



Управленческий учет и аудит

СКИФ



Кафедра «Экономическая безопасность,
учет и право»

Лекционный курс

Автор

Изварина Н.Ю.

Ростов-на-Дону,
2020

Аннотация

Лекционный курс предназначен для магистров очной/заочной формы обучения, соответствует требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению 08.04.01 «Строительство», относится к общенаучному циклу дисциплин

Целью изучения магистрами лекций является формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации управленческого учета и аудита на предприятиях различных форм собственности, использованию внутренней учетной информации для принятия управленческих решений. В процессе обучения студенты должны научиться адаптировать полученные знания и навыки к конкретным условиям функционирования организаций.

В процессе изучения курса «Управленческий учет и аудит» необходимо решить следующие задачи:

формирование у слушателей знаний о содержании управленческого учета, его принципах и назначении;

использование информации управленческого учета для анализа принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений, и оценки их эффективности;

приобретение студентами теоретических знаний по организации управленческого учета на предприятии, формирование внутренней управленческой отчетности и системы внутреннего контроля;

приобретение студентами теоретических знаний по организации процесса аудита, критериях обязательного аудита, системе нормативно-регулирования аудита в РФ;

выработка практических навыков по проведению аудита различных видов активов, капитала, обязательств.

Автор

Изварина Наталия Юрьевна –

Кандидат экономических наук

Сфера научных интересов – аудит, бухгалтерская (финансовая) отчетность, управленческий учет, внутренний контроль

ОГЛАВЛЕНИЕ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	5
Тема 1. СУЩНОСТЬ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	5
Тема 2. ЗАТРАТЫ, ФОРМИРУЮЩИЕ СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ	8
Тема 3. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ	20
Тема 4. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ	31
Тема 5. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ КРАТКОСРОЧНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ	42
Тема 6. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ РЕШЕНИЙ	49
Тема 7. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ	56
АУДИТ	72
ТЕМА 1. ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ АУДИТА И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	72
ТЕМА 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ	78
Тема 3. ВИДЫ АУДИТА И УСЛОВИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	85
ТЕМА 4. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	94

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Тема 1. СУЩНОСТЬ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Одна из важнейших задач руководителя любого предприятия – с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима информация о наличии таких ресурсов. Стандартный бухгалтерский учет такой информации не дает. Поэтому в середине XX века развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета **управленческим учетом**.

Управленческий учет охватывает те виды учетной информации, которые необходимы менеджерам предприятия в целях внутреннего управления организацией.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета РФ, нет, поскольку организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписывать единые правила его ведения.

Исследованию теории и практики управленческого учета посвятили работы следующие зарубежные и отечественные ученые-экономисты: Белверд Е. Нидлз, Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р.Х. Паркер, А. Д. Шермет, С.А. Николаева, А. В.Чмель, Е.А. Мизиковский, В.И. Ткач и т.д.

Существующие многочисленные мнения о содержании управленческого учета можно свести к следующему определению.

Управленческий учет - это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

Предметом УУ является производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений (ЦО).

Объектами УУ являются издержки предприятия и его отдельных структурных подразделений – центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Методы, используемые в УУ, разнообразны:

- некоторые элементы метода БУ (ФУ) (счета, двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение, отчетность);
- приемы и методы, применяемые в статистике и экономическом анализе (индексный метод, факторный анализ и т.д.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т.д.)

Цели управленческого учета:

- ✓ выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений;
- ✓ обеспечение менеджеров организации информацией для принятия

объективных, оперативных управленческих решений.

Цель управленческого учета реализуется в его задачах:

- ❖ формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- ❖ планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- ❖ исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- ❖ анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- ❖ обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- ❖ формирование информационной базы для принятия решений;
- ❖ выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Указанные задачи управленческого учета свидетельствуют, что он строится на соблюдении следующих общесистемных принципах управления.

Принцип опережения данных для принятия управленческих решений означает, что гораздо важнее правильная оценка предстоящих расходов и доходов, чем констатация упущенных возможностей.

Принцип релевантности информации при принятии решений означает, что из всего разнообразия данных, связанных с той или иной задачей, выбрать те, которые существенны (значимы) для конкретного управленческого решения.

Принцип альтернативных оценок означает, что менеджер сталкивается с альтернативными направлениями деятельности и должен выбирать между ними, ориентируясь на заданную цель.

Принцип ответственности за последствия принятых решений означает, что если ответственность за результаты хозяйствования на всех уровнях управления отсутствует, вести управленческий учет нет смысла.

Принцип целостности - управленческий учет должен быть системным и обеспечивать согласованность данных с показателями финансового учета и отчетности даже тогда, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи.

Принцип понятности - представление данных в виде аналитических таблиц, графиков, удобных и понятных для пользователей.

Производственный учет как составная часть управленческого учета

Управленческий учет – эта система сбора и обработки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решений

для достижения целей организации. Данные управленческого учета используются, как правило, внутри фирмы и не выходят за ее пределы.

Главное назначение **финансового учета** состоит в формировании отчетности, предназначенной для внешних пользователей. Финансовый учет осуществляет измерение и отражение на счетах хозяйственных операций и составление финансовой отчетности на основе общепринятых принципов учета. Руководители предприятия несут ответственность за достоверность финансовой информации, предоставляемой инвесторам, акционерам и другим внешним пользователям. Таким образом, менеджеры, заинтересованы как в управленческом, так и в финансовом учете.

Производственный учет (иначе **учет затрат**) представляет данные как для управленческого, так и для финансового учета. В процессе учета затрат происходит сбор, измерение и группировка финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в организации

Характеристика информационной базы управленческого учета

Источниками информации являются:

✓ учетная информация (*бухгалтерская отчетность* - отражает и обобщает хозяйственные средства и операции; *статистическая отчетность* - отражает количественно и качественно совокупность экономических явлений и процессов; *оперативная отчетность* - применяется в отдельных подразделениях организации для текущего управления; *выборочная отчетность* - служит для углубления и детализации некоторых показателей отчетности). Учетная информация составляет 20-30% от всей информации управленческого учета;

✓ внеучетная информация - материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита, лабораторного и врачебно-санитарного контроля, проверок налоговой службы, постоянно действующих производственных совещаний, собраний трудовых коллективов, печати; объяснительные и докладные записки; переписка с вышестоящими организациями, финансовыми и кредитными организациями; материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями;

✓ планоно-нормативная информация, содержащаяся в производственных паспортах, ценниках, прейскурантах, справочниках, и т.п.

Информационная база должна удовлетворять следующим требованиям:

- 1) быть адресной - ориентированной на конкретного потребителя;
- 2) быть оперативной - предоставляться в сжатые сроки;
- 3) быть достаточной и полезной - объем информации должен позволять принимать объективные управленческие решения;
- 4) быть аналитической - объем базы должен способствовать выявлению основных тенденций в деятельности структурных подразделений и определению

доли участия каждого из них в получении прибыли;

5) быть гибкой - обеспечивать информационные потребности руководителей разных уровней при условиях изменения среды функционирования предприятия.

Нормативные документы управленческого учета можно распределить по четырем уровням:

- законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- методические указания, инструкции, рекомендации и т.п.;
- документы организации, которые разрабатываются ею при формировании учетной политики:
 - рабочий план счетов бухгалтерского учета;
 - порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
 - правила документооборота и технология обработки учетной информации;
 - формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
 - методы оценки активов и обязательств;
 - методы контроля хозяйственных операций организации и т.п.

Тема 2. ЗАТРАТЫ, ФОРМИРУЮЩИЕ СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

В экономической литературе и на практике наряду с терминами «затраты» используются и такие, как «расходы», «издержки». Многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между этими понятиями.

Однако определение сущности этих понятий имеет значение для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, ее прибыльности.

«Издержки» весьма обширное экономическое понятие, при определении которого существует множество различных подходов. Разные авторы отмечают разные аспекты, свойства издержек. По мнению некоторых специалистов, издержки представляют собой стоимость всех видов затрачиваемых материалов и выполняемых услуг, другие рассматривают категорию «издержек» как часть затрат или как денежное выражение затрат.

Обычно под **издержками** понимается денежное измерение любых ресурсов, используемых в организации с какой-то целью. Слово «издержки» употребляют для обозначения суммы затрат на осуществление какой-либо

Управленческий учет и аудит

производственной или обеспечивающей функции: издержки производства, издержки обращения. В издержки часто включают потери.

Понятие «затраты» является более емким, им характеризуют совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых направлено на осуществление финансово-хозяйственной деятельности организации. **Затраты** – это уменьшение активов (денежных средств или иного имущества) или увеличение обязательств (долга), связанное с возникновением издержек.

Затраты возникают в момент приобретения ресурсов в результате:

- выплаты денег;
- приобретения в кредит;
- товарообменных операций.

Если затраты:

- обеспечат будущие выгоды, их признают активами;
- обеспечили текущие доходы, их списывают в расходы;
- не приводят ни к каким выгодам (ни в текущем периоде, ни в будущем), их относят к убыткам.

Особенности затрат как предмета управленческого учета:

- динамизм - затраты находятся в постоянном движении, изменении (постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье, материалы, полуфабрикаты, тарифы на энергоносители и услуги, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат);
 - многообразие, требующее применения различных приемов и методов управления ими;
 - трудности измерения, учета и оценки (абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет);
 - сложность и противоречивость влияния затрат на финансовый результат (например, повысить прибыль можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, в свою очередь, обеспечивается повышением капитальных затрат на технику, технологию).

Объектом финансового учета выступает организация в целом. В управленческом учете объектами учета затраты выступают:

- места возникновения затрат;
- виды затрат;
- носители затрат.

Производственные затраты лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т.е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание. В связи с этим для аналитической детализации и группировки затрат решающее значение

приобретают такие объекты их учета, как места возникновения затрат (МВЗ). Развитие учета по этим объектам определяет сегодня главное направление совершенствования производственного учета, контроля и управления формированием издержек производства.

МВЗ, как правило, представляют собой структурные единицы или подразделения организации (участки, цехи, отделы), в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов. МВЗ выделяются в самостоятельные объекты нормирования, планирования и учета издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Это позволяет, уже на начальном этапе бухгалтерского учета, классифицировать издержки, возникающие в подразделениях предприятия, и обеспечивать дифференцированное распределение понесенных расходов на единицу продукции, необходимое для точного калькулирования себестоимости.

Основная причина выделения МВЗ объясняется невозможностью первичной группировки затрат по видам продукции.

Выбор мест возникновения затрат в качестве объектов учета вызывается главным образом:

- необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия;
- необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов, поскольку только часть возникающих затрат можно отнести на продукты по прямому признаку. Остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

МВЗ являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам и статьям себестоимости. Выделение МВЗ позволяет локализовать и приблизить косвенно распределяемые затраты к произведенным в данном месте продуктам, что способствует повышению точности калькулирования.

Группировка производственных затрат по видам в управленческом учете многообразна. По видам затраты группируются относительно определенного признака, позволяющего существующее многообразие затрат разграничить, свести к минимуму, в зависимости от различных целей и задач управления ими. Одним из принципов управленческого учета является принцип – различная классификация затрат для различных целей управления. В качестве основных группировочных признаков могут быть – экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения); калькуляционная статья (цель затрат); зависимость от объема производства; способ включения в себестоимость; технико-экономическое содержание и т.п.

Под **носителем затрат** понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано с

необходимостью калькулирования себестоимости, поэтому следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Под объектом калькулирования понимается продукт в широком смысле, себестоимость которого следует исчислить.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (то есть с несколькими другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

- экономическую (материальную) сущность - продукция, работы, услуги;
- тип (категория) производства - основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов - тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер;
- степень готовности - продукт после последовательного прохождения технологических операций;
- наличие связи с покупателем - номер заказа.

Часто понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако эти явления имеют принципиальные отличия и не могут использоваться как синонимы.

Понятие «расходы» закреплено в национальном стандарте ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (с учетом последующих изменений) - «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» (п.2).

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

Расходы текущего отчетного периода, обусловленные полученными в этом отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход. *Такой подход называется соответствием расходов и доходов.*

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

- получены доходы в результате их осуществления;
- имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов, как в

текущем отчетном периоде, так и в будущих отчетных периодах.

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов (правило соотношения расходов и затрат).

В общем случае стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжается числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов.

Взаимосвязь понятий «затраты», «издержки» и «расходы»:



Сложность структуры и многообразие процессов формирования затрат предполагает подразделение их по ряду признаков, т.е. классификацию затрат. Классификация затрат выявляет объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями. В управленческом учете классификация затрат должна отвечать главному требованию – базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать затраты в различных аспектах для целей управления затратами. Без классификации затрат невозможно решать задачи управления ими на предприятии. Она создает предпосылки для определения уровня затрат по объектам управления ими, организации планирования, учета, контроля и анализа.

Ни один из вариантов классификации затрат в управленческом учете не рассматривается в качестве эталонного. Идеальных подходов к классификации затрат, применяемых на все случаи жизни, не существует. В разных хозяйственных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о затратах. Именно поэтому одним из принципов управленческого учета является принцип – различная классификация затрат для различных целей управления.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;
- отложенные расходы.

В данном контексте классификацию расходов можно представить в виде схемы

Расходы				
Расходы данного (текущего) отчетного периода			Отложенные расходы	
Расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами	Расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода)		Инвестиции (капитальные вложения)	Расходы будущих периодов

Расходы данного (текущего) отчетного периода - расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного отчетного периода.

В свою очередь, расходы данного (текущего) отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода делятся на:

- расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

Расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход.

Расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (**расходы периода**), признаются в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках вне зависимости от факта получения доходов в данном отчетном периоде. Эти расходы обусловлены в большей степени наличием периода, нежели наличием или отсутствием дохода. Примером расходов периода могут служить амортизация активов и расходы по аренде офисных помещений.

Отложенные расходы - расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Управленческий учет и аудит

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);
- расходы будущих периодов.

Расходы будущих периодов - затраты на освоение новых видов продукции, совершенствование технологии производства, на горные подготовительные работы и т.д. Они списываются на себестоимость продукции в будущие периоды по мере освоения.

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

- получены доходы в результате их осуществления;
- имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов как в данном, так и в будущих отчетных периодах.

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов (правило соотношения расходов и затрат).

В общем случае разграничение затрат и расходов касается фактора времени, увязки с моментом признания дохода.

Стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжает числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов.

В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты предприятия можно классифицировать по группам. В таблице представлены основные признаки классификации затрат организации и соответствующие им виды затрат.

Основные признаки классификации затрат

Признак классификации	Вид затрат
По отношению к технологическому процессу	<i>Основные</i> - непосредственно связаны с технологическим процессом производства. <i>Накладные</i> - связаны с организацией, обслуживанием производства и управления им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).
По способу включения в себестоимость	<i>Прямые</i> - непосредственно относятся на конкретный вид продукции. Это затраты на материалы, оплату труда основных производственных рабочих и т.п.

Управленческий учет и аудит

<p>продукции</p>	<p><u>Косвенные</u> - невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определенным правилам. К ним относятся общепроизводственные расходы: общецеховые - на организацию, обслуживание и управление производством; общехозяйственные - на управление производством.</p> <p><u>Входящие (неисчерпанные)</u> – затраты в текущей деятельности для получения экономических выгод в будущем периоде (создание производственных запасов, приобретение оборудования). Отражается в Балансе (форма №1).</p> <p><u>Истекшие (исчерпанные)</u> – затраты, возникшие в текущей деятельности для получения экономических выгод в отчетном периоде (себестоимость реализованной продукции). Отражается в Отчете о финансовых результатах (форма №2).</p>
<p>По составу</p>	<p><u>Одноэлементные</u> затраты не разделяются на отдельные составляющие, а регистрируются и рассчитываются на отдельное изделие (заработная плата, амортизация и т. п.).</p> <p><u>Комплексные</u> затраты состоят из нескольких экономических элементов, например общецеховые; регистрируются только для нескольких изделий в совокупности, для целого производственного подразделения и т.п.</p>
<p>По периодичности возникновения</p>	<p><u>Постоянные (текущие, ежедневные)</u> затраты - это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц.</p> <p><u>Периодические затраты (единовременные)</u> - реже чем один раз в месяц. Это расходы на подготовку и освоение выпуска новой продукции; расходы, связанные с пуском новых производств, ремонтные работы и т.п.</p>
<p>По экономическим элементам</p>	<p><u>Экономические элементы затрат</u> - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.</p>
<p>По отношению к готовому продукту</p>	<p><u>Готовый продукт</u> - затраты на готовый продукт.</p> <p><u>Незавершенное производство</u> - продукция частичной готовности, не прошедшая всех стадий обработки (продукция, не прошедшая ОТК).</p>
<p>По целесообразности расходования (в зависимости от эффективности)</p>	<p><u>Производительные</u> - относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.</p> <p><u>Непроизводительные</u> - вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества и организации производства; внешними обстоятельствами.</p>
<p>По возможности охвата планом</p>	<p><u>Планируемые</u> - рассчитаны на определенный объем производства в соответствии с нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.</p> <p><u>Непланируемые</u> - не включаются в план, отражаются только в фактической себестоимости продукции.</p>

Управленческий учет и аудит

<p>По роли в процессе производства</p>	<p><u>Производственные</u> - связаны с изготовлением продукции и образуют ее производственную себестоимость. <u>Непроизводственные, или коммерческие</u> - связаны с процессом продаж и поставок продукции, с расходами по управлению организацией.</p>
<p>По отнесению к периоду</p>	<p><u>Затраты за отчетный период</u> - это затраты, которые не входят в себестоимость (затраты на сбыт, научно-исследовательские работы, административные расходы и т.д.), <u>Отложенные</u> - расходы будущих периодов, т.е. затраты, понесенные в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, рассматриваемые как активы (например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные вперед, подлежат включению в затраты на производство продукции в последующие периоды равномерно). <u>Зарезервированные</u> - еще не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции на плановую сумму предстоящих затрат (специальные фонды, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату пособий и т. п.).</p>
<p>Классификация затрат по экономическому содержанию</p>	<p><u>На производство и реализацию</u> - на себестоимость продукции, т.е. выраженные в денежной форме текущие затраты на производство и реализацию продукции, являются затратами простого воспроизводства. <u>На расширение</u> - на прирост основного и оборотного капитала, т.е. инвестиции являются единовременными затратами. <u>На развитие непроизводственной сферы</u> - на поддержание и создание объектов социально-культурного назначения.</p>
<p>По отношению к объему производства</p>	<p><u>Переменные</u> - изменяются пропорционально изменению объема производства. Это затраты на сырье, материалы, зарплата основных рабочих и отчисления с нее. Увеличение объема производства, например, на 20%, приводит к увеличению переменных затрат на 20%. <u>Постоянные</u> затраты - относительно постоянные - изменяются с изменением уровня производства (амортизация, зарплата управленческого персонала, налог на имущество и т.п.). <u>Полупеременные</u> затраты - включают одновременно как постоянные, так и переменные компоненты (например, плата за телефон - каждый месяц производятся постоянные выплаты и дополнительные за междугородние разговоры - переменная). <u>Условно-переменные</u> затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т.п.).</p>

	<p><u>УСЛОВНО-ПОСТОЯННЫЕ</u> затраты - практически не зависят от изменения объема производства продукции (общехозяйственные расходы (амортизация по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т.п.), расходы на продажу (реклама продукции), с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается).</p>
--	--

Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции и оценки запасов: затраты на продукт и затраты периода, прямые и косвенные затраты

1. По отношению к производимым продуктам

Затраты на продукт (производственные затраты) связаны с производством готовой продукции. Эти затраты включаются в стоимость запасов. К затратам на продукт относят основные материалы, основной труд и производственные накладные расходы.

