

**Министерство образования и науки Кыргызской Республики
Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Ельцина
Кыргызский Национальный Университет им. Ж. Баласагына
Диссертационный совет 08.13.006**

Контрольный экземпляр

На правах рукописи
УДК 336.6 (575.2) (043.3)

Баженова Татьяна Петровна

**УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ
(НА ПРИМЕРЕ ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ КЫРГЫЗ-
СКОЙ РЕСПУБЛИКИ)**

Специальность:
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации
на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Бишкек – 2013

Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» Института экономики и финансов Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына

**Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Исраилов М.И.**

Официальные оппоненты:

Ведущая организация:

Защита диссертации состоится 2013 года, в ..-00 на заседании диссертационного совета... по защите докторских (кандидатских) диссертаций в Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, пр. Чуй 42.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан .. 2013 года.

Ученый секретарь диссертационного
совета, кандидат экономических наук,
профессор

Кулова Э.У.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Общеизвестно, одним из принципов повышения качества управления имеющимися ресурсами является получение достоверной информации об имуществе предприятия, поэтому на современном этапе становления и развития рыночных отношений эффективное распоряжение имущественными ресурсами приобретает первостепенное значение.

Из теории бухгалтерского учета известно, что финансовое состояние любого предприятия в значительной степени зависит от его имущества, капитала вложенного в активы и дохода получаемого от их использования, то есть ни одно предприятие не может функционировать без основных средств, а значит существует необходимость осуществлять капитальные вложения.

Традиционная система формирования учетной и аналитической информации в предприятиях молочной промышленности, к сожалению, не обеспечивает в должной мере сведениями о внеоборотных активах и об эффективности их использования. Подчеркнутое, усугубляется несоответствием практики ведения учета и требований Международных Стандартов Финансовой Отчетности (далее МСФО), неоднозначностью трактовок и необходимостью четкой идентификации алгоритмов расчета внеоборотных активов.

Имеющиеся различия в базовых понятиях, практике исполнения и методике анализа отдельных элементов внеоборотных активов вызывают необходимость согласования требований учетной практики и МСФО, генерации различных методик анализа с целью разработки единой методической основы, обеспечивающей сопоставимость информации по внеоборотным активам.

С переходом на МСФО назрела необходимость разработки основных направлений по совершенствованию не только финансового учета и анализа, но и аудита внеоборотных активов. Все это обусловлено совершенствованием информационных технологий, быстротой и масштабами технологических изменений, интеграцией международных финансовых рынков.

В этих условиях, только налаженный учет, системный анализ и полноценный квалифицированный аудит позволят обеспечить руководителей предприятий справедливой и объективной информацией для принятия управленческих решений по эффективному использованию внеоборотных активов.

Многоаспектность анализа внеоборотных активов, недостаточная разработанность и дискуссионный характер ряда вопросов, а также опережающие темпы развития методов управления по сравнению с темпами совершенствования учетных и аналитических процедур требуют дополнительных исследований в данной области.

Недостаточная изученность изложенных вопросов в предприятиях одной из ведущих сфер аграрно-промышленного комплекса страны предопределила тему и актуальность настоящего диссертационного исследования.

Актуальность выбранной темы также обусловлена практической значимостью совершенствования методики аудита и анализа эффективности использования внеоборотных активов в условиях перехода отечественной системы учета и аудита на международные стандарты (МСФО и МСА).

Связь темы диссертации с крупными научными программами, основными научно-исследовательскими работами, проводимыми научными учреждениями. Тема диссертационного исследования связана с проводимыми в республике реформами в области бухгалтерского учета и аудита в рыночных условиях и направленных на реализацию следующих государственных программ: Программа реформирования системы бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с МСФО (Указ Президента КР от 03.04.2000г., Постановление Правительства КР от 28.09.2001г.); Программа реформы в области аудита в соответствии с МСА (Постановление Правительства КР от 22.04.2003г.); среднесрочный прогноз развития Кыргызской Республики на 2012-2014 годы; Программа разработки учебно-образовательных программ в области бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с МСФО (Государственные образовательные стандарты высшего профессионального образования КР по специальности 521604 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»).

Цель и задачи исследования. Основной целью настоящего диссертационного исследования является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета, а также разработка комплексной методики анализа аудита эффективности использования внеоборотных активов и рекомендаций по их совершенствованию на предприятиях перерабатывающей промышленности КР.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- раскрыть экономическую сущность, роль и значение внеоборотных активов для предприятий перерабатывающей промышленности КР, уточнить содержание понятий «внеоборотные активы», «основные средства», исследовать и предложить унифицированную классификацию этих активов для использования в учетно-аналитической практике;
- изучить теории и практики финансового учета результатов оценки и переоценки основных средств; изучить вопросы обесценения внеоборотных активов в Кыргызской Республике в соответствии с МСФО и обозначить роль государства в вопросах оценки, периодичности переоценки основных средств и установлении воспроизводственной их стоимости;
- определить проблемы анализа эффективности использования основных средств, исследовать подходы к анализу удельных их элементов и доработать методику проведения такого анализа на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности КР;
- обосновать теоретико-методологические особенности расчета показателей эффективности использования основных производственных средств, амортизационотдачи (амортизационности), амортизационрентабельности, фондоотдачи машин и оборудования по сравнению с традиционно используемыми обобщающими показателями - фондоотдачи и фондорентабельности;
- изучить состояние информационной базы аудита эффективности использования основных средств в КР и разработать комплексную методику его проведения в соответствии с принципами международных стандартов учета и аудита.

Научная новизна исследования состоит в решении ряда теоретических и методических вопросов, связанных с совершенствованием учетно-аналитической информационной базы и методики анализа и аудита. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- раскрыта сущность внеоборотных активов, обобщена и изменена классификация учета внеоборотных активов;
- обоснованы особенности учета оценки и переоценки основных средств в контексте МСФО и необходимости совершенствования первичного учета и документации;
- предложена методика анализа эффективности использования основных средств и дополнен перечень показателей эффективности использования основных средств;
- на основе сравнительного анализа методик проведения аудита эффективности в зарубежных странах разработана методика аудита эффективности использования основных средств и ряд документов к ней (служебная записка о планировании, план, программа аудита, тесты для проверки системы внутреннего контроля с оценкой сильных и слабых сторон, аудиторские доказательства, аналитические процедуры, обобщение ошибок, замечания руководителя проверки, итоговые рекомендации по результатам аудита).

Настоящая работа является одной из первых в Кыргызской Республике, рассматривающих аудит эффективности использования основных средств в соответствии с международной практикой, и пока еще ограниченного его применения в крупных отечественных компаниях и структурах государственного сектора экономики, не говоря уже о малом и среднем бизнесе.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в том, что выводы и рекомендации, могут быть эффективно использованы в практической деятельности молокоперерабатывающих предприятий, при использовании инструментариев регулирования реальности оценки, переоценки, обесценения и вопросов воспроизводства основных средств. Материалы проведенного диссертационного исследования также можно использовать как методический материал при организации бухгалтерского и налогового учета основных средств предприятия и их анализа, аудита операций с внеоборотными активами, а также при разработке учебных пособий и программ по дисциплинам «Принципы бухгалтерского учета», «Финансовый учет», «Финансовый анализ» и «Аудит».

Экономическая значимость состоит в том, что основные теоретические положения и практические выводы диссертационного исследования позволят:

- обеспечить объективность и достоверность оценки и состояния учета и аудита внеоборотных активов;
- повысить эффективность их использования;
- более эффективно реализовать функции бухгалтерского учета в управлении внеоборотными активами;
- обеспечить наиболее близкий подход к международному бухгалтерскому учету затронув интересы как частного сектора экономики, так и государства;

- унифицировать процесс проведения аудита, что позволит повысить понятность и прозрачность финансовой отчетности, поднять доверие не только отечественных инвесторов, но и привлечь иностранный капитал в страну.

В целом предложения по дальнейшему совершенствованию анализа эффективности использования внеоборотных активов и аудита позволят решить важнейшие проблемы, стоящие перед хозяйствующими субъектами в рыночной экономике, открывая широкие возможности в реализации целей их бизнеса.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту. Результатом проведенного диссертационного исследования явился ряд теоретических и практических выводов, из которых на защиту выносятся следующие:

- Исследована взаимосвязь между базовыми экономическими определениями капитала, ресурсов, активов, позволяющая классифицировать и раскрыть признаки и особенности основных средств как экономической категории, уточнена их терминология с учетом экономического содержания, что позволит дать более полную их характеристику при подготовке информационной базы для управления предприятием.

- Определены зависимости между переоценкой основных средств и элементами финансовой отчетности, которые позволяют создать методическую основу для формирования эффективных амортизационной, инвестиционной и экономической политик предприятия, а также для рационального бюджетирования.

- Обоснованы основные направления совершенствования систематизации первичной документации, используемые по учету внеоборотных активов на предприятиях Кыргызской Республики, что обеспечивает правильность документального оформления и соблюдения последовательности операций с основными средствами, и как следствие, повысить эффективность использования качественной бухгалтерской информации при анализе и правильного принятия объективных управленческих решений. В этой связи, разработаны первичные документы («Акт оценки нематериальных активов», «Акт списания нематериальных активов») и методический материал «Организация учета основных средств в акционерных обществах».

- Предложен дополненный перечень показателей использования внеоборотных активов и методика их анализа с учетом отраслевой специфики, которая направлена на повышение эффективности использования данного вида активов.

- Разработана Методика проведения аудита эффективности использования основных средств, адаптированная к МСА, что позволяет повысить результаты путем более рационального применения ресурсов, а также наряду с гармонизацией стандартов финансовой отчетности, делает возможным унифицировать и процесс проведения аудита, способствует углублению хозяйственных связей в мире и использованию единых принципов учета и отчетности во всех отделениях транснациональных корпораций, и как следствие, повышение понятности и прозрачности финансовой отчетности и привлечение иностранных инвестиций в рамках республики.

Личный вклад соискателя. Диссертационная работа является результатом личных исследований автора на кафедре бухгалтерского учета Института

экономики и финансов Кыргызского национального университета им. Ж. Бала-сагына и подтверждается апробацией и реализацией результатов исследований. Автор принимала непосредственное участие в написании внутренних стандартов аудита в соответствии с Международными стандартами аудита для ЗАО АКФ «Кыргызаудит».

Полученные в диссертации результаты обобщены и опубликованы при непосредственном участии автора.

Апробации результатов исследования. Основные теоретические положения и практические выводы настоящей диссертационной работы нашли применение при разработке методических рекомендаций по бухгалтерскому учету анализу и аудиту внеоборотных активов и получили одобрение на международных научно-практических конференциях: «Проблемы и перспективы развития аграрного сектора в горных регионах Кыргызстана: инновационная политика» (Бишкек, 2007г.), «Повышение конкурентоспособности сельскохозяйственного производства Казахстана: проблемы, пути решения» (18-19 октября 2007г.) (Алматы, 2007г.), «II Израйловские чтения» (7-10 июля 2012г.) (Чолпон-Ата 2012г.).

Результаты исследования также нашли практическое применение в деятельности ОАО ТНК «Дастан» (Б.2006г.) и ОАО «Эльвест» (2008г.).

Предложенная методика проведения аудита операций с внеоборотными активами успешно применяется в деятельности ЗАО АКФ «Кыргызаудит». О результатах практической апробации имеются акты внедрения.

Полнота отражения результатов диссертации в публикациях. По теме настоящего исследования автором опубликовано 12 научных работ общим объемом в 5,5 п.л.

Структура и объем диссертации обусловлена целью и задачами исследования внеоборотных активов и необходимостью последовательного изложения материала. Порядок глав отражает логику исследования. Работа изложена на 150 страницах основного текста и состоит из введения, трех глав и выводов, списка использованных источников, включающего 134 наименования. Работа проиллюстрирована 16 таблицами, 11 рисунками, 5 схемами, 8 формулами и 14 приложениями.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, научная новизна, рассмотрена степень разработанности темы и определена экономическая и практическая значимость исследования. Сформулированы цели, задачи, объект и предмет исследования, описаны структура и объем диссертации.

В первой главе «Теоретико-методологические основы учета, аудита и анализа эффективности использования внеоборотных активов» определены характеристики исследуемого объекта, установлены признаки и критерии признания данных активов, рассмотрены методологические основы учета, анализа и аудита эффективности внеоборотных активов.

На основе изучения нормативных документов Кыргызской Республики и стран с развитой рыночной экономикой и специальной экономической литературы проанализированы различные трактовки понятий «внеоборотные активы» и «основные средства», что позволило раскрыть их экономическое содержание и обосновать целесообразность введения и использования в учетно-аналитической практике следующего определения: «внеоборотные активы - это активы организации, принадлежащие на правах собственности, приобретаемые или производимые с целью применения в хозяйственной деятельности и продолжительностью использования более одного года, которые характеризуются возможностью контроля, способностью приносить доход и производительностью». На наш взгляд, данное определение внеоборотных активов дает наиболее полную и всестороннюю их характеристику, не противоречит требованиям МСФО и действующему законодательству КР.

В ходе проведенного аналитического исследования систематизации взглядов различных авторов нами выявлена взаимосвязь между базовыми экономическими категориями активов, ресурсов, капитала, позволяющая раскрыть особенности и признаки основных средств как научной категории, достаточной, на наш взгляд, с позиции анализа (схема 1). В этой связи, нами предлагается внести некоторые уточнения в само понятие основных средств для более четкого определения с точки зрения использования термина в учетно-аналитической практике.



Схема 1. Основные средства как научная категория

Данное определение во взаимодействии с базовыми экономическими категориями, на наш взгляд, позволяет точнее раскрыть сущность основных средств их способность выполнять социально-экономические функции и обосновать методику их анализа. При таком подходе данные активы рассматриваются не

только в виде элемента имущественного комплекса отдельной организации, но и как важная составляющая имущественного комплекса Кыргызской Республики в целом, что дает возможность исследовать его сохранность, а также дополнительный (синергетический) эффект взаимодействия скоординированного использования объектов страны.

Вместе с тем, нами рассмотрены понятия «эффективность», «экономическая эффективность» и «экономический эффект» и их различие. Определена важность эффективности использования внеоборотных активов.

Эффективность использования внеоборотных активов рассматривается нами на примере основных средств, как преобладающей их доли. Поскольку традиционно обобщающими показателями эффективности основных средств являются фондоотдача и фондоемкость, возникает вопрос о стоимости основных средств, которую необходимо взять в расчет.

Известно, что в соответствии с требованиями законодательства (постановление Правительства Кыргызской Республики от 28 февраля 2004г. № 111 и указ Президента КР от 3 апреля 2000г. УП №73) для всех хозяйствующих субъектов обязательно ведение учета по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО). Так, согласно МСФО 16 каждая компания сама выбирает метод учета для основных средств и фиксирует это в учетной политике, т.е. объект основных средств может учитываться по стоимости:

- первоначальной за вычетом накопленных убытков от обесценения и накопленной амортизации; или
- переоцененной, т.е. справедливой на дату переоценки за вычетом накопленного износа и убытков от обесценения.

С углублением рыночных отношений и обязательным переходом компаний КР на МСФО заметно усложняется последующая оценка нематериальных активов и основных средств, которая влияет на величину прибыли в текущей оценке (т.к. рыночные цены сильно подвержены колебаниям). В условиях нестабильности рынка, выражающейся в значительных колебаниях цен, отражение объектов бухгалтерского учета по стоимости приобретения перестает давать их объективную реальную стоимость, что повышает остроту вопроса о переоценке основных средств.

При этом, появляется еще один спорный вопрос - «обесценение» – что это такое и когда признавать. В МСФО 36 закреплено, что факт обесценения актива признается в случае, если «чистая балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму».

Для полного уяснения всех обстоятельств возникшей проблемы проанализированы возможности и недостатки метода учета основных средств по фактической себестоимости и по переоцененной стоимости.

При этом, по сведениям Национального Статистического Комитета Кыргызской Республики, данные, предоставляемые предприятиями в статистической отчетности о стоимости основных средств, в рамках национального богатства страны являются разрозненными и несопоставимыми между собой, поскольку часть компаний произвели (и производят) переоценку в соответствии со справедливой рыночной стоимостью основных средств, а другие – продол-

жают отражать подобные объекты по первоначальной стоимости (поставленных на учет неизвестно с каких времен). Соответственно, затрудняется и определение сравниваемых показателей эффективности, которые должны быть сопоставимы как по периодам, так и по компаниям в одной отрасли и по республике в целом. Так, например, средний отраслевой показатель фондоотдачи в целом по республике может отражать не совсем объективное состояние основных средств.

Затем, рассмотрев различные подходы ученых-экономистов к анализу эффективности использования основных средств, мы выяснили, что ни одна из рассматриваемых методик не учитывает специфику деятельности компаний молокоперерабатывающей промышленности. Нами проведен, в связи с этим, сравнительный анализ имеющихся методик некоторых экономистов - А.Д. Шеремета, А. Арзыбаева, Е.В. Негашева, А.З. Эрмекбаева, В.В. Ковалева, М.И. Исраилова, В.В. Патрова, Р.С. Сайфулина, Т.Д.Суранаева, Л.Т. Гиляровской, А.О. Осмоналиева, О.В. Ефимовой - по набору рассчитываемых показателей. Вследствие чего нами принято решение о необходимости разработать специальную методику, отвечающую ряду требований:

1. Возможность осуществления качественного анализа по данным финансовой отчетности, так как в условиях территориальной разобщенности предприятий данной отрасли показатели финансовой отчетности являются одним из основных и важных источников информации.
2. Система оценки внеоборотных активов должна быть комплексной, которая позволит оценить эффективность использования данных активов, в частности основных средств, во всех аспектах и направлениях деятельности компании, а также, она должна обладать способностью к расширению определенного перечня показателей.
3. Должна учитывать справедливую стоимость внеоборотных активов, что позволит делать более корректные и объективные выводы.

Помимо этого, считаем важным дополнить традиционную систему обобщающих показателей такими показателями как амортизационная отдача и амортизационная емкость. Установлено, что данные показатели ранее упоминаются в работах О.П. Зайцевой, Е.В. Негашева, Ж.Ришар и А.Д. Шеремета.

Наряду с этим, аудит эффективности в Кыргызской Республике является одним из перспективных новых направлений оказания прочих аудиторских услуг. Без организации внешнего и внутреннего аудита эффективности внедрение современного операционного менеджмента, по процессному управлению в отечественных компаниях невозможно.

Недостаточная разработанность вопросов теории, методологии, методики аудита эффективности, его организации и методов проведения предопределили выбор темы данного исследования и направления работы. Особенностью данной диссертационной работы является не только рассмотрение чисто теоретических, методологических вопросов данного вида аудита, но и его адаптации к работе крупнейших отечественных компаний с их особенностями функционирования в среде рыночных отношений и отраслевой спецификой.

Данная работа является одной из первых в Кыргызской Республике работ,

рассматривающих аудит эффективности в соответствии с международной практикой, его регламентацией в высокоразвитых странах и пока еще ограниченного его применения в крупных отечественных компаниях и структурах государственного сектора экономики.

Заметим, что методика аудита эффективности как в контексте государственных органов власти, так и в частном секторе остается одинаковой. Поскольку методики проведения аудита в частном секторе, как правило, являются коммерческой тайной и не подлежат огласке, а в государственной структуре во всем мире – специально публикуются и стремятся к прозрачности для общестественности. В этой связи, нами проведен анализ методик проведения аудита эффективности в 10 странах (Канада, Великобритания, США, Норвегия, Австралия, Новая Зеландия, Дания, Болгария, Нидерланды и Республика Китай) для того, чтобы определить какие плюсы и минусы имеются у той или иной практики проведения аудита эффективности, а так же для того, чтобы найти элементы проведения аудита, которые можно применять в Кыргызской Республике.

Исследование методик аудита эффективности, которое проведено в ряде зарубежных стран, позволило выделить следующие:

- методики проведения аудита эффективности схожи, во многом повторяя положения МСА;
- аудит эффективности проводится на основе установленных индикаторов эффективности и критериев, имеющих лучшие практик, также – на основе профессионального суждения экспертного мнения аудитора;
- практические рекомендации по осуществлению аудитов адаптируются к конкретным обстоятельствам и ситуации.

На наш взгляд, нельзя выделить идеальную методику проведения аудита эффективности и начать ее использовать во всех странах, не исключая и Кыргызстан. Это связано с тем, что в каждой стране свое государственное устройство, свой менталитет, свои особенности государственного управления и ведения бизнеса, а также проведения аудита. Однако, какие-то моменты из разных методик проведения аудита эффективности можно заимствовать и вводить в отечественную практику, поскольку аудит эффективности только начинает использоваться в нашей стране и есть возможности развития и усовершенствования. Они позволят создать более эффективный мониторинг расходования средств, систему показателей эффективности использования имеющихся ресурсов, определить и объяснить неэффективность их использования, и наиболее приемлемые варианты по устранению недочетов, а так же пути усовершенствования их использования.

Во второй главе «Учетно-аналитические проблемы в Кыргызской Республике с позиции эффективности использования внеоборотных активов» отмечена тенденция роста вложений во внеоборотные активы и основные средства по отрасли и в целом по республике; раскрыты проблемы оценки и переоценки основных средств в КР с позиции эффективности использования внеоборотных активов; раскрыт механизм регулирования прибыли в соответствии с МСФО; рассмотрено влияние переоценки и обесценения на показатели фи-

нансовой отчетности; обозначена важность роли государства в вопросах оценки и переоценки; установлена объективная необходимость проведения общереспубликанской государственной переоценки основных средств, а также нематериальных активов и приведения к восстановительной стоимости.

Изучен состав внеоборотных активов, установлено, что основные средства все больше и больше входят в оборот деятельности исследуемых предприятий (табл.1.) и находят свое отражение среди прочих статей активов, стоимость их возрастает как отдельно по отрасли, так и в целом по Республике (рис.1).

Из чего следует, что наблюдается тенденция роста инвестиций в основные средства в целом по республике, за исключением показателя 2010 года, когда страна переживала послереволюционное состояние. Несмотря на это, показатель 2010 года хоть и оказался ниже предыдущего (на 47 915,0 млн. сомов или на 8,8%), но в сравнении с 2002 годом даже превысил его на 37 833,8 млн. сомов или почти в 3,8 раза.

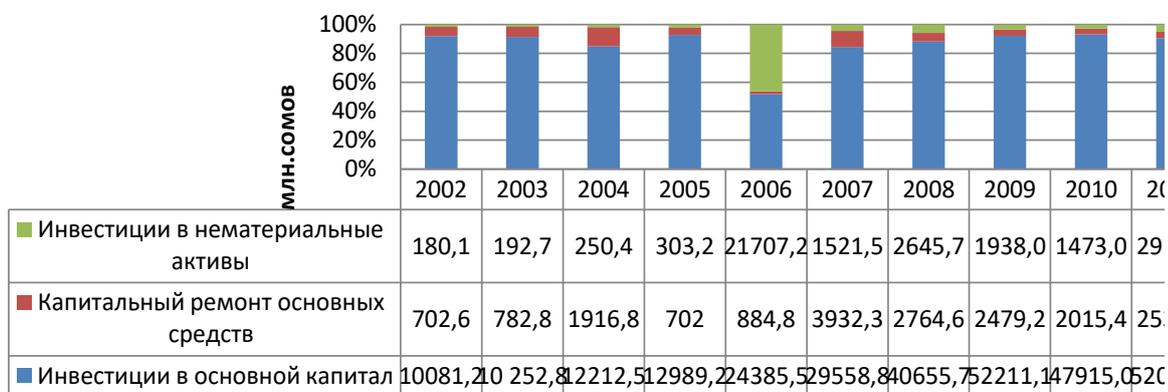


Рис. 1. Динамика изменения объемов инвестиций в нефинансовые активы Кыргызской Республики за 2002 - 2011 годы (млн.сом)

Источник: составлено автором по данным НСК КР [90]

Отметим, что инвестиции в нематериальные активы, как составная часть внеоборотных активов, также имеют тенденцию роста за исключением 2009 и 2010 годов (снижение составило 707,7 млн. сомов и 465,0 млн. сомов, соответственно к предыдущим периодам). Вместе с тем, в 2011 году по отношению к 2002 году показатель вырос в 16,2 раза.

При этом, молокоперерабатывающая промышленность находится в составе отрасли «Производство пищевых продуктов, включая напитки и табака», которая в свою очередь является элементом обрабатывающей промышленности. Если анализировать Валовой внутренний продукт (далее - ВВП), то необходимо отметить, что в структурном разрезе по предварительным данным за 2011 год на долю обрабатывающей промышленности приходится 17% (рис.2), что в 0,2 раза больше чем в 2002 году (9 834,2 млн. сомов). В то время как, в целом, ВВП в 2011 году составил 273 107,8 млн. сомов и по сравнению с 2002 годом возрос в 0,3 раза.

Вместе с тем, учитывая, что отношение к собственности является стержнем экономической политики любого государства, и от того, насколько реально оценивается эта собственность, то есть основные средства - национальное

Таблица 1- Состав внеоборотных активов исследуемых предприятий за 2004, 2008 и 2012 гг.(тыс. сомов)

	Вид внеоборотных активов	2004		2008		2012		2012 в сравнении с 2004	
		сом	в %к итогу	сом	в %к итогу	сом	в %к итогу	сом	%
ОАО "Ак Сүт"	Основные средства	15 591,0	98,8	12 957,0	99,4	10 932,0	100,0	-4 659,0	70,1
	Отсроченные налоговые требования		0,0	80,0	0,6			0,0	
	Долгосрочные инвестиции	3,0	0,0		0,0			-3,0	0,0
	Долгосрочная дебиторская задолженность	44,0	0,3	3,0	0,0			-44,0	0,0
	Нематериальные активы	150,0	1,0		0,0			-150,0	0,0
	Всего:	15 788,0	100,0	13 040,0	100,0	10 932,0	100,0	-4 856,0	69,2
	Доля в валюте баланса		47,0		42,0		9,0	-38,0	19,1
АО "Бишкекст"	Основные средства	293 736,0	70,1	233 094,0	1 787,5	418 957,0	25,1	125 221,0	142,6
	Незавершенное строительство		0,0	2 545,0	19,5	459,0	0,0	459,0	
	Отсроченные налоговые требования		0,0		0,0	11 098,0	0,7	11 098,0	
	Долгосрочные инвестиции	3,0	0,0	37 916,0	290,8	1 233 250,0	74,0	1 233 247,0	41 108 333,3
	Нематериальные активы		0,0	3 306,0	25,4	2 612,0	0,2	2 612,0	
	Всего:	293 739,0	17,6	276 861,0	2 123,2	1 666 376,0	100,0	1 372 637,0	567,3
	Доля в валюте баланса		71,0		53,0		61,0	-10,0	85,9
ОАО "Эльвест"	Основные средства	25 687,0	85,8	168 495,9	100,0	168 654,3	99,2	142 967,3	656,6
	Долгосрочная дебиторская задолженность	4 240,2	14,2	2,0	0,0	1 300,0	0,8	-2 940,2	30,7
	Всего:	29 927,2	100,0	168 497,9	100,0	169 954,3	10,2	140 027,1	567,9
	Доля в валюте баланса		52,0		83,0		78,0	26,0	150,0

Источник: составлено автором по данным учета ОАО «Ак-Сүт», АО «Бишкекст», ОАО «Эльвест».

богатство страны, зависит многое, в том числе и судьба миллионов людей, проживающих в стране, а значит и статус государства в мире.



Рис. 2. Производство ВВП Кыргызской Республики по видам экономической деятельности в структурном разрезе за 2011 год (млн.сом)

Источник: составлено автором по данным НСК КР [89]

Собственность – коренной вопрос, стержень политики любого государства, и его решение зачастую сопряжено с конфликтами, войнами, революциями. Однако, на практике переоценка основных средств чаще воспринимается скорее механическая процедура. Однако, переоценка основных средств в действительности напрямую отражает инвестиционную политику государства, предназначена для выражения интересов организаций любых форм собственности. В этой связи, цель переоценки основных средств следует рассматривать как определение рыночной стоимости данных активов и создание предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране.

В Кыргызской Республике переоценка основных средств осуществлялась несколько специфично – без учета факторов их воспроизводства. Проведенные две переоценки основных средств по состоянию на 01.01.1993г. и на 01.01.1996г. были осуществлены простой корректировкой на установленные коэффициенты.

