

## Методика аудита расходов на восстановление основных средств электросетевых компаний

© 2015 Ларионова Алина Валерьевна

Поволжский государственный технологический университет  
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3  
E-mail: larionova.alina@gmail.com

Раскрыты особенности деятельности сетевых компаний по передаче электрической энергии, обоснована актуальность развития методики аудита расходов на восстановление основных средств электросетевых компаний в условиях тарифного регулирования цен, представлены общий план и программа аудита.

*Ключевые слова:* электросетевые компании, расходы на восстановление основных средств, тариф, аудит расходов.

В современных условиях роста экономических связей между субъектами бизнеса, расширения сфер деятельности и глобализации возрастают потребности в достоверной информации о результатах деятельности и экономическом состоянии субъектов рынка. Пользователи бухгалтерской финансовой отчетности для принятия решений заинтересованы не только в достоверности данных отчетности, но и в оценке стратегии развития бизнеса в целом, эффективности бизнес-процессов. Подобные запросы определяют развитие методики аудита эффективности деятельности бизнеса и отдельных его аспектов. Особенно это актуально для организаций, относящихся к социально значимым, в том числе для организаций, обеспечивающих функционирование различных отраслей экономики (энергоснабжающих, коммунального хозяйства, связи, коммуникаций и др.).

Необходимо отметить, что деятельность электросетевых компаний характеризуется рядом отраслевых особенностей, а именно: технологией оказания услуг, организационно-правовой основой деятельности, спецификой ценообразования, сложной системой расчетов между генерирующими и сетевыми компаниями. Все это оказывает влияние на организацию бухгалтерского учета и на методику проведения аудита.

Электроэнергетика относится к отрасли естественных монополий, в связи с этим ценообразование регулируется государством через систему тарифов. Система государственного контроля в отрасли сводится к проверке (экспертизе) обоснованности и экономической целесообразности фактических расходов предприятий отрасли, к планированию и анализу обоснованного увеличения тарифов в целом и по элементам затрат (группам расходов). Государственное регулирование цен и тарифов направлено на сдерживание

необоснованного роста цен, инфляции и имеет социальное значение.

Основными видами деятельности сетевых компаний являются строительство и обслуживание сетевой инфраструктуры, включающее в себя линии электропередач и подстанции. Значительную часть выручки сетевой компании формируют поступления от услуг по передаче электроэнергии (около 90 %), второй составляющей доходов является подключение мощностей новых потребителей, которые должны оплачивать дополнительные затраты на техническое подключение. Значительная специфика характерна для состава и структуры расходов электросетевых компаний. В частности, в состав расходов сетевой компании включают расходы на покупку электроэнергии, компенсацию потерь в сетях. При этом организация бухгалтерского учета расходов должна учитывать общепринятые требования и отраслевые особенности, в том числе требования, обеспечивающие контроль за обоснованностью затрат и формированием тарифов на услуги компаний.

При разработке методики аудита электросетевых компаний необходимо использовать тест средств контроля, позволяющий получить доказательства, что основные требования соблюдаются, отсутствуют комплаенс-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения информации и, как следствие, к необходимости модифицировать выводы аудитора.

Кроме того, должны быть предусмотрены процедуры, направленные на подтверждение соблюдения требований государственного регулирования тарифов. Подобные процедуры могут быть включены в тест системы внутреннего контроля (СВК), а процедуры проверки по существу (инспектирование, подтверждение, аналитические процедуры в сочетании с пересчетом) - запланированы при проверке затрат на производство и оказание услуг.

Технологические особенности электросетевых компаний определяют целесообразность использования процессного подхода при разработке стратегии аудита. При этом бизнес-процесс «Восстановление основных средств» может быть выделен как самостоятельный объект аудирования. Содержательную часть процесса трансформации для этого бизнес-процесса можно описать как три взаимосвязанных комплекса работ:

- работы капитального характера (реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и т.п.) объектов основных средств, приводящие к изменению первоначальной стоимости объекта и его технико-эксплуатационных характеристик;

- работы по ремонту объектов (капитальный, текущий и др.);

- работы по текущему обслуживанию объектов<sup>1</sup>.

