

18. Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс] — 2010. — 12 марта. — Режим доступа: <http://www.belstat.gov.by>. — Дата доступа: 22.02. 2012.

19. Прокофьева, Н.Г. Домашние хозяйства: некоторые оценки «невидимой» экономики / Н.Г. Прокофьева // Экон. бюл. — 2011. — № 8.

20. Лукашенко, А.Г. В Беларуси до 2015 года необходимо разработать программу по поддержке и развитию личных подсобных хозяйств, сделав ее понятной и доступной / А. Г. Лукашенко // Информ. бюл. Администрации Президента Респ. Беларусь. — 2010. — № 6.

21. Новости о земле [Электронный ресурс]. — Минск, 2011. — Режим доступа: http://www.rodovoe.by/novosti_o_zemle.docx. — Дата доступа: 18.02. 2012.

(Окончание в № 2 2013 г.)

*Статья поступила
в редакцию 27.03. 2012 г.*

А.С. МИСЮК

ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕМА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Рабочее время является универсальным показателем для измерения различных трудовых процессов. Именно оно позволяет свести их к единству — времени выполнения.

Нормирование труда — это установление необходимых затрат труда на выполнение единицы работы (производственной операции) в оптимальных для данного рабочего места производственных условиях.

В современных условиях нормирование труда играет важную роль в экономике, так как является инструментом планирования, учета и анализа трудозатрат и соответственно издержек организации. Применение норм труда ведет к сокращению расходов на производимую продукцию (оказание услуг) и экономному использованию рабочего времени, что влияет на рост прибыли организации в целом.

Без нормативного регулирования продолжительности рабочего времени, уровня напряженности норм труда, организации рационального использования трудовых ресурсов и снижения трудозатрат нельзя добиться эффективности в экономике. Для работодателя важен точный учет и контроль издержек, ему нужен рост объема работы, прежде всего за счет максимально рационального использования рабочего времени, чего невозможно достичь без нормирования труда. При определении цены труда каждого работника в конкретной организации становится очевидной необходимость установления продолжительности рабочего времени, степени интенсивности и темпа работы наряду с оценкой квалификации, сложности и условий труда.

Если говорить о значении нормирования труда, немаловажным будет отметить тот факт из практики, что без норм труда люди просто не могут работать в полную силу. Общеизвестен закон Паркинсона, который гласит, что работа заполняет все время, отпущенное на нее. А это означает, что любую работу, которую можно выполнить за час, можно «растянуть» (при желании) на два часа и более. Обычный уровень производительности труда не превышает 50 % при отсутствии норм и непринятии серьезных мер для ее повышения. Он означает, что работники делают примерно половину той работы, которая предусмотрена нормативом, не сознавая, что при этом они

Андрей Сергеевич МИСЮК, аспирант кафедры экономики труда Белорусского государственного экономического университета.

«не отработывают» свою зарплату. Отсюда вывод: высокая производительность труда невозможна без напряженных нормативов и стандартов.

Норма времени — необходимое время на выполнение единицы работы, операции в оптимальных условиях [1, 42—45].

Исходя из сущности нормирования, практическая реализация ее концепции должна строиться на следующих основных принципах:

1) охват нормированием всех групп работников, работающих по найму в соответствии с трудовым договором, контрактом. Этот принцип учитывает особенности наемного труда, главной из которых является высокая стоимость квалифицированной рабочей силы, требующая высокого уровня их использования в течение всего рабочего времени.

Высокий уровень использования наемного труда возможен лишь при рациональной его организации. В основе же организации лежат нормы затрат труда. Опросы, проведенные в США различными консультативными фирмами по вопросам управления, показали, что люди, какое бы место в организационной иерархии они ни занимали, в основном недовольны тем, что на работе их недооценивают. Решение этой проблемы невозможно без объективной оценки качества и количества выполненной работы с оплатой именно за ее результаты. Без нормативов люди не могут работать в полную силу;

2) широкое использование различных нормативов, позволяющих определять трудоемкость, требуемый профессионально-квалификационный состав исполнителей работ (функций) и, соответственно, обоснованно рассчитать необходимые затраты на оплату их труда.

Установлению нормы времени (трудоемкости) на выполнение конкретной работы (функции) в нормальных организационно-технических условиях должно предшествовать определение необходимой профессии (специальности) и квалификации исполнителя, поскольку каждая конкретная работа может быть выполнена в минимально возможное время только подготовленным работником (специалистом) и требуемой квалификации. При отсутствии такого соответствия данная работа для ее выполнения в лучшем случае потребует значительно больших затрат времени, в худшем — вообще не будет выполнена качественно.

В современный период предприятия не имеют достаточной и качественной нормативной базы для нормирования работ, выполняемых руководителями и специалистами, и ее необходимо создавать заново;

3) нормирование труда работников должно быть ориентировано на достижение нормальной производительности труда при полном рациональном использовании фонда рабочего времени и выполнении норм на 100 %.