«Начиная с 1991 года, в республике началась приватизация государственной собственности специально созданным органом Госкомимущества, по данным которого оценочная стоимость всех приватизированных с 1992 по 1996 годы объектов составила около 14 млрд. сом. Следует отметить, что из этой суммы поступило в казну 0,3 млрд. сом (2,2%) - шестьдесят семь предприятий машиностроения приватизировано в среднем по 1,1 млн.сом, сорок девять предприятий легкой промышленности – 2,2 млн.сом, а 213 предприятий торговли и общественного питания – всего по 100 тысяч сом». «Общеизвестно, что стоимость основных средств, приведенная в балансах предприятий, полученная в результате неоднократных индексаций сильно отличалась от реальной стоимости активов. В результате введения национальной валюты КР 10.05.1993г. (1 сом – 200 рублей) стоимость основных фондов предприятий Кыргызской Республики уменьшилась в 108 раз с 59,5 млрд. долл. США (1992 г.) до 551 млн. долл. США (1993г.) в ходе переоценки, осуществленной в 1996 г. стоимость основных

фондов предприятий увеличилась всего в 11 раз с 616 млн. долл. США (1995 г.) до 6,9 млрд. долл. США (1996 г.)».

В этой связи, нами приведена сравнительная таблица бухгалтерских записей при двух моделях учета основных средств по фактическим затратам и по переоцененной стоимости согласно МСФО 16, а также отражение основных средств после переоценки в финансовой отчетности при обеих моделях учета. По этим данным видно влияние каждого метода учета на результаты деятельности компании. Так, альтернативный порядок учета (по переоцененной стоимости) по методу индексирования и методу списания амортизации против балансовой стоимости основных средств ведет к изменению налогооблагаемой прибыли, что в свою очередь влияет на изменение показателей эффективности основных средств, таких как, например, фондоотдача, фондорентабельность.

Поэтому целью переоценки основных средств является определение их рыночной стоимости и создание предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране. При этом остаются открытыми и с каждым днем приобретают все большую значимость следующие вопросы: как же сохранить и преумножить достояние государства? Что необходимо для реальной оценки основных средств? Как согласовать и привести в соответствие, с одной стороны, интересы государства, с другой – интересы собственников – предпринимателей?

С этой целью нами рассмотрены две базы оценки стоимости основных средств: рыночная и остаточная стоимость замещения. Сравнивая определения, приведенные в п.п.30-31 МСФО16, и в МСО2000 сделаны следующие выводы:

1. Поскольку МСФО16 не содержит никаких рекомендаций и указаний относительно оценки избыточных и инвестиционных активов компании, рациональнее их оценить на базе рыночной стоимости придерживаясь принципа наиболее эффективного и наилучшего использования;
2. Те виды рабочих специализированных активов, по которым может быть собрана информация по рыночным продажам и все виды рабочих неспециализированных активов и, также разумнее оценить на базе рыночной стоимости.

Специализированные активы без информации по рыночным продажам, нами рекомендуется оценивать на базе восстановительной стоимости за минусом всех видов износа, т.к. понятие остаточная стоимость замещения (восстановления) синоним восстановительной стоимости подобного либо эквивалентного основного средства с учетом износа.

Вместе с тем, политика переоценки основных средств для любого государства является важной. Поэтому затрагиваемые в данной диссертации вопросы, безусловно, выходят за рамки бухгалтерского учета. Эти обстоятельства подводят к мысли о том, что в вопросах оценки, учета основных средств должны найти место не только требования МСФО, но и роль государства в регулировании и обеспечении темпов роста общественного совокупного продукта и основных средств. В условиях частной собственности

государству трудно вмешиваться в дела собственников, заинтересованных во владении активами большей суммы. Тем не менее, по нашему мнению, в вопросах периодичности переоценки основных средств и установления воспроизводственной их стоимости регулирующие рычаги должны находиться в руках государства.

Проведено исследование на предмет зависимости между переоценкой основных средств, обесценением и показателями финансовой отчетности, которые позволят создать методическую основу для формирования эффективной амортизационной, инвестиционной и экономической политики предприятия, а также для рационального бюджетирования, не только со стороны организаций молокоперерабатывающей промышленности, но и государства в целом.

В результате проведенного исследования нами наглядно показано, что учет внеоборотных активов вполне может быть широко использован предприятием в качестве инструмента регулирования финансовых показателей, в том числе и прибыли, и как следствие, варьировать показатели эффективности использования основных средств. Иногда компании производят попытки снижения прибыли, устанавливая более короткий срок полезной службы (либо пересматривая его в сторону уменьшения) в зависимости от морального износа оборудования или нематериального актива. При этом, из финансовой отчетности, представленной в соответствии с МСФО, данный факт не сразу заметен и неочевиден. При этом, доказано, что принятие решения о пересмотре срока службы в сторону продления или в сторону уменьшения влечет за собой изменение амортизационных отчислений по финансовому учету и соответственно, влияет на прибыль до налогообложения.

В ходе диссертационного исследования нами установлено, что различные методы списания дебиторской задолженности дают разные результаты деятельности компании, и соответственно, неодинаково влияют на показатели эффективности использования активов. Этот вопрос, а также оценка срока полезного использования актива, выбор метода амортизации, их изменение и пересмотр, все эти вопросы остаются в пределах профессионального суждения бухгалтеров. Тем не менее, в любом случае, они влияют на изменение графика получения экономических выгод от использования активов, что в свою очередь, сказывается на показателях эффективности использования этих активов.

С целью приближения национального бухгалтерского учета к мировой практике и международным стандартам учета выявлены особенности организации учета каждого вида внеоборотных активов. При этом отмечено, что важным условием правильной организации учета внеоборотных активов является единый метод их оценки.

В связи с этим, нами предлагается провести общереспубликанскую государственную переоценку основных средств, а также нематериальных активов с целью:

- Приведения фактически сложившейся стоимости основных средств к ее реальному рыночному уровню для избежания неправильного определения суммы амортизационных отчислений, себестоимости товаров и услуг, рентабельности, налогооблагаемой базы.
- Приведения к сравниваемой стоимости, что выгодно и эффективно, как для частного бизнеса, так и для государства. В этом случае, заинтересованность частного сектора обусловлена снижением затрат на дорогостоящую переоценку своими силами, а государство – получает реальную картину стоимости Национального богатства страны, а не «дутые» цифры.
- Получения не только реальной стоимости располагаемых государством долгосрочных активов, но и выработки стратегии их обновления и воспроизводства.
- Создания предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране.
- Избежания расхождения между стоимостью, названной экспертом, и той ценой, по которой фактически было реализовано или приобретено основное средство. И, как следствие, избежания закрытости информации о проведенных сделках с недвижимостью.
- Приведения нормативной базы, используемой сегодня в практике оценки основных средств затратным подходом сформированной плановой экономикой в ценах 1969 и 1984 годов, (где отсутствует информация о новых и современных строительных материалах и др.) в соответствие с Международными стандартами оценки и нормативной базой учета и аудита. Поскольку, изменилась система закупки и поставки стройматериалов, объемы работ, технология строительного производства, широко стала применяться малая механизация строительства, изменилась система управления производством.
- Приведения в соответствие остаточной стоимости зданий и сооружений по данным балансов предприятий (в особенности государственных) и рыночной стоимости офисных помещений.

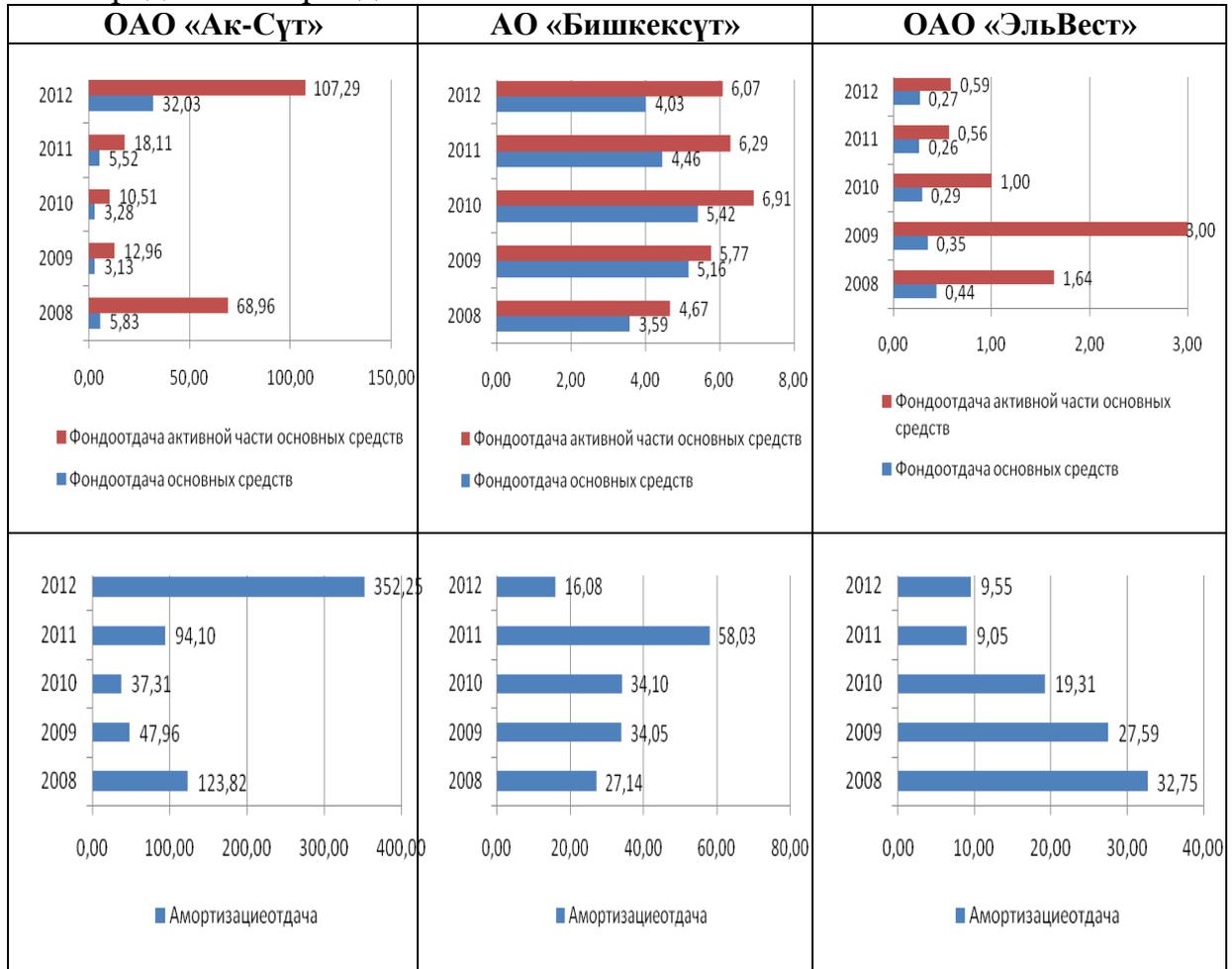
Вместе с тем, считаем необходимым разработать закон об оценке, принципы и методы оценки, адекватные международным стандартам.

Нами проведен анализ эффективности использования основных средств на примере молокоперерабатывающих предприятий Кыргызской Республики в ОАО «Ак-Сут», АО «Бишкексут» и ОАО «ЭльВест» с учетом дополнительно предлагаемых показателей амортизационотдачей и амортизациоёмкостью к традиционно используемым (табл.2,3).

Вместе с тем, путем корреляции выявлена более значимая взаимосвязь между амортизационотдачей и объемом продукции в натуральном выражении по сравнению с корреляционной зависимостью фондоотдачи. Данное обстоятельство дает возможность утверждать, что в существующих экономических условиях показатель «амортизационотдача» является характеристикой результативности основных производственных средств (их активной части) предприятий молокоперерабатывающей промышленности

КР, которая позволяет более точно судить о реальной эффективности использования средств труда в ретроспективе по сравнению с традиционно применяемым показателем «фондоотдача».

Таблица 2. Амортизациеотдача и фондоотдача активной части основных средств за период с 2008 по 2012 гг.



Источник: составлено автором по данным учета ОАО «Ак-Сүт», АО «Бишкексүт», ОАО «Эльвест».

Следует отметить, что аналогичный вывод получен по результатам анализа показателей «фондорентабельность» и «амортизацио-рентабельность».

В силу теоретико-методологических особенностей расчета показателей эффективности амортизациеотдача имеет полное право быть использованной в качестве характеристики результативности основных производственных средств. В существующих социально-экономических условиях ретроспективный анализ общей эффективности использования основного производственного капитала, на наш взгляд, целесообразнее выполнять при помощи показателей «амортизациеотдача» («амортизациемкость») и «амортизацио-рентабельность», так как они дают более правдивую оценку в отличие от традиционно используемых показателей «фондоотдача», («фондоемкость») и «фондорентабельность». Вышеприведенные выводы справедливы для условий, когда амортизация начисляется линейным способом, который в

настоящее время, несмотря на внедрение новой амортизационной политики, является преобладающим в учетной практике субъектов хозяйствования КР.

Таблица 3. Анализ динамики коэффициентов эффективности использования основных средств в разгах к 2008 году

Показатели	ОАО "Ак-Сүт"				АО "Бишкексүт"				ОАО "Эльвест"			
	отчетный в разгах к предшествующему периоду											
	2009 к 2008	2010 к 2008	2011 к 2008	2012 к 2008	2009 к 2008	2010 к 2008	2011 к 2008	2012 к 2008	2009 к 2008	2010 к 2008	2011 к 2008	2012 к 2008
Фондоотдача основных средств (коэф.)	0,54	0,56	0,95	5,49	1,44	1,51	1,24	1,12	0,80	0,66	0,60	0,61
Фондоотдача активной части основных средств (коэф.)	0,19	0,15	0,26	1,56	1,24	1,48	1,35	1,30	1,83	0,61	0,35	0,36
Фондоемкость основных средств (коэф.)	1,86	1,77	1,06	0,18	0,70	0,66	0,80	0,89	1,26	1,51	1,67	1,65
Фондоемкость активной части, основных средств (коэф.)	5,32	6,56	3,81	0,64	0,81	0,68	0,74	0,77	0,55	1,64	2,90	2,79
Производительность 1 работника (тыс. сом/чел)	0,53	0,67	1,27	4,55	1,33	1,75	1,69	1,70	1,28	1,08	0,95	0,77
Уровень технической вооруженности труда (тыс. сом/чел)	2,83	4,40	4,85	2,92	1,07	1,18	1,25	1,30	0,70	1,77	2,76	2,14
Оборачиваемость основных средств (коэф.)	0,54	0,56	0,95	5,49	1,44	1,51	1,24	1,12	0,80	0,66	0,60	0,61
Рентабельность чистой прибыли (коэф.)	-	5,11	9,24	6,08	0,02	0,04	0,06	-0,16	0,02	0,23	0,36	0,06
Рентабельность основных средств (коэф.)	-8,67	2,88	8,75	33,39	0,04	0,06	0,07	-0,18	0,01	0,15	0,22	0,04
Амортизационная отдача (коэф.)	0,39	0,30	0,76	2,84	1,25	1,26	2,14	0,59	0,84	0,59	0,28	0,29
Амортизационная емкость (коэф.)	2,58	3,32	1,32	0,35					1,19	1,70	3,62	3,43
Коэффициент структуры покрытия долгосрочных вложений (коэф.)					1,49	1,65	1,71	1,54	0,90	393,6	344,7	380,4

Источник: составлено автором по данным учета ОАО «Ак-Сүт», АО «Бишкексүт», ОАО «Эльвест».

Поскольку вложение средств во внеоборотные активы происходит с целью получить доход от использования, поэтому эффективность их применения характеризуется изменением дохода на вложенный капитал во внеоборотные активы. В этой связи нами исследована ликвидность внеоборотных активов результате чего, по степени ликвидности и риска инвестиции во внеоборотные активы, на наш взгляд, могут быть разбиты на три группы: высоколиквидные, среднеликвидные и низколиквидные.

Объектами проведенного анализа выступают: доходность и оборачиваемость объектов основных средств; ликвидность основных средств и степень риска вложений капитала в данный вид активов; фондоотдача и рента-

бельность машин и оборудования; взаимосвязь обобщающего показателя использования основных средств, отдачи активной части основного капитала.

В третьей главе «Пути улучшения учета и повышения эффективности использования внеоборотных активов» внесены предложения по совершенствованию организации учета внеоборотных активов. В этой связи, уточнена их научно-обоснованная классификация, в результате чего рекомендуется вести учет внеоборотных активов по рабочему плану счетов согласно предложенной в диссертационной работе классификации внеоборотных активов, которая наиболее полно отражает экономическое содержание и структуру внеоборотных объектов. Данная классификация учета внеоборотных активов даст возможность отражать в бухгалтерском учете информацию о них и, одновременно, позволит вписать ее в общий бухгалтерский учет производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Таким образом, пользуясь информацией на счетах, предприятие может составить баланс всей своей деятельности с целью разностороннего анализа по определенным показателям внеоборотных активов.

Предлагаемая классификация отличается от традиционных введением таких признаков, которые, с нашей точки зрения, имеют существенное значение для молокоперерабатывающих предприятий.

1. По видам внеоборотных активов (см. рис.3.):
 - Основные средства (они характеризуют совокупность материальных активов предприятия в форме средств труда, которые многократно участ



Рис.3. Предлагаемая классификация внеоборотных активов по видам

вуют в производственном процессе и переносят на продукцию свою стоимость частями. В практике учета к ним относят: здания, сооружения,

- машины и оборудование, передаточные устройства, производственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, капитальные затраты по улучшению земель, и т.д.);
- Незавершенное строительство (затраты по возведению объектов строительства с начала строительства до ввода объектов в эксплуатацию). Нами предлагается выделить в отдельную группу ввиду того, что незавершенное строительство не участвует в текущей деятельности организации, и не приносит экономические выгоды в данный период времени. При этом только после ввода в эксплуатацию незавершенное строительство приобретает, на наш взгляд, статус основного средства и может участвовать в процессе производства, реализации и т.д., т.е. в деятельности организации.
 - Нематериальные активы (они характеризуют внеоборотные активы предприятия, не имеющие вещественной (материальной) формы, обеспечивающие осуществление всех основных видов его хозяйственной деятельности, к ним относят: авторские права, ноу-хау, товарные знаки, торговые марки, список фирменных рецептов, патенты, и т.д.);
 - Гудвилл (ввиду его неотделимости от других активов компании, считаем необходимым учитывать в отдельной группе внеоборотных активов).
 - Инвестиции (характеризуют все приобретенные предприятием финансовые инструменты инвестирования со сроком их использования более одного года вне зависимости от размера их стоимости, это имущество переданное в лизинг, инвестиции, займы на срок более 12 месяцев, и т.д.);
 - Долгосрочная дебиторская задолженность и др.

