

УДК 657.6 : 338.246.2

DOI 10.51691/2500-3666_2021_12_1

***ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТА
ЗАТРАТ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ОСНОВЕ
СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ***

Уткин А.И.

*аспирант кафедры статистики, учета и аудита,
Санкт-Петербургский государственный университет,
Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Аннотация. В статье исследуются теоретические подходы к пониманию сущности, значения и законодательно-нормативного регулирования оценки эффективности аудита затрат и финансовых результатов организации с использованием концепции сбалансированной системы показателей. Сформулировано авторское видение содержания процесса аудиторской проверки учета и формирования расходов и результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью комплексного управления его устойчивым развитием и эффективностью. Выявлена комплексная взаимосвязь между аудитом затрат и финансовых результатов и концепцией сбалансированной системы показателей.

Ключевые слова: аудит затрат и финансовых результатов, эффективность аудита, учетный процесс, устойчивое развитие, ключевые базовые показатели аудиторской проверки, сбалансированная система показателей.

***APPROACHES TO THE EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF
COSTS AND FINANCIAL RESULTS AUDIT THROUGH
THE BALANCED SCORECARD***

Utkin A.I.

*postgraduate student of Department of Statistics, Accounting and Audit,
Saint-Petersburg State University,
Saint-Petersburg, Russian Federation*

Abstract. The article examines theoretical approaches to understanding the essence, meaning and legislative and regulatory administration of the evaluation of the effectiveness of costs and financial results audit for organization using the Balanced Scorecard concept. The author's vision of the content of the audit process of accounting and formation of expenses and results of financial and economic activity of the enterprise to manage comprehensively its sustainable development and efficiency is formulated. A complex relationship between the audit of costs and financial results and the Balanced Scorecard concept is revealed.

Keywords: audit of costs and financial results, effectiveness of audit, accounting process, sustainable development, key basic audit indicators, Balanced Scorecard.

В современной российской практике бухгалтерского финансового и управленческого учета процедуры совершенствования учетного процесса при проведении комплексной оценки и управлении экономическим потенциалом и эффективностью деятельности предприятия на основе сбалансированной системы показателей должны предусматривать возможности сближения учетного механизма и стандартов финансовой отчетности российских предприятий с международными стандартами. В связи с этим к аудиту затрат и финансовых результатов, представляющему собой независимую проверку достоверности учета и формирования показателей расходов и результатов финансово-хозяйственной деятельности в финансовой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения об общей правильности отчетности и

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

определения перспектив повышения эффективности работы организации, предъявляются более жесткие требования, предусматривающие возможности использования документального подтверждения достоверности информации по формированию учетных данных и показателей отчетности в стратегическом управлении развитием предприятия [9]. С точки зрения В.П. Фомина [13], в отношении любой организации проведение аудиторской проверки достоверности финансового и управленческого учета затрат и финансовых результатов с использованием концепции сбалансированной системы показателей является неотъемлемой частью общей стратегии улучшения финансового благосостояния, повышения эффективности учетной и финансовой деятельности и достижения устойчивого развития финансово-экономического потенциала.

Различные авторские подходы к определению теоретического содержания, сущности, значения, целей и задач аудита затрат и финансовых результатов на основе сбалансированной системы показателей сходятся во мнении о необходимости отбора контрольных точек аудирования каждого объекта, которые представляют собой обобщающие, укрупненные или частные ключевые базовые показатели, отраженные в финансовой, налоговой или статистической отчетности. В российских и зарубежных компаниях к числу таких укрупненных ключевых базовых показателей могут относиться показатели сметы затрат, статьи калькулирования, показатели расходов и финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. На основе базовых показателей предполагается разработка универсальной модели информационной базы аудита, включающей объекты аудита, контрольные точки аудирования и источники информации [12].

Сущность и значение процедур аудита затрат в рамках концепции сбалансированной системы показателей основываются на применении положений Международного стандарта аудита 200 «Основные цели

независимого аудита и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [1], Международного стандарта аудита 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» [8]. В соответствии с данными стандартами сущность аудиторской проверки учета и формирования затрат выражается в проверке достоверности их показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а значение заключается в дальнейшем содействии достижению полноценной методологической правильности порядка ведения финансового и управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости.

В рамках подходов Т.В. Бубновской [10] и Е.В. Коробейниковой [11] к числу основных целей и задач аудита затрат на основе сбалансированной системы показателей относятся:

- получение аудиторских доказательств в области методологической правильности учета и распределения прямых (производственных) и косвенных (общепроизводственных, общехозяйственных, коммерческих и т.д.) затрат;
- подтверждение обоснованности разграничения источников возмещения различных видов затрат и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией;
- подтверждение правильности применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

При комплексном управлении результативностью работы предприятия на основе сбалансированной системы показателей объектами аудита затрат и финансовых результатов следует считать ключевые опорные показатели стратегических проекций, формирующие показатели расходов и финансовых результатов в финансовой отчетности и выступающие целевыми индикаторами для дальнейшего улучшения качества учетного процесса и повышения эффективности раскрытия финансово-экономического потенциала. При

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

составлении плана и программы аудиторской проверки именно ключевые показатели, с точки зрения В.П. Фомина [13], создают основу стратегических позиций и процедур проверки и генерируют ожидаемый положительный эффект от проведения аудиторских операций.

В общем виде аудит затрат на основе ключевых опорных (базовых) показателей стратегических проекций сбалансированной системы показателей в рамках подходов Д.В. Скалкина [10] и Л.А. Богдановской [9] предполагает проверку достоверности финансового и управленческого учета расходов на стадиях планирования аудита, проведения аудиторских процедур и разработки рекомендаций и направлений повышения учетно-финансовой эффективности деятельности предприятия. При этом предусматривается возможность неоднократного возврата от более поздних этапов аудита к более ранним, если оценка надежности процедуры аудиторской проверки достоверности учета и формирования затрат вызывает сомнения и требуется скорректировать план и программу аудита [9; 10; 12].

Изучение областей применения Международного стандарта аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [2], Международного стандарта аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [5] и Международного стандарта аудита 520 «Аналитические процедуры» [7] позволяет отнести к числу типовых процедур аудита затрат на основе сбалансированной системы показателей следующие сводные операции:

- проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- проверка правомерности включения различных видов расходов в состав прямых и косвенных затрат;
- проверка учета затрат по статьям калькуляции;
- проверка сводного учета прямых и косвенных затрат.

На основании выбора ключевых опорных (базовых) показателей и типовых аудиторских процедур методику аудита затрат в рамках концепции сбалансированной системы показателей можно рассматривать, с позиций Е.В. Коробейниковой [11], В.П. Фомина [13] и Ю.А. Масаева [11], как набор следующих инструментов, необходимых аудитору для достижения целей и задач аудиторской проверки в контексте комплексного управления предприятием:

- контроль альтернативных решений для оценки системы внутреннего контроля и учетного механизма в части прямых и косвенных затрат;
- выбор позиций и процедур аудиторской проверки, направленных на оптимизацию излишков затрат и дальнейшее повышение эффективности деятельности предприятия;
- контроль обоснованности и правомерности составления рабочих аудиторских документов в ходе реализации процедур аудита затрат;
- контроль соответствия процедур аудиторской проверки учета и формирования затрат целевым установкам и назначению ключевых показателей стратегических проекций сбалансированной системы показателей.

Обобщив исследуемые теоретические подходы к определению понятия, сущности и значения аудита финансового и управленческого учета затрат на основе сбалансированной системы показателей можно сформулировать собственное (авторское) видение содержания процесса аудиторской проверки учета и формирования расходов в целях комплексного управления развитием и эффективностью организации. Под аудитом затрат следует понимать всестороннюю и независимую проверку методологической достоверности порядка учета, формирования и распределения показателей расходов на производство и другие виды деятельности аудируемого лица в его финансовой отчетности в целях выражения аудиторского мнения о перспективах

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

оптимизации излишков затрат и повышения результативности работы предприятия в условиях влияния различных позитивных и негативных факторов учетного процесса. Комплексная взаимосвязь аудита затрат и концепции сбалансированной системы показателей обусловлена использованием ключевых опорных показателей стратегических проекций, отобранных и сформированных по установленному унифицированному перечню критериев идентификации, в качестве базовых показателей (объектов) информационной базы проверки, определяющих стратегические позиции и процедуры плана и программы аудита и дальнейшие рекомендации (направления) по преодолению проблем учетного процесса. При этом выявление наиболее эффективных процедур аудиторской проверки, полностью соответствующих целевым установкам стратегических проекций, позволит посредством критериального отбора провести оценку эффективности аудита затрат и усовершенствовать проекции сбалансированной системы показателей за счет подтверждения обоснованности управленческого воздействия на позитивные и негативные факторы.

Результаты аудиторской проверки достоверности учета и формирования финансовых результатов на основе сбалансированной системы показателей в значительной степени зависят от качества проведения аудита затрат. В рамках подходов Е.В. Коробейниковой [11] и В.П. Фомина [13], использующих общую концепцию американских экономистов Р. Каплана и Д. Нортон, взаимосвязь аудита финансовых результатов и аудита затрат на основе проекций сбалансированной системы показателей заключается в том, что при идентификации ключевых опорных (базовых) показателей уровень финансовых результатов определяется величиной признанных расходов, которые соответствуют полученным доходам. При этом сущность и значение аудита финансовых результатов регламентируются применением Международного стандарта аудита 200 «Основные цели независимого аудита и проведение

аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [1], Международного стандарта аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [3] и Международного стандарта аудита 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» [8] и состоят в проверке достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков, надежности и эффективности финансово-экономической деятельности, а также законности и методологической правильности распределения и использования чистой прибыли.

В трудах Л.А. Богдановской [9], Т.В. Бубновской [10], Д.В. Скалкина [10], Е.В. Коробейниковой [11], В.П. Фомина [13] выделяются основные цели и задачи аудиторской проверки учета и формирования финансовых результатов с использованием концепции сбалансированной системы показателей:

- подтверждение методологической правильности определения и отражения в учете прибыли (убытка) от обычных видов деятельности (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг);
- подтверждение методологической правильности учета и формирования прибыли (убытка) от прочих видов деятельности (внеоперационных операций);
- получение аудиторских доказательств в области методологической правильности учета и формирования конечного финансового результата и проведения реформации баланса (с последующим распределением достоверных остатков по стратегическим проекциям сбалансированной системы показателей);
- подтверждение правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли (убытка).

При выделении в качестве объектов аудита ключевых опорных (базовых) показателей стратегических проекций сбалансированной системы показателей методика аудиторской проверки достоверности учета и формирования финансовых результатов в соответствии с Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [2], Международным стандартом аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [4] и Международным стандартом аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [6] сводится к выполнению трех этапов в соответствии с общим планом аудита.

1. Проверка достоверности учета и формирования доходов, расходов и финансового результата от обычных видов деятельности:

- сопоставление показателей в отчете о финансовых результатах с данными счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»;
- проверка учетных операций по обычным видам деятельности и порядка формирования ключевых базовых показателей выручки, себестоимости, валовой прибыли (убытка), коммерческих и управленческих расходов, прибыли (убытка) от продаж.

2. Проверка достоверности учета и формирования прочих доходов, расходов и финансового результата от прочих видов деятельности:

- проверка учетных операций по прочим видам деятельности и порядка формирования показателей прочих доходов, расходов и прибыли (убытка) от прочей хозяйственной деятельности.

3. Проверка достоверности учета и формирования конечного финансового результата и проведения реформации баланса:

- проверка организации учета, формирования и распределения прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после налогообложения, и соответствия учетных и регламентных операций стратегическим проекциям

сбалансированной системы показателей, обусловленным особенностями учетной политики;

- проверка обоснованности расходования средств нераспределенной прибыли и правильности ее отражения по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На основании применения положений Международного стандарта аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [5] и Международного стандарта аудита 520 «Аналитические процедуры» [7] к типовым процедурам аудита финансовых результатов, направленным на выявление причин ошибок и искажений показателей отчета о финансовых результатах в рамках стратегических проекций, относят следующие сводные операции:

- инспектирование первичных бухгалтерских записей и документов по учету и формированию финансовых результатов;
- наблюдение аудитором за процедурой ведения финансового учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, выполняемой другими лицами;
- запрос информации об учете и формировании финансовых результатов у осведомленных лиц в пределах и за пределами места нахождения аудируемого лица;
- подтверждение обоснованности информации, содержащейся в бухгалтерских записях, и используемых методов учета и формирования финансовых результатов;
- пересчет арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях по учету и формированию финансовых результатов (выполнение аудитором самостоятельных расчетов);

- аналитические процедуры исследования показателей финансовых результатов в финансовой отчетности, направленные на выявление проблем учетного процесса и дальнейшее составление аудиторского заключения.

Все вышеизложенные теоретические аспекты проведения аудиторской проверки учета и формирования результатов финансово-хозяйственной деятельности на основе ключевых опорных показателей проекций сбалансированной системы показателей позволяют в конечном итоге сформулировать обобщающее авторское видение содержания аудита финансовых результатов при проведении комплексной оценки и управления эффективностью и устойчивым развитием предприятия. Аудиторская проверка финансовых результатов означает всестороннюю и независимую проверку методологической правильности постановки финансового учета результатов по обычным и прочим видам финансово-хозяйственной деятельности во взаимосвязке с формированием и распределением показателей соответствующих им видов затрат в финансовой отчетности аудируемого лица в целях выражения аудиторского мнения о стратегических перспективах улучшения финансового благосостояния и повышения результативности работы организации в условиях позитивного и негативного воздействия факторов финансового и управленческого учета. Комплексная взаимосвязь аудита финансовых результатов и концепции сбалансированной системы показателей определяется признанием конкретных видов прямых и косвенных расходов, влияющих на уменьшение финансовых результатов, и использованием соотносимых с ними ключевых опорных показателей стратегических проекций в качестве базовых показателей (объектов) аудита, генерирующих при применении унифицированного перечня критериев идентификации позиции и процедуры плана и программы проверки и рекомендации (направления) по нивелированию учетно-финансовых проблем. В связи с этим, как и в ситуации с аудитом затрат, оценка эффективности

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

аудита финансовых результатов предполагает выявление посредством критериального отбора наиболее эффективных процедур аудиторской проверки, полностью соответствующих целевым установкам проекций и реализующих основные перспективы достижения положительного эффекта, и позволяет тем самым усовершенствовать стратегические проекции сбалансированной системы показателей за счет подтверждения правомерности управления влиянием позитивных и негативных факторов.

Полученные результаты анализа рассмотренных теоретических подходов показывают, что применение существующих законодательно-нормативных документов и источников информационной базы аудиторской проверки определяет ключевую возможность разработки методики оценки эффективности аудита затрат и финансовых результатов, связанную с рациональным выбором опорных базовых показателей проверочных операций в рамках стратегических проекций сбалансированной системы показателей. Механизм оценки должен осуществляться с использованием критериального подхода к определению ключевых опорных (базовых) показателей, предполагающего создание единого унифицированного перечня критериев идентификации наиболее эффективных позиций и процедур информационной базы, плана и программы аудита. В качестве ключевых опорных показателей проекций следует выбирать типовые позитивные и негативные факторы финансового и управленческого учета затрат и финансовых результатов, выступающие основой для формирования информационной базы проверки с последующим отбором наиболее эффективных процедур и преодолением проблем учетного процесса (повышением учетно-финансовой эффективности).

Таким образом, в результате проведенного исследования установлено, что аудиторская проверка достоверности учета и формирования затрат и финансовых результатов на основе сбалансированной системы показателей позволяет при независимой проверке методологической правильности учетного

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

процесса выявить стратегические направления и перспективы повышения учетно-финансовой эффективности и достижения устойчивого развития предприятия. Сформулированные нами комплексные обобщающие трактовки содержания аудита затрат и финансовых результатов отражают комплексную взаимосвязь процесса аудита и концепции сбалансированной системы показателей, обусловленную использованием ключевых опорных показателей стратегических проекций в качестве базовых показателей (объектов) информационной базы аудита. На основании этого необходима разработка методики оценки эффективности аудита затрат и финансовых результатов, основанной на критериальном подходе к определению ключевых базовых показателей стратегических проекций сбалансированной системы показателей, полностью соответствующих целевым установкам и реализующих основной положительный эффект от проведения аудита.

Библиографический список:

1. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (МСА 200) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
2. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (МСА 300) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
3. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
4. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (МСА 320) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

5. Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (МСА 330) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
6. Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (МСА 450) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
7. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (МСА 520) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
8. Международный стандарт аудита 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» (МСА 805) (утвержден Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н).
9. Богдановская Л.А. Анализ издержек и финансовых результатов деятельности предприятия (фирмы) с учетом международного опыта: учеб. пособие [Текст] / Л.А. Богдановская. – Минск: БГЭУ, 2014. – 214 с.
10. Бубновская Т.В., Скалкин Д.В. Проблемы аудита формирования финансового результата / Т.В. Бубновская, Д.В. Скалкин // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т.7. – №2. – С. 59-63.
11. Коробейникова Е.В., Масаев Ю.А., Масаев В.Ю. Разработка матрицы ключевых показателей эффективности (КПИ) / Е.В. Коробейникова, Ю.А. Масаев, В.Ю. Масаев // Вестник Кузбасского государственного технического университета. – 2015. – №6. – С. 216-222.
12. Уткин А.И., Маринцев Д.А., Уткин И.В. Анализ и оценка циклических колебаний инвестиционного потенциала системообразующих микропредприятий в рамках концепций диофантовых уравнений и сбалансированной системы показателей / А.И. Уткин, Д.А. Маринцев, И.В. Уткин // Вестник Академии знаний. – 2020. – №6(41). – С. 264-275.

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

13. Фомин В.П. Расчет численного значения базовой пропорции в сбалансированной системе показателей (ССП) развития организации / В.П. Фомин // Инновационное развитие экономики. – 2013. – №4. – С. 174-176.

Оригинальность 88%