Исследования, проведенные в США, показали, что измерение производительности труда «белых воротничков» может быть точно таким же, каким оно было в отношении «синих воротничков» и сферы промышленного производства. Многие принципы измерения производительности общие для обеих сфер. Формы, ориентированные на учет результатов деятельности подразделений и их вклада в конечную продукцию, используются в американских фирмах более 20 лет. В Западной Европе они получили распространение позднее [2, 15—20].

В ходе анализа состояния нормирования труда работников аудиторских фирм стал очевиден тот факт, что в Республике Беларусь отсутствует нормативная база по нормированию труда аудиторов.

В то же время в соответствии с Правилами аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2001 г. № 106 (далее — Правила № 106), подготовка договора на оказание аудиторских услуг содержится в определении трудоемкости, стоимости, сроков оказания аудиторских услуг [3].

Стоимость аудиторских услуг формируется из затрат труда, измеренных в человеко-днях, на проведение аудиторской проверки организации, и стоимости человеко-дня в определенной аудиторской фирме.

Учитывая тот факт, что стоимость человеко-дня в определенной организации — величина постоянная, стоимость аудиторских услуг на проведение проверки напрямую зависит от трудоемкости работ на аудит данной организации.

Также очевидно, что срок оказания аудиторских услуг имеет прямую зависимость от трудоемкости.

Исходя из изложенного можно сделать вывод, что определение трудоемкости аудиторских услуг имеет ключевое значение в установлении стоимости аудиторских услуг и является обязательным условием договора на оказание аудиторских услуг.

Общую трудоемкость аудиторских услуг целесообразно находить путем суммирования трудоемкости на основные процедуры, выполняемые при проведении аудиторской проверки.

Процесс аудиторской проверки юридического лица состоит из основных процедур, которые включают следующие операции:

- проверка правоустанавливающих документов;
- проверка основных средств;
- проверка арендных и лизинговых операций;
- проверка нематериальных активов;
- проверка прочих внеоборотных активов;
- проверка производственных запасов;
- проверка денежных средств;
- проверка курсовых и суммовых разниц;
- проверка кредитов и займов;
- проверка финансовых вложений;
- проверка учета расчетов;
- проверка расчетов с работниками организации;
- проверка учета расчетов с бюджетом;
- проверка учета затрат;
- проверка учета фондов;
- проверка учета резервов и целевого финансирования;
- проверка учета финансовых результатов;
- особенности проверки отдельных операций.

Следует отметить, что для определения трудоемкости данных работ необходимо каждую операцию разделить на составляющие элементы. Для этого надо провести анализ технологии работы, выполняемой аудиторами. В ходе анализа выявить, все ли элементы операции с точки зрения их рациональности и последовательности или параллельности необходимы для выполнения.

При проведении анализа трудозатрат на данные работы необходимо выявить объект наблюдения. Объектом наблюдения являются типовые исполнители (среднетиповые психофизиологические данные, стаж, квалификация), выполняющие работу в нормальном темпе. Данной характеристике соответствуют аудиторы, имеющие квалификационный аттестат и стаж работы в аудите от 4 до 6 лет [4].

Надо учитывать, что по каждой операции существуют различные факторы, влияющие на продолжительность ее проверки (количество объектов учета, количество операций по данным объектам, количество первичных учетных бухгалтерских документов, подлежащих проверке).

Необходимо отметить следующее: работа аудитора заключается в проверке организаций, каждая из которых имеет индивидуальный характер, не представляется возможным определить время на проверку одной организации путем проведения нескольких однотипных наблюдений. Ввиду этого при определении усредненного показателя времени на процедуру аудиторской проверки необходимо рассчитать время на выполнение «простых» процедур, имеющих по одному объекту учета и незначительное количество операций, отображаемых по данным счетам бухгалтерского учета.

Далее при определении времени на конкретную процедуру аудиторской проверки рекомендуется определять данное время с учетом сложности опера-

ций, отображаемых по конкретным счетам. В связи с этим следует провести ранжирование конкретных процедур на различные группы, в зависимости от сложности отображенных операций по тем или иным счетам бухгалтерского учета. Затем каждой группе присваивается коэффициент сложности, умножением которого на время, затраченное на выполнение данной «простой» процедуры, найдем необходимое время на проверку конкретного объекта.

Группировку, ранжирование операций и определение коэффициентов рекомендуется проводить методом экспертных оценок, опираясь на статистические данные.

Сущность метода экспертных оценок заключается в проведении экспертами интуитивно-логического анализа проблемы с количественной оценкой суждений и формальной обработкой результатов. Получаемое в результате обработки обобщенное мнение экспертов принимается как решение проблемы. Комплексное использование интуиции (неосознанного мышления), логического мышления и количественных оценок с их формальной обработкой позволяет эффективно решить проблему.