Затраты периода (непроизводственные затраты) относятся в расходы в том периоде, в котором они возникли и не включаются в стоимость запасов. Затраты на период включают расходы по продажам и административные расходы.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг), только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин «**запасоемкие затраты**».

Затраты периода признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли. В управленческом учете расходы периода вычитаются из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании себестоимости продукции. Их можно также назвать «**незапасоемкими**».

2. По способу включения в себестоимость

Прямые затраты связаны с конкретным видом деятельности. Их можно легко отнести к определенному виду продукции в момент их совершения на основании данных первичных документов. К ним относят: затраты сырья, материалов и заработную плату производственных рабочих, то есть первичные затраты.

Косвенные затраты образуются по нескольким видам продукции. Как правило, к ним относят производственные накладные расходы, которые прямо нельзя отнести к определенному виду продукции, поэтому общую сумму затрат распределяют на продукцию на основании специальных ставок (материалы,

используемые для ремонта производственного оборудования, заработная плата контролера, вахтера и т.д.). К ним относятся общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и др.

3. По отражению в отчетности

Входящие (неисчерпанные) – затраты в текущей деятельности для получения экономических выгод в будущем периоде (создание производственных запасов, приобретение оборудования). Отражается в Балансе (форма №1).

Истекшие (исчерпанные) – затраты, возникшие в текущей деятельности для получения экономических выгод в отчетном периоде (себестоимость реализованной продукции). Отражается в Отчете о

Переменные затраты - это затраты, которые зависят от объема производства (уровня деловой активности) и изменяются прямо пропорционально изменениям уровня активности. Примером переменных затрат могут быть основные материалы, сдельная заработная плата основных производственных рабочих, топливо, электроэнергия на технологические нужды.

Постоянные затраты – это затраты, которые не изменяются в зависимости от уровня деловой активности в пределах определенного периода. Примерами постоянных затрат могут быть амортизация, арендная плата, страхование активов, административные расходы, повременная заработная плата основных рабочих, заработная плата руководителей.

Поведение затрат при изменении объема деятельности

Затраты	Поведение затрат	
	Общие (совокупные)	На единицу (удельные)
Переменные затраты	Общая сумма переменных затрат увеличивается и уменьшается прямо пропорционально изменениям объема производства	Не изменяются
Постоянные затраты	Общая сумма постоянных затрат остается одинаковой независимо от объема производства	Постоянные затраты на единицу продукции <i>уменьшаются</i> по мере <i>увеличения</i> объема производства и <u>увеличиваются</u> , когда <u>объем</u> производства <u>снижается</u>

Условно-переменные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т.п.).

Условно-постоянные затраты - практически не зависят от изменения объема производства продукции (общехозяйственные расходы (амортизация по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т.п.), расходы на продажу (реклама продукции), с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается).

Затраты являются важной частью многих деловых решений. В принятии решений важно различать релевантные и нерелевантные затраты, невозвратные затраты, альтернативные (вмененные) затраты, приростные и маржинальные затраты.

Релевантные и нерелевантные затраты и доходы изменяются при принятии решения, в то время как принятие какого-либо решения не влияет на нерелевантные затраты и доходы.

Невозвратные затраты - это затраты, которые были понесены и не могут быть изменены никаким последующим решением. Данные затраты необходимо игнорировать при анализе последующих курсов действий.

Альтернативные (вмененные) затраты определяются как потенциальная выгода, которая потеряна или которой пожертвовали в результате выбора одного из вариантов действий, при котором от остальных вариантов приходится отказываться.

Приростные затраты (также называют дифференцированными затратами) - это любые затраты имеющие место при одном варианте действий, но отсутствующие в целом или частично при другом варианте действий. Приростные затраты могут быть как постоянными так и переменными затратами.

Маржинальные затраты - это дополнительные затраты, которые возникают при увеличении объема производства на одну дополнительную единицу.

Нормативные затраты это планируемые затраты на единицу продукта. Их используют для составления смет и оценки выполнения запланированных результатов. По окончании сметного периода фактические затраты сравниваются с нормативными затратами для выявления отклонений.

Контролируемые и неконтролируемые затраты

Контролируемые затраты являются предметом регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. Как правило, менеджеры осуществляют контроль за издержками через центр затрат (например, отдел маркетинга может воздействовать на расходы на рекламную компанию, начальник производственного цеха - на использование прямого труда в части интенсивности и производительности труда и потерь рабочего времени). Цель менеджера центра затрат - минимизация затрат и оценка на основе

планируемых и фактических затрат.

Тема 3. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

Основными ее составляющими являются затраты, связанные с использованием в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и ее реализацию (рис.).

Себестоимость продукции является качественным показателем, отражающим результаты хозяйственной деятельности организации, ее размер зависит от воздействия различных факторов. Чем ниже себестоимость продукции, тем эффективнее используются производственные ресурсы организации.

Под структурой себестоимости понимается соотношение различных элементов или статей затрат в общей сумме затрат на производство и реализацию продукции.

Структура себестоимости может определяться на основе классификации затрат по экономически однородным элементам и статьям калькуляции.

Поэлементная структура себестоимости продукции различается по отраслям и сферам деятельности. Эти отличия определяют характер производства в зависимости от преобладания удельного веса того или иного вида затрат. Выделяют материалоемкие, трудоемкие, энергоемкие, фондоемкие производства.

Отнесение производства к тому или иному типу является относительным и динамичным, т.к. с развитием техники и технологии изменяется соотношение элементов затрат.

В настоящее время преобладает тенденция изменения в структуре себестоимости в направлении снижения удельного веса прямых затрат (заработной платы основных производственных рабочих, основные материалы) и значительного роста удельного веса затрат на управление и реализацию продукции.

В зависимости оттого, какие затраты включаются в себестоимость продукции, себестоимость может быть:

1) **производственная себестоимость** включает материальные затраты, затраты на заработную плату основных производственных рабочих и общепроизводственные расходы.

2) **полная себестоимость** представляет собой сумму производственной

себестоимости, коммерческих и административно-управленческих расходов.

4) **ограниченная себестоимость- (себестоимость по переменным затратам, маржинальная себестоимость)** включает затраты, реагирующие на изменение объемов производства – прямые материальные затраты, прямые затраты на заработную плату основных производственных рабочих и переменные общепроизводственные расходы.

В зависимости от принадлежности затрат к организации (отрасли) себестоимость продукции может быть:

1) **индивидуальной** – свидетельствует о затратах на изготовление конкретного вида изделия.

2) **среднеотраслевой** – характеризует средние по отрасли затраты на производство продукции данного вида.

Среднеотраслевая себестоимость рассчитывается по формуле средневзвешенной арифметической.

В зависимости от планирования затрат себестоимость может быть:

1) **плановой** — характеризует затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период;

2) **фактической** — отражает размеры фактических затрат по всем статьям себестоимости заданный период.

В зависимости от степени готовности продукции и ее реализации себестоимость может быть валовой, товарной, отгруженной и реализованной.

В системе управленческого учета себестоимость формируется для того, чтобы менеджеры предприятия имели обоснованное представление об общих издержках.

Производственные затраты (основной труд, основные материалы и производственные накладные расходы) аккумулируются и показываются в виде отчета о произведенной продукции и отчета себестоимости реализованной продукции. Эти отчеты могут быть составлены отдельно или объединены в отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции.

Себестоимость произведенной продукции учитывает производственные затраты, отнесенные на готовую продукцию, произведенную за период. Для вычисления себестоимости произведенной продукции производственные затраты, понесенные в течение периода увеличиваются или уменьшаются на чистое изменение незавершенного производства (начальный остаток незавершенного производства минус конечный остаток незавершенного производства).

Себестоимость реализованной продукции показывает те расходы, которые сопоставляются с доходом. Для вычисления себестоимости реализованной продукции себестоимость произведенной продукции увеличивается на чистое изменение в запасах готовой продукции (начальный остаток готовой продукции минус конечный остаток готовой продукции).

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Позаказный метод учета себестоимости используется в мелкосерийном производстве продукции или при индивидуальном ее изготовлении (единичное производство) в соответствии с требованиями заказчика – в строительстве, авиационной и судостроительной промышленности. Позаказное калькулирование используется на предприятиях сферы услуг при изготовлении мебели, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, телевизоров и оказании прочих услуг.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговариваются стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов и передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции.

Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» - значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы; о потерях от брака, износе специальных

приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Для учета затрат по заказам бухгалтерия открывает карточку (ведомость) для каждого заказа. По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

При использовании позаказного метода учета затрат по счету 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии. Регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов.

Прямые затраты материалов в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счета 20 «Основное производство». Прямая заработная плата также прямо относится на соответствующие заказы.

Возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса - ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

На практике обычно идут другим путем: **косвенные расходы** распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа.

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции (отработанные станкочасы, машинодни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих).

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горно-рудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Эта система применяется в отраслях с **массовым типом производства**, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге **выпускаемая продукция** (оказываемая услуга) является одновременно и **объектом учета затрат**, и **объектом калькулирования**.

В производствах, подобных угольной промышленности может применяться **метод простого одноступенчатого калькулирования**.

При этом:

а) производится один вид продукции;

б) не возникают запасы полуфабрикатов;

в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах).

Попередельный метод учета затрат и калькулирования

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами.

Попередельное калькулирование применяется в химической,

Управленческий учет и аудит

нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, **объектом учета затрат** обычно является **передел**, а **объектом калькулирования** - **продукт каждого законченного передела**.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. Так, в черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности - выработка пряжи, изготовление ткани, крашение ткани.

Условия применения попередельного калькулирования:

- массовое производство с технологическими переделами;
- большие массы сырья перерабатываются на первом переделе;
- на последующих переделах перерабатываются полуфабрикаты предыдущих переделов;
- полуфабрикаты могут быть проданы на сторону;
- невозможно группировать прямые издержки по видам и сортам продукции.

Особенностями попередельного метода учета являются:

- ✓ организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- ✓ обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т. е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- ✓ списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Поскольку перечисленные производства весьма материалоемки, производственный учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабриката, брака, отходов.

Бесполуфабрикатный вариант предусматривает:

- ✓ реализуется полностью готовый, т.е. прошедший все технологические переделы, продукт;
- ✓ учет затрат на производство ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех);

Управленческий учет и аудит

- ✓ контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении;
- ✓ затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов;
- ✓ добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела;
- ✓ сводный учет затрат на производство себестоимости единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Полуфабрикатный вариант предусматривает:

- ✓ реализуется продукт, не прошедший все технологические переделы;
- ✓ учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. Предполагает использованием бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- ✓ себестоимость определяется по выпуску продукции в целом по предприятию, но и продукции каждого цеха (передела, подразделения).

Распределение общих затрат по продукции

Общие (косвенные) расходы – это разнообразная совокупность издержек, связанных с эксплуатацией, управлением производства и реализацией продукции. В управленческом учете общие (косвенные) и накладные расходы часто отождествляют, данные слова используют как синонимы.

Процесс отнесения общих (косвенных) затрат на отдельные объекты называют распределением затрат. Трудности распределения косвенных затрат возникают, когда калькулируется полная себестоимость продукции, включающая, кроме прямых затрат, пропорциональную долю косвенных затрат.

К числу **основных проблем распределения общих (косвенных) затрат** относят следующие:

- косвенные расходы по времени осуществления могут не совпадают с временем производства и реализации продукции;
- многоэлементный состав косвенных расходов, включающий, в том числе комплексные статьи расходов, и представляющий собой совокупность различных по своему экономическому содержанию, по характеру изменения и равномерности распределения в течение отчетного периода затрат;
- обоснование и выбор метода распределения косвенных расходов;
- выбор базового показателя распределения косвенных расходов;
- точность определения величины базового показателя распределения накладных расходов.

Особенность косвенных расходов вытекает из их экономической сущности как элемента издержек производства и состоит в невозможности точной их оценке при производстве продукта, поскольку невозможно проследить путь конкретного

элемента косвенных расходов в процессе производства конкретного продукта. Если прямые затраты непосредственно возникают в связи с производством продукта, то не все косвенные расходы осуществляются одновременно с процессом производства и реализации продуктов. Некоторые из них приходятся на периоды намного более ранние, чем осуществление самого производственного процесса. Другие косвенные расходы приходятся на существенно более позднее время, после того, как процесс уже завершен. Косвенные расходы могут иметь место даже при отсутствии прямых затрат. Например, при остановке производства и выпуска продукции в связи с ремонтом или реконструкцией. Таким образом, косвенные расходы по времени осуществления не совпадают с временем производства и реализации продукции.

Косвенные расходы сложнее контролировать, чем все прочие издержки, т.к. они являются многоэлементными, комплексными статьями затрат и представляют собой совокупность различных по своему экономическому содержанию, по характеру изменения и равномерности распределения в течение отчетного периода затрат. Например, такие виды расходов, как амортизация, налоги, сборы не зависят от уровня деловой активности предприятия; расходы на отопление возникают только в зимний период.

Современная тенденция в части изменения затрат при производстве и реализации продукции организации состоит в том, что доля косвенных (накладных) расходов постоянно возрастает в общей сумме затрат по сравнению с прямыми затратами. Следовательно, себестоимость продукции имеет тенденцию становиться менее точной. Все возрастающая доля накладных расходов требует усиления внимания к обоснованности их распределения между отдельными объектами.

Очевидно, что невозможно найти какой-либо универсальный показатель, который для всех накладных расходов являлся бы единственным носителем затрат, т.е. тем фактором или показателем, изменение которого в определяющей степени влияет на изменение величины накладных расходов. Выбор одного носителя затрат для всех накладных расходов приводит к значительному искажению величины себестоимости отдельных видов изделий. При этом величина накладных расходов, приходящаяся на те или иные изделия, а, соответственно, и их себестоимость, изменяется в ряде случаев значительно, в зависимости от используемого носителя затрат. Наконец, то или иное изделие, рентабельное при использовании какого-либо одного носителя затрат, может оказаться убыточным при ином способе распределения накладных расходов.

Проблемы оценки, контроля и распределения косвенных расходов между отдельными заказами, видами продукции, процессами связаны с проблемами как трансфертного (внутрифирменного) ценообразования, так и с установлением цены заказа (продукции) в целом. В итоге, обоснованность распределения накладных расходов влияет на обоснованное определение и прибыли организации.

В условиях, когда трансфертная цена выражает отношения не только между подразделениями или центрами ответственности, но и каждого подразделения с предприятием в целом, необходимо максимально точно установить ту долю из постоянных общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которая непосредственно связана с управлением данным подразделением и должна возмещаться его издержками с целью бесконфликтного и эффективного взаимодействия.

Руководству организации необходимы данные об ожидаемой полной себестоимости заказа для согласования с заказчиком цены заказа до того, как он будет выполнен. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене с тем, чтобы выбрать для себя исполнителя.

Косвенные (накладные) расходы в управленческом учете рассматриваются как расходы периода. Расходы периода относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они имели место. При использовании современных методов калькулирования себестоимости в управленческом учете («директ-кост», «стандарт-кост»), косвенные расходы не относятся на объекты калькулирования (заказ, процесс), а списываются на себестоимость продаж.

Распределение общепроизводственных расходов на производственные подразделения, на единицы готовой продукции

Общепроизводственные расходы это те виды затрат, которые невозможно в силу объективных причин отнести в момент их возникновения на объект калькулирования. При калькулировании полной фактической себестоимости эти затраты должны в конечном итоге быть включены в себестоимость объекта калькулирования, но в результате предварительного распределения, т.е. косвенно, при помощи специальных методов.

Для учета общепроизводственных расходов используется собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В дебет счета 25 в течение месяца списываются расходы цеха с кредита материальных, расчетных и прочих счетов в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы» (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», счет 71 «расчеты с подотчетными лицами», счет 60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Косвенные расходы, распределяются между различными изделиями по методике, определенной предприятием и закрепленной в учетной политике, пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения устанавливается главный фактор затрат для того или иного подразделения, отражающий особенности производства продукта данного подразделения.

При выборе базы распределения должен соблюдаться принцип пропорциональности. Величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости (то

есть чем больше величина базы распределения, тем больше величина распределяемых затрат).

В качестве единой базы распределения косвенных расходов могут быть выбраны:

- основная заработная плата производственных рабочих;
- количество отработанных оборудованием станко-часов (машино-час.);
- количество часов отработанного времени;
- производственная мощность;
- удельный вес выпускаемой продукции в общем объеме и т.д.

Однако, поскольку косвенные расходы это многоэлементные расходы, то достаточно трудно найти однозначно «справедливую» базу распределения для всех косвенных затрат. С целью повышения «обоснованности» распределения практикуется применение принципа дифференцированных баз распределения.

