

Бычкова Гульфира Мубараковна,
к.э.н., доцент, Ангарский государственный технический университет,
e-mail: gulfira_agta@mail.ru

Дьякова Нурия Мубараковна,
доцент, Ангарский государственный технический университет,
e-mail: diakova_1960@mail.ru

КОНСАЛТИНГОВЫЙ АУДИТ: ПРАКТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Bychkova G.M., Diakova N.M.

CONSULTING AUDIT: PRACTICAL ASPECT

Аннотация. Исследованы возможности использования хозяйствующими субъектами услуг консалтингового аудита при формировании продуктового портфеля.

Ключевые слова: консалтинговый аудит, технология, продуктовый портфель, структура, себестоимость, выручка, рентабельность продаж.

Abstract. The possibilities of using consulting audit services by business entities in the formation of a product portfolio are investigated.

Keywords: consulting audit, technology, product portfolio, structure, cost, revenue, return on sales.

Аудиторская проверка учета затрат по статьям калькуляции особенно важна для внутренних пользователей финансовой отчетности, так как позволяет организации принимать грамотные управленческие решения в отношении производственной деятельности. Тем более, что в настоящее время отмечается тенденция нарастания удельного веса косвенных расходов в себестоимости продукции.

Для распределения косвенных расходов разрабатывают и применяют разные методики, так как расчеты по выбранной методике влияют на величину финансовых результатов, себестоимость отдельных видов продукции, а также и на формирование продуктового портфеля.

Многообразие методов распределения вызывает проблему их выбора [3]. Бухгалтер, в силу загруженности текущими операциями, выбирает, как правило, традиционную систему калькулирования, когда косвенные расходы собираются в одну группу затрат и распределяются по видам продукции, пропорционально выбранной базе. Помочь бухгалтеру обосновать выбор может аудитор. В частности, аудитор выясняет, соответствует ли выбранный способ распределения расходов конкретным условиям работы организации-клиента. Но эта формулировка достаточно широкая, общая, чтобы включить ее в договор по аудиту.

Решения о составе продуктового портфеля носят стратегический характер. Инструменты же, позволяющие провести обоснованный выбор методов распределения косвенных расходов по видам выпускаемой продукции с позиций формирования продуктового портфеля, пока не получили широкого распространения. Все сказанное выше обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую и практическую значимость.

Цель исследования – предложить финансовую (аналитическую) модель, позволяющую провести альтернативные расчеты и обосновать выбор метода распределения косвенных расходов, с позиции его влияния на себестоимость каждого вида продукции и, соответственно, на формирование продуктового портфеля.

Для достижения цели исследования поставлены и решены следующие задачи:

- конкретизирована формулировка в договоре по аудиту – обоснование выбора метода распределения косвенных расходов с позиций формирования продуктового портфеля;

- разработаны критерии (подходы) распределения косвенных расходов между выпускаемой продукцией;

- предложен алгоритм расчета себестоимости и доходности каждого вида продукции;

- разработана экономико-математическая модель, позволяющая рассчитать удельный вес вклада каждого вида продукции в продуктовый портфель;

- апробирована разработанная аналитическая модель и подтверждена возможность ее использования при выборе метода распределения косвенных расходов.

Объект исследования – метод распределения косвенных расходов на себестоимость продукции.

Предмет исследования – информация, приемы и подходы, используемые при обосновании выбора метода распределения косвенных расходов, как составляющей процесса принятия стратегических решений.

Наиболее сложный и не до конца решенный вопрос – это изменение концепции и технологии аудита на практике. Традиционно аудит проверяет соблюдение методологии учета, нами предлагается на практике расширить подход, а именно, ввести оценку влияния методологии на финансовые результаты. Эта задача вписывается в концепцию консалтингового аудита, который предполагает, в том числе и выявление внутрипроизводственных резервов [2]. В нашем исследовании мы рассматриваем в качестве внутрипроизводственных резервов совершенствование учетно-аналитической системы бизнеса.

Построим предлагаемую аналитическую модель на примере условного предприятия, используя при этом ППП Excel, который позволяет моделировать ситуацию и значительно экономит время, затрачиваемое на расчеты.

Рассмотрим ситуацию с выбором продуктового портфеля в ПАО «Меридиан». Оно имеет один производственный цех и общехозяйственные службы. Выпускается два вида продукции. Продажа продукции «А» осуществляется крупными партиями (заключено 50 договоров), продажа продукции «В» – мелкими партиями (заключено 700 договоров). Применяется традиционная система калькулирования. Базой для распределения косвенных расходов является

сумма прямых производственных затрат. Доля общепроизводственных (ОПР) и общехозяйственных расходов в составе затрат велика.

Калькуляция прибыли на единицу продукции в разрезе ассортