можно сделать вывод, что по фактору «Высокий уровень налогов» эталонным периодом является 2010 г., по фактору «Высокая стоимость материалов, конструкции и изделий» – 2012 г., по факторам «Высокий процент коммерческого кредита» и «Нехватка, изношенность машин и оборудования» – 2013 г.

Проведем аналогичные расчеты методом В. Расчеты по факторам «Высокий уровень налогов» и «Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий» представлены в табл. 5. Результаты промежуточных интегральных оценок совпадают с результатами, полученными методом А. Так, по фактору «Высокий уровень налогов» эталонным периодом является 2010 г., по фактору «Высокая стоимость материалов, конструкции и изделий» – 2012 г., по факторам «Высокий процент коммерческого кредита» и «Нехватка, изношенность машин и оборудования» – 2013 г.

Таблица 3

РАСЧЕТ ПРОМЕЖУТОЧНОГО ИНТЕГРАЛЬНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ ПО ФАКТОРАМ «ВЫСОКИЙ УРОВЕНЬ НАЛОГОВ» И «ВЫСОКАЯ СТОИМОСТЬ МАТЕРИАЛОВ, КОНСТРУКЦИЙ И ИЗДЕЛИЙ» ЗА 2010-2014 гг. (МЕТОД А)

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	$\bar{x}$
Высокий уровень налогов						
Налоговая нагрузка к выручке	0,24	1,48	2,13	2,46	2,18	1,69
Нормированные значения налоговой нагрузки к выручке	7,101	1,147	0,795	0,690	0,780	x
Уплаченные налоги, тыс. руб.	3029	15671	25722	33913	29281	21523
Нормированные значения уплаченных налогов	7,105	1,3731	0,836	0,634	0,735	x
Налоговая нагрузка к прибыли	104,16	48,13	42,91	21,92	39,09	51,24
Нормированные значения налоговой нагрузки к прибыли	0,491	1,064	1,194	2,336	1,310	x
Произведение нормированных значений	24,825	1,677	0,794	1,023	0,752	x
Промежуточная интегральная оценка	2,917	1,188	0,926	1,007	0,909	x
Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий						
Затраты на 1 руб. продукции	0,84	0,70	0,64	0,68	0,67	0,71
Нормированные значения затрат на 1 руб. продукции	0,841	1,010	1,100	1,042	1,048	x
Себестоимость, тыс. руб.	1066089	742053	775189	936102	909110	885708
Нормированные значения себестоимости	0,830	1,193	1,142	0,946	0,974	x
Материалотдача (МО)	2,16	2,59	2,82	2,67	2,69	2,59
Нормированные значения МО	0,834	1,001	1,090	1,033	1,039	x
Произведение нормированных значений	0,583	1,207	1,371	1,019	1,062	x
Промежуточная интегральная оценка	0,835	1,064	1,111	1,006	1,020	x

Таблица 4

РАСЧЕТ ПРОМЕЖУТОЧНОГО ИНТЕГРАЛЬНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ ПО ФАКТОРАМ «ВЫСОКИЙ ПРОЦЕНТ КОММЕРЧЕСКОГО КРЕДИТА» И «НЕХВАТКА, ИЗНОШЕННОСТЬ МАШИН И ОБОРУДОВАНИЯ» ЗА 2010-2014 гг. (МЕТОД А)

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	$\bar{x}$
Высокий процент коммерческого кредита						
Оборачиваемость заемного капитала	1,69	1,44	1,85	2,33	2,14	1,89
Нормированные значения оборачиваемости заемного капитала	0,893	0,761	0,978	1,234	1,133	x
Среднегодовой размер заемного капитала, тыс. руб.	748909	734374	650277	589952	627999	670302
Нормированные значения среднегодового размера заемного капитала	0,895	0,913	1,031	1,136	1,067	x
Рентабельность заемного капитала	0,004	0,04	0,09	0,26	0,12	0,10
Нормированные значения рентабельности заемного капитала	0,037	0,425	0,883	2,512	1,143	x
Произведение нормированных значений	0,029	0,295	0,891	3,522	1,382	x
Промежуточная интегральная оценка	0,309	0,666	0,962	1,521	1,114	x
Нехватка, изношенность машин и оборудования						
Фондоотдача	1,76	1,58	1,80	1,94	1,86	1,82
Нормированные значения фондоотдачи	0,983	0,881	1,007	1,087	1,042	x
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	720372	671384	668642	708279	721756	698086
Нормированные значения среднегодовой стоимости основных средств	1,032	0,962	0,98	1,015	1,034	x
Рентабельность основных средств	0,42	5,05	8,65	21,37	10,40	9,27
Нормированные значения рентабельности основных средств	0,045	0,551	0,942	2,328	1,134	x
Произведение	0,046	0,466	0,909	2,568	1,222	x

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	$\bar{x}$
нормированных значений						
Промежуточная инте-	0,358	0,776	0,969	1,369	1,069	x

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	$\bar{x}$
групповая оценка						

Таблица 5

РАСЧЕТ ПРОМЕЖУТОЧНОГО ИНТЕГРАЛЬНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ ПО ФАКТОРАМ «ВЫСОКИЙ УРОВЕНЬ НАЛОГОВ» И «ВЫСОКАЯ СТОИМОСТЬ МАТЕРИАЛОВ, КОНСТРУКЦИЙ И ИЗДЕЛИЙ» ЗА 2010-2014 гг. (МЕТОД В)

Год	Налоговая нагрузка к выручке	Нормированные значения налоговой нагрузки к выручке	Уплаченные налоги, тыс. руб.	Нормированные значения уплаченных налогов	Налоговая нагрузка к прибыли	Нормированные значения налоговой нагрузки к прибыли	Сумма нормированных значений	Промежуточная интегральная оценка
Высокий уровень налогов								
2010	0,24	1	3029	0,591	104,16	0	2	0,667
2011	1,48	0,441	15671	0,265	48,13	0,681	1,713	0,571
2012	2,13	0,146	25722	0	42,91	0,749	1,156	0,385
2013	2,46	0	33913	0,149	21,92	1	1	0,333
2014	2,18	0,129	29281	0,591	39,09	0,791	1,070	0,357
$\bar{x}$	1,69	x	21523	x	51,24	x	x	x
x_{max}	2,46	x	33913	x	104,16	x	x	x
x_{min}	0,24	x	3029	x	21,92	x	x	x
$x_{max} - x_{min}$	2,22	x	30884	x	82,24	x	x	x
Год	Затраты на 1 руб. продукции	Нормированные значения затрат на 1 руб. продукции	Себестоимость, тыс. руб.	Нормированные значения себестоимости	Материалоотдача	Нормированные значения материалоотдачи	Сумма нормированных значений	Промежуточная интегральная оценка
Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий								
2010	0,84	0	1066089	0	2,16	0	0	0
2011	0,70	0,710	742053	1	2,59	0,652	2,362	0,787
2012	0,64	1	775189	0,897	2,82	1	2,898	0,966
2013	0,68	0,819	936102	0,401	2,67	0,777	1,997	0,666
2014	0,67	0,840	909110	0,484	2,69	0,801	2,126	0,709
$\bar{x}$	0,71	x	885708	x	2,59	x	x	x
x_{max}	0,84	x	1066089	x	2,82	x	x	x
x_{min}	0,64	x	742053	x	2,15	x	x	x
$x_{max} - x_{min}$	0,20	x	324036	x	0,67	x	x	x

Таблица 6

РАСЧЕТ ПРОМЕЖУТОЧНОГО ИНТЕГРАЛЬНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ ПО ФАКТОРАМ «ВЫСОКИЙ ПРОЦЕНТ КОММЕРЧЕСКОГО КРЕДИТА» И «НЕХВАТКА, ИЗНОШЕННОСТЬ МАШИН И ОБОРУДОВАНИЯ» ЗА 2010-2014 гг. (МЕТОД В)

Год	Оборачиваемость заемного капитала	Нормированные значения оборачиваемости заемного капитала	Среднегодовой размер заемного капитала, тыс. руб.	Нормированные значения среднегодового размера заемного капитала	Рентабельность заемного капитала	Нормированные значения рентабельности заемного капитала	Сумма нормированных значений	Промежуточная интегральная оценка
Высокий процент коммерческого кредита								
2010	1,69	0,279	748909	0	0,004	0	0,279	0,093
2011	1,44	0	734374	0,091	0,04	0,157	0,248	0,083
2012	1,85	0,459	650277	0,620	0,09	0,342	1,422	0,474
2013	2,33	1	589952	1	0,26	1	3	1
2014	2,14	0,786	627999	0,761	0,12	0,447	1,993	0,664
$\bar{x}$	1,89	x	670302	x	0,10	x	x	x
x_{max}	2,33	x	748909	x	0,104	x	x	x
x_{min}	1,44	x	589952	x	0,26	x	x	x
$x_{max} - x_{min}$	0,89	x	158957	x	0,004	x	x	x

Год	Фондо-отдача	Нормированные значения фондоотдачи	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	Нормированные значения среднегодовой стоимости основных средств	Рентабельность основных средств	Нормированные значения рентабельности основных средств	Сумма нормированных значений	Промежуточная интегральная оценка
Нехватка, изношенность машин и оборудования								
2010	1,76	0,492	720372	0,974	0,42	0	1,466	0,489
2011	1,58	0	671384	0,052	5,05	0,221	0,23	0,091
2012	1,80	0,609	668642	0	8,65	0,393	1,002	0,334
2013	1,94	1	708279	0,746	21,37	1	2,746	0,915
2014	1,86	0,783	721756	1	10,40	0,477	2,259	0,753
$\bar{x}$	1,82	x	698086	x	9,27	x	x	x
x_{max}	1,94	x	721756	x	21,37	x	x	x
x_{min}	1,58	x	668642	x	0,42	x	x	x
$x_{max} - x_{min}$	0,36	x	53114	x	20,95	x	x	x

Таблица 7

РАСЧЕТ ИНТЕГРАЛЬНЫХ ОЦЕНОК МЕТОДАМИ А И В, И ВЫВОД ОБЩЕЙ ИНТЕГРАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ЗА 2010-2014 гг.

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Метод А					
Высокий уровень налогов	2,917	1,188	0,926	1,008	0,910
Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий	0,835	1,065	1,111	1,006	1,020
Высокий процент коммерческого кредита	0,310	0,666	0,962	1,521	1,114
Нехватка, изношенность машин и оборудования	0,358	0,776	0,969	1,369	1,069
Интегральная оценка по методу А	4,421	3,695	3,968	4,905	4,113
Ранг	2	5	4	1	3
Метод В					
Высокий уровень налогов	0,667	0,571	0,386	0,333	0,357
Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий	0,000	0,787	0,966	0,666	0,709
Высокий процент коммерческого кредита	0,093	0,083	0,474	1,000	0,664
Нехватка, изношенность машин и оборудования	0,489	0,091	0,334	0,915	0,753
Интегральная оценка по методу В	1,249	1,532	2,159	2,915	2,483
Ранг	5	4	3	1	2
Осреднение методов А и В					
Высокий уровень налогов	1,792	0,880	0,656	0,671	0,633
Высокая стоимость материалов, конструкций и изделий	0,418	0,926	1,038	0,836	0,865
Высокий процент коммерческого кредита	0,202	0,374	0,718	1,261	0,889
Нехватка, изношенность машин и оборудования	0,424	0,433	0,651	1,142	0,911
Общая интегральная оценка	0,709	0,653	0,766	0,977	0,824

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Ранг	4	5	3	1	2

Следующим этапом предложенного алгоритма является расчет итоговой интегральной оценки отдельно по методам **А** и **В** и выведение единой оценки путем осреднения полученных результатов. Результаты расчетов представлены в табл. 7.

Представляется возможным проранжировать интегральные оценки, полученные двумя методами по периодам. При этом оценивать ранг 1 как целевое (эталонное) значение. Так, для исследуемого акционерного общества по методам **А** и **В** эталонные периоды совпали – это 2013 г.

Для получения общей интегральной оценки необходимо усреднить результаты, полученные методами **А** и **В** (см. выше табл. 7). Также проранжируем общие интегральные оценки по периодам. Затем для каждой выбранной организации выбираем наилучший период и сравниваем по каждому фактору пронормированные значения, полученные по методу **А** и **В**. Результаты сравнения занесены в табл. 8.

Таблица 8

СИСТЕМА ЗНАЧИМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРОДУКТИВНОСТИ И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ

Организация	Налоговая нагрузка к выручке	Налоговая нагрузка к прибыли
Высокий уровень налогов		
1	2	3
№1	-	+
№6	+	-
№9	-	+
№10	-	+
№12	+	+
№14	-	+
Итого	2	5
Организация	Затраты на 1 руб. продукции	Материалоотдача
Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий		
№1	+	+
№6	+	-
№9	+	-
№10	+	-
№12	+	-
№14	+	-
Итого	6	1

Организация	Налоговая нагрузка к выручке	Налоговая нагрузка к прибыли
Организация	Оборачиваемость заемного капитала	Рентабельность заемного капитала
Высокий процент коммерческого кредита		
№1	+	+
№6	+	+
№9	-	+
№10	-	+
№12	+	+
№14	+	+
Итого	4	6
Организация	Фондоотдача	Рентабельность основных средств
Нехватка и изношенность машин и механизмов		
№1	+	+
№6	+	-
№9	+	-
№10	+	-
№12	-	+
№14	+	+
Итого	5	3

Из расчетов видно, что значимыми показателями для группы строительных компаний являются налоговая нагрузка к прибыли, затраты на 1 руб. продукции, рентабельность заемного капитала, фондоотдача и показатели экономичности по каждому фактору. Именно эти показатели за анализируемый период способны охарактеризовать результативность, продуктивность и экономичность деятельности исследуемых строительных компаний. Однако необходимость расчета и анализа показателей состоит в том, что они позволяют выявить объекты бухгалтерского, управленческого и налогового учета, требующие применения детальных аудиторских процедур, позволяющих оценить достоверность формирования показателей отчетности и степень соблюдения норм действующего законодательства.

Система значимых показателей аудита эффективности представлена в табл. 9.

Таблица 9

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

Критерии аудита эффективности	Аналитические показатели
Продуктивность	Затраты на 1 руб. продукции Фондоотдача
Результативность	Налоговая нагрузка (к прибыли) Рентабельность заемного капитала
Экономичность	Эластичность налоговой нагрузки по отношению к выручке
	Эластичность себестоимости по отношению к выручке
	Эластичность заемного капитала по отношению к выручке
	Эластичность основных средств по отношению к выручке

Следовательно, для строительных компаний критериями, характеризующими продуктивность, выступают показатели фондоотдачи и затрат на 1 руб. продукции, что позволяет предположить, что из факторов, ограничивающих эффективность дея-

тельности строительных компаний, особую важность приобретают состояние основных средств и структура себестоимости. Этот вывод позволяет выделить в составе процедур аудита эффективности процедуры, направленные на детальный анализ себестоимости, амортизации, приобретения и выбытия основных средств. Говоря о показателях результативности, необходимо отметить, что детальному анализу подвергаются заемные источники финансирования деятельности и влияние налоговой нагрузки на результативность деятельности. Таким образом, авторский подход к формированию системы критериев аудита эффективности отличается от известных тем, что позволяет выделить контролируемые параметры с учетом влияния отраслевой специфики деятельности строительных компаний и имеющейся информационной основы для применения аудиторских процедур. Определив значимые показатели аудита эффективности, представляется возможным выделить контролируемые параметры, которые представлены в табл. 10.

Таблица 10

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ С КОНТРОЛИРУЕМЫМИ ПАРАМЕТРАМИ

Критерии	Контролируемые параметры
1	2
Продуктивность	
Затраты на 1 руб. продукции	Себестоимость; выручка
Фондоотдача	Выручка; среднегодовая стоимость основных средств
Результативность	
Налоговая нагрузка (к прибыли)	Уплаченные налоги; чистая прибыль (убыток)
Рентабельность заемного капитала	Чистая прибыль (убыток); среднегодовая стоимость заемного капитала
Экономичность	
Эластичность налоговой нагрузки по отношению к выручке	Уплаченные налоги; выручка
Эластичность себестоимости по отношению к выручке	Себестоимость; выручка
Эластичность заемного капитала по отношению к выручке	Заемный капитал; выручка
Эластичность основных средств по отношению к выручке	Основные средства; выручка

Для дальнейшей оценки эффективности деятельности проанализируем контролируемые параметры, представленные в табл. 11.

Таблица 11

ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ АНАЛИЗА КОНТРОЛИРУЕМЫХ ПАРАМЕТРОВ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА ЗА 2014-2015 гг.

Контролируемые параметры, тыс. руб.	2014 г.	2015 г.	Темп роста, %	Темп прироста, %	Абсолютное отклонение, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6

Контролируемые параметры, тыс. руб.	2014 г.	2015 г.	Темп роста, %	Темп прироста, %	Абсолютное отклонение, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6
Выручка	1359373	1181227	86,8	-13,2	-178146
Чистая прибыль	35118	128276	365,2	265,2	93158
Уплаченные налоги	38269	35701	93,2	-6,8	-2568
Среднегодовая стоимость заемных средств	459443	430395	93,6	-6,4	-29048
Среднегодовая стоимость основных средств	703439	693165	98,5	-1,5	-10274
Себестоимость	894988	696656	77,8	-22,2	-198332
Стоимость основных средств	687027	699303	101,7	1,7	12276
Стоимость заемных средств	402711	458079	113,7	13,7	55368

Для анализа эффективности рассчитаем показатели рентабельности, которые представлены в табл. 12.

Таблица 12

**ПОКАЗАТЕЛИ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ
АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА ЗА 2014-2015 гг.¹**

Показатели эффективности деятельности предприятия	Формула	2014 г.	2015 г.	Изменение (+,-)
1	2	3	4	5
Рентабельность основной деятельности	$\frac{Поп}{(с + уд + кр)}$	0,163	0,204	0,041
Рентабельность активов	$\frac{Чп}{Сва}$	0,025	0,089	0,064
Рентабельность собственного капитала	$\frac{Чп}{Свск}$	0,045	0,148	0,103
Рентабельность продаж	$\frac{Поп}{В}$	0,140	0,169	0,029
Рентабельность основных средств	$\frac{Чп}{Ссос}$	0,051	0,183	0,132

Как видно, показатели рентабельности имеют положительную тенденцию, но для того чтобы понять, что на это повлияло, проведем факторный анализ всех показателей рентабельности.

Факторный анализ рентабельности основной деятельности проведен методом цепных подстановок. По результатам факторного анализа представляется возможным оценить влияние контролируемых параметров на эффективность деятельности. Свод-

ные сведения влияния факторов на эффективность деятельности представлены в табл. 13.

Таким образом, оценка существенности влияния отклонений по контролируемым параметрам позволила выделить ряд показателей, формируемых в бухгалтерском учете и отражаемых в отчетности. К таким показателям для исследуемых строительных организаций отнесены себестоимость строительных работ, чистая прибыль (убыток) и выручка. Следовательно, для оценки этих показателей в процессе реализации процедур аудита эффективности аудитор необходимо изучить дополнительную информацию, оказывающую влияние на поведение контролируемых параметров. К такой информации необходимо отнести положения учетной политики, определяющие порядок формирования себестоимости (способы оценки запасов при их выбытии, методы начисления амортизации внеоборотных активов, порядок создания резервов и т.д.). Следовательно, при интерпретации результатов аудита эффективности учитывается влияние положений учетной политики на показатели результативности, продуктивности и экономичности. Важно отметить, что речь идет не только об учетной политике, формируемой для целей бухгалтерского учета, но и для целей налогообложения прибыли организаций.

Таблица 13

СВОДНАЯ ТАБЛИЦА ВЛИЯНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ПАРАМЕТРОВ НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ЗА 2014-2015 гг.

Показатель рентабельности	Контролируемые параметры	Абсолютное изменение, тыс. руб.	Оценка влияние на эффективность деятельности	Существенность влияния, %
Рентабельность основной деятельности	Себестоимость	-198332	+	28,469
Рентабельность активов	Чистая прибыль (убыток)	93158	+	72,623
Рентабельность собственного капитала	Чистая прибыль (убыток)	93158	+	72,623
Рентабельность продаж	Выручка	-178146	+	15,081
Рентабельность основных средств	Чистая прибыль (убыток)	93158	+	72,623
	Стоимость основных средств	12276	-	1,755

Следующим показателем, требующим детализации, выступает выручка. В отношении выручки аудитор должен изучить ее структуру, соответствие этой структуре декларируемым видам деятельности, а также правильность организации разделения учета дохода и расходов по видам деятельности. Так, для исследуемого акционерного общества структура выручки представлена в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности (табл. 14).

¹ Примечание к табл. 12: где **Поп** – прибыль от продаж; **с** – себестоимость; **уд** – управленческие расходы; **кр** – коммерческие расходы; **Чп** – чистая прибыль; **Сва** – среднегодовая величина активов; **Свск** – среднегодовая величина собственного капитала; **В** – выручка; **Ссос** – среднегодовая стоимость основных средств.

Таким образом, разработанная методика апробирована на материалах строительных компаний, функционирующих в Новосибирской области. Для расчета и анализа критериев аудита эффективности выбрано 16 строительных организаций по Новосибирской области. Однако для выбора критериев аудита эффективности, которые могли репрезентативно отражать эффективность строительных компаний во взаимосвязи с результативностью, продуктивностью и экономичностью, автором использована информация о финансово-хозяйственной деятельности шести организаций.

Для получения значимых показателей продуктивности и результативности для шести выбранных организаций определили наилучший период и сравнили по каждому фактору пронормированные значения, полученные по методу **А** и **В**.

Таблица 14

**ВЫРУЧКА ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА ЗА 2014-2015 гг.**

Руб.

№ п/п	Наименование показателя	Выручка без НДС за 2015 г.	Выручка без НДС за 2014 г.
1	Реализация собственной продукции	1 064 759 788	1 165 710 643
2	Выполнение строительно-монтажных работ, функций заказчика	3 192 367	50 449 400
3	Оказание услуг аренды	30 182 217	40 621 766
4	Оказание услуг, работ (в т.ч. доставка)	56 139 530	65 885 422
5	Реализация квартир, земельных участков	2 312 369	11 500 000
6	Реализация покупных товаров	24 640 676	25 206 049
ИТОГО		1 181 226 947	1 359 373 280

По результатам сравнения значимыми показателями, характеризующими продуктивность, выступают показатели фондоотдачи и затрат на 1 руб. продукции, что позволило предположить, что из факторов, ограничивающих эффективность деятельности строительных компаний, особую важность приобретают состояние основных средств и структура себестоимости. Этот вывод позволил выделить в составе процедур аудита эффективности процедуры, направленные на детальный анализ себестоимости, амортизации, операций приобретения и выбытия основных средств.

Говоря о показателях результативности, необходимо отметить, что детальному анализу подвергаются заемные источники финансирования деятельности и влияние налоговой нагрузки на результативность деятельности.

Для анализа эффективности рассчитаны показатели рентабельности, в частности, рентабельность основной деятельности, активов, собственного капитала, продаж и основных средств. Данные показатели эффективности деятельности показывают положительную тенденцию. Но для того чтобы понять, что на это повлияло, проведен факторный анализ всех показателей рентабельности, по результатам которого оценено влияние контролируемых параметров на эффективность деятельности. оценка существенно

сти влияния отклонений по контролируемым параметрам позволила выделить ряд показателей, формируемых в бухгалтерском учете и отражаемых в отчетности. К таким показателям для строительных организаций отнесены себестоимость строительных работ, чистая прибыль (убыток) и выручка.

Для применения этих показателей в аудите эффективности изучена дополнительная информация, оказывающая влияние на контролируемые параметры. По результатам изучения учетной политики общества выявлено, что организация применяет способ списания стоимости реализованных товаров, готовой продукции, финансовых вложений и материально-производственных запасов по средней себестоимости. Данный метод полезен в случае, если закупочные цены имеют тенденцию к существенному колебанию. В такой ситуации усреднение себестоимости товаров помогает избежать как неожиданных убытков, так и непредсказуемых значений выручки. В результате исследования методов для оценки товаров определены их достоинства и недостатки, что позволило сделать вывод о целесообразности применения оценки товаров по средней себестоимости на данном этапе экономического развития.

Таким образом, авторский подход к формированию учетно-аналитического обеспечения аудита эффективности строительных организаций позволил сформировать систему критериев аудита эффективности, установить эталонные значения по этим критериям, а также выделить состав контролируемых параметров. В свою очередь выделение контролируемых параметров позволило систематизировать учетную информацию, в том числе информацию налогового учета, а также информацию, раскрываемую в бухгалтерской отчетности с точки зрения существенности ее представления заинтересованным пользователям для понимания ими вклада результативности, продуктивности и экономичности в обеспечение эффективной деятельности. Необходимо отметить, что особую значимость выводы по результатам аудита эффективности приобретают для обоснования управленческих решений внутренними пользователями, а также инвестиционных решений внешними пользователями.

Литература

1. Приложение №3 к приказу Федеральной налоговой службы РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств [Электронный ресурс]: принята решением Коллегии Счетной палаты РФ от 23 апр. 2004 г., протокол №13. URL: <http://www.niisp.ru/Information/Bibliography/art14/art2>.
3. Приложение 2 к постановлению контрольно-счетного органа муниципального образования – Счетной палаты г. Нижневартовска от 26 июня 2013 г. №6. URL: http://www.n-vartovsk.ru/authorities/town_sp/sp_deyatelnost/-mm_sfk/165448.html.
4. Бутаева Е.М. Организационная система государственного управления градостроительной деятельностью в Российской Федерации [Текст] / Е.М. Бутаева // Правовые вопросы строительства. – 2012. – №2. – С. 3.

5. Складов И. Нехватка и изношенность техники – для строителей чепуха [Электронный ресурс] / И. Складов. URL: <http://www.egonline.ru/article/174272/>
6. Строительство [Электронный ресурс] / Федер. служба гос. статистики. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/#.
7. Строительство в России [Текст]: 2016: стат. сб. / Федер. служба гос. статистики. – М., 2016. – 111 с.
8. Факторы, ограничивающие производственную деятельность строительных организаций [Электронный ресурс] / Федер. служба гос. статистики. URL: <http://www.gks.ru/dbscripts/cbsd/dbinet.cgi?pl=9000245.htm>.
9. Чудилин Г.И. Вариативность многомерных оценок экономического развития муниципальных районов [Текст] / Г.И. Чудилин, К.В. Гениатулина // Вопросы статистики. – 2005. – №12. – С. 38-43.
10. Human development reports [Electronic resource] / United Nations development programme. Access mode: <http://hdr.undp.org/en/year/2016>.

Ключевые слова

Аудит эффективности; продуктивность; экономичность; результативность; строительство; статистические методы; аналитические процедуры.

Аманжолова Бибигуль Ашкеновна

Лосева Анна Валериевна

РЕЦЕНЗИЯ

Совершенствование методов и процедур аудита эффективности применительно к деятельности строительных организаций требует проработки в силу специфики сферы деятельности и сложности области аудирования. Оценка эффективности деятельности как результат профессионального суждения находится под влиянием взаимосвязи анализируемых критериев продуктивности, экономичности и результативности, что требует научного обоснования и аргументации с позиции практической применимости. Перечисленные обстоятельства обуславливают актуальность рецензируемой статьи.

В рецензируемой статье представлены результаты исследования, посвященного разработке и апробации методики применения аналитических процедур в аудите эффективности. Особенностями авторской методики выступает интеграция методов аудита эффективности, а также статистических методов с учетом предметной области аудита эффективности и объективных критериев результативности, продуктивности и экономичности. Для обоснования состава критериев аудита эффективности авторами применены статистические методы, что отражает существенную модификацию аналитического инструментария аудита.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что основные выводы применимы в практике аудиторских организаций, а также в управлении организациями строительной отрасли для обоснования управленческих решений и принятия инвестиционных решений внешними пользователями.

Таким образом, можно заключить, что рецензируемая статья содержит новые научные результаты, имеющие значение для развития теории и практики аудита, соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого рода, и может быть рекомендована к публикации.

Хайруллина М.В., д.э.н., профессор, декан факультета бизнеса Новосибирского государственного технического университета, г. Новосибирск.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)