Представим направления контрольных процедур в плане аудита расходов на восстановление основных средств электросетевой компании (табл.1).

Применительно к особенностям деятельности организации, условиям договора на проведение аудита в плане проводится оценка уровня существенности, аудиторского риска на основе тестирования СВК, определяется состав группы аудиторов и распределение работ по срокам их выполнения.

На основе плана аудита составляется и документально оформляется программа аудита, определяющая конкретный перечень работ по каждому направлению контроля (табл. 2).

Приступая к проверке операций по восстановлению основных средств, необходимо получить сведения о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточные для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. С этой целью дается описание и проводится тестирование СВК, позволяющее разработать процедуры, необходимые

для снижения риска до приемлемо низкого уровня. В зависимости от полученной оценки надежности средств контроля аудитор определяет состав процедур, необходимых для получения достаточной уверенности о достоверности бухгалтерской отчетности и ведения бухгалтерского учета на предприятии в соответствии с установленными нормативно-правовыми актами. Оценка надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля электросетевой компании позволит аудитору:

- определить виды потенциальных существенных искажений основных средств, которые могут встретиться в финансовой отчетности;

- учесть факторы, влияющие на риск появления существенных искажений;

- разработать соответствующие аудиторские процедуры<sup>2</sup>.

Особенности методики проведения контрольных процедур на восстановление основных средств электросетевых компаний связаны с выделением таких объектов контроля, как:

- состав и величина расходов по восстановлению основных средств;

- техническое состояние основных средств (физический и моральный износ);

- инвестиции в основные средства, их источники, целевое использование;

- соответствие тарифа на поставки электрической энергии инвестиционной программе компании.

Проверка правильности и эффективности формирования тарифа на поставки электрической энергии требованиям государственного регулирования отрасли связана с особенностями ценообразования.

Тарифы на электроэнергию определяются государством через Федеральную службу по тарифам (ФСТ). Порядок принятия решений по установлению цен определяется Правительством РФ. Задачей ФСТ является установление минимальных и максимальных уровней тарифов на

**Таблица 1. Общий план аудита расходов на восстановление основных средств**

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
1	Проверка правильности и последовательности применения методики формирования тарифа на поставки электрической энергии, соответствия требованиям государственного регулирования отрасли		
2	Проверка правильности организации учета затрат на проведение ремонта основных средств		
3	Проверка правильности организации учета затрат и формирования стоимости реконструированных и модернизированных основных средств		
4	Проверка правильности налогообложения операций по восстановлению основных средств		
5	Проверка представления и раскрытия информации об основных средствах в отчетности		

Таблица 2. Программа аудита расходов на восстановление основных средств

№ п/п	Перечень аудиторских процедур
1	Проверка правильности и последовательности применения методики формирования тарифа на поставки электрической энергии, соответствия требованиям государственного регулирования отрасли
1.1	Проверка действующего тарифа на поставку электрической энергии принципам и требованиям государственного регулирования
1.2	Анализ правильности применения метода тарифообразования, используемого организацией
1.3	Анализ последовательности и эффективности применения выбранного организацией метода тарифообразования в отношении восстановления основных средств
2	Проверка правильности организации учета затрат на проведение ремонта основных средств
2.1	Проверка правильности классификации произведенных работ, их состава и характера
2.2	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств
2.3	Проверка экономической обоснованности и целесообразности произведенных затрат на ремонт основных средств
2.4	Контроль затрат на проведение ремонта основных средств на соответствие действующим нормативным актам
3	Проверка правильности организации учета затрат и формирования стоимости реконструированных и модернизированных основных средств
3.1	Проверка правильности классификации произведенных работ, состава и характера расходов
3.2	Проверка правильности отражения затрат, связанных с реконструкцией и модернизацией основных средств, в бухгалтерском учете
3.3	Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат
3.4	Проверка правильности отнесения затрат на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств
3.5	Проверка установления сроков полезного использования и расчета амортизационных отчислений по реконструированным основным средствам
4	Аудит правильности налогообложения реконструированных основных средств
4.1	Проверка правильности применения норм налогового законодательства по операциям, связанным с восстановлением основных средств
4.2	Проверка полноты и своевременности отражения в учете налоговых обязательств
4.3	Проверка правильности начисления амортизации в налоговом учете по реконструированным объектам основных средств

электрическую и тепловую энергию на три года вперед и предельных тарифов на год для всех регионов России. Региональные энергетические комиссии (РЭК) определяют тарифы в регионе для конечных групп потребителей, а также обеспечивают защиту экономических интересов потребителей и производителей электрической и тепловой энергии. Система государственного контроля, осуществляемого этими органами, включает: проверку (экспертизу) обоснованности и экономической целесообразности фактических расходов предприятий отрасли, планирование и анализ обоснованного увеличения тарифов в целом и по элементам затрат (группам расходов).

Все указанное определяет необходимость:

а) проверить наличие у электросетевой компании утвержденного тарифа на электрическую энергию. С помощью таких процедур, как запрос, инспектирование, аудитор получает информацию о наличии приказа об утверждении тарифа на поставки электрической энергии, о наличии постановления РЭК об установлении цен (тарифов) на электрическую энергию для населения на определенный год, проводит процедуры инспектирования на предмет отклонения применяемых компанией тарифов от установленных;

б) выяснить соответствие выбранного метода тарифообразования утвержденным. Сетевой компанией может использоваться: метод экономически обоснованных расходов (метод “затраты плюс”), метод “индексации”, метод доходности инвестированного капитала (метод “RAB-регулирование”);

в) дать оценку эффективности применения выбранного метода тарифообразования. При оценке эффективности применяемого метода тарифообразования аудитору требуется:

- провести анализ фактических расходов компании за проверяемый период, выявить статьи расходов, по которым тариф оказался недостаточным, рассчитать процент недофинансирования в результате утвержденного тарифа по каждой статье расходов. В случае выявления подобных статей расходов определить, за счет каких средств компания покрывает разницу. Также рекомендуется установить причину недостаточности тарифа: допущение ошибок при планировании, отсутствие обоснованности затрат при утверждении тарифа либо значительное превышение фактических расходов в отчетном периоде;
- дать оценку инвестиционной программе компании, изучить, позволяет ли она предотвра-

тить не только физический, но и моральный износ основных средств;

- определить, за счет какого источника средств компания предполагает восстановление основных средств: за счет тарифа, привлечение заемных средств, целевое финансирование со стороны государства и т.д.<sup>3</sup>

В аудите правильности учета затрат на проведение ремонта основных средств в качестве информационной базы используются договоры подряда, первичные документы по списанию материальных запасов, таблицы учета рабочего времени рабочих, занятых ремонтными работами, регистры аналитического и синтетического учета к счетам 01, 10, 20, 23, 25, 60, 69, 70, 91. В ходе аудита:

- определяется правильность классификации работ по восстановлению основных средств. Для этого дается оценка характера выполняемых работ (текущий, капитальный) на основании суждения специалиста бухгалтерской службы. Для получения доказательств по данному вопросу аудитор может обратиться с запросом к сотрудникам компании, а также провести аналитические процедуры на предмет соответствия выполненных работ требованиям технических документов;

- проверяется наличие дефектных ведомостей по объектам основных средств, актов технического осмотра, подписанных комиссией, а также заключений, являющихся основанием для составления плана-графика ремонтных работ;

- выясняется способ проведения ремонтных работ (подрядный, хозяйственный). В случае проведения ремонтных работ силами сторонней организации необходимо проверить наличие договора на оказание услуг, проверить документальное оформление приемки-сдачи работ, наличие сметы с перечнем и стоимостью работ. Для подтверждения факта выполнения работ рекомендуется направление запроса в организацию-подрядчика, также изучить смету на предмет завышения расценок выполненных работ;

- в случае проведения работ хозяйственным способом проверяется оформление первичных документов на предмет санкционированности списания материалов; допущения приписки выполненных работ с целью завышения заработной платы ремонтников; завышения норм расхода материалов. Для установления факта незаконного списания запасных частей и материалов на выполнение ремонтных работ используются: контроль документов по взаимосвязанным операциям, опрос должностных и материально-ответственных лиц, выборочная контрольная инвентаризация выполненных работ.

