

Ключевые слова:

аудит, управление, эффективность, бухгалтерский управленческий учет, управленческое решение

И. С. Егорова, к. э. н.,

доцент кафедры «Бухгалтерский учет»
Академии бюджета и казначейства Минфина России
(e-mail: EIS-09@mail.ru)

Аудит управленческого учета как инструмент повышения эффективности хозяйствования

С переходом страны на рыночные отношения произошла трансформация имеющихся функций управления. Так, в составе функции контроля был выделен аудиторский контроль, в функции учета — бухгалтерский управленческий учет. Существующая между ними взаимосвязь не вызывает сомнений, тем более что многие исследователи в области управления рассматривают их как единое целое.

Особый интерес представляет процесс взаимодействия этих функций на практике, так как синтез управленческого учета и аудита можно рассматривать с позиций выработки оптимальных управленческих решений. Сложность заключается в отсутствии распространенной практики и известных методик оказания сопутствующих аудиту услуг в этой области, а также в недостаточно широком и полном использовании управленческого учета на отечественных предприятиях. В этой связи в статье сделана попытка обозначить некоторые подходы к аудиту управленческого учета предприятия.

Эффективность деятельности любого экономического субъекта может рассматриваться как следствие оптимальности системы управленческих решений. Несмотря на множество определений управления, большинство из них сводятся к его характеристике как процесса воздействия субъекта на объект¹. Более конкретно его можно представить как совокупность функций организации, координации, планирования, мотивации, анализа, учета и контроля.

Любое управленческое решение основывается на определенном информационном массиве, который на уровне экономического субъекта может быть сформирован в зависимости от временного лага и степени детализации в системе оперативного и бухгалтерского, а на уровне отрасли — в системе статистического учета. Тем не менее центральное место в системе народнохозяйственного учета занимает именно

¹ Граждан В. Д. Теория управления: учебн. пособие / В. Д. Граждан. — М.: Гардарики, 2004. — 416 с.

бухгалтерский учет. Согласно Закону «О бухгалтерском учете» он «представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций»².

Многолетняя практика функционирования как отечественного, так и зарубежного бухгалтерского учета выявила необходимость выделения в его структуре различных направлений в разрезе реализации учетных функций. Так в составе бухгалтерского учета были обособлены финансовый, налоговый и управленческий учет. С позиций внутреннего управления особый интерес представляют бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет.

Отличительные черты **бухгалтерского финансового учета**: жесткая нормативная регламентация на основе четырехуровневой системы регулирования; представление информации как для внутреннего, так и для внешнего управления на уровне заинтересованных пользователей; предельная открытость, использование данных для составления внешней отчетности.

Бухгалтерский управленческий учет появился в стране сравнительно недавно, в условиях предоставления хозяйствующим субъектам экономической свободы, обусловившей их функционирование на условиях коммерческого расчета и полной самокупаемости. Это в свою очередь привело к возросшей ответственности за результаты своей деятельности и необходимости разработки действенной системы принятия управленческих решений в условиях неопределенности. Один из инструментов данной системы — управленческий учет, возникший на западе в середине прошлого века на основе производственного учета.

Несмотря на имеющую место субъективность, отсутствие унификации, невозможность использования данных для формирования внешней отчетности и индивидуальность построения системы в каждом конкретном случае, именно он является основой принятия оптимальных управленческих решений. Преимущество и одновременно сложность управленческого учета заключается в его комплексности и использовании методик, представленных элементами методов бухгалтерского финансового учета, экономического анализа, статистики, финансовой математики, планирования и прогнозирования и т. д.

К сожалению, в настоящее время бухгалтерский управленческий учет на большинстве отечественных предприятий развит очень слабо. Внедряются в основном отдельные его части, как правило, касающиеся систем учета затрат и калькулирования себестоимости («директ-костинг» и «стандарт-кост») либо планирования в виде составления финансовых бюджетов.