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи (данная категория внеоборотных активов нами выделена в отдельную группу в связи с тем, что во-первых, согласно МСФО 1 «...Статьи, отличающиеся по характеру или функции, должны представляться отдельно... когда такое представление уместно для понимания финансового положения предприятия...», во-вторых, согласно МСФО (IFRS) 5, который требует, чтобы «активы, отвечающие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представлялись отдельно в самом балансе, а результаты прекращенной деятельности представлялись отдельно в отчете о прибылях и убытках». Таким образом, внеоборотные активы, предназначенные для продажи согласно МСФО 5 должны учитываться в группе счетов оборотных активов. Поэтому данная категория внеоборотных активов нами выделена из состава внеоборотных активов. В связи с чем, считаем важным также внести соответствующее изменение в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению.

2. По степени ликвидности:

- Ликвидные (к ним относят: некоторые виды нематериальных активов, инвестиции);

- Средне ликвидные (активные основные средства, конторское оборудование, мебель и принадлежности, долгосрочная дебиторская задолженность)
- Менее ликвидные (пассивные основные средства и др.).

Так, представленный вариант классификации внеоборотных активов позволяет, по нашему мнению, сформировать более полную, достоверную и объективную информационную базу, которую можно использовать для эффективного анализа, а в дальнейшем при разработке важных стратегических и тактических управленческих решений. По нашему мнению, использование данной классификации облегчит возможность определения актива в качестве внеоборотного, и будет способствовать конкретизации его в системе бухгалтерского учета, а также более достоверному представлению в финансовой отчетности.

Кроме того, при рассмотрении вопросов совершенствования первичного учета, по нашему мнению, используемые в настоящее время формы первичных документов не отражают полной картины учета данного вида активов. В связи с этим, нами разработаны и рекомендуются к применению дополнения данных форм. Так, нами разработаны и предлагаются «Акт оценки (переоценки) нематериального актива» и «Акт списания нематериальных активов», которые будут в полной мере отражать своевременную информацию.

Вместе с тем, нами проведена систематизация первичного документального оформления операций с основными средствами, результатом чего явился разработанный нами методический материал **«Организация учета основных средств в акционерных обществах»** как основополагающий источник информации для анализа основных средств. В этой связи, данный документ, на наш взгляд, может использоваться компаниями в качестве внутреннего методического пособия, который позволяет систематизировать первичное документальное оформление операций с основными средствами для правильности принятия объективных управленческих решений, обеспечивает эффективность использования качественной бухгалтерской информации при анализе и аудите, а также способствует улучшению организации финансового, налогового учета основных средств, что в свою очередь повышает действенность учета в вопросах документального оформления хозяйственных операций. Указанный документ прошел апробацию и успешно применяется как методический материал при ведении финансового и налогового учетов основных средств с 2006 года в ОАО ТНК «Дастан» и с 2008 года в ОАО «Эльвест».

Также в данной главе внесены предложения по совершенствованию методики анализа эффективности использования внеоборотных активов с учетом особенностей перерабатывающей отрасли, раскрыты обобщающие показатели эффективности использования внеоборотных активов с точки зрения требований, выдвигаемых современностью, предложена методика проведения аудита данного вида активов для использования аудиторами в качестве внутреннего стандарта аудита.

Преимущественными особенностями предлагаемой нами методики анализа основных средств (схема 1), как преобладающей категории внеоборотных активов, являются следующие:

– Использование натурально-вещественных и стоимостных характеристик основных средств. При этом необходимо учитывать назначение и необходимость конкретных объектов основных средств в составе имущественного комплекса организации, а также их роль в обеспечении непрерывности и эффективности производственной и управленческой деятельности. Особенно важно оценивать не только показатели, рассчитанные по основным средствам в целом, но и по их группам и ключевым объектам (например, коэффициенты износа, фондоотдачи и т.д.)

– Развитие комплексного подхода к анализу основных средств, учитывающих различные аспекты деятельности предприятий исследуемой отрасли с учетом их социальной направленности.

– Дополнение системы показателей основных средств за счет таких неиспользуемых ранее характеристик, как:

- Уровень риска, который связан с эксплуатацией оборудования;
- Экологические исследования использования основных средств.

– Сочетание финансового и управленческого анализа, для чего следует:

• После оценки общей ситуации с основными средствами, в случае обнаружения резких и значительных сдвигов, нехарактерных тенденций в динамике основных средств, провести пообъектный анализ, позволяющий выявить сущность и причины неясных фактов и явлений, вызывающих сомнение аналитика;

• Установить влияние операций с основными средствами на финансовое состояние и финансовые результаты организации;

• В ходе анализа, на наш взгляд, следует учитывать условность информации, содержащейся в финансовой отчетности. Так, например, по данным баланса трудно судить о рыночной стоимости основных средств, а по информации приложения к бухгалтерскому балансу (ф.5) – о величине начисленной за год амортизации можно получить лишь приблизительные оценки степени изношенности и только в том случае, если применяется способ равномерного начисления амортизации.

• Использование разнообразных факторных моделей фондоотдачи, позволяющих более обоснованно выявить внутрипроизводственные резервы ее роста.

• Применение сравнительно-рейтинговой оценки эффективности использования внеоборотных активов, что позволяет ранжировать объекты по совокупности показателей их эффективности на конкретном предприятии, а также среди его структурных подразделений и аналогичных хозяйствующих субъектов исследуемой отрасли. Учитывая простоту

Таблица 3.2.1 – Сравнительная таблица Методик анализа эффективности использования основных средств с учетом отраслевой специфики традиционная и предложенная автором

Элементы методики проведения анализа	Методика проведения анализа эффективности использования основных средств	
	Традиционная	Предложенная автором
А. Цель анализа	определение путей повышения эффективности использования основных средств	поиск резервов повышения эффективности использования основных средств, сохранения и развития единого имущественного комплекса предприятий, роста уровня обслуживания населения и реализации социальной миссии
В. Методы анализа	сравнения, балансовый, комплексные оценки, корреляционно-регрессорный, факторный, табличный и графический, относительные абсолютные и средние величины, индексный, показатели вариации, рядов динамики, сводки и группировки.	сравнения, балансовый, комплексные оценки, корреляционно-регрессорный, факторный, табличный и графический, относительные абсолютные и средние величины, индексный, показатели вариации, рядов динамики, сценарный, экспертные оценки, экономико-математическое моделирование и прогнозирование, сводки и группировки.
С. Этапы проведения анализа:		
1. Формирование организационной характеристики изучаемой компании		Изучение учредительных и других правоустанавливающих документов
2. Изучение финансовой документации и оценка структуры основных средств с учетом предложенной классификации.		Изучение показателей финансовой отчетности, первичных документов по основным средствам в соответствии с учетом отраслевой специфики. Изучение структуры основных средств . Управленческая классификация основных средств согласно МСО.
3. Экологические исследования использования основных средств		Оценка влияния имеющихся основных средств на окружающую среду и экологическую ситуацию в КР. Оценка выбросов планируемых, нормируемых и фактических. Оценка целесообразности дальнейшего использования и консервации основных средств. Оценка уровня интеграции оборудования и способности оборудования к модификации. Оценка технологического уровня средств производства.
4. Идентификация, анализ и оценка риска эксплуатации основных средств .		Определение уровня приемлемого риска. Ранжирование объектов по результатам оценки риска. Назначение по результатам оценки риска и ранжирования для установок, технологических блоков корректирующих мероприятий и мониторинга, обеспечивающих поддержание риска на приемлемом уровне (объем, методы и периодичность работ по контролю технического состояния). Оценка систем постоянного мониторинга на объектах с повышенной степенью риска. Оценка мониторинговых мероприятий для временной эксплуатации объектов, выработавших эксплуатационный ресурс

Продолжение Таблица 3.2.1

Элементы методики проведения анализа	Методика проведения анализа эффективности использования основных средств	
	Традиционная	Предложенная автором
5. Анализ наличия, движения и состояния основных средств .	Анализ объема, структуры и динамики основных средств ; Коэффициент годности; Коэффициент износа.	Анализ объема, структуры и динамики основных средств ; Коэффициент годности; Коэффициент износа.
6. Анализ привлечения и выбытия основных средств .	Коэффициент поступления, ввода; Коэффициент обновления; Коэффициент выбытия; Коэффициент ликвидации; Коэффициент замены.	Коэффициент поступления, ввода; Коэффициент обновления; Коэффициент выбытия; Коэффициент ликвидации; Коэффициент замены.
7. Пообъектный анализ основных средств		Пообъектный анализ основных средств , позволяющий выявить сущность и причины резких и значительных отрицательных сдвигов, обнаруженных нехарактерных тенденций в динамике объектов основных средств , вызывающих сомнение
8. Установление влияния операций с основными средствами на финансовое положение и финансовые результаты пообъектно.		Установление влияния операций с основными средствами на финансовое положение и финансовые результаты пообъектно.
9. Анализ эффективности использования основных средств и оценка уровня их использования	Доходность основных средств ; Оборачиваемость основных средств (в оборотах); Рентабельность продажи продукции; Фондоотдача основных средств; Фондоёмкость основных средств; Фондовооруженность основных средств.	Доходность основных средств ; Оборачиваемость основных средств (в оборотах); Рентабельность продажи продукции; Фондоотдача основных средств; Фондоёмкость основных средств; Фондовооруженность основных средств. Амортизационотдача и амортизациоёмкость.
10. Факторный анализ показателей эффективности использования основных средств	(Применение разнообразных факторных моделей.) Оборачиваемость, рентабельность, фондоотдача, фондоёмкость, фондовооруженность, ликвидность.	(Применение разнообразных факторных моделей.) Оборачиваемость, рентабельность, фондоотдача, фондоёмкость, фондовооруженность, амортизациоотдача и амортизациоёмкость, ликвидность.
11. Выявление «узких мест», резервных мощностей и оценка целесообразности дальнейшего использования основных средств	Изучение факторов, вызывающих изменения частных и обобщающих показателей эффективности использования основных средств , выявление резервов и узких мест. Поиск их оптимального решения в условиях ограниченности производственных ресурсов. Оценка возможности и целесообразности последующего использования основных средств .	Изучение факторов, вызывающих изменения частных и обобщающих показателей эффективности использования основных средств , выявление резервов и узких мест. Поиск их оптимального решения в условиях ограниченности производственных ресурсов. Оценка возможности и целесообразности последующего использования основных средств .
12. Сравнительно-рейтинговая оценка эффективности использования основных средств на основе информационных технологий		Сравнительная рейтинговая оценка эффективности использования основных средств . Ранжирование объектов по совокупности показателей их эффективности на предприятии, а также среди аналогичных хозяйствующих субъектов данной отрасли.
13. Выбор стратегии планирования		Результаты оценки финансового состояния организации, анализа основных средств и эффективности их использования.