В аудите правильности учета затрат и формирования стоимости реконструированных и мо-

дернизированных основных средств в качестве информационной базы используются: договоры подряда, первичные документы по списанию материальных запасов, таблицы учета рабочего времени рабочих, занятых реконструкцией и модернизацией, регистры аналитического и синтетического учета к счетам 01, 02, 07, 08, 10, 20, 23, 25, 60, 69, 70, 91.

В ходе аудита на основании первичных документов и регистров бухгалтерского учета проверяется отклонение фактических расходов по реконструкции и модернизации основных средств от сметных значений. В случае обнаружения отклонений аудитором должны быть получены исчерпывающие объяснения от руководства компании о причинах возникновения данных отклонений.

В результате инспектирования требуется установить наличие следующих документов по реконструированным основным средствам:

- акт о приемке выполненных работ (форма □ КС-2)

- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма □ КС-3).

- акт комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительством объекта (форма □ КС-11).

Аудитору необходимо установить, все ли расходы, указанные в справке о стоимости выполненных работ и затрат, учтены на счете 08, а также определить соответствие принятого в учетной политике способа учета капитальных расходов указанному: увеличение первоначальной стоимости реконструированного основного средства или обособленный учет произведенных расходов. В обоих случаях рекомендуется произвести инспектирование инвентарных карточек учета основных средств на предмет корректировки в них записей о первоначальной стоимости.

Если не происходит улучшения (повышения) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов основных средств, то затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, учитываются на счете учета основных средств обособленно (например, на отдельном субсчете 01-3 “Затраты на реконструкцию и модернизацию, не увеличивающие первоначальную стоимость основных средств”).

Если в результате реконструкции, модернизации объекта основных средств не произошло увеличения срока его полезного использования, организация при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Отдельным вопросом методики должен быть выделен аудит правильности налогообложения

реконструированных основных средств, в ходе которого:

- определяется правильность установления нормы амортизации в налоговом учете. В соответствии с письмом Минфина РФ от 10 сентября 2009 г. □ 03-03-06/2/167 компания вправе увеличить срок полезного использования основного средства после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации увеличился срок полезного использования, при этом увеличение должно быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено основное средство;

- проверяется учет реконструкции и модернизации по основным средствам с истекшим сроком полезного использования. Аудитору необходимо выявить, имелись ли случаи реконструкции и модернизации основных средств с истекшим сроком полезного использования. В случае наличия подобных объектов определить, продолжается ли начисление амортизации по вновь сформированной стоимости до полного ее погашения. В случае, если

период проведения модернизации превышает 12 месяцев, необходимо проверить, прекращалось ли начисление амортизации в налоговом учете.

Организация эффективной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также проведение внешнего аудита расходов на ремонт, реконструкцию и модернизацию основных средств электросетевых компаний являются составляющими успешной их деятельности.

<sup>1</sup> Елиферов В.Г., Репин В.В. Бизнес-процессы: Регламентация и управление : учебник. Москва, 2004. (Учебник для программы MBA).

<sup>2</sup> Жарылгасова Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости. 2007. □ 2. С. 20-26.

<sup>3</sup> См.: Азарская М.А., Ларионова А.В. Контроль расходов на восстановление основных средств в электросетевых компаниях // Экономические науки. 2013. □ 9 (106). С. 85-91; Романов В.В., Аблицова М.Ю. Организационно-экономический механизм формирования инвестиционной программы электросетевых предприятий // Вестн. ОГУ. 2012. □ 13 (149). С. 298-302.

*Поступила в редакцию 06.12.2014 г.*