Среди основных причин отсутствия на большинстве российских предприятий полноценной системы бухгалтерского управленческого учета можно выделить следующие:

1. Недостаточность практического опыта в этой сфере.
2. Необязательность ведения и связанная с этим инертность и слабая информированность руководителей.
3. Отсутствие единых методологических подходов.

² Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996.

4. Отсутствие отраслевых методических рекомендаций по его организации.
5. Нехватка квалифицированных специалистов в этой области, обладающих не только широким спектром теоретических знаний по учету, планированию, анализу, контролю, финансам, но и имеющих опыт их комплексного применения на практике.

Это лишь основные трудности внедрения бухгалтерского управленческого учета, которые руководству экономических субъектов сложно преодолеть самостоятельно. Поэтому существует необходимость привлечения квалифицированной помощи извне. В этой связи неоценимую помощь в постановке и ведении бухгалтерского управленческого учета могут оказать аудиторские организации в рамках организации сопутствующих услуг.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами³.

Статья 2 указанного закона гласит, что в числе прочих услуг аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с проверкой могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование.

Заинтересованность аудиторов в таком сотрудничестве проявляется в том, что в их деятельности присутствует фактор сезонности, а оказание сопутствующих услуг может его нивелировать, позволяя более равномерно «распределить» деятельность в течение года. Еще одно преимущество оказания услуг по постановке и ведению управленческого учета — то, что они не являются услугой, несовместимой с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки. Иначе говоря, аудитор может провести дополнительную проверку, по результатам которой предоставить для клиента заключение о достоверности ведения финансового учета и составления отчетности.

Аудит бухгалтерского управленческого учета представлен следующими направлениями:

1. Услуги по экспресс-аудиту управленческого учета, направленные на повышение эффективности управления компании-заказчика.
2. Внутренний аудит существующей системы управленческого учета, подразумевающий текущий контроль за его осуществлением.

Первое из направлений осуществляется внешними аудиторами, сотрудничающими с клиентом на условиях договора, для выполнения второго необходимо наличие действенной системы внутреннего аудита как части системы управления экономического субъекта.

Как в первом, так и во втором случае конечной целью внедрения управленческого учета является разработка и координирование системы, способной генерировать оптимальные управленческие решения. Управленческое решение — это результат анализа, прогнозирования, оптимизации и выбора одного

³ Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.08 г.

из альтернативных вариантов достижения конкретной цели организации⁴. Критерием эффективности принятия управленческого решения является его действенность, выраженная как в абсолютных (прибыль, маржинальный доход, уровень себестоимости), так и в относительных (рентабельность, фондоотдача, оборачиваемость оборотных средств, производительность труда) показателях.

Начальным этапом формирования управленческого решения является постановка целей. Исходя из большого числа целей предприятия, их индивидуального характера и сложных взаимосвязей для их анализа используется специальная модель — модель дерева целей. Существует множество методов (авторитарный, экспертные, аналитические методы, методы структурно-логических моделей), позволяющих реализовать те или иные цели на практике. По нашему мнению, целесообразно остановиться на последних двух, так как современный экономический анализ дает солидную методологическую базу для достижения поставленных целей, а применение вычислительной техники позволяет осуществить их в кратчайшие сроки, с меньшими затратами, обеспечив необходимую вариативность.

Аналитические методы — методы, основанные на анализе существующего положения предприятия, потребителей, конкурентов, рыночной конъюнктуры в целом и прогнозировании будущих ситуаций. Они включают в себя анализ временных рядов, корреляционный анализ.

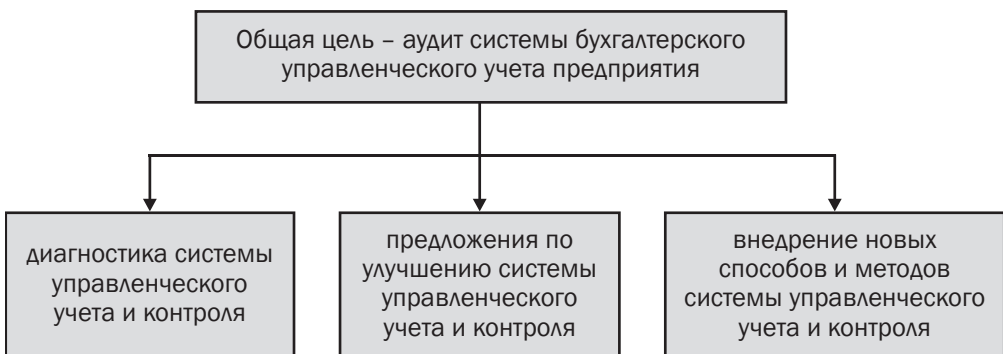
Методы структурно-логических моделей основываются на моделировании процессов среды деятельности фирмы и рыночных процессов. Они позволяют оценить возможность получения управленческой информации в соответствующих аналитических разрезах на базе существующих систем учета на предприятии.

При построении дерева целей аудита бухгалтерского управленческого учета целесообразно произвести декомпозицию основной цели деятельности на составляющие ее подцели.

На рис. 1 представлена упрощенная форма дерева целей аудиторской организации, оказывающей эту сопутствующую услугу.

Рисунок 1

Дерево целей аудита бухгалтерского управленческого учета экономического субъекта

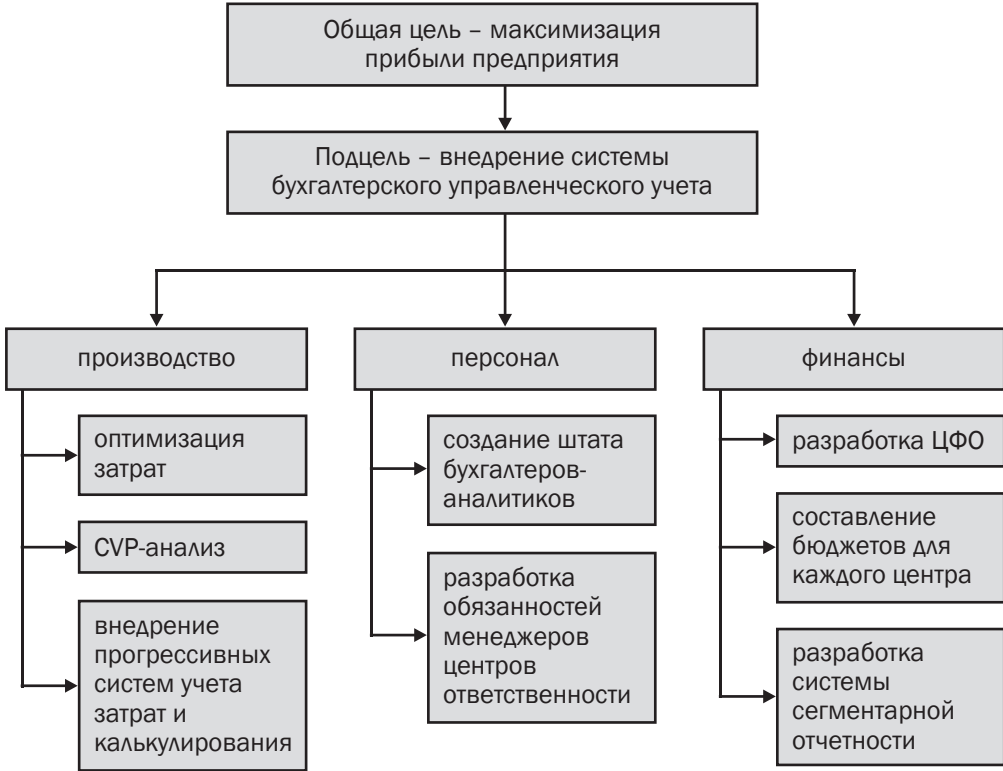


⁴ Волкова О. Н. *Управленческий учет: учебник* / О. Н. Волкова. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 472 с.