Дифференциация баз распределения может идти в двух направлениях:

1) дифференциация по статьям затрат.

В этом случае для различных статей затрат применяют разные базы распределения, например:

- затраты на оплату труда административно - управленческого персонала распределяют пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;

- затраты на содержание и ремонт зданий и сооружений общепроизводственного назначения - пропорционально площади, занимаемой каждым производственным участком;

- затраты на НИОКР - пропорционально прямым производственным затратам;

- коммерческие затраты - пропорционально выручке от реализации и т.д.;

2) дифференциация по местам возникновения затрат.

В этом случае для каждого из мест возникновения затрат выбираются свои базы распределения, например:

- в цехе с преобладающей ручной трудоемкостью (значительной долей ручного труда) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база - «заработная плата основных производственных рабочих»;

- в цехе с преобладающей «машинной» трудоемкостью (значительной степенью механизации и автоматизации) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база - «машино - часы на обработку».

В динамике существенность (важность) и уровень фактора затрат, выбранного в качестве базы распределения косвенных расходов, могут изменяться. Например, для заготовительной стадии основным фактором затрат в большинстве случаев являются затраты труда производственных рабочих; для механообрабатывающей стадии – отработанные станко-часы оборудования. Однако при решении механизировать заготовительное производство, результатом которого станет сокращение затрат труда, изменится и фактор затрат для данного производства, и, следовательно, целесообразно внести изменения в учетную политику относительно выбранной базы распределения.

Общепроизводственные расходы по каждому цеху в конце месяца

распределяются по двум основным группам: подразделениям и продукции.

В планово-учетной практике наиболее часто применяют следующие методы распределения косвенных расходов.

Общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект калькулирования по единой ставке распределения. Единая ставка рассчитывается как отношение общей суммы общепроизводственных расходов к определенной базе распределения (плановый выпуск продукции, производственная мощность в нормо-час, затраты на заработную плату основных производственных рабочих и др.).

В общем виде схема распределения общепроизводственных расходов выглядит следующим образом:

1) выбирается объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения затрат);

2) выбирается база распределения затрат – вид показателя, с использованием которого производится распределение затрат;

3) рассчитывается коэффициент (ставка) распределения путем деления величины распределяемых затрат на величину выбранной базы распределения;

4) определяется величина, приходящейся на каждый объект величины косвенных затрат путем умножения рассчитанной ставки распределения затрат на соответствующую данному объекту величину базы распределения.

Двухстадийный подход дифференцированного расчета ставки распределения косвенных расходов состоит в следующем.

1 стадия. Косвенные расходы распределяются по производственным подразделениям в два этапа.

1.1. Косвенные расходы распределяются по производственным и обслуживающим подразделениям.

Если косвенные расходы непосредственно относятся к производственному подразделению, то они напрямую учитываются в издержках данного подразделения.

Если отдельные статьи косвенных расходов осуществляются в интересах многих производственных подразделений, то выделяют центры обслуживания – это обслуживающие подразделения, которые предоставляют услуги многим производственным подразделениям, необходимые для нормального функционирования этих подразделений (склад, инструментальная кладовая)

1.2. Косвенные расходы центров обслуживания перераспределяются на производственные подразделения. Такое перераспределение производится с учетом содержания оказываемых услуг и их объема. Например, для складских расходов в качестве базы распределения может быть установлено число требований на отпуск материалов со склада или стоимость отпущенных материалов тому или иному производственному подразделению.

2 стадия. Косвенные расходы, накопленные в производственных подразделениях, распределяются по продуктам, проходящим через конкретные подразделения в два этапа.

1.1. Дифференцированное определение базы распределения косвенных расходов относительно основного фактора затрат, характеризующего особенности производства в данном подразделении. Если производство материалоемкое, то в качестве базы распределения устанавливается величина материальных затрат; если производство трудоемкое – прямые затраты на оплату труда.

1.2. Расчет ставки распределения косвенных расходов на продукты, проходящие через подразделение путем деления планируемой суммы косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Применять упрощенный метод распределения косвенных расходов, используя единую ставку распределения для всего предприятия в целом, когда косвенные расходы распределяются на всю продукцию независимо от того, в каком подразделении она была произведена, целесообразно, когда во всех подразделениях производимые продукты потребляют косвенные расходы примерно в равных пропорциях.

Если такие условия отсутствуют, то целесообразно применять дифференцированный подход на основе двухступенчатой процедуры распределения косвенных расходов.

Тема 4. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Система учета по полной себестоимости предполагает включение в нее всех затрат предприятия, связанных с производством и реализацией продукции. Эти затраты условно делятся на две большие группы - прямые и косвенные.

К **прямым затратам** в системе управленческого учета принято относить:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда.

Косвенные расходы - это расходы, связанные с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. Часто их называют накладными расходами.

Косвенные расходы, в свою очередь, подразделяются на две группы - общепроизводственные и общехозяйственные.

Общепроизводственные расходы - это общехозяйственные расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

Общехозяйственные расходы осуществляются в целях управления

Управленческий учет и аудит

производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы». Особенность общехозяйственных расходов заключается в их наличии независимо от того, производится ли в данный момент деятельность или нет.

В управленческом учете косвенные и накладные расходы часто отождествляют, данные слова используют как синонимы. Состав накладных расходов представлен в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Состав накладных расходов

Накладные расходы		
Общепроизводственные расходы		Общехозяйственные (непроизводственные) расходы
<u>Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования:</u>	<u>Общехозяйственные расходы на управление:</u>	<u>Административно-управленческие и коммерческие расходы:</u>
Амортизация оборудования, машин, транспортных средств	Расходы по производственному управлению	Расходы по техническому управлению
Текущий уход и ремонт оборудования	Затраты, связанные с подготовкой организацией производства	Расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельности, на управление финансово-сбытовой деятельностью
Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления производственными подразделениями	Расходы на рабочую силу: набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку, повышение квалификации
Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования рабочих мест	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря	Оплата услуг внешних организаций
Заработная плата и		

Управленческий учет и аудит

отчисления на соц.нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Затраты на ремонт основных средств, относящегося к основным средствам производственного подразделения	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
Расходы на внутривозовские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты на обеспечение нормальных условий труда	Обязательные сборы, платежи, налоги, отчисления по законодательству
Расходы на вспомогательные материалы, комплектующие детали	Потери от: <ul style="list-style-type: none"> • порчи материальных ценностей при их хранении в производственных подразделениях; • недоиспользования комплекта деталей и технологической оснастки; • недостачи материальных ценностей и незавершенного производства; • простоев. 	Непроизводственные потери общехозяйственного характера (потери от простоев по вине организации, от порчи материалов и продукции при хранении в пределах норм естественной убыли, прочие непроизводственные расходы – некомпенсируемые из различных источников)
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на профориентацию и подготовку кадров	

Порядок расчета полной себестоимости продукции рассмотрим на примере.

Преимущества и недостатки системы учета полных затрат.

Основные достоинства данной системы:

- ✓ соответствие действующим в Российской Федерации нормативным актам по финансовому учету и налогообложению;
- ✓ корректировка оценки стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

Основные недостатки:

Управленческий учет и аудит

- ✓ включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате этого происходит уменьшение показателей рентабельности отдельных видов продукции);
- ✓ утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при распределении косвенных расходов; невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат, так как не учитывается характер затрат в зависимости от объема производства.

Система «директ-костинг» - это система калькулирования сокращенной себестоимости продукции, при которой на ее себестоимость относятся только переменные затраты на производство, а постоянные полностью переносятся на продажу.

Данная система используется в учете затрат для принятия оперативных решений по формированию переменных и постоянных расходов, а также для проведения экономического анализа себестоимости продукции и рентабельности производства.

На основе данных о переменных и постоянных затратах на производство, а также о выручке от продаж продукции может составляться отчет о доходах и расходах в целом по предприятию, его структурным подразделениям (цехам, производствам и т.п.) и отдельным видам продукции.

Практика подразделения расходов на переменные и постоянные довольно широко распространена на предприятиях в экономически развитых странах. Такая группировка позволяет рассчитывать зависимость первых от объема производства, разрабатывать нормы на единицу продукции, а значит, организовывать эффективный учет и контроль за соответствием фактических затрат на производство нормативным.

Следует отметить, что разделение затрат на постоянные и переменные несколько условно, поскольку многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер. Однако недостатки условности разделения затрат многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы «директ-костинг».

Для повышения объективности разделения смешанных затрат на постоянные и переменные управленческий учет предлагает ряд эффективных практических методов. Рассмотрим наиболее простой из них - **метод высшей и низшей точек**. Он предполагает следующий алгоритм расчетов.

1. Среди данных об объеме производства и затратах за период выбираются периоды, обладающие максимальными и минимальными значениями объемов производства (деловой активности) и затрат - высшая и низшая точки.
2. Находятся разности в уровнях объема производства и затрат.

Управленческий учет и аудит

3. Определяется ставка переменных расходов на одно изделие путем отнесения разницы в уровнях затрат за период (разность между максимальным и минимальным значениями затрат) к разнице в уровнях объема производства за тот же период.

4. Определяется общая величина переменных расходов на максимальный (минимальный) объем производства путем умножения ставки переменных расходов на соответствующий объем производства.

5. Рассчитывается общая величина постоянных расходов как разность между всеми затратами и величиной переменных затрат.

6. Составляется уравнение совокупных затрат, отражающее зависимость изменений общих затрат от изменения объема производства.

Преимущества использования системы «директ-костинг»:

- оперативно изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и ценой на единицу продукции;
- прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов затрат при изменении деловой активности предприятия;
- определять нижнюю границу цены продукции;
- существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль затрат;
- исключить трудоемкую работу по распределению косвенных затрат;
- определять критический объем производства и реализации (при котором прибыль равна нулю), а также запас финансовой прочности предприятия (разность между фактической и критической выручкой от реализации продукции);
- контролировать постоянные затраты.

Недостатки данной системы:

- себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;
- отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно Действующему налоговому законодательству;
- сложность разделения затрат на переменные и постоянные.

Методика расчета и анализа отклонений как средство контроля затрат

Важнейшей частью системы контроля над затратами является оценка деятельности подразделений, управляющих и организации в целом. Эффективным инструментом контроля и оценки является постоянное сравнение фактических затрат (что произошло) с планируемыми или нормативными затратами (что должно было произойти).

Разница между фактическими и нормативными (плановыми) затратами называется отклонением.

В системе «стандарт-кост» слово «отклонение» обычно сопровождается словами «от прибыли по причине...». Любое отклонение фактических затрат от нормативных (плановых, бюджетных) означает отклонение по прибыли, и для

целей управления требует их анализа и принятия решений по их устранению.

Качество получаемой информацией об отклонениях определяется требуемой глубиной контроля и анализа, правильностью вычисления отклонений.

Для целей управления часто требуется более глубокая детализация отклонений, не только по суммарной величине затрат, но и по факторам (причинам). В качестве основных факторов выделяют:

- отклонение по ценам, ставкам – качественный фактор;
- отклонение по количеству используемых ресурсов – количественный фактор.

В системе «стандарт-кост» факторному анализу подвергаются переменные затраты – прямые затраты материалов, прямые затраты труда и переменные ОПР.

При вычислении и анализе отклонений важными являются следующие положения:

- идентификация благоприятных и неблагоприятных отклонений.

При анализе отклонений по количеству расходуемых ресурсов (элементам затрат) и по их ценам выделяют благоприятные отклонения - Б (в расчетах они оцениваются со знаком "минус"), в результате которых возможна экономия ресурса, и неблагоприятные – Н, связанные с фактическим перерасходом ресурсов от стандартов (в расчетах - со знаком "плюс"). В учете благоприятные отклонения отражаются по кредиту счета отклонений; неблагоприятные – по дебету.

- сопоставимость показателей при расчете отклонений.

Нормативные и фактические затраты должны быть сопоставимыми, т.е. должны сравниваться для одного и того же объема выпуска продукции. Для этого используется показатель гибкого бюджета, т.е. нормативные значения показателей затрат должны быть пересчитаны на фактический объем производства.

- построение расчетных формул с учетом содержания сопоставляемых элементов.

При построении расчетных формул вычисления отклонений в абсолютном стоимостном выражении учитывают следующие правила.

Если рассчитывается отклонение количественного фактора, т.е. переменными являются объемные показатели использования ресурса, то разность между фактическим и нормативным показателями оценивается по нормативной цене ресурса, чтобы исключить влияние изменения цен в течение бюджетного периода.

Если рассчитывается отклонение качественного фактора, т.е. переменными являются цены, ставки на данный ресурс, то разность между фактическим и нормативным показателями умножаются на фактический объем ресурса.

Бухгалтерские записи в системе нормативного учета, запись отклонений в учетных регистрах

Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат представлена следующим образом:

Операция 1. Фактические величины переменных затрат в течение отчетного периода списываются непосредственно с кредита счетов учета ресурсов на дебет счета 20 «Основное производство».

Операция 2. В течение отчетного периода выпуск готовой продукции отражается в оценке по нормативной себестоимости - дебет счета 43 «Готовая продукция» кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Операция 3. Отражается выручка от продажи (реализации) продукции в течение отчетного периода - дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредит счета 90 «Продажи».

Операция 4. Списывается нормативная себестоимость реализованной в течение отчетного периода продукции - дебет счета 90 «Продажи» кредит счета 43 «Готовая продукция».

Операции 5 и 6. По окончании отчетного периода собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» затраты распределяются между объектами учета затрат и списываются на счет 20 «Основное производство», в результате чего по дебету этого счета формируется сумма фактических затрат на производство.

Операция 7. Фактическая себестоимость выпуска готовой продукции отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и кредиту счета 20 «Основное производств».

Операция 8. На счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» осуществляется сопоставление фактической себестоимости готовой продукции, отраженной по дебету данного счета и ее нормативной себестоимости, отраженной соответственно по кредиту счета. Выявленное отклонение фактической себестоимости от нормативной списывается на счет 90 «Продажи» (перерасход - дополнительной проводкой дебет счета 90 «Продажи» кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», экономия - путем сторнирования).

Операция 9. На счете 90 «Продажи» выявляется результат от реализации продукции, который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» (дебет счета 90 «Продажи» кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - прибыль, дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кредит счета 90 «Продажи» - соответственно убыток).

Запись отклонений в регистрах бухгалтерского учета.

Система «стандарт-кост» не регламентирована нормативными актами, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Организация самостоятельно устанавливает порядок учета отклонений и отражения их в регистрах бухгалтерского учета.

Регламент организации и ведения учета отклонений зависит от вида производственных ресурсов и характера (типа) производства.

При этом существуют принципиальные отличия в закрытии счетов отклонений в конце периода при нормативном методе и в рамках системы «стандарт-кост».

При нормативном методе в конце периода все сальдо на счетах отклонений должны быть перенесены одним из двух способов.

1. Если вся продукция полностью завершена производством и продана, то все отклонения переносятся на субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

2. Если в конце периода выявлены значительные остатки по счетам 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» (не вся продукция завершена производством и продана), то сумма всех отклонений распределяется на счета 20, 43 и 90 пропорционально остаткам на них.

В соответствии с принципами «стандарт-кост» выявленные отклонения списываются на финансовый результат того периода, в котором возникли. Как принято говорить, эти отклонения не являются «запасоемкими», т.е. они не распределяются между реализованной продукцией и запасами. Например, возникшие отклонения по ценам (фактических цен от учетных) при приобретении материалов списываются на финансовый результат исходя из общего количества приобретенных материалов, а не только из того количества материалов, которое передано в производство. Таким образом, общая величина отклонения не распределяется между материалами, переданными в производство, и материалами, оставшимися на складе.

Нормы и учетные цены отражают нормальный ход хозяйственной деятельности. Любое отклонение от нормального хода деятельности (т.е. отклонение от норм и учетных цен), возникшее в каком-либо периоде, должно корректировать величину финансового результата этого периода. Если же возникшее отклонение будет распределяться между реализованной продукцией и запасами, то та часть отклонения, которая осталась в запасах, скажется на финансовом результате в следующих периодах и тем самым исказит его, поскольку отклонение (благоприятное или неблагоприятное) было допущено в текущем периоде.

Рассмотрим оперативный учет отклонений от нормативной себестоимости.

Все производственные расходы оформляются первичными документами двух типов:

- для регистрации расхода по нормам;
- для регистрации отклонений от действующих норм - сигнальной документации, имеющей обычно другой цвет или цветную полосу.

Таковыми сигнальными документами являются материальные требования на дополнительный (сверхлимитный) отпуск материалов для восполнения недостачи или брака деталей, акты на замену материала, доплатные листы по заработной плате, наряды на выполнение операций, не предусмотренные технологией.

Экономия против действующих норм определяется, например, при раскросе материалов или при работе на более производительном оборудовании, которое не предусматривалось при расчете норм. Но чаще всего и более достоверно документируются отклонения, связанные с перерасходами против действующих норм.

Учет брака ведется по МВЗ с составлением первичных документов – извещений о браке. В них указываются: наименование продукта, операция, на

которой обнаружен брак, причины и виновники его возникновения, сумма затрат на брак. Прямые переменные затраты (материалы, заработная плата основных производственных рабочих, часть расходов на содержание и эксплуатацию оборудования) можно учесть по нормам уже в момент обнаружения брака. Косвенные затраты относятся на стоимость забракованной продукции в конце отчетного периода по их фактическому уровню в соответствующей доле.

Документирование отклонений от норм обобщаются в оперативном учете по объектам калькулирования, причинам и виновникам отклонений для калькуляции и для анализа отклонений.

Расчет фактической себестоимости при нормативном калькулировании может отличаться от информации калькулирования, т.к. не все отклонения от норм могут быть оперативно зафиксированы в первичных документах. Имеют место и недокументированные отклонения.

Недокументированные отклонения возникают в виде разницы между нормативной себестоимостью группы однородных изделий с коррективами на изменения норм и отклонения от норм и фактическими издержками по той же группе изделий, полученными в калькуляционном учете. Сумма недокументированных отклонений (сумма превышения) распределяется по объектам калькулирования пропорционально фактической себестоимости изделий группы.