Формирование объектов осуществляется экспертами на основе логического мышления и интуиции. При этом большую роль играют знания и опыт эксперта. Измерение характеристик объектов требует от экспертов знания теории измерений.

Как было отмечено ранее, нормирование труда позволяет не только определить затраты труда на выполнение той или иной работы, а также является мерой затрат времени на выполнение работы требуемого качества.

Нормативная трудоемкость оказания аудиторских услуг включает следующие функции:

является основным критерием оценки стоимости аудиторских услуг;

является основным критерием оценки производительности труда аудиторов;

является мерой затрат времени на проведения аудиторской проверки соответствующего качества.

В настоящее время отсутствует методика нормирования труда аудиторов, а следовательно, и нормы труда на работы, выполняемые работниками аудиторских фирм. В качестве временной меры в соответствии с Правилами аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 г. № 114 (далее — Правила № 114), определение трудоемкости аудита является волевым решением аудитора. Он определяет характер и масштаб работ, необходимых для достижения целей аудита, в зависимости от его технологических особенностей [3].

Очевидно, что определение объема аудита на основании профессионального суждения определенного аудитора носит субъективный характер и ввиду отсутствия профессионального образования в сфере организации и нормирования труда и отсутствия методики нормирования труда аудиторов последний не в состоянии должным образом оценить факторы, влияющие на трудоемкость аудиторской проверки. Все это в конечном счете ведет к недостаточной обоснованности стоимости работ.

При отсутствии научно обоснованных норм труда нет возможности устранить проблему ограничения объема аудиторских процедур заказчиком. Ввиду отсутствия научного обоснования трудоемкости аудиторской проверки заказчик видит только разницу в цене между более и менее дешевой стоимостью оценки аудиторских услуг.

Заказчик зачастую не осознает, что меньшая стоимость аудиторских услуг в большинстве случаев означает снижение аудиторами времени на проведение аудиторской проверки путем сокращения времени проверки разделов, исключения некоторых разделов из плана аудита, проведения проверки менее квалифицированным аудитором.

Отсутствие научно обоснованных норм труда также неблагоприятно сказывается на качестве аудиторской проверки. Настоящие правила аудиторской деятельности, разработанные с учетом международных стандартов аудита, устанавливают единые требования к системе качества услуг в аудиторской организации.

В соответствии с Правилами № 106 исполнитель аудиторской проверки обязан качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Исходя из этого должный уровень качества аудита является неотъемлемым требованием при проведении проверки всеми аудиторскими фирмами.

Аудиторская организация должна обеспечить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую уверенность заказчика в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Республики Беларусь, правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами аудиторской деятельности. Также у заказчика должна быть уверенность в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Анализ выполнения аудиторских работ в современных условиях позволяет сделать вывод об отсутствии нормативов затрат на проведение аудиторской проверки, а также методики установления норм труда на процедуру проведения проверок, несмотря на то, что определение трудоемкости аудиторских услуг является основным показателем, без определения которого невозможно проведение аудиторской проверки, соответствующей по качеству, объему, содержанию и стоимости. Все это дает основание судить о невозможности с должной степенью уверенности судить о достоверности и качестве выданного аудиторского заключения.

При анализе организации труда работников аудиторских фирм Республики Беларусь также выявляется, что в данной сфере отсутствуют анализ условий труда на рабочем месте, научная организация рабочего места и т. д.

Разработав методику нормирования труда, можно не только определить трудозатраты на проведение той или иной проверки, но и определить оптимальную численность любой аудиторской организации исходя из предполагаемого годового объема работ, научно обосновать стоимость выполненных работ.

Кроме того, данная методика приведет к уменьшению нагрузки на сотрудников, ускорению процедуры проверки организаций, улучшению качества проверки.

Научно обоснованная методика нормирования аудиторских работ также благоприятно скажется на организации труда аудиторов, что позволит сделать работу аудиторов более рациональной и производительной.

Методика предполагает учет всех видов аудиторских работ и сможет применяться при разработке трудоемкости в любой аудиторской фирме.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Асоскова, Г.Ф. Планирование и учет рабочего времени / Г.Ф. Асоскова // Отдел кадров. — 2006. — № 12.
2. Локтев, В.Г. Нормирование и оплата труда: пособие для студентов экон. специальностей вузов / В.Г. Локтев. — Минск: Соврем. шк., 2006.
3. Нормативные правовые акты, регламентирующие аудиторскую деятельность в Республике Беларусь. Сборник. — Минск: М-во финансов Респ. Беларусь, 2011.
4. Рекомендации по организации нормирования труда в отраслях экономики: постановление М-ва труда Респ. Беларусь, 29 мар. 2001 г., № 33 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.

*Статья поступила
в редакцию 28.03. 2012 г.*

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.