Это дерево формирует общие цели, детализация которых представлена в дереве целей экономического субъекта (рис. 2).

Рисунок 2

Дерево целей экономического субъекта при внедрении бухгалтерского управленческого учета



Одним из важнейших рабочих документов, своего рода «деревом целей» аудитора является его программа, так как именно в ней производится необходимая детализация последовательности предполагаемых действий для достижения определенного результата (в отличие от плана, в котором формулируются лишь общие направления). Необходимость планирования отражена и в стандарте № 3 «Планирование аудита»⁵. Примерная программа аудита бухгалтерского управленческого учета экономического субъекта (на примере условного предприятия) представлена в виде рабочего документа табл. 1.

Необходимо учесть, что при составлении такого рабочего документа на практике указывается период проведения каждой планируемой процедуры и вид рабочего документа. В примере нами сделан акцент на предполагаемые направления аудита и использование возможных методов по каждому из них.

Кроме того, на этапе планирования большое внимание должно уделяться формированию состава аудиторской группы исходя из необходимости наличия у аудиторов специальных навыков и комплексных знаний в различных сферах деятельности.

⁵ Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696.

**Программа аудита бухгалтерского
управленческого учета ОАО «Восток»**

Наименование аудируемого лица	ОАО «Восток»
Проверяемый период	с «__» ____ по «__» ____ 20__ г.
Количество человеко-часов	80
Состав аудиторской группы	2

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Рекомендуемые методы проверки
1	Оценка общего состояния регламентного обеспечения системы БУУ	
1.1	оценка целей и задач системы управленческого учета	опрос, интервьюирование руководства компании
1.2	оценка форм первичных документов и отчетности и процедур их подготовки и обработки	проверка соблюдения правил составления, полноты и подлинности
1.3	оценка форм первичных документов и отчетности и процедур их подготовки и обработки	нормативная проверка
1.4	оценка графика документооборота управленческого учета	проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам
2	Проверка корректности методов ведения управленческого учета	
2.1	оценка структуры центров ответственности и критериев оценки их работы	обследование
2.2	оценка применяемых методов и систем калькулирования себестоимости	нормативная проверка
2.3	оценка системы бюджетирования на предприятии	прослеживание, аналитические процедуры
2.4	оценка системы принятия управленческих решений	прослеживание, аналитические процедуры
2.5	оценка методов ведения управленческого учета	прослеживание, аналитические процедуры
3	Разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского управленческого учета	

В ходе выполнения аудиторских процедур следует оценить действенность применяемых методов и систем калькулирования себестоимости в условиях конкурентной среды и в случае необходимости предложить заказчику более прогрессивные и адаптированные к условиям конкретной отрасли и стадии жизненного цикла производимого продукта системы: «Activity Based Costing», «Just-in-time», «Kaizen Costing», «Target costing», «Life cycle costing» и др.

Необходимо проанализировать и систему учетных записей (интегрированную или автономную).

По нашему мнению, в наибольшей степени требованиям управленческого учета отвечает автономная система, предложенная В. Ф. Палием и В. В. Палием⁶, так как ее применение обеспечивает аналитичность информации и не смешивает системы управленческого и финансового учета, устраняя тем самым путаницу и излишние трудозатраты. Основная сложность заключается в разработке детально проработанной системы аналитических счетов для учета затрат в поэлементном разрезе (с 30 по 39).

При проведении аудита управленческого учета стоит обратить внимание на возможность широкого использования группы фактических методов, обычно применяющихся избирательно, таких как:

1. Контрольный запуск сырья и материалов в производство.
2. Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции.
3. Проверка объемов выполненных работ.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство аудитор может использовать при оценке целесообразности списания сырья или материалов, тем самым определив фактически произведенные затраты и формирование финансового результата. Кроме того, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов позволит оценить целесообразность выбранного метода калькулирования себестоимости единицы продукции.

Выявленные посредством производственного эксперимента нормы расхода сырья и материалов, а также проверка производительности оборудования позволят определить обоснованность операционного бюджета (в части материальных, трудовых затрат и производственной программы по планируемым видам продукции).

Использование метода лабораторного анализа качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции сделает возможным выявление фактов несоблюдения технологического режима, использования некондиционного сырья, что позволит произвести корректировку работы центров ответственности.

Фактические методы проверки объемов выполненных работ, в частности, контрольный обмер выполненных работ, помогут оценить достоверность формирования сегментарной отчетности. Сопоставление объема работ, отмеченного в актах приемки и в актах инвентаризации незавершенного строительства, с объемом работ, указанным в оплаченных рабочих нарядах, позволит оценить систему сметного планирования на предприятии.

Для выявления жизнеспособности и эффективности функционирования системы управленческого учета экономического субъекта нами предлагаются тесты аудита управленческого учета предприятия, представленные в табл. 2.

⁶ Палий В. Ф., Палий В. В. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 7. — С. 72–78.

**Тесты аудита организации
бухгалтерского управленческого учета ОАО «Восток»**

№	Вопрос	Вариант ответа (Да/Нет)
1	Охватывает ли система управленческого учета все показатели деятельности?	нет
2	Разработаны ли формы управленческой отчетности, их взаимосвязка, периодичность составления и представления для анализа собственникам или руководителям?	нет
3	Составляется ли отчет о доходах на основе двухуровневости?	нет
4	Разработана ли система центров ответственности на предприятии и составляется ли сегментарная отчетность?	нет
5	Разрабатывается ли на предприятии генеральный бюджет с соответствующей детализацией на операционный и финансовый?	нет
6	Используются ли прогрессивные методы калькулирования себестоимости на предприятии?	нет
7	Соответствует ли способ списания прямых материальных затрат системе калькулирования?	да
5	Используются ли при формировании цен на продукцию трансфертные цены?	да
6	Обеспечивает ли способ распределения косвенных расходов наибольшую точность в расчетах?	да
6	Полно ли отражается в учете выпущенная продукция?	да
7	Организован ли соответствующий аналитический учет затрат в разрезе статей и элементов?	нет
8	Осуществляются ли регулярно инвентаризации готовой продукции на складах?	да
9	Выделяется ли в отдельный массив информация управленческого учета в разрезе соответствующих счетов?	нет

Как показало тестирование, ОАО «Восток» придерживается в основном традиционной системы учета затрат в рамках финансового учета и поэтому нуждается в совокупности рекомендаций со стороны аудитора, которые можно будет облечь в форму управленческих решений.