Учет изменений норм осуществляется в специальных ведомостях, где фиксируется содержание каждого извещения об изменении норм: его номер, причина изменения, старая и новая величина нормативного расхода и т.д. Для определения суммы затрат в связи с изменением норм ежемесячно составляется ведомость пересчета остатков незавершенного производства по нормам, введенным с первого числа отчетного месяца.

Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости при нормативной системе ведутся обычно в оборотных ведомостях, открываемых для определенного вида или группы однородных изделий по всем центрам ответственности. Затраты по статьям показываются в ведомости с подразделением на затраты по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

Сравнение отечественной системы нормативного учета и системы «стандарт-кост»

Нормативные затраты – оценка затрат на единицу произведенного результата (продукции); устанавливается на основе технического анализа операций производства каждого продукта с учетом прогрессивных технологий и организации производства. По мере освоения производства и улучшения использования ресурсов нормативные затраты могут изменяться (снижаться).

Нормативные затраты включают три элемента производственных затрат:

Управленческий учет и аудит

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты труда;
- общепроизводственные расходы (ОПР).

Следует различать учет нормативных материальных и трудовых затрат и учет ОПР. Нормативы материальных затрат и затрат труда основаны на инженерных оценках и расчетах, изучении трудовых операций. Нормативы ОПР основаны на более простых предположениях – на базе данных о прошлых затратах.

Отклонениями считаются перерасход или экономия затрат, выявляемые сравнением фактических затрат с нормативными.

Система «стандарт-кост» является современным продолжением нормативного метода. «Стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции материальных, трудовых и косвенных расходов. «Кост» - денежное выражение затрат на изготовление единицы продукции.

В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (зарплата платя вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки для приведения фактических затрат в соответствие со стандартами. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяются, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Система «стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерить точно, то для контроля накладных расходов разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема производства продукции.

Главное в системе «стандарт-кост» - контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение системы «стандарт-кост» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Основным преимуществом использования системы «стандарт-кост» является его «управленческая направленность», позволяющая осуществлять планирование и контроль деятельности предприятия и принятия необходимых решений. Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет руководителям оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции. Система «стандарт-кост», как и нормативный метод, при наличии нормативной базы, может использоваться и при позаказном, и при попроцессном методах калькулирования.

Кроме того, универсальность системы «стандарт-кост» состоит в том, что в рамках данной системы может калькулироваться:

- полная себестоимость, при этом основное внимание уделяется отклонениям от нормативных затрат, которые списываются на финансовый результат – счет 90 «Продажи»;
- ограниченная (неполная) себестоимость, при этом на счете 20 «Основное производство» отражается маржинальная себестоимость (только в части переменных нормативных затрат), а отклонения от нормативных затрат и постоянные косвенные расходы отражаются на счете 90 «Продажи». В данном случае отношение к постоянным затратам аналогично системе «директ-кост».

Вместе с тем этой системе присущи недостатки.

На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, инфляция осложняют исчисление стандартной себестоимости.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах ослабляется контроль над ними. При выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители компаний используют систему учета «стандарт-кост» как мощный инструмент контроля над издержками производства и калькулирования себестоимости продукции.

Тема 5. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ КРАТКОСРОЧНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Основы теории принятия управленческих решений

Важной задачей управленческого учета является сбор, обобщение и передача информации, необходимой и полезной при принятии менеджерами своевременных и качественных управленческих решений. Одно из множества определений менеджмента как раз и формулируется как сбор информации, разработка решений и организация их выполнения, что подчеркивает высокую значимость решений в управленческой деятельности.

Разработка эффективных решений - основополагающая предпосылка обеспечения конкурентоспособности продукции и фирмы на рынке, формирования рациональных организационных структур, проведения правильной кадровой политики и работы, регулирования социально-психологических отношений на предприятии, создания положительного имиджа и др.

Проблема принятия решений носит фундаментальный характер, что определяется ролью, которую играют решения в любой сфере человеческой деятельности. Исследования этой проблемы относятся к числу междисциплинарных, поскольку выбор способа действий — это результат комплексной увязки различных аспектов: информационного, экономического, психологического, логического, организационного, математического, правового, технического и др.

Общая теория принятия решений, разработанная на основе математических методов и формальной логики, используется в экономике и имеет предпосылки для широкого распространения.

С позиции данной теории **принятие решений** — это выбор из множества наиболее предпочтительной альтернативы.

Под решением же понимаются:

- 1) элемент множества возможных альтернатив;
- 2) нормативный документ, регламентирующий деятельность системы управления;
- 3) устные или письменные распоряжения необходимости выполнения конкретного действия, операции, процесса;
- 4) регламентируемая последовательность действий для достижения поставленной цели;
- 5) нечто, отражающее осуществление поставленной цели (материальный объект, число, показатель и др.);
- 6) реакция на раздражитель.

В наиболее обобщенном виде — это один из возможных способов достижения цели, признанный наиболее эффективным по определенному критерию.

В качестве критерия принимается количественный или качественный показатель, например в экономике — это прибыль, трудовые затраты, время достижения цели и др. *Показатель, значение которого характеризует предельно достижимую эффективность по данной задаче, называется критерием оптимальности.*

Решения, принимаемые в условиях определенности, применяются тогда, когда есть исчерпывающая информация о проблемной ситуации. Такие решения

полностью программируемы. Руководитель, сталкиваясь с различными задачами, замечает, что некоторые из них периодически повторяются.

Решения, принимаемые в условиях вероятной определенности или с элементами риска, применяются с осознанием того, что имеющейся информации недостаточно или она может быть недостоверной. Руководитель, как правило, может предвидеть все варианты последствий реализации такого решения. Эти решения частично программируемы.

Решения, принимаемые в условиях неопределенности, когда информации о проблемной ситуации явно недостаточно для принятия правильного решения, совершенно непрограммируемы. В условиях неопределенности, как правило, принимаются решения по новым и творческим задачам.

Управленческие решения должны быть: эффективными, своевременными, рациональными, обоснованными и реально осуществимыми.

Разработка и принятие управленческих решений осуществляются в пять этапов:

1. Определение или формулировка проблем.
2. Определение цели и задач, которые достигаются после реализации принимаемого решения.
3. Установление критерия выбора решения.
4. Разработка возможных способов достижения цели и вариантов решений.
5. Оценка по установленному критерию вариантов решений и выбор лучшего из них.

При разработке и принятии управленческих решений целесообразно использовать следующие **методы**: традиционные; экономико-математические; систематизированные и системно-целевые.

Традиционные методы необходимо применять тогда, когда решения принимаются либо на основе личного опыта и интуиции руководителя, либо по результатам специальных расчетов, в том числе экономических. Этими методами целесообразно пользоваться для решения задач в условиях определенности, т.е. в типовых стандартных ситуациях. Они достаточно распространены в практике управления. К преимуществам традиционных методов можно отнести их простоту и испытанность длительным применением. Однако им присущи недостатки, которые проявляются все сильнее по мере усложнения производства.

Экономико-математические методы основаны на одновременном использовании математических и экономических методов при решении практических задач. К ним относятся экономико-статистические методы, методы экономической кибернетики, методы оптимизации и эконометрия.

Сфера применения этих количественных методов для решения управленческих проблем ограничена. Далеко не во всех случаях возможно построить адекватную математическую модель управленческой проблемы и получить ее чисто «машинное» решение.

Для более или менее сложных систем такое решение скорее исключение, чем правило. Экономико-математические методы нашли применение главным образом в автоматизированных системах управления производственными процессами. Сдерживающим фактором в расширении сферы применения экономико-математических методов является то, что в управлении учитываются и социальные, и организационные, и психологические факторы, которые в большинстве случаев невозможно выразить количественными параметрами.

В группу *систематизированных методов* входят: эвристические методы, основанные на опыте и логике, с помощью которых опытный и способный

руководитель выбирает правильное решение; методы экспертных оценок, основанные на количественной оценке явлений и процессов, например, метод «мозговой атаки» с коллективным обсуждением и разработкой вариантов решения или метод «Дельфа», основанный на постепенном улучшении оценок экспертов при последовательном уточнении задания или проблемы.

Систематизированные методы эффективны при решении проблем в условиях риска и неопределенности. Здесь в качестве основного инструмента моделирования выступает интеллект человека, а для обработки оценок экспертов широко применяются статистические методы и ЭВМ.

Системно-целевые методы необходимо использовать при решении смежных стратегических проблем. К ним относят методы системного анализа и программно-целевые методы.

Основными *методами системного анализа* управленческих проблем являются:

1) *декомпозиция системы* — метод расчленения системы на части, элементы и подсистемы для выявления взаимосвязей между ними и их влияния на достижение цели;

2) *диагностика системы* — метод исследования каждого из элементов и системы в целом для выявления наиболее чувствительных точек или «узких мест».

Программно-целевые методы исходят из доминирующей роли цели, предлагают средства к ее достижению. После определения глобальной цели разрабатывается программа ее достижения в виде «дерева целей» и определяются мероприятия для достижения целей низшего порядка.

Анализ зависимости «затраты - объем производства - прибыль». Методы определения точки безубыточности. Допущения CVP-анализа

Анализ безубыточности является достаточно простым по форме и глубоким по содержанию инструментом планирования и принятия управленческих решений в коммерческой организации. Основой для принятия решений относительно производственной деятельности является рассмотрение вариантов возможных изменений рыночной ситуации. Поскольку план предприятия представляет собой систему значений показателей, которые предприятие намерено достичь в будущем, выполнение его будет зависеть от множества факторов. В процессе составления планов руководству предприятия предстоит решить следующие задачи:

- определить объем производства, который не только покроет затраты, но и позволит получить желаемый уровень прибыли;
- рассчитать цену реализации производимой продукции;
- определить уровень затрат, позволяющий оставаться конкурентоспособным на рынке.

Решить эти задачи позволяет анализ безубыточности. В литературе встречаются и другие названия данной процедуры, например: «метод критического объема продаж», «метод определения «мертвой точки», «метод точки нулевой прибыли», «операционный анализ», «маржинальный метод», метод «затраты - объем - прибыль», или CVP-анализ (Cost - Volume - Profit).

Суть метода заключается в определении для каждой конкретной ситуации объема выпуска, обеспечивающего безубыточную деятельность.

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются:

- 1) математический метод (метод уравнения);
- 2) метод маржинального дохода (валовой прибыли);
- 3) графический метод.

Математический метод (метод уравнения).

Точка безубыточности представляет уровень деятельности компании при котором доход равен расходам, или когда доход за вычетом переменных и постоянных издержек равен нулю.

Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия.

Расчет точки безубыточности позволяет получить следующую аналитическую информацию:

- определение безубыточного объема производства, выручка от которого покрывает совокупные затраты производства;
- выбор реального объема производства, обеспечивающего реальную прибыль;
- обоснование цены равновесия и допустимых пределов ее снижения;
- определение эффекта, который может быть получен от экономии (снижения) постоянных и переменных затрат.

Анализ взаимосвязи «затраты - объем - прибыль», анализ критической точки может быть полезен и давать точные данные, если выполняются предположения, лежащие в основе этого анализа. Эти допущения следующие:

- ✓ поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно, и оно не меняется в течение периода планирования;
- ✓ переменные затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
- ✓ переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;
- ✓ структура продукции не изменяется в течение планового периода;
- ✓ объем продаж и объем производства приблизительно равны, т.е. остатки готовой продукции равны нулю.

Чтобы анализ величин в критической точке был полезным и точным, эти допущения должны соблюдаться. Если одно или более из данных предположений не соблюдается, то применение анализа «затраты - объем - прибыль» может привести к принятию ошибочных решений.

Методы ценообразования на предприятия

Современные экономические исследования показывают, что выбранная

политика ценообразования может привести как к экономическому росту и процветанию организации, так и к ее упадку. Одним из факторов, оказывающих влияние на ценообразование, является размер затрат, понесенных при производстве и продаже продукции. Следовательно, себестоимость продукции - это основа для формирования цены.

Нам уже известно, что себестоимость продукции рассчитывается разными методами; в зависимости от выбранного метода себестоимость может быть больше или меньше. Как быть руководителю организации в таком случае и как правильно сформировать цену на продукцию? Ответить на эти вопросы поможет изучение основ внешнего и внутреннего ценообразования.

Первым существенным вопросом данной темы является **внешнее ценообразование**. Основная его цель — определить такую цену на реализуемую продукцию, которая позволит достичь объема продаж, максимизирующего прибыль. В процессе ценообразования следует учитывать множество внутренних и внешних факторов: рекламу и маркетинг, упаковку, послепродажное обслуживание, сроки доставки, надежность поставщиков, условия кредита.

Основой для выработки решений об установлении цены является себестоимость производства продукции. Основные методы установления цены, базирующейся на основе затрат на производство продукции:

- переменных затрат;
- валовой прибыли;
- рентабельности продаж;
- рентабельности активов.

Ценообразование на основе переменных затрат. Первый из подходов к установлению цены на основе затрат состоит в том, что рассчитывается некоторая процентная наценка к переменным производственным затратам для каждого вида продукции. Этот подход называется методом ценообразования на основе переменных затрат.

Для расчетов используются две формулы:

$$\text{Процент наценки} = \frac{(\text{желаемая величина прибыли} + \text{постоянные общепроизводственные затраты} + \text{коммерческие, общие, административные расходы})}{\text{суммарные переменные производственные затраты}}$$

Управленческий учет и аудит

Цена на основе переменных затрат = переменные производственные затраты на единицу + (процент наценки x переменные производственные затраты на единицу)

или

Цена на основе переменных затрат = переменные производственные затраты на единицу X (1 + процент наценки)

Цена устанавливается на основе процентной надбавки ко всем переменным производственным затратам.

Метод переменных затрат целесообразно использовать, если соблюдаются условия:

- ✓ стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции на предприятии одинакова;
- ✓ отношение переменных затрат к остальным производственным расходам одинаково для каждого вида продукции.

Ценообразование на основе валовой прибыли. Второй метод установления цены в качестве расчетной базы использует валовую прибыль, которая определяется как разница между объемом реализации продукции (выручкой от реализации) и себестоимостью реализованной продукции. Цена устанавливаемая по этому методу должна обеспечить получение желаемой прибыли и покрыть все затраты, которые не учтены при расчете валовой прибыли. Этот метод может быть легко применен, поскольку информацию о производственных затратах, операционных расходах на единицу продукции легко получить из учетных данных, нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

При этом методе используются следующие две формулы:

Процент =
$$\frac{\text{(желаемая величина прибыли + коммерческие, общие, административные расходы)}}{\text{...}}$$

наценки = суммарные производственные затраты

Цена на основе валовой прибыли = суммарные производственные затраты на единицу + (процент наценки x суммарные производственные затраты на единицу)

или

Цена на основе валовой прибыли = суммарные производственные затраты на единицу X (1 + процент наценки)

Ценообразование по методу рентабельности продаж. Когда используется метод рентабельности продаж, процентная наценка включает только желаемую величину прибыли. Чтобы этот метод был эффективным, все затраты должны быть распределены по единицам продукции. Для расчетов используются формулы:

Процент наценки = $\frac{\text{желаемая величина прибыли}}{\text{суммарные затраты}}$

Цена на основе рентабельности продаж = суммарные затраты на единицу + (процент наценки x суммарные затраты на единицу)

или

Цена на основе рентабельности продаж = суммарные затраты на единицу X (1 + процент наценки)

Ценообразование на основе рентабельности активов. Установление цены на основе рентабельности активов должно обеспечить компании определенный уровень рентабельности активов. Для расчета цены используют

следующую формулу.

Цена на основе рентабельности активов = суммарные затраты на единицу + (желаемая норма рентабельности активов x общая стоимость активов / ожидаемый объем производства в единицах)

Производственные предприятия могут использовать любой из рассмотренных методов определения цены в зависимости от информации, которой они располагают. Если при расчетах будут использованы одни и те же исходные данные, то и цены, рассчитанные первыми тремя методами, будут одинаковыми.

Ценообразование будет отражать реальное положение дел, если проводится предварительная работа по обоснованию затрат, учитываемых при ценообразовании, выбору метода калькулирования, определению размера прибыли и если будет объективно определен уровень производства, при котором постоянные затраты минимальны.

Таким образом, затратами, на основе которых рассчитывается цена, могут быть:

- 1) переменные производственные затраты на единицу;
- 2) суммарные производственные затраты на единицу;
- 3) суммарные затраты на единицу.

Часто суммарные производственные затраты на единицу продукции очень легко определить, что делает метод установления цены на основе валовой прибыли хорошим инструментом ценообразования. Установление цены на основе рентабельности активов также хороший метод, если стоимость активов, используемых в производстве данного вида продукции, может быть точно определена. В противном случае, этот метод может дать неправильный результат.

Тема 6. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ РЕШЕНИЙ

Одним из отличий краткосрочных решений от долгосрочных является время, т.е. период от момента вложений средств до момента получения прибыли. Краткосрочные решения принимаются на относительно короткий промежуток времени. Долгосрочные решения, а к ним относятся инвестиционные, отличаются длительным периодом окупаемости. Поэтому принятие решений о капиталовложениях организации должно опираться на экономические расчеты.

Инвестиции - это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в

том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

В процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятий нередко возникают ситуации, требующие управленческих решений в области инвестирования. Управленческие решения по инвестициям характеризуют процесс обоснования, реализации контроля по наиболее эффективным формам вложения капитала, направленным на увеличение экономического потенциала предприятия.

Инвестиции (капиталовложения) - это совокупность затрат, реализуемых в форме долгосрочных вложений собственного или заемного капитала.

Согласно МСФО, *инвестиции* представляют собой актив, который компания использует для увеличения своего богатства за счет различного рода доходов, полученных от объекта инвестирования, в виде процентов, роялти, дивидендов и арендной платы, а также в форме прироста стоимости капитала.

В зависимости от характера и направлений вложений капитала различают:

– **производственные (реальные, материальные) инвестиции**, представляющие капитальные вложения в вещественные элементы (средства производства, материальные ценности, запасы, земельные участки и т.д.). Реальные инвестиции связаны с доходами и расходами: выручкой от продажи продукции, себестоимостью производства, амортизационными отчислениями, приростом чистого оборотного капитала и др.;

– **финансовые инвестиции** - это вложения в ценные бумаги сторонних эмитентов и финансовые ресурсы, банковские депозиты и т.д. В отличие от производственных финансовые инвестиции не дают приращения реального капитала. Они приносят прибыль за счет изменения котировок ценных бумаг, дивидендов на вложенный капитал, за счет процентов от предоставленных ссуд и кредитов;

– **нематериальные инвестиции** - финансовые вложения в развитие интеллектуального потенциала (научные исследования и разработки, индустрию знаний, повышение квалификации, лицензии и т.д.).

В целом инвестиции - это вложения ресурсов на продолжительные сроки. Различают краткосрочные инвестиции (до года) и долгосрочные инвестиции (свыше года).

Согласно действующим в РФ нормативным положениям, под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочными инвестициями являются затраты, связанные с:

Управленческий учет и аудит

- осуществлением капитального строительства в виде нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием нематериальных активов.

В управленческом учете рассматриваются только производственные инвестиции, а финансовые и нематериальные являются объектами финансового учета. При этом важнейшая задача управленческого учета состоит в определении эффективности предполагаемого капиталовложения, т.е. является ли выгодным для предприятия, а также какой из вариантов возможных инвестиций для данного случая является наиболее оптимальным. Для ответа на эти вопросы необходимо определить и сопоставить экономические затраты и результаты капитальных вложений.

Целями управленческого учета долгосрочных инвестиций являются:

- определение и оценка предстоящих затрат и результатов производственного инвестирования;
- выбор наиболее оптимального для данных условий варианта капитальных вложений;
- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом инвестиционного процесса, вводом в действие производственных мощностей объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за их использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Если рассматривать инвестиции с точки зрения затрат, то это затраты на приобретение собственности, активов, произведенные с целью получения дохода в будущем. Сама инвестиционная деятельность - это сложный процесс, на который влияет множество факторов.

В зависимости от направления воздействия можно выделить факторы, положительно влияющие на эффективность инвестиций (позитивные) и отрицательно влияющие на эффективность инвестиций (негативные).

В зависимости от характера возникновения выделяют субъективные и объективные факторы, *в зависимости от времени возникновения* факторы можно

разграничить на временно и постоянно действующие.

В зависимости от масштабности влияния можно выделить три группы факторов:

- 1) на макроуровне - инфляция, политика государства, ставка рефинансирования, налоговая система и т.п.;
- 2) на региональном уровне - региональная политика, уровень инвестиционного риска, инвестиционная привлекательность региона и т.п.;
- 3) на уровне организации - качество и конкурентоспособность продукции, уровень использования производственных фондов и др.

В связи с колоссальным влиянием этих разносторонних факторов расходы по инвестиционным проектам могут сильно колебаться в ходе осуществления проекта. Следовательно, принятие инвестиционных решений требует наличия, во-первых, большой информационно-аналитической системы на предприятии, во-вторых, сотрудников высокой квалификации.

Принятие решений по капиталовложениям - это достаточно сложный вопрос по той причине, что оценить это решение можно не сразу, так как инвестиционные затраты, произведенные в настоящее время, могут принести доход только в будущем. Поэтому до принятия решения по капитальным вложениям необходимо оценить экономическую привлекательность предлагаемых проектов с разных позиций, проанализировать возможность получения максимальных выгод от использования значительных свободных средств предприятия.

Необходимость инвестиций может быть вызвана разными причинами:

- обновление материально-технической базы;
- увеличение объемов производственной деятельности;
- освоение новых видов деятельности.

Если речь идет о первых двух причинах, то правильность принятого решения зависит от глубины проработки существующих на рынке предложений на необходимое оборудование по качеству, ценам и условиям эксплуатации.

Если принимается решение по третьей причине, то степень ответственности за принятие решения по вложениям капитала значительно возрастает, так как в этом случае, помимо уже названных, необходимо учесть множество новых факторов: возможность завоевания и затем освоения новых рынков, деятельность конкурирующих фирм, доступность материальных, трудовых и финансовых ресурсов и др.

Вложения капитала, как правило, имеют адресную направленность - вложения в проект. Проект представляет собой вполне определенный замысел, описанный с помощью расчетов, схем, изображений, содержащий четкую программу практического воплощения.

Каждый инвестиционный проект имеет две стадии: разработку и

реализацию. **Разработка проекта** представляет собой подготовку развернутого технико-экономического обоснования и разработку бизнес-плана проекта. Эти документы служат основанием для принятия проекта к осуществлению и выделению инвестиций. **Реализация проекта** - это практическое осуществление замысла, достижение задуманных целей. Для осуществления разработки и реализации проекта создаются органы управления или группы реализации проекта.

Срок проекта называют его **жизненным циклом**. Проект делится на фазы в зависимости от того, в какой стадии находятся инвестиции (выделения или использования). Принято выделять три основные фазы проекта.

Первая фаза - преинвестиционная. На этой фазе проводятся исследование, и разработка и обоснование проекта, готовится проектная документация; производится техническая, технологическая и экономическая разработка инвестиционного проекта, определяются возможности его применения, организационные основы его осуществления, рассчитываются объемы финансирования.

Вторая фаза - инвестиционная, характеризуется поглощением выделяемых инвестиций. На этой стадии строятся здания и сооружения, обновляется технологическое оборудование, создается новая инфраструктура и модернизируется старая. Это самая затратная фаза реализации проекта. Вместе с тем именно на этой фазе начинается и его реализация, приносящая доход. Проект начинает окупаться.

Третья фаза - эксплуатационная. По мере завершения инвестиционных вложений проект входит в эксплуатацию, объем доходов от инвестиционных вложений увеличивается. Проект выходит на проектную мощность, увеличиваются объемы продаж, снижаются издержки производства.

Именно в эксплуатационной фазе при нормальном развитии проекта достигается точка окупаемости, т.е. момент, когда общая сумма дохода от внедрения проекта становится равной стоимости капитала, вложенного в проект.

Постепенно проект начинает устаревать: спрос на продукт снижается, основные средства морально и физически устаревают, требуют систематического ремонта, а значит, систематического вложения средств на поддержание их в рабочем состоянии. Жизненный цикл проекта идет к завершению, и в целях недопущения убытков предприятия проект следует свертывать.

На всех стадиях проекта необходима его финансовая оценка. Потребность в инвестициях на любом предприятии настолько очевидна, что всегда вызывает необходимость рационального и эффективного их использования. Причем, как правило, решаются вопросы двух уровней:

1. Имеется определенный объем средств, который следует направить на

финансирование какого-либо проекта с целью извлечения максимальной прибыли.

2. Имеется проект, финансирование которого следует осуществить с минимальными вложениями при достижении всех заданных параметров.

Нередко предприятие не имеет собственных свободных средств и при этом вынуждено осуществлять инвестиционные проекты: по замене устаревшего оборудования; внедрению новых технологий; выпуску нового продукта и т.д. В таких случаях источниками инвестиций могут быть кредиты, займы и прочие заемные средства. Для привлечения заемных средств необходимо убедить инвестора в целесообразности вложений, предоставив все необходимые расчеты окупаемости проекта.

В условиях, когда решения должны приниматься при наличии альтернативных или взаимно независимых проектов, следует основываться на каких-то критериях. Критериев может быть несколько, а вероятность того, что какой-либо один проект будет отвечать всем этим критериям, невелика.

Фактор риска весьма существен, так как инвестиционная деятельность всегда осуществляется в условиях неопределенности. Никогда нельзя точно предсказать экономический эффект такой деятельности. Поэтому очень велика роль интуиции в принятии решений по вложению капитала.

В любом случае основой принятия решений по капитальным вложениям является оценка и сравнение объемов предполагаемых инвестиций и будущих денежных поступлений. Поскольку сравниваемые показатели относятся к разным периодам времени, главной проблемой является их сопоставимость. Таким образом, принятие решений инвестиционного характера базируется на использовании определенных методов оценки инвестиций.

В практической деятельности используются различные способы и методы, позволяющие оценить привлекательность инвестиционного проекта. В данной теме будут рассмотрены только те показатели и методы оценки, которые основаны на информации бухгалтерского управленческого учета. Так, для оценки капитальных вложений используются следующие показатели: норма прибыли, чистая дисконтированная стоимость, внутренний коэффициент окупаемости, учетный коэффициент окупаемости, срок окупаемости.

Общим критерием эффективности инвестиционного проекта является уровень прибыли, полученной на вложенный капитал. При этом под **прибыльностью (доходностью)** понимается не просто прирост капитала, а такой темп его роста, который полностью компенсирует общее изменение покупательной способности денег в течение рассматриваемого периода, обеспечивает минимальный уровень доходности и покрывает риск инвестора, связанный с осуществлением проекта.

Таким образом, проблема оценки привлекательности и инвестиционного

проекта заключается в определении уровня его доходности. Существуют два основных подхода к решению этой проблемы, в соответствии с которыми методы оценки эффективности инвестиций можно разделить на две группы

- простые (статические);
- динамические (методы дисконтирования).

Статические методы отличаются простотой, но не учитывают изменения стоимости денег во времени. К ним относятся метод окупаемости и метод расчета отдачи на вложенный капитал (простая норма прибыли, учетный коэффициент окупаемости).

Метод окупаемости основан на исчислении периода времени (периода окупаемости), в течение которого инвестиции окупят сами себя. Моментом окупаемости называется тот наиболее ранний момент времени в расчетном периоде, после которого текущий чистый доход становится и в дальнейшем остается неотрицательным.

Для расчета периода окупаемости применяется формула:

$$\text{Период окупаемости} = \frac{\text{Инвестиции}}{\text{Доход, полученный от вложений}}$$

Срок окупаемости - это период времени, за который сумма чистых денежных поступлений по инвестиционному проекту достигает величины первоначальных затрат. Приемлемы те проекты, срок окупаемости которых меньше целевого.

Срок окупаемости показывает число лет, необходимое для возмещения первоначального вложения, или окупятся ли инвестиции в течение срока жизненного цикла проекта.

Если ежегодные чистые денежные поступления неравномерны, то для определения периода окупаемости необходимо аккумулировать денежные потоки до тех пор, пока первоначальные инвестиции не будут возмещены.

При наличии альтернативных вариантов предпочтение отдается проекту с наименьшим сроком окупаемости.

Недостатком метода окупаемости является то, что он игнорирует временную стоимость денег. Другим недостатком метода является игнорирование денежных потоков после времени окупаемости.

Тема 7. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Построение системы управленческого учета тесно связано с организационной структурой предприятия. Администрация решает, какому сегменту предоставить те или иные полномочия, как распределить ответственность между исполнителями, как должна выглядеть иерархическая структура управления организацией, другими словами, устанавливает организационную структуру предприятия.

Следовательно, **организационную структуру предприятия** можно определить как разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности), предполагающее распределение между ними функций по решению задач, возникающих в ходе производственной деятельности, таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед предприятием в целом (т.е., деление организации на центры ответственности и их ранжирование называют организационной структурой предприятия).

Организационная структура предприятия может быть охарактеризована как **централизованная** или **децентрализованная** - в зависимости от степени ответственности, возложенной на ее менеджеров.

Централизованные организации имеют иерархическую пирамидальную структуру, построенную по функциональному принципу (администрация, финансы, снабжение, производство, маркетинг и т.п.). В основе системы управленческого учета таких предприятий лежат главным образом центры затрат. Такая система управления по своей сути является консервативной, предполагает максимум принуждения и не обеспечивает свободы действия сотрудникам предприятия. Централизованная система управления была свойственна практически всем предприятиям СССР.

Жестко централизованная система управления, доставшаяся российским предприятиям в наследство от административной экономики, становится тормозом их развития. Она снижает инициативу исполнителей, препятствует гибкости и оперативности в управлении. Выход из создавшегося положения руководство предприятий видит в предоставлении своим структурным подразделениям большей хозяйственной самостоятельности и как следствие - в возрастании их ответственности за принимаемые решения.

Рыночные отношения требуют новых подходов к организации внутрифирменного управления. Расширяется спектр управленческих задач, решаемых руководителями производств. Появляется потребность в разделении всех полномочий, в том числе, и в части принятия управленческих решений. Порой отдельные структурные подразделения начинают работать как мини-

предприятия, не являясь при этом самостоятельными юридическими лицами. Другими словами, начинается процесс формирования децентрализованной организационной структуры предприятия.

Децентрализованная структура характеризуется наличием центров прибыли и инвестиций. Их руководители имеют более широкий круг прав и обязанностей, чем менеджеры центров затрат. С одной стороны, менеджеры в компаниях с такой структурой несут большую ответственность, обладают расширенными полномочиями и могут принимать значительную часть решений без предварительного согласования с администрацией предприятия. С другой стороны, при децентрализованной структуре между управляющими распределяется ответственность в части планирования и контроля затрат и результатов деятельности отдельных структурных подразделений.

Таким образом, формирование децентрализованной структуры управления предприятием предполагает решение двух взаимосвязанных задач:

- 1) распределение ответственности среди исполнителей;
- 2) контроль за качеством их работы.

Существует и обратная зависимость: эти задачи не могут быть успешно решены в отсутствие поставленной системы управленческого учета.

Основным преимуществом децентрализованной системы управления является свобода руководителей центров ответственности в принятии управленческих решений. Менеджер структурного подразделения, как правило, располагает более точной и детализированной информацией по вверенным ему направлениям деятельности, чем высшее руководство. Это положительно влияет на обоснованность и оперативность принимаемых на более низком управленческом уровне решений. Администрация предприятия, освободившись от текущих задач, необходимости выполнения рутинной работы, получает возможность сконцентрироваться на решении перспективных вопросов, на разработке стратегии организации.

Однако успешное функционирование децентрализованной системы возможно при соблюдении, по крайней мере, двух условий:

- 1) наличия высокопрофессионального управленческого персонала;
- 2) согласованности целей и интересов организации в целом и ее отдельных структурных подразделений.

Независимо от типа избранной организационной структуры - централизованной и децентрализованной - ответственность за финансирование компании в целом лежит обычно на высшем руководстве. Иначе говоря, финансовые функции будут централизованы в любом случае.

В связи с задачами управленческого учета и организационным обеспечением их практического решения возникает понятие финансовая структура предприятия как динамическая система зон или центров

ответственности. Предполагается, что финансовая структура более мобильна и состав центров ответственности может меняться по бюджетным периодам относительно меняющихся целей деятельности предприятия при сохранении его организационной структуры. Определенная устойчивость финансовой структуры предприятия может быть достигнута при оптимальном согласовании стратегических программ развития предприятия и его текущих бюджетов.

Таким образом, построение системы организационного обеспечения управленческого учета базируется на концепции децентрализации управления и выделения в рамках организационной структуры предприятия центров ответственности (ЦО).

Центр ответственности - сегмент предприятия или определенное направление деятельности, ответственность за результаты по которому может быть возложена на несколько структурных подразделений, возглавляемых менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты этого сегмента. Права менеджера центра ответственности должны быть пропорциональны с мерой его ответственности при контроле со стороны вышестоящей структуры управления.

Необходимость децентрализации, т.е. распределения полномочий между различными структурными подразделениями и уровнями управления предприятием, в управленческом учете связана с тем, что большая часть информации о фактическом использовании ресурсов и формировании доходов подконтрольна центрам ответственности.

Формирование системы организационного обеспечения управленческого учета на основе центров ответственности предусматривает следующие основные этапы:

- исследование особенностей функционирования отдельных структурных подразделений;
- определение основных типов центров ответственности в разрезе структурных подразделений предприятия;
- формирование системы прав, обязанностей и меры ответственности менеджеров центров ответственности;
- разработка и доведение центрам ответственности бюджетов текущей деятельности;
- обеспечение контроля выполнения установленных бюджетов центрами ответственности путем получения соответствующих отчетов, их анализа и установления причин отклонений.

Менеджеры центров ответственности должны не только обеспечить выполнение бюджетов, но и разрабатывать предложения вышестоящим органам управления по эффективному использованию ресурсов, обеспечению запланированного размера прибыли в рамках контролируемой ими деятельности подразделений.

В результате финансовую структуру предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности.

Взвешенная оценка преимуществ и учет недостатков децентрализации управления на базе формирования центров ответственности различных типов позволит предприятию построить эффективную и способную к трансформации организационную структуру предприятия устойчивую изменениям внешних факторов и внутренних условий деятельности предприятия, которые оказывают существенное влияние на установление целей и выбор приоритетных направлений.

Создание центров ответственности различных типов зависит от многих факторов - объема деятельности предприятия, многофункциональности этой деятельности, численности персонала, организационной структуры производства и др. Определение состава центров ответственности требует индивидуального подхода для каждого предприятия. На практике могут выделяться и другие типы центров ответственности.

Центры ответственности могут иметь место в организациях как с централизованным, так и с децентрализованным управлением. Центры прибыли выделяются, как правило, в децентрализованных организациях, центры затрат - в централизованных.

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют **четыре типа центров ответственности:**

центры затрат; центры доходов; центры прибыли; центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Центр затрат - производственная единица, в которой имеет место потребление ресурсов и накопление соответствующих издержек. Менеджер центра затрат несет ответственность только за расходование средств в соответствии с доверенным ему бюджетом. **Цель** менеджера центра затрат - долговременная минимизация издержек производства. Его деятельность оценивается на основе бюджета и отчета о фактических затратах.

Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Управленческий учет и аудит

При определении структурного подразделения как центра затрат *в условиях промышленного производства* рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Центры затрат могут работать в *двух направлениях*. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из двух задач:

1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Руководителям центров затрат предоставлена возможность принимать самостоятельные решения о том, как *использовать выделенные ресурсы для достижения заданной цели* и нести ответственность за выполнение поставленных задач. Однако руководителям центров затрат не разрешено самостоятельно определять цены и объемы производства.

Издержки, учитываемые и планируемые для данных центров затрат, являются для них прямыми. Подобным образом организованный учет дает представление о горизонтальной структуре затрат и создает предпосылки для контроля за их формированием и их целесообразностью.

Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать менеджеров к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого учета необходимо наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории - контролируемые и неконтролируемые.

Центр доходов - это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов. Менеджер центра ответственен за максимизацию дохода от продаж, определенного в рамках бюджета продаж, но не имеет полномочий изменять цены на продукцию с целью увеличения дохода, а также не несет ответственности за издержки производства. Примером может послужить отдел оптовых продаж торговой организации, отдел распространения в издательстве и т.д.

Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Руководители центров доходов, как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например за обеспечение возможности конкурировать лишь на тех рынках, где их фирма занимает первую или вторую позицию по продажам.

Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным российским организациям.

Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами - оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

Центр прибыли - это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения; это центры ответственности, от которых в большей степени зависят главные определяющие

прибыль элементы, т.е. объем продаж, продажная цена, переменные и постоянные издержки. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль — показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность за достижение определенных нефинансовых результатов, таких, как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

Рост прибыли структурного подразделения может стимулироваться правильным подбором показателя, характеризующего деловую активность сегмента.

Центры прибыли оцениваются посредством разработки отчетности, имеющей много общего с отчетом о прибыли, на уровне всего предприятия на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены **центры инвестиций** — сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств, т.е., ответственны за формирование и использование активов предприятия. Менеджер несет ответственность за эффективность производственных вложений в основные средства центра. Оцениваются так же, как и центры прибыли. Основным контролирующим показателем при этом является уровень прибыли на инвестированный капитал. Поэтому в центрах инвестиций контролируют и затраты, и доходы, и инвестиции.

Руководители центров инвестиций, в сравнении с другими центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. В частности, имеют право принимать собственные инвестиционные решения, т.е.

распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Выделение центров ответственности имеет следующие преимущества:

- менеджеры центра ответственности имеют больше информации о местных условиях, тогда как для централизованного принятия решений ее зачастую недостаточно. Более того, передаваемая по уровням управления информация может быть неполной или дана намеренно искаженной;
- менеджеры центров ответственности могут принимать своевременные решения;
- деятельность менеджеров центров ответственности становится более мотивированной, если они могут проявлять собственную инициативу;
- небольшое подразделение имеет преимущества «дружного коллектива» при решении определенных задач;
- высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сфокусироваться на стратегическом планировании для всего предприятия.

К числу недостатков управления по центрам ответственности можно отнести некомпетентные решения в случае, когда выгоды подразделений ставится выше, чем успехи предприятия в целом.

Эта ситуация может возникнуть из-за:

- несогласованности целей предприятия в целом и отдельного центра ответственности;
- недостатка информации, по которой менеджеры центра ответственности могут определить влияние своей деятельности на другие подразделения предприятия;
- дублирования функций;
- сокращения лояльности по отношению к предприятию в целом, так как отдельные менеджеры центров ответственности могут не учитывать деятельность других центров ответственности этого же предприятия, не отличая их от внешних контрагентов.

Организация учета и контроля по центрам ответственности

Выделение центров ответственности позволяет представить работу предприятия как систему внутреннего бухгалтерского учета и управленческой отчетности, которая характеризуется:

- персонализацией учетных документов по областям ответственности;
- определением контролируемых статей затрат и поступлений;
- предоставлением отчетности по фактическим результатам текущего периода и составлением бюджета на предстоящий период.

Управленческий учет и контроль по центрам ответственности обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах центров ответственности и нацелен на оценку деятельности отдельных менеджеров и подразделений.

Управленческий учет и аудит

Бюджет центров ответственности является главным инструментом управленческого учета, позволяющим контролировать их деятельность.

Цель учета - выявление отклонений от бюджета с отнесением их на ответственное лицо.

Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами. Если за определенным центром закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике абсолютного контроля или полного влияния может не существовать, поэтому часто используют понятие «относительный контроль».

Рациональная организация учета по центрам ответственности предполагает соответствующее построение аналитического учета затрат на производство, включая разработку кодов элементов и статей расходов по местам (центрам) их возникновения, подразделение затрат на зависящие (подконтрольные) и не зависящие от данного подразделения, прямые и косвенные, переменные и постоянные, что необходимо для последующего их анализа.

По данным внутреннего учета ежемесячно составляются отчеты об исполнении бюджетов.

Отчет каждого уровня управления может включать пять колонок: наименование контролируемых затрат, затраты по бюджету текущего и предшествующего месяца, отклонения от бюджета текущего и предшествующего месяца. Отклонения могут быть либо положительными (в скобках) и означать перерасход, либо отрицательными (без скобок) и означать экономию затрат. Бюджетные данные в отчете пересчитываются по формуле гибкого бюджета, т.е. скорректированы на фактический объем производства.

Отличительная черта учета по центрам ответственности - изменяющаяся величина подробностей, включаемых в отчеты, подготавливаемые на различных уровнях управления. Фактически это отсутствие подробностей (расшифровки статей в отчетах) так называемого управления по исключениям. Управление по исключениям - это принцип, означающий, что менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять операционные подробности на более низком уровне, пока не появится проблема, т.е. учетные данные сжимаются так, чтобы их можно было быстро проанализировать.

В отчетах могут быть указаны наилучшие достижимые стандарты. Кроме того, в отчетах целесообразно указывать причины различий между фактическими и бюджетными результатами, выделять особо важную информацию (ключевые показатели) и информацию, характеризующую персональную ответственность

менеджеров соответствующих подразделений.

Составление отчетов о результатах деятельности центров ответственности осуществляется в неразрывной связи с анализом отражаемой в них информации. В процессе анализа устанавливается влияние положительных и отрицательных факторов на величину затрат и доходов (прибыли) подразделения, исследуются причины отклонений от бюджетных показателей, дается оценка деятельности менеджера центра ответственности. Если обнаружены отклонения по бюджету и они в компетенции менеджера данного центра, то он должен принять соответствующие меры по их нейтрализации.

Бюджеты и отчеты об их исполнении - это первый уровень внутренней отчетности о затратах и результатах, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета. **Цель внутренней отчетности**, охватывающей все предприятие снизу доверху (и все типы центров ответственности) - удовлетворение информационных потребностей управления предприятием в части стоимостных данных, позволяющих оценивать и контролировать деятельность структурных подразделений и конкретных руководителей. Точность и объем приводимых данных могут и должны варьироваться в зависимости от конкретного объекта и целей управления (в отличие от регламентируемой финансовой отчетности предприятия в целом).

Менеджеры центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений (выручки с продаж и прочих доходов). Существуют различные рекомендации по составлению отчета о прибыли для данных центров. Используются стандартные показатели бухгалтерской отчетности предприятия к отдельным центрам прибыли только в той части показателей, которые непосредственно связаны с реализованной центром за бюджетный период продукцией и производственной себестоимостью, отнесенной на эту продукцию.

Другим вариантом отчета о прибыли может быть форма, в которой отражается показатель маржинального дохода вместо прибыли от реализации, что подчеркивает роль переменных затрат в формировании результирующего показателя.

Отчеты о прибыли, сопоставляющие соответствующие (как правило, контролируемые) величины затрат и поступлений центров прибыли, формируют второй уровень внутренней управленческой отчетности.

Центры инвестиций можно рассматривать и как центры затрат, и как центры прибыли. Поэтому к ним в равной мере применимы те же учетно-аналитические инструменты (или их комбинация), что и к первым двум типам центров ответственности.

Успешное функционирование системы управленческого учета способствует

Управленческий учет и аудит

результативному осуществлению функций общей системы управления предприятием. При этом администрация предприятия самостоятельно решает вопросы организации управленческого учета, т.е. как классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических либо плановых (нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат, как организовать внутреннюю управленческую отчетность и контроль на предприятии.

Поскольку управленческий учет является составной частью системы управления предприятием, то при его построении исходными являются следующие позиции:

- соответствие целям и задачам деятельности предприятия;
- отражение особенностей технологических процессов производимых товаров или оказываемых услуг;
- оптимизация структуры и уровня детализации базы бухгалтерских данных, используемых менеджерами;
- согласованность с общими принципами формирования организованной структуры управления предприятием.

Построение системного управленческого учета является наиболее трудным вопросом. В западной практике эта область внутрифирменного управления считается конфиденциальной.

Ключевой проблемой организации управленческого учета является проблема его взаимодействия с финансовым учетом. Современные тенденции развития бухгалтерского учета показывают, что по содержанию финансовый учет решает задачи формирования общей картины финансового положения предприятия, исчисления конечных результатов его деятельности; «продукция» этой составляющей учета предназначена главным образом для управления финансовой и коммерческой деятельностью и для внешних пользователей. Счета финансового учета служат для обобщения информации о наличии и движении основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и других финансовых вложений, производственных запасов, денежных средств, расчетов, капитала, финансовых результатов.

Управленческий учет ориентирован на формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) и управление издержками производства, выявление рентабельных видов продукции и услуг и обеспечение их конкурентоспособности. Счета управленческого учета должны быть предназначены для обобщения информации о процессах формирования издержек производства и обращения, стоимости готовой продукции, процессах ее реализации. Наиболее ценными в такой информации считаются данные об оборотах по счетам.

Направленность развития бухгалтерского учета находит отражение в новом Плане счетов и взаимодействие обеих учетных подсистем для внутренних нужд может осуществляться двумя путями: в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов.

Выбор предприятием варианта взаимодействия учетных систем, безусловно, зависит от масштаба предприятия, его потребностей в управленческой информации. Рекомендуются следующие варианты организации взаимодействия бухгалтерского (финансового) учета и управленческого учета.

Первый вариант учетной технологии предполагает, что счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами финансового учета, какими являются счета расходов и доходов. Вариант организации взаимодействия управленческого и финансового учета на едином плане счетов представляет собой **интегрированную систему учета** на предприятии. В данном случае системность учета предполагает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях согласования данных управленческого учета с показателями финансового учета и отчетности, формирование единой учетной политики финансового и управленческого учета.

Таким образом, в интегрированной системе учета задача взаимодействия финансового и управленческого учета сводится к следующему. Внутренний финансовый учет реорганизуется в основную информационную базу по формированию альтернативных управленческих решений и выставляет основные ограничения с учетом требований учетной политики, в рамках которых эти решения могут быть реализованы на практике.

Предложенное построение интегрированной системы учета не потребует значительных дополнительных затрат, так как существующая на предприятии бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней финансовой отчетности расширит востребованность имеющейся бухгалтерской информации на предприятии и улучшит качество принимаемых управленческих решений.

Второй вариант построения системы управленческого учета называют **автономным**, когда финансовый и управленческий учет выделяются как самостоятельные и каждый представляет собой замкнутую подсистему. При этом в каждой учетной подсистеме используются парные контрольные счета одного и того же наименования, т.е. зеркальные счета, или счета-экраны, через которые осуществляется их взаимосвязь. Для этого счета 20—29 по учету затрат на производство выделяют в самостоятельную систему счетов управленческого

учета, отдельную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. К имеющимся счетам необходимо добавить специальный отражающий счет 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37 «Отражение общих затрат».

Второй вариант применения счетов управленческого учета предназначен для больших и средних предприятий в целях создания надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью.

Формирование внутренней управленческой отчетности

Организация внутренних потоков информации на предприятии и организации документооборота выражается в формировании внутренней управленческой отчетности.

Управленческая отчетность - это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником формирования внутренних потоков информации для анализа и принятия решений.

Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления. Создание системы внутренней управленческой отчетности требует определения перечня информации, которая необходима менеджерам различных структурных подразделений организации, а также частоты ее представления.

Разработка форм управленческой отчетности должна осуществляться в соответствии со следующими принципами:

- все отчеты должны быть адресными и конкретными;
- текущие отчеты должны содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- формы отчетов должны учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет;
- отчеты не должны быть перегружены излишними данными, в то же время вся представленная в них информация должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней управленческой отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Кроме самих форм отчетности должен быть проработан регламент их представления, передачи и обработки. В целом, отчеты должны быть простыми для восприятия, содержащаяся в них информация точной и лаконичной, названия самих документов и их разделов — адекватными и понятными. Все данные, представленные в отчетах, не должны допускать неоднозначного толкования.

Управленческий учет и аудит

Требования о содержании отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. При этом управляющие должны разъяснить исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме и в какие сроки необходима.

Выделяют такие *специальные требования* к внутренней управленческой информации, как:

- гибкая, но единообразная структура;
- понятность и обозримость информации;
- оптимальная частота представления;
- пригодность для анализа и оперативного контроля.

Нужно отметить, что специфика деятельности каждой организации предъявляет свои требования и к содержанию управленческой отчетности. В целом, всю информацию, отражаемую в управленческой отчетности, можно представить в виде следующих блоков:

- проекты решений по инвестициям и кредитам;
- прогнозы поступлений наличных средств;
- анализ источников финансирования, потребности в новых источниках и изменения в них;
- соотношение заемных и собственных средств; результаты хозяйственной деятельности и прибыль;
- платежеспособность в краткосрочной и долгосрочной перспективе и движение денежных средств;
- возможные управленческие воздействия;
- интерпретация данных и пояснения для руководства.

Правильно составленная и своевременно представленная отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач:

- ✓ выявление существующих проблем и недостатков;
- ✓ выделение моментов, указывающих на потенциальные проблемы в будущем;
- ✓ всеохватывающий и оперативный обзор деятельности;
- ✓ расчеты и информирование о фактической эффективности и рентабельности деятельности;
- ✓ группировка и анализ информации для выбора оптимальных вариантов решения проблем, возникающих в ходе деятельности;
- ✓ представление информации для принятия стратегических решений.

Для каждого из направлений хозяйственной деятельности, осуществляемых организацией, целесообразно формировать отдельные формы управленческой отчетности, т. е. система отчетов должна быть реструктурирована. При этом минимальный объем отчетных форм должен включать в себя:

накопительные ведомости по структурным подразделениям, центрам

ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета; *сводки* — краткие сведения о деятельности подразделения на конкретную дату; *итоговые отчеты* — отчеты, представляющие результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений за определенный период.

По формату представления выделяют управленческую отчетность:

в табличном формате — наиболее распространенная и удобная форма отчетности, обеспечивает быстрое восприятие информации при наличии у пользователя определенного уровня экономических знаний. Таблицы, как правило, содержат отдельные комментарии и справочные данные о ключевых показателях;

в графическом формате — в виде построенных (сформированных) графиков и диаграмм; отличительной чертой является наглядность представления данных при одновременной ограниченности количества показателей;

в текстовом формате — в виде письменной пояснительной информации любой текстовой формы.

Система управленческой отчетности накладывается в организационную структуру организации исходя как из уровней организации, так и из видов протекающих производственных процессов.

Исходя **из уровней организации** отчетность делится на: отчетность, представляемую для высшего руководства; отчетность для руководства структурных подразделений и отчетность для менеджеров низшего уровня управления. При этом различают оперативные, текущие и сводные отчеты.

Оперативные представляются ежемесячно, еженедельно (или ежедневно) на нижнем уровне управления в центрах ответственности, содержат подробную информацию для принятия текущих решений. *Текущие* отчеты содержат обработанную и синтезированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального. *Сводные* отчеты представляются с периодичностью от ежемесячного до ежегодного для высшего управленческого звена; на их основе принимаются стратегические решения и осуществляется общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем и нижнем уровне.

Во втором все отчеты выделяют **в зависимости от охваченных ими процессов**:

- 1) закупки и заготовки;
- 2) производства;
- 3) продажи.

По содержанию все отчеты, составляемые в рамках управленческой

отчетности, делятся на: комплексные, отчеты по ключевым позициям (тематические) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты характеризуют деятельность организации в целом и ее отдельных сегментов. Они составляются с заданной периодичностью по итогам работы за месяц или иной отчетный период (квартал, полугодие, год) и содержат информацию о выполнении планов, о структуре доходов и расходов организации, величине задолженности, движении денежных средств и т.д. *Отчеты по ключевым позициям (тематические)* представляются по мере необходимости и содержат информацию о наиболее важных для успешного функционирования организации показателях: объеме продаж, потерях от брака, срывах поставок и т.д. *Аналитические отчеты* готовятся только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов работы организации по отдельным аспектам деятельности.

В заключение, надо отметить, что внутренняя отчетность каждой организации индивидуальна и не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой.

Можно выделить наиболее распространенные недостатки внутренней управленческой отчетности, которых нужно избегать:

- информация обобщается в основном для контроля объема продаж или определения затрат и не связана с потребностями отдельных управляющих, деятельность которых приносит доход или требует затрат;
- информация, обобщенная в отчетности, адресуется не тем лицам, часто даже не для управляющего, находящегося на передовой линии хозяйственной деятельности, а для его начальника или руководителя;
- в отчетности представляется конкретная информация по общим вопросам, что затрудняет принятие решений на конкретных направлениях;
- в отчетности преобладает избыточная ненужная информация. В результате на управляющего возлагается работа по сортировке информации в поисках той, что ему действительно необходима для управления.

Построение системы внутреннего контроля.

Контроль – одна из главных функций управления и процесс достижения организацией своих целей (предупреждение возникновения кризисных ситуаций).

Назначение – объективная оценка выполнения бюджета организации в целом и ее структурных подразделений, достигнутой эффективности производства и выявления внутрипроизводственных резервов, мобилизации их для повышения эффективности хозяйствования в последующие периоды.

Процесс контроля состоит из установки планов (бюджетов, смет) деятельности структурных подразделений, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировки в том случае, если достигнутые

результаты существенно отличаются от запланированных.

Контроль необходим, т.к. всегда существуют факторы неопределенности (внешние, внутренние), оказывающие влияние на ход текущей деятельности организации.

Система контроля в управленческом учете состоит:

1. Административный контроль – персональное наблюдение менеджера ЦО за ходом производственного процесса и деятельностью ЦО;
2. Бухгалтерский (ретроспективный) контроль – регистрация имевших место фактов по принципу двойной записи и последующее корректирующее воздействие на объекты управления;
3. Сметный (бюджетный, перспективный) контроль – использование смет (бюджетов) для планирования и контроля за затратами.

Организационные формы контроля:

- предварительный - до начала текущего периода, цель – контроль наличия ресурсов организации по всем их элементам);
- текущий – непосредственно в ходе проведения работ, задача – измерение фактических результатов, установление отклонений от заданных показателей, отреагировать на проблемы в момент их возникновения ;
- заключительный – оценка реалистичности установленных планов на текущий период, с тем, чтобы учесть информацию о возникших проблемах при разработке новых планов.

Источником информации при проведении контроля является внутренняя отчетность и аналитическая информация, накопленная на счетах управленческого учета.

АУДИТ

ТЕМА 1. ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ АУДИТА И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В Российской Федерации сложилась следующая структура контролирующих органов:

- *государственные контрольно-бюджетные органы*, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств из бюджетов всех уровней;
- *ведомственные контрольно-ревизионные службы*, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных предприятий и организаций;
- *внутрихозяйственные контрольные службы*, организуемые непосредственно на предприятиях (ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, инвентаризационные комиссии и др.);
- *аудиторские фирмы и аудиторы*, осуществляющие проверки и оказывающие другие аудиторские услуги на договорных условиях с экономическими субъектами.

Управленческий учет и аудит

Аудит, выступая методом осуществления вневедомственного независимого финансового контроля, не заменяет государственный финансовый контроль, однако его основными субъектами служат прежде всего коммерческие предприятия и организации, которые не входят в систему имеющихся в стране министерств и ведомств и по этой причине не охватываются ведомственным контролем.

Экономическая реформа привела к изменению доминирующей формы собственности, которая все в большей степени переходит в руки частных предпринимателей и негосударственных хозяйствующих субъектов. Соответственно это вызывает существенное сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость соразмерной темпам реформ организации новых, присущих рыночным отношениям способов упорядочения финансовой деятельности негосударственных предприятий и организаций, исторически отработанной формой которых считается независимый аудит. Практика показала, что органы государственного финансового контроля и независимые аудиторы, аудиторские фирмы отнюдь не конкуренты, а наоборот, квалифицированный и добросовестный аудит может быть весомым подспорьем в работе государственных органов финансового контроля и оказывать существенное позитивное влияние на повышение эффективности их работы, на полноту и качество выполнения их функций и поставленных перед ними задач.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти, в частности Счетной палатой РФ (ст. 1). Вместе с тем Закон об аудиторской деятельности не препятствует их сотрудничеству, а в ряде случаев подразумевает его. Прежде всего это выражается в четком определении перечня условий, когда осуществляется обязательный независимый аудит. Под данный перечень подпадают кредитные организации, государственные внебюджетные фонды, государственные унитарные предприятия.

В последние годы происходит подключение аудиторских организаций к проверке бухгалтерской отчетности государственных унитарных предприятий. При этом теоретически проверки достоверности бухгалтерской отчетности этих структур (и сопутствующие им услуги) могут быть реализованы как минимум в трех вариантах: с помощью аудиторских организаций, через ревизии и комбинированным способом (например, на базе ежегодного обязательного аудита с периодическими – допустим, раз в три года – ревизиями, существенно использующими результаты аудиторских проверок).

Большинство российских экономистов выделяют следующие различия при сопоставлении аудита и ревизии:

Сопоставление аудита и ревизии		
Критерии сопоставления	Аудит	Ревизия
Цели	Проверка финансовой отчетности с целью выражения мнения о её достоверности	Выявление и оценка недостатков, нарушений, злоупотреблений, с целью их устранения и наказания виновных
Задачи	Устанавливаются заказчиком при заключении договора	Определяются органом назначившим ревизию

Управленческий учет и аудит

Объект	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Устанавливается органом, назначающим проверку
Достаточность	Принцип разумной уверенности	Принцип максимально возможной точности в выявление виновных лиц и размера ущерба
Методы	Идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач	Идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач
Управленческие связи	Ориентирован на горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом	Ориентирована на вертикальные связи, назначается вышестоящим органом
Решение практических задач	Нацелен на улучшение финансового положения клиента	Цель — пресечение и профилактика злоупотреблений
Оформление результатов	Завершается составлением аудиторского заключения, имеющего юридическое значение. Итоговая часть, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована	Завершается актом ревизии, в котором отмечаются выявленные недостатки. Акт передается вышестоящему органу.

Предпосылки возникновения и развития аудита

Исторической родиной аудита считается Англия, где в связи с мощным развитием рыночных отношений в 1844 г. вышла серия законов о компаниях, согласно которым их Правления были обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. В Эдинбурге (1854 г.) возник институт, который объединил бухгалтеров и аудиторов. Последние ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности с выражением мнения о ее объективности, таким образом, взяв на себя определенную долю ответственности и в случае возникновения возможных убытков у клиентов.

В 1862 г.в Англии был принят закон, регулирующий аудиторскую деятельность, позднее законы об обязательном аудите вступили в действие и в других странах (например, во Франции в 1867 г.). В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. В настоящее время в Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах.

В Германии в 1870 г. дополнение к закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку основных отчетных форм и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров, что и заложило законодательные основы возникновения аудита. В 1932 г. в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 г.

После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе образован Институт аудиторов, который в 1954 г. переименован в Институт аудиторов Германии, в который в настоящее время входят более 6000 аудиторов и 700 аудиторских организаций.

До начала XX в. независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. Первое официальное постановление об аудите в США было опубликовано в 1917 г. и посвящено «аудиту балансов». Законодательно аудит в США утвержден с 1937 г., а через два года началась его стандартизация.

С начала XX в. аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи:

- с необходимостью представления качественной информации для принятия решений об инвестировании и сотрудничестве;
- устранением необъективного представления информации предприятием заинтересованным пользователям;
- необходимостью получения специальных знаний для проверки информации в связи со сложностью ведения учета и составления отчетности;
- отсутствием у пользователей информации необходимого доступа к ней для оценки ее качества.

Учитывая исторические особенности развития аудита, можно выделить следующие его **этапы**.

1. До конца 1940-х гг. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей движение денежных операций, а также их правильную группировку в финансовых отчетах. Этот аудит можно назвать подтверждающим.

2. После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок станет незначительной, а финансовые отчеты будут более полными и точными. Аудиторские фирмы в большей степени стали заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

3. Третий этап развития аудита ориентирован на возможный риск при проведении проверок или при консультировании; при этом аудит, который исходя из условий бизнеса клиента проводится выборочно (в основном проверка осуществляется там, где риск ошибки или мошенничества может быть максимальным), – носит название базирующегося на риске.

Развитие аудита в России

В Энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона сказано, что «в России звание аудитора было введено Петром I», а также что «по характеру своему должность аудитора совмещает в себе черты должностей делопроизводителя, секретаря и прокурора». Была заимствована германская модель построения аудита. Однако в этот период времени не было внутренней потребности возникновения и развития аудита, а введенный директивно он не получил развития и постепенно терял свое первоначальное назначение.

В 1889 г. была сделана попытка создать институт аудиторов, но это было бы возможным при наличии подготовленных кадров и общественной потребности, а в России на этот период не было достаточного числа квалифицированных

бухгалтеров. Кроме того, бухгалтеры боялись экзаменов. Также все требовали разрешения на членство в институте и лицензии на работу на основании или диплома учебного заведения, или стажа работы, кроме этого, к аудиторам выдвигались требования соблюдения нравственной этики. Попытки создать в России институт аудита предпринимались в

- в 1831г. - Институт присяжных бухгалтеров;
- в 1909г. – Институт бухгалтеров;
- в 1928г. – Институт государственных бухгалтеров-экспертов;
- но все они оказались нереализованными.

Вопрос о необходимости аудита в современной России возник с начала рыночных преобразований. Первые аудиторские фирмы в России появились в 1987 г., зачастую формируясь с участием иностранного капитала. Многие из них действуют и до настоящего времени и входят в число крупнейших аудиторских фирм и объединений. Необходимость их появления была вызвана мощнейшим развитием внешнеторговых взаимоотношений. Для расширения торговли требовался капитал, а в условиях нестабильности денежной политики России и галлопирующей инфляции это было возможно лишь с привлечением иностранного капитала. Его привлечение требовало гарантий возврата, а следовательно, и независимой оценки деятельности предпринимательских структур. Для Российской Федерации предпосылкой возникновения аудита служит так же необходимость достоверной оценки имущества (прежде всего основных фондов) в условиях инфляции и приведение его стоимости в соответствие с рыночной. Обычный способ получения надежной информации – это проведение независимого аудита. Таким образом, необходимость в аудите стала объективной реальностью. Постановления Совета Министров СССР №48 и № 49 от 13 января 1987г. - Первое упоминание об аудите;

Постановления Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987г. №1033-245

1989 г.

- Министерство финансов СССР, Торгово-промышленная палата СССР и Центр по транснациональным корпорациям ООН провели в Москве семинар по проблемам бухгалтерского учета и аудита на совместных предприятия. Результат семинара – в нескольких ВУЗах СССР несколько лет функционировала система подготовки аудиторов и специалистов по учету в соответствии с международными стандартами

1990-1993г

- Создание первых аудиторских организаций «Интераудит», «Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит»;
- 1990- 1993гг. – Выдача первых сертификатов и лицензий

1996-2000 гг.

- Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ разработано 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, 1 методика аудиторской деятельности

Первый проект закона об аудиторской деятельности был разработан в 1992 г., но в результате политического кризиса в нашей стране он не был принят. Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Это первый законодательный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России, он действовал на правах закона, но даже его название «Временные правила» подчеркивало, что это документ переходного периода, предполагалось, что данный документ будет иметь временный характер и просуществует недолго, однако на самом деле эти Правила существовали почти восемь лет без поправок и изменений. До этого, в период с 1987 по 1993 гг., аудит в России проходил этап становления без наличия законодательной базы.

Закон, регламентирующий деятельность аудиторских фирм, появился 7 августа 2001 г. («Об аудиторской деятельности»).

Развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987–1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. – создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990–1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Закона об аудиторской деятельности – август 2001 г.) можно охарактеризовать как период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила и первые правила (стандарты) аудита в Российской Федерации, разработанные Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина России (было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также методика по проведению аудита, что и составило методологическую основу российского аудита), и ряд других документов.

В этот период началась активная работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг. За период 1994–2001 гг. ЦАЛАК Минфина России было выдано 23 600 лицензий лицензиатам (в том числе аудиторским организациям – 14 700 и индивидуальным аудиторам – 8900). Число действующих лицензий составило около 8900, в том числе по общему аудиту – 7700. За тот же период ЦАЛАК Минфина России утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Была сформирована рабочая структура аудиторов и аудиторских фирм.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 "Об аудиторской деятельности". Его принятие подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

С 1 января 2017 г. аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита. В настоящее время

наиболее актуальными в аудите являются вопросы качества его проведения, обусловленные названным переходом. Это ознаменует начало нового, четвертого этапа аудита в нашей стране.

ТЕМА 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

Система регулирования аудиторской деятельности

Классические модели регулирования аудиторской деятельности

1. Государственное регулирование (европейская модель: Германия, Австрия, Франция, Испания, Россия (до 1.01.09 г.))

Черты модели госрегулирования

- Регулирование аудиторской деятельности с помощью законов и государственных нормативных актов, охватывающих деятельность всех участников аудиторской деятельности и их взаимоотношения
- На государственные органы возложены функции по аттестации auditors, лицензированию аудиторских организаций, а также осуществлению контроля за качеством аудита
- Обязательный характер аудиторских стандартов, что позволяет им совместно с законодательными актами обеспечивать регламентацию аудиторской деятельности

2. Саморегулирование (американская модель: США, Канада, Великобритания, Австралия)

• Ведущую роль в системе органов регулирования аудита занимают профессиональные аудиторские объединения. Им переданы все основные функции, такие как аттестация auditors, осуществление контроля за качеством аудита, а также разработка стандартов и норм аудита

• Принципы, нормы, а также стандарты аудиторской деятельности являются основными инструментами установления взаимоотношений между всеми субъектами аудита

• Государственное влияние на аудиторскую деятельность осуществляется посредством общего регулирования экономики и других сфер деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах.

В России сложилась смешанная система регулирования аудиторской деятельности (с одной стороны - регламентация норм государственными органами, с другой - непосредственное участие в регулировании, аттестации и контроле профессиональных аудиторских организаций), что позволяет постепенно развиваться рынку аудиторских услуг по американской модели.

В настоящее время в России действует следующая система регулирования аудиторской деятельности (уровни нормативного регулирования аудита):

Управленческий учет и аудит

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г., который определяет место, цель и задачи аудита в финансовой экономической системе. Соблюдение Закона является обязательным для всех аудиторов и аудиторских организаций, а также для лиц, подлежащих обязательному аудиту.

2. Подзаконные нормативные акты, определяющие общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, являющиеся обязательными для исполнения всеми субъектами рынка.

3. Международные стандарты аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. Дополнительные документы Международной федерации бухгалтеров (МФБ). На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

4. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами аудита, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить международным стандартам аудита;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

5. Кодекс профессиональной этики аудиторов - свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Основными органами, осуществляющими нормативное регулирование аудиторской деятельности, являются:

•Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельностью Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим следующие функции государственного регулирования аудиторской деятельности:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности;

- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. Для осуществления функций, предусмотренных Федеральным законом, уполномоченный федеральный орган вправе запрашивать у саморегулируемых

организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов СРО аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

•Совет по аудиторской деятельности

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

- рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

- одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

- вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

- рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

- осуществляет в соответствии с настоящим Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

•Саморегулируемые организации аудиторов

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций, соответствующих требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;

5) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы - для индивидуального аудитора.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Они должны обладать безупречной деловой репутацией, иметь и соблюдать правила осуществления внутреннего контроля качества работы.

Аудиторы и аудиторские организации должны осуществлять уплату взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею.

Также предусмотрена уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Понятие аудита. Правовые нормы аудита

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудитор - физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги

Аудиторская организация - коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее - реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово "аудиторская", а также производные слова от слова "аудит".

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

Управленческий учет и аудит

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации должно быть аудитором. Полномочия исполнительного органа коммерческой организации не могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему);

5) безупречная деловая репутация;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Цели, задачи и общие принципы аудита

МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА»

Назначение аудита – повысить степень уверенности пользователей в адресованной им финансовой отчетности.

Это достигается путем формулирования аудитором мнения относительно того, действительно ли БФО подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки БФО.

Основные цели аудитора

(а) получить разумную уверенность в том, что БФО в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли БФО подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(б) подготовить заключение о БФО и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Каждый стандарт МСА содержит одну или несколько целей, которые увязывают требования с основными целями аудитора (разумная уверенность и формирование мнения) для понимания что именно следует выполнить. При использовании этих целей аудитор должен учитывать взаимосвязи между МСА.

Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – отчетность, подготовленная ее руководством под наблюдением лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Аудит финансовой отчетности **не освобождает руководство организации от обязанностей**, основополагающих при проведении аудита:

➤ Подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией, включая ее добросовестное представление

Управленческий учет и аудит

- Функционирование системы внутреннего контроля
- Предоставление аудитору
 - Доступа ко всей имеющейся информации по подготовке финансовой отчетности
 - Дополнительной информации, запрошенной аудитором
 - Неограниченной возможности взаимодействия с работниками организации

Требование к аудитору

МСА требуют от аудитора для обоснования его мнения добиваться **разумной уверенности** относительно того, свободна ли отчетность в целом от **существенного искажения**, путем сбора **достаточного** количества **надлежащих** аудиторских доказательств для снижения **аудиторского риска** до приемлемо низкого уровня.

Аудитор применяет **принцип существенности** (при планировании, проведении аудита, при оценке выявленных искажений) **(МСА 320, МСА 450)**

Аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом

Аудитор должен соблюдать **этические требования**, включая требования по обеспечению **независимости**

Аудитор должен применять **профессиональное суждение** и придерживаться **профессионального скептицизма**

Задачами аудитора в процессе проверки являются:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности совершения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность предприятия и ее конечные результаты;

- выработка рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;

- на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел на предприятии ориентирование его администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа);

- предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг.

Этика аудитора

Наименование документа	Принявший орган либо нормативный правовой акт, утвердивший документ
Профессиональная этика и независимость аудиторов	

<p>Кодекс профессиональной этики аудиторов</p>	<p>Одобен Советом по аудиторской деятельности от 22.03.2012, протокол N 4</p>
<p>Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций</p>	<p>Одобрены Советом по аудиторской деятельности от 20.09.2012, протокол N 6</p>

Аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение.

Рассмотрим их подробнее:

- *честность* - аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;

- *объективность* - аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны. Честность и объективность в общении с экономическим субъектом заключаются в том, что основой для выводов, рекомендаций и заключений аудиторской организации может быть только достаточный объем необходимой информации. Аудиторская организация не должна допускать, чтобы предвзятость, предрассудки или оказываемое на нее давление могли сказаться на общении с руководством экономического субъекта и, следовательно, на объективности ее выводов, рекомендаций и заключений.

- *профессиональная компетентность* - аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;

- *добросовестность* - аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, предоставлять рекомендации или предложения по содействию в их реализации, выходящие за пределы ее полномочий профессиональной компетентности.

- *конфиденциальность* (аудиторская тайна) - аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- *профессиональное поведение* - аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;

Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Однако описать все случаи возникновения угроз нарушения основных принципов этики и определить все уместные ответные действия невозможно. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные угрозы, для предотвращения которых

могут требоваться различные меры предосторожности. кодекс этики аудиторов устанавливает концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики заключается в следующем: аудитор должен идентифицировать угрозы нарушения основных принципов этики, оценивать их и предпринимать ответные действия в отношении таких угроз.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики способствует соблюдению аудитором требований настоящего Кодекса и осуществлению деятельности аудитора в общественных интересах. Он применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики, и способен предостеречь аудитора от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена настоящим Кодексом как недопустимая.

В случаях, когда аудитор обнаруживает угрозы нарушения основных принципов этики и, оценив их, принимает решение, что они превышают допустимый уровень, он должен определить, существуют ли уместные меры предосторожности и возможно ли предпринять их для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Выполняя такие действия, аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением, анализируя, могло бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, считать, что угрозы будут устранены или сведены до приемлемого уровня после принятия мер предосторожности, и соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

Аудитор должен оценивать любые угрозы нарушения основных принципов этики в случаях, когда ему становится известно (или он предполагает) об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы.

При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание качественные и количественные факторы.

Тема 3. ВИДЫ АУДИТА И УСЛОВИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Виды аудита

Признак	Вид аудита
1. По категориям аудиторов	1.1. Независимый 1.2. Государственный 1.3. Внутренний
2. По законодательству	2.1. Обязательный 2.2. Инициативный
3. По частоте проведения	3.1. Первоначальный 3.2. Повторяющийся (согласованный)
4. По цели	4.1. Финансовый 4.2. Оперативный 4.3. На соответствие законодательству 4.4. Специальный (работы по аттестации) 4.5. Финансовой (бухгалтерской) отчетности 4.6. Налоговый

	4.7. Управленческий и т.д.
5. По направленности	5.1. Общий 5.2. Банковский 5.3. Страховых организаций 5.4. Инвестиционных институтов

Виды аудиторских услуг

1. Аудит

1.1. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

1.2. Аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

1.3. Аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.4. Аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.5. Аудит иной финансовой информации прошедших периодов.

2. Сопутствующие аудиту услуги

2.1. Услуги, обеспечивающие разумную уверенность

2.1.1. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.1.2. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в нефинансовой информации.

2.1.3. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.2. Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность

2.2.1. Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

2.2.2. Обзорная проверка части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

2.2.3. Обзорная проверка отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.4. Обзорная проверка части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.5. Обзорная проверка иной финансовой информации прошедших периодов.

2.2.6. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.2.7. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в нефинансовой информации.

2.2.8. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.3. Услуги, не обеспечивающие уверенность.

2.3.1. Исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур.

2.3.2. Компиляция информации.

Задания, обеспечивающие уверенность – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих

доказательств для формирования **вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей** в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев

Например:

Финансовая отчетность (результат) является итогом измерения финансового положения, финансовых результатов деятельности и денежных потоков (оцениваемый предмет задания) с применением стандартов подготовки финансовой отчетности (критерий)

В рамках задания, обеспечивающего **разумную уверенность**, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию до **приемлемо низкого уровня**, вывод выражается в форме, которая передает его **мнение о результате оценки** с использованием критериев (*мнение аудитора по результатам аудита*)

В рамках задания, обеспечивающего **ограниченную уверенность**, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию до **приемлемого уровня (выше)**, вывод выражается в форме, которая передает не привлекли ли внимание вопросы на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения (*мнение аудитора по результатам обзорной проверки*)

. Обязательная аудиторская проверка

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, предусмотренных статьей 5 Закона «Об аудиторской деятельности»:

1) по организационно-правовой форме организация является акционерным обществом;

2) по виду деятельности организация является:

- кредитной организацией,
- бюро кредитных историй,
- организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг,

- страховой организацией,
- клиринговой организацией,
- обществом взаимного страхования,
- организатором торговли,
- негосударственным пенсионным или иным фондом,
- акционерным инвестиционным фондом,
- управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

3) по финансовым показателям деятельности:

- если **объем выручки от продажи продукции** (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год **превышает 400 миллионов рублей** или

- **сумма активов бухгалтерского баланса** по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года **превышает 60 миллионов рублей**;

- 4) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;
- 5) в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов;
- 6) в иных случаях, установленных федеральными законами, например, застройщики (Федеральный закон от 30.12.2004 N 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»)

Прочие услуги аудитора

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;
- 4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 6) оценочную деятельность;
- 7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Для выполнения прочих услуг от исполнителей требуется профессиональная компетентность в области аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права и экономики.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять деятельность, влекущую возникновение конфликта интересов с аудируемым лицом.

Все прочие услуги по отношению к аудиту подразделяются на «совместимые» и «несовместимые». При оказании **совместимых услуг** они могут быть выполнены одновременно или непосредственно перед проведением обязательной проверки; допускается также включение совместимых услуг в общий перечень работ по договору обязательного ежегодного аудита.

При оказании **несовместимых аудиторских услуг** необходимо учитывать, что аудит не может проводиться аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению

финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам. Это считается нарушением принципа независимости, так как в данном случае аудитор причастен к составлению отчетности. При этом ответственность за соблюдение принципа независимости возлагается на аудиторскую организацию. Методы проверки независимости специалистов аудиторской организации разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно.

Результатом оказания прочих услуг являются документально оформленные результаты в виде расчетов, консультаций, письменных составленных первичных документов, регистров учета, отчетности и справок и т. п. Кроме того, аудиторская организация может оформить письменную информацию руководству и (или) собственнику экономического субъекта по результатам оказания прочих услуг.

Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Независимость аудитора – один из принципов аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой работает аудитор.

В заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента как по формальным, так и по фактическим обстоятельствам.

Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности. В соответствии с Законом об аудиторской деятельности (ст. 12) аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами,

несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих учредителей (участников) с этой аудиторской организацией;

6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

Если систематизировать приведенные основания, можно сделать вывод, что при проведении обязательной аудиторской проверки аудиторы не должны иметь зависимости от проверяемого предприятия:

- финансовой (материальной);
- родственной (с лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности);
- должностной.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за оказание аудиторских услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

Подробные требования к независимости аудиторов и аудиторских организаций приведены в ПРАВИЛАХ НЕЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.

➤ **Принцип независимости**

- Доводить требования и значимую информацию о независимости до сведения персонала
- Выявлять и оценивать угрозы независимости, принимать меры по снижению угроз по приемлемого уровня
- Письменное подтверждение исполнения правил и процедур независимости от всего персонала не менее 1 раза в год
- Ротация руководителей аудиторского задания и специалистов, ответственных за обзорную проверку качества его выполнения

Таким образом, аудитор обязан внимательно следить за тем, чтобы не нарушался принцип независимости на всех стадиях проведения аудита, и принимать необходимые меры для устранения возникших обстоятельств. В случае установления фактов, свидетельствующих об утрате независимости и невозможности устранения соответствующих обстоятельств, следует отказаться от дальнейшего проведения аудита.

Внутренний аудит

Организация внутрипроизводственного аудита не относится к вопросам, регламентируемым законодательно государством. Это прерогатива самого

Управленческий учет и аудит

предприятия. Между тем от эффективности его функционирования зависит не только сохранность активов экономического субъекта, но и работоспособность самого предприятия.

Современный внутренний аудит способен выполнять разнообразные и масштабные задачи. Внутренний аудит способен совершенствовать систему управления.

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита

Фактор	Внешний аудит	Внутренний аудит
Регулирование	Государство	Орган управления, руководство предприятия
Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре компании
Цель	Формирование мнения о достоверности отчетности	Эффективность функционирования системы внутреннего контроля
Объем работ	Договор	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
Постановка задач	Определяется договором с Клиентом	Определяется руководством исходя из потребностей управления
Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Выбираются самостоятельно
Вид деятельности	Предпринимательская	Исполнительская
Организация работы	Аудиторские стандарты	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
Квалификация	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед Клиентом и третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед руководством за выполнение своих обязанностей
Методы	Методы могут быть одинаковы при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Перед руководством

В целом, *создание эффективной системы внутреннего аудита в коммерческой организации позволяет.*

- обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное (согласно установленным целям) развитие организации в условиях многоплановой конкуренции;

- сохранить и рационально использовать ресурсы и потенциал организации;
- своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;
- сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде.

Аттестация аудиторов

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение:

1) сдало квалификационный экзамен;

2) имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

2. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности.

3. К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом в объеме 40 часов ежегодно (120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в год). Обучение по программам повышения квалификации осуществляется учебно-методическими центрами или иными лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности (саморегулируемыми аудиторскими объединениями).

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) установлен факт несоблюдения требований ст. 8 «Аудиторская тайна» и ст. 12 «Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Закона об аудиторской деятельности;

4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;

6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации;

8) аудитор уклоняется от участия в системе внешней проверки качества работы.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован (при этом аудитор исключается из Единого реестра аудиторов и аудиторских фирм), по основаниям, предусмотренным п. 1, 3–5, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Контроль качества аудита подразделяется на внутренний и внешний.

Аудиторская организация должна создать и поддерживать СКК, которая включает правила и процедуры по каждому из следующих элементов:

- Ответственность руководства по обеспечению качества в самой аудиторской организации
- Применяемые этические нормы
- Принятие и продолжение взаимоотношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий
- Кадровые ресурсы
- Выполнение задания
- Мониторинг

Правила и процедуры должны быть документально оформлены и доведены до сведения персонала аудиторской организации

Принятие руководителем конечной ответственности за систему контроля качества аудиторской организации

Создание условий для развития корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество

- *Действия и заявления, в которых признается и вознаграждается работа высокого качества*
 - *Семинары и совещания*
 - *Заявления о миссии организации*
 - *Внутренняя документация компании*
 - *Учебные материалы*
 - *Процедуры аттестации сотрудников (оценка результативности, вознаграждения и карьерного продвижения)*
- *Возложение ответственности на руководство таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над вопросами качества выполняемых работ*

- *Выделение достаточных ресурсов для разработки, документирования и поддержания контроля качества*

ТЕМА 4. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Основные принципы стандартов аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Основные принципы стандартизации аудиторской деятельности выражаются в следующем:

- Формирование **общего подхода и методологии** проведения аудита
- **Повышение качества** аудиторских проверок. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.
- **Максимальная объективность** при формировании мнения аудитора
- **Прозрачность процедур** аудиторской проверки для клиента и других внешних участников рынка
- Укрепление статуса и **повышение престижа** аудиторской профессии
- **Единые требования к подготовке и аттестации** аудитора. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.
- Аудиторские стандарты служат основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов

Международные стандарты аудита

Создание системы международных хозяйственных связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, что позволило расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчило сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран и дало возможность оценивать компетентность и профессионализм аудиторских фирм.

МСА разработаны **Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB)**, входящим в состав Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)

IFAC создана в 1977г. в Мюнхене (Германия) на 11 Мировом Конгрессе

Бухгалтеров с целью развития и совершенствования профессии бухгалтера на основе согласованных стандартов. Штаб-квартира находится в Нью-Йорке (США)

Объединяет **175 действительных и ассоциированных членов** из 130 стран и юрисдикций, представляющих интересы **свыше 2,8 миллионов бухгалтеров**

Краткая история создания Международных Стандартов Аудита

• **1969** – первые публикации (Международная исследовательская группа бухгалтеров и аудиторов)

• **1978** – книга «**Международные стандарты аудита**» (Морис Муниц, директор по исследованиям Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) – рекомендация учредить Комитет по Международным стандартам аудита

• **Вторая половина 1970-х:** Совет международной федерации бухгалтеров (IFAC) создает Комитет по международной практике аудита (КМПА)

• **1980 – 1991** – КМПА выпускает **Международные предписания по аудиту и приложения к ним**

• **1991** - первые **Международные стандарты аудита (ISA)**

• **2002** – КМПА переименован в Комитет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (IAASB)

• **2009** – IAASB завершил масштабный шестилетний проект по **пересмотру МСА и приведению их в единую структуру (проект «Clarity» - «Ясность»)** Международные стандарты проведения аудита, издаваемые Комитетом, должны:

Международные стандарты составлены **исходя из базовых принципов**, определяющих работу аудиторов и взаимоотношения с клиентами:

- определенные **требования к уровню квалификации** и опыту аудитора,
- **независимость от клиента**,
- соблюдение **кодекса профессиональной этики**,
- выражение в аудиторском заключении **мнения о достоверности** бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента

МСА содержат как основные принципы, так и **описание необходимых процедур, руководства и рекомендации по применению** указанных принципов и процедур

Основные цели МСА:

- способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;

- унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

МСА непрерывно актуализируются, утверждаются комментарии и рекомендации по практическому применению МСА.

МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.

МСА содержат основные принципы и необходимые процедуры, соответствующие руководства, представленные в форме пояснительного и иного материала. Для обеспечения понимания и правильного применения основных принципов и необходимых процедур наряду с соответствующими руководствами необходимо учитывать полный текст МСА, включая пояснительные и иные материалы, содержащиеся в них. И только в исключительных случаях аудитор может отступить от МСА. При этом он должен быть готов аргументировать подобное отступление.

МСА не отменяют нормативных актов, регулирующих аудит в каждой отдельной стране. В той степени, в какой МСА соответствуют нормативным актам страны в конкретном случае, аудит в каждой отдельной стране, проводимый согласно собственным нормативным актам, должен соответствовать МСА. В случае, если местные нормативные акты отличаются либо противоречат МСА по конкретному случаю, организациям – членам МФБ необходимо следовать обязательствам членства, предусмотренным в Конституции МФБ в отношении данных МСА.

В МСА все стандарты собраны по смысловым разделам: введение; обязанности; планирование; система внутреннего контроля; аудиторские риски и доказательства; использование результатов работы третьих лиц; аудиторские выводы и заключения; специальные области аудита; сопутствующие услуги; положения о международной аудиторской практике.

Необходимость изменений Международных стандартов аудита

- **Передовые позиции аудита служат общественным интересам,**
- **Прозрачность процесса аудита,**
- **Независимость, профессиональный скептицизм,**
- **Инициативный подход, основанный на управлении качеством (приведший к появлению новых стандартов МСКК 1 и МСА220),**
- **Соответствие новым реалиям, сложным экономическим условиями подходам к проведению аудита,**
- **Готовность к решению сложных вопросов (в частности, связанных с финансовыми организациями и группами компаний),**
- **Информационное взаимодействие, сотрудничество, документация,**
- **Сети аудиторских организаций.**

В настоящее время 113 стран, включая Российскую Федерацию, уже приняли МСА или взяли на себя обязательство перейти на МСА в ближайшее время. Методологии более чем 22 крупнейших аудиторских сетей и организаций основаны на МСА.

Главными преимуществами использования МСА являются:

- повышение доверия к качеству аудита со стороны местных и международных инвесторов, рынков капитала (крупнейшие мировые фондовые биржи поддерживают представление иностранными эмитентами финансовой отчетности, проаудированной по МСА), кредиторов и других пользователей. МСА являются общепризнанными на международном уровне, высококачественными стандартами аудита. Поэтому проведение аудита с соблюдением всех требований МСА предполагает достижение разумно ожидаемого пользователями качества аудита. Инвесторы, особенно международные, заинтересованы видеть в аудиторском заключении заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с МСА. Аудитам, проведенным по МСА, пользователи больше «доверяют» и, соответственно, с большим комфортом принимают экономические решения на основе финансовой отчетности, проаудированной по МСА;

- понимание всеми заинтересованными сторонами процесса, лежащего в основе аудита. МСА являются общедоступным комплексом документов, публикуемым как на английском языке, так и на языках стран, принявших МСА в своих соответствующих юрисдикциях. Несмотря на ограниченные особенности

требований МСА, которые могут быть введены в отдельных юрисдикциях, пользователи финансовой отчетности и другие заинтересованные стороны в любых юрисдикциях, обращаясь к тексту МСА, могут достичь комфортного уровня понимания тех требований и процессов, на основе которых аудитор провел аудит финансовой отчетности интересующего их субъекта;

- сопоставимость результатов аудита между компаниями и странами. Чтобы результаты аудита компаний имели характеристику сопоставимости, например для целей сравнения или анализа результатов аудита финансовой отчетности компаний в отдельных отраслях, юрисдикциях, регионах и т.п., аудит таких компаний должен быть проведен на основе единых требований. Такую единую основу аудита предлагают МСА.

Сам процесс Международной федерации бухгалтеров по разработке, принятию и усовершенствованию МСА осуществляется на основе тщательно продуманного и максимально прозрачного механизма, который обеспечивает активное участие в этом процессе и вклад со стороны Консультационного комитета Международной федерации бухгалтеров, национальных разработчиков стандартов, организаций - членов Международной федерации бухгалтеров, регулятивных и надзорных органов, аудиторских организаций, государственных агентств и ведомств, инвесторов, составителей финансовой отчетности и общества в целом. Проекты предлагаемых МСА и изменений к МСА публикуются на интернет-сайте Международной федерации бухгалтеров вместе с запросом комментариев от заинтересованных сторон, а окончательные версии документов МСА сопровождаются «Основаниями для выводов» по полученным комментариям. Заседания Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, являются открытыми для общественности, а повестки, документы, краткие сводки, а также аудиозаписи заседаний публикуются на сайте Международной федерации бухгалтеров.

Одним из главных практических преимуществ МСА является наличие перекрестных ссылок, включенных в сами тексты МСА или в сноски в них, которые позволяют аудитору выстроить очередность применения того или иного стандарта в ходе аудита.

Внедрение международных стандартов аудита в России

Согласно ст. 23 Закона об аудиторской деятельности (в действующей редакции) аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита начиная с года, следующего за годом, в котором международные стандарты аудита признаны для применения на территории Российской Федерации.

МСА становятся обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также аудируемых лиц (лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг):

Введение МСА в РФ — первая половина 2016 года, **обязательное применение - с 2017 года (по отчетности за 2016 год, за исключением случаев заключения договора до 2017г.)**

В связи с введением МСА деятельность аудиторских организаций потребовала не только изучения огромного текстового материала международных стандартов, но и разработки приемлемых аудиторских процедур, способов и форматов их документирования, а также огромных временных и финансовых затрат аудиторских компаний, переживающих не лучшие времена.

Изучение текстов стандартов по существу позволяет оценить качественные различия стандартизации по международным и существовавшим ранее отечественным правилам. Отечественные документы являлись рамочными, а международные содержат четкую подробную инструкцию, описывающую множество нюансов, последовательных действий, увязанных с конкретными пунктами других стандартов, требования которых должны быть исполнены в том или ином случае.

В число признанных и подлежащих применению на территории Российской Федерации международных стандартов аудита вошли:

- а) международные стандарты контроля качества;
- б) международные стандарты аудита финансовой информации;
- в) международные отчеты о практике аудита финансовой информации;
- г) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;
- д) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита, и обзорных проверок финансовой информации;
- е) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- ж) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Внутрифирменные аудиторские стандарты

Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

Внутренние стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между аудиторской организацией и контролирующими органами, между аудиторской организацией и экономическим субъектом, между аудиторской организацией и организациями, защищающими общественные интересы, а также между самими аудиторами.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

- а) полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- б) сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за

Управленческий учет и аудит

работой ассистентов (помощников) аудитора;

в) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;

г) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;

д) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами аудита и общепризнанными этическими нормами.

Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, к качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

Внутренние стандарты определяют общий подход аудиторской организации к проведению аудита независимо от условий, в которых проводится аудит.

К внутренним стандартам аудиторской организации могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты являются частью организационно - распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Все внутренние стандарты должны в совокупности представлять описание комплексного подхода аудиторской организации к организации и технологии проведения аудита.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться действующими законодательными и иными нормативными и правовыми актами Российской Федерации, регуливающими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации общественных ассоциаций аудиторов.

Аудиторская организация самостоятельно устанавливает перечень, сроки, порядок разработки и внедрения в практику внутренних стандартов.