расчетов, все это позволяет определить наиболее и наименее эффективное основное средство или объект внеоборотных активов.

Кроме того, в ходе диссертационного исследования, установлена значимость для ретроспективного анализа эффективности использования основных средств показателей «амортизацияотдача» и «амортизациорентабельность» наряду с традиционно используемыми «фондоотдача» и «фондорентабельность».

Аудит выступает важным фактором в повышении эффективности использования внеоборотных активов. На наш взгляд, цель аудита эффективности внеоборотных активов наиболее шире, чем финансовый аудит, и заключается в том, насколько экономично, рационально и результативно хозяйствующий субъект приобретает, сохраняет и использует свои ресурсы с учетом законности и правильности их отражения в бухгалтерском учете. Внедрение аудита эффективности в Кыргызской Республике в первую очередь тормозится в силу фрагментарности методической базы. Прежде всего, это касается выбора и формирования критериев оценки эффективности.

В этой связи, нами рассмотрена нормативно-информационная база проведения аудита эффективности внеоборотных активов Кыргызской Республике.

Установлено, что в нормативных документах отсутствуют практические рекомендации по проведению такого аудита, а в связи с тем, что, как указывалось уже ранее, основные средства в составе внеоборотных активов занимают значительную часть, более подробно нами освещен процесс аудита эффективности основных средств. С этой целью, разработана и рекомендована для внедрения **«Методика проведения аудита эффективности основных средств**, что позволяет повысить результаты их использования.

Несмотря на то что, процесс организации и проведения аудита эффективности во многом подобен аналогичному процессу финансового аудита, нами предлагается его проведение по определенной схеме, которая включает в себя: оценку системы внутреннего контроля, ознакомление с учетной политикой, аудит состава и структуры основных средств, аудит полноты и своевременности инвентаризации, аудит оформления первичных документов, проверку достоверности оценки основных средств, аудит соблюдения периодичности и законности методики переоценки согласно учетной политике и требованиям МСФО, аудит соблюдения метода учета основных средств требованиям учетной политики и требованиям МСФО из периода в период, аудит правильности начисления амортизационных отчислений (по финансовому и налоговому учету), аудит правильности отражения операций с основными средствами на счетах бухгалтерского учета (в т.ч. ремонт), аудит правильности расчета налогов, аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета, выявление слабых и сильных сторон контроля и учета основных средств, анализ слабых мест: классификация, факторы, и их влияние на показатели эффективности использования основных средств, оценка эффективности использования основных средств в достижении основных целей компании, подготовка

рекомендаций по совершенствованию контроля и учета основных средств, составление и представление отчета по результатам аудита эффективности использования основных средств, контроль за выполнением рекомендаций (возможен), рассмотрение ответов на рекомендации.

При этом, нами предложены «Общий план аудита эффективности использования основных средств» и детальная «Программа проведения аудиторской проверки основных средств» с указанием последовательных аудиторских процедур, разработаны тесты для проверки состояния внутреннего контроля учета основных средств, рабочие документы аудита («Служебная записка о планировании», «Рабочий документ по проверке арифметических подсчетов амортизационных отчислений», «Рабочий документ по проверке правильности корреспонденции счетов по учету основных средств», «Оценка сильных и слабых сторон внутреннего контроля проверяемого объекта», «Информация о наличии и движении основных средств», «Анализ состояния и эффективности использования основных средств» (в том числе Расчет показателей, Факторы, повлиявшие на основные показатели эффективности, Внутрипроизводственные резервы для повышения эффективности использования основных средств), «Оценка результатов проверки основных средств», «Обобщение ошибок», «Замечания руководителя проверки», «Итоговые рекомендации по результатам аудита эффективности использования основных средств»). При этом, отдельные предлагаемые документы могут также применяться управленческим персоналом предприятия в своей аналитической работе.

Во избежание негативных последствий представляется целесообразным наличие службы внутреннего аудита, которая при взаимодействии с менеджментом компании участвует в совершенствовании систем управления рисками, контроля и корпоративного управления для обеспечения: эффективности процесса управления рисками; надежности и эффективности системы внутреннего контроля; полноты и достоверности финансовой и управленческой информации; выявления причин потерь и резервов повышения эффективности использования ресурсов, а также соблюдения законодательства, нормативных актов и договорных обязательств компанией.

Как известно, проведение аудита эффективности достаточно затратное мероприятие, которое зачастую требует привлечения значительных ресурсов и организационной поддержки. Поэтому аудит должен составлять часть управленческого процесса в организациях, а его результаты должны использоваться для принятия конкретных управленческих решений по повышению эффективности и быть доступными для заинтересованной общественности.

Подводя итоги, отметим, что на сегодняшний день складываются благоприятные условия, чтобы аудит продемонстрировал свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и менеджменту компаний. В то же время у собственников и менеджмента компаний появляется мощный инструмент повышения эффективности бизнеса

посредством правильного управления рисками при операциях с внеоборотными активами.

ВЫВОДЫ

Реформирование бухгалтерского учета, направленное на адаптацию отечественной системы учета и финансовой отчетности к международным стандартам с сохранением традиций учета национальной школы, вызвало в хозяйственной жизни и учетной практике республики активный научный поиск и внедрение передовых методов управления общественными ресурсами. Важное место в этом процессе принадлежит внеоборотным активам. При этом, операции по учету внеоборотных активов в национальной и зарубежной практике остаются менее изученными и, на наш взгляд, не до конца теоретически проработанными, требующими дополнительных научных исследований.

В соответствии с поставленными задачами в настоящем диссертационном исследовании получены следующие результаты:

- I. Рассмотрев различные определения категорий внеоборотных активов, мы пришли к выводу, что они не отвечают требованиям точности, полноты и ясности, что в итоге затрудняет работу бухгалтеров. В связи с этим, мы предлагаем свое определение внеоборотных активов предприятий КР, которое наиболее полно отражает экономическую сущность данного вида объектов учета: «Внеоборотные активы – это активы организации, принадлежащие ей на правах собственности, приобретаемые или производимые с целью использования в процессе хозяйственной деятельности и продолжительностью использования более одного года, которые характеризуются производительностью и способностью приносить доход и возможностью контроля».
- II. Уточнена классификация внеоборотных активов для целей учета и управления, что позволяет сформировать достоверную, полную и адекватную информационную базу. Считаем необходимым такие категории, как внеоборотные активы, предназначенные для продажи, гудвилл, незавершенное строительство, учитывать в отдельности.
- III. Установлено, что учет внеоборотных активов: не только пересмотр срока службы, но и метода амортизации, а также процедура обесценения нематериального актива и основного средства оказывает влияние на график получения экономической выгоды от использования данного актива, что в свою очередь, сказывается на показателях эффективности использования этих активов.
- IV. Разработаны рекомендации по переоценке внеоборотных активов направленные на сближение национального бухгалтерского учета к мировой практике и международным стандартам учета. Предлагается провести общереспубликанскую государственную переоценку основных средств, а

также нематериальных активов во всех секторах экономики; с учетом предложенной нами формы акта-оценки нематериальных активов, закрепить законность ее оформления как основного подтверждающего документа операций переоценки.

- V. Систематизировано первичное документальное оформление операций с основными средствами, как основополагающей информационной базы для анализа и аудита. По нашему мнению, данный документ может использоваться компаниями в качестве внутреннего методического пособия для правильности оформления и соблюдения последовательности документальное оформление операций с основными средствами, и как следствие, правильного принятия объективных управленческих решений, а также эффективности использования качественной бухгалтерской информации при анализе.
- VI. С целью совершенствования организации первичного учета внеоборотных активов разработанные первичные документы, дополнены с отражением в них предложенной системы показателей учетной информации по нематериальным активам. Рекомендуются к внедрению первичные документы: «Акт оценки (переоценки) нематериальных активов», «Акт списания нематериальных активов», способствующие получению дополнительной информации о нематериальных активах.
- VII. Разработана комплексная методика анализа внеоборотных активов на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности, которая учитывает особенности организационной структуры данной группы предприятий и отвечает необходимым требованиям.
- VIII. Установлена тесная корреляционная взаимосвязь между амортизациоотдачей и объемом продукции, которая является более значимой по сравнению с корреляционной зависимостью фондоотдачи, определенной по полной первоначальной стоимости машин и оборудования и объемом продукции. В связи с этим ретроспективный анализ общей эффективности использования основных производственных средств наряду с традиционно используемыми «фондоотдача» и «фондорентабельность» рекомендуется выполнять при помощи показателей «амортизациоотдача» и «амортизациорентабельность».
- IX. Аудит выступает важным фактором в повышении эффективности использования внеоборотных активов. В этой связи, нами предлагается схема организации и проведения аудита эффективности использования основных средств. При этом, разработана и рекомендована для внедрения методика проведения аудита эффективности основных средств, позволяющая повысить результаты их использования, в рамках которой, предлагается использовать разработанные нами и приведенные в данной работе формы рабочих документов, в том числе, тесты-вопросник оценки внутреннего контроля по учету основных средств, план, программу и другие. Предлагаемые нами тесты проверки аналитических процедур, документ оценки результатов и проверки арифметических подсчетов амортизаци-

онных отчислений также могут применяться и управленческим персоналом компании в своей аналитической работе.

Подводя итоги результатов диссертационного исследования, необходимо отметить, что представленные предложения по эффективности использования внеоборотных активов предприятий молокоперерабатывающей промышленности КР, не являются исчерпывающими, так как в условиях усиления конкурентной борьбы и постоянного развития экономики Кыргызской Республики заинтересованным пользователям всегда потребуются новая информация, что вызовет необходимость в уточнении и расширении инструментария учета, анализа и аудита. Вместе с тем, для предприятий данной отрасли использование в практической деятельности описанных в работе новаций на современном этапе позволит руководству, на наш взгляд, получать достоверную и своевременную информацию для контроля за эффективностью использования внеоборотных активов и оперативного принятия решений в целях обеспечения конкурентоспособности предприятий.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Баженова Т.П. Вопросы признания убытка от обесценения основных средств в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) // Главный бухгалтер. – 2005. – Декабрь. – С. 6-10
2. Баженова Т.П. Обобщающие показатели эффективности использования основных производственных средств: новый подход // Банковский вестник Кыргызской Республики. - 2007. - С. 8-12.
3. Баженова Т.П. Международные стандарты аудита и повышение квалификационного уровня аудиторов в Кыргызской Республике // Экономика и статистика. – 2007. - №2. – С. 21-27.
4. Баженова Т.П. Методы начисления амортизации и регулирования прибыли // Банковский вестник Кыргызской Республики. – 2007. - №8. – С. 44-46.
5. Ержанов А.К., Баженова Т.П. Учет внеоборотных активов и оптимизация прибыли в рамках МСФО // Сборник материалов международной научно-практической конференция на тему: «Повышение конкурентоспособности сельскохозяйственного производства Казахстана: проблемы, пути решения» (18-19 октября, 2007г.). – Алматы, 2007. – С. 233-236.
6. Баженова Т.П. Совершенствование методики анализа использования основных средств в перерабатывающих предприятиях // Экономика и статистика. – 2007. - №4. – С. 34-41.
7. Баженова Т.П. Обесценение основных средств и механизм регулирования показателей финансовой отчетности // Экономический вестник. – 2007. - №4. – С. 16-19.
8. Баженова Т.П. Внутренний аудит // Вестник БГУ. – 2007. - №3(9). – С. 76-78.
9. Баженова Т.П. Методологические и практические проблемы переоценки основных средств в Кыргызской Республике // Вестник Кыргызского аграрного университета. – 2007. - №3(8). – С. 36-40.
10. Баженова Т.П. Внутренний аудит для акционеров или для бизнеса? // Вестник БГУ. – 2007. - №3(9). – С. 79-82.
11. Баженова Т.П. Практические аспекты применения Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ) 40 «Инвестиционная собственность» // Вестник Кыргызско-Российского Славянского университета. - Том 8. – 2008. - №6. – С.56-62.
12. Баженова Т.П. Аудит эффективности использования основных средств // Вестник Кыргызского национального университета имени Ж.Баласагына. – Специальный выпуск посвященный Иссык-Кульскому форуму «II Израйловские чтения» 7-10 июля 2012г. – С. 264-267.

РЕЗЮМЕ

диссертации Баженовой Татьяны Петровны на тему «Учет, анализ и аудит эффективности использования внеоборотных активов (на примере перерабатывающих предприятий Кыргызской Республики)» на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика

Ключевые слова: внеоборотные активы, финансовые активы, долгосрочные активы, долгосрочные инвестиции, капитальные вложения, основные фонды, оценка, переоценка, нематериальные активы, аудит.

Объектом исследования выступают учетно-аналитические процессы в области внеоборотных активов, происходящие на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности КР.

Предметом исследования является методика и организация бухгалтерского учета, анализа и аудита внеоборотных активов.

Целью диссертационного исследования является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и анализа эффективности использования внеоборотных активов, а также разработка комплексной методики и рекомендаций по совершенствованию аудита эффективности основных средств на предприятиях перерабатывающей промышленности КР.

Методы исследования: общенаучные методы исследования, синтез, сравнение, анализ, умозаключение по аналогии, системный подход.

Научная новизна полученных результатов заключается в уточнении экономического содержания понятия «внеоборотные активы»; в разработке новой классификационной модели внеоборотных активов; совершенствовании систематизации первичной документации по учету внеоборотных активов; в разработке методики анализа внеоборотных активов с учетом отраслевой специфики на примере анализа основных средств, которая направлена на повышение возможностей эффективности функционирования предприятия; в разработке методики проведения внешнего аудита операций с внеоборотными активами.

Степень использования. Результаты исследования в части бухгалтерского учета могут быть использованы в учетно-аналитической работе промышленных предприятий, как, например, в деятельности ОАО ТНК «Дастан» и ОАО «Эльвест», при разработке стандартов по бухгалтерскому учету, а в части аудита – апробированы и внедрены в практику на ЗАО АКФ «Кыргызаудит».

Область применения: промышленные предприятия Кыргызской Республики, аудиторские организации Кыргызской Республики.

РЕЗЮМЕ

Баженова Татьяна Петровнанын «Айлануудан тышкары активдердин натыйжалуу пайдаланышынын эсеби, талдоосу жана аудити (Кыргыз Республикасынын кайра иштетүү ишканаларынын мисалында)»
08.00.12. Бухгалтердик эсеп, статистика боюнча экономика илимдеринин кандидаты илимий даражасын алуу үчүн жазылган диссертациясы

Негизги сөздөр: айлануудан тышкаркы активдер, каржылык активдер, узак мөөнөттүү активдер, узак мөөнөттүү салымдар, капиталдык салымдар, негизги фондулар, баалоо, кайра баалоо, материалдык эмес активдер, аудит.

Изилдөө объектинге Кыргыз Республикасынын сүттү кайра иштетүү өнөр жай ишканаларындагы айлануудан тышкаркы активдердин эсебинин талдоосунун жана аудитинин процесстери кирет.

Изилдөөнүн предмети – айлануудан тышкаркы активдердин эсебинин, талдоосунун жана аудитинин усулу жана уюштурулушу.

Диссертациялык изилдөөнүн максаты айлануудан тышкаркы активдердин сүттү кайра иштетүү ишканаларынын натыйжалуу пайдаланышынын эсептөөдөн, талдоодон жана аудиттен өткөрүп, илимий изилдөө жана практикалык сунуштарды иштеп чыгуу.

Изилдөөнүн ыкмалары - изилдөөнүн жалпы илимий ыкмалары, синтездөө, салыштыруу, талдоо, жыйынтыктоо, системалык катыш.

Алынган илимий жыйынтыктардын жаңылыктарына «айлануудан тышкаркы активдер» түшүнүгү, алардын модельдеринин классификациясы, алгачкы документтештирүүнүн тутуму, тармактык өзгөчөлүктөрүнө жараша талдоонун жана аудиттен өткөрүүнүн усулу кирет.

Колдонуу даражасы. Илимий изилдөөнүн эсептик бөлүгү өнөр жай ишканаларынын эсептик–талдоо иштеринде, мисалы, ТУК ААКда «Дастан» бухгалтердик эсептик стандарттарын иштеп чыгууда, ал эми аудит бөлүгүндө «Кыргызаудит» ЖАКында колдонулган.

Колдонуу чөйрөсү: Кыргыз Республикасынын өнөр жай ишканалары жана аудитордук уюмдары.

SUMMARY

Of Bazhenova Tatyana Petrovna «Accounting, Analysis and Auditing of efficiency of the using of the non-negotiable assets (on example processing enterprises of the Kyrgyz Republic)»

Key words: financial assets, long-term investment, capital investment, main funds, estimation, overestimation, non-tangible assets, audit.

The subject of research is account-analytical processes in the field of the non-negotiable assets, occurring in the processing enterprises of the Kyrgyz Republic.

The subject of investigation is principles and creation of the accounting, analysis and Auditing of efficiency of the using of the non-negotiable assets.

The object of this thesis is the scientific motivation and development practical recommendations on development of the accounting and analysis to efficiency of the using of the non-negotiable assets, as well as development of the complex methods and recommendations on improvement auditing of the non-negotiable assets in enterprise processing industry KR.

Research methods: general research method, syntheses, comparison, analysis of business accounting, conclusion by analogy, system approach.

Scientific novelty of the obtained results is an adjustment of the economic content of the concepts “non-negotiable assets”; development of the new classification model of non-negotiable assets; the improvement to systematizations to primary documentation on accounting of the non-negotiable assets; the development of the methods of the analysis non-negotiable assets with provision for branch specifics on example of the analysis of the main means, which is directed on increasing of the possibilities to efficiency of the operating the enterprises; the development of the methods of the undertaking auditing procedure for non-negotiable assets”.

Reliance. The results of the investigation can be used in the analytical work and accounting of the industrial enterprises, as, for instance, in activity OJS TNK “Dastan” and OJS “Elwest”, in the development of the standards of financial and business accounting. The auditing part of the investigation was used in works of CJS AKF “Kyrgyzaudit”.

Range of application: industrial enterprises of the Kyrgyz Republic, auditing organizations of the Kyrgyz Republic.