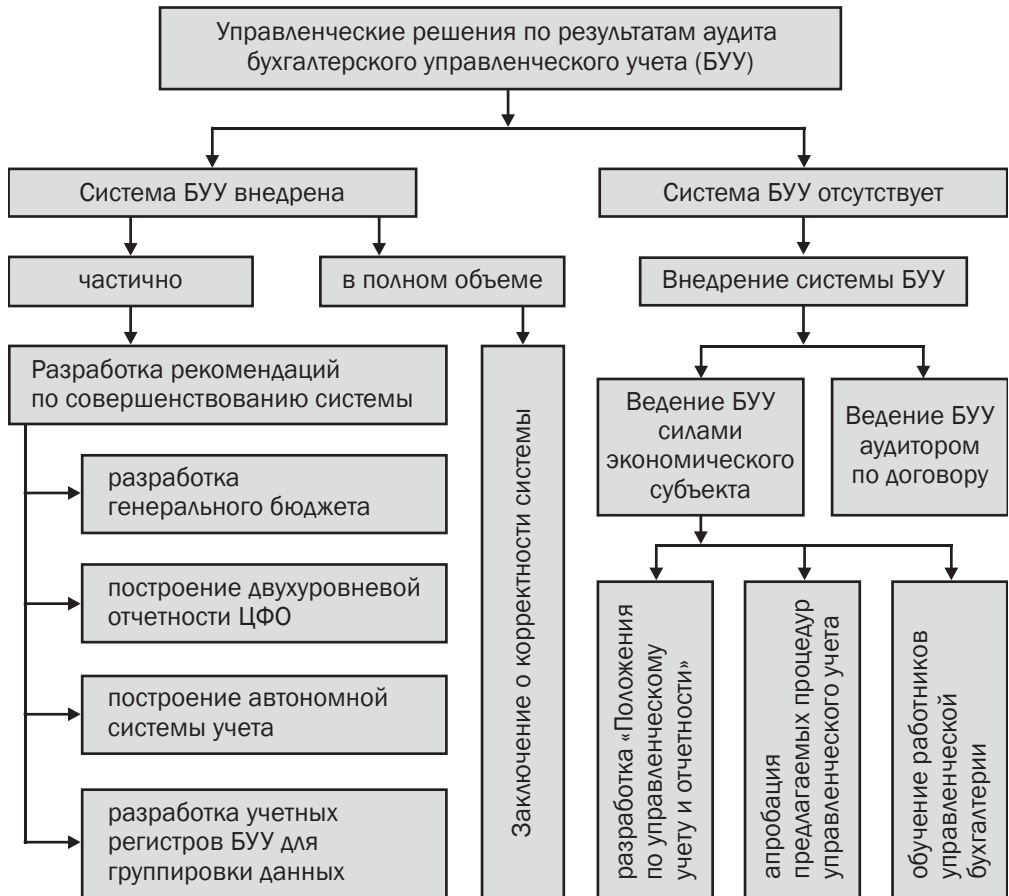
Эффективная сегментация управленческих решений экономического субъекта может быть построена при помощи дерева решений, каждый узел которого представляет собой многовариантное решение, которое надо принять и которое определяет, в какой узел осуществляется дальнейший переход.

В классическом варианте дерево решений – это графическое изображение процесса принятия решений (с использованием формулы Байеса и др.), в котором отражены альтернативные решения, альтернативные состояния среды, соответствующие вероятности и выигрыши для комбинаций альтернатив и состояний среды⁷.

Дерево решений аудита бухгалтерского управленческого учета экономического субъекта можно представить в виде письменной информации по результатам аудита, упрощенно показанной на рис. 3.

Рисунок 3

**Дерево решений аудита
управленческого учета предприятия**



Необходимо отметить также, что оказывать услуги по ведению бухгалтерского управленческого учета по договору аудитор может в качестве бухгалтера-аналитика.

Таким образом, конечным этапом экспресс-аудита управленческого учета является отладка его организации по результатам диагностики его составных частей или помощь во внедрении при его отсутствии.

⁷ Вертакова Ю. В. Управленческие решения: разработка и выбор: учебн. пособие / Ю. В. Вертакова, И. А. Козьева, Э. Н. Кузьбожев. – под общ. ред. проф. Э. Н. Кузьбожева. – М.: КноРус, 2005. – 352 с.

Кроме того, экономическим субъектам необходимо обратить внимание на вопросы организации внутреннего аудита, призванного обеспечить текущий контроль за ходом данного направления учета. В этой области также предстоит большая организационно-методическая работа, основное внимание в которой должно быть уделено разработке системы предотвращения финансовых рисков, формированию кадрового потенциала, рабочей документации, построению эффективной системы хозяйствования на основе принятия оптимальных управленческих решений.

Библиография

1. Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.08 г.
2. Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 (с изменениями от 30.06.2003).
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696
4. Граждан, В. Д. Теория управления: учебн. пособие. — М.: Гардарики, 2004. — 416 с.
5. Вертакова, Ю. В. Управленческие решения: разработка и выбор: учебн. пособие / Ю. В. Вертакова, И. А. Козьева, Э. Н. Кузьбожев. — под общ. ред. проф. Э. Н. Кузьбожева — М.: КноРус. — 2005. — 352 с.
6. Волкова, О. Н. Управленческий учет: учебник. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 472 с.
7. Палий, В. Ф., Палий, В. В. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2001. — № 7. — С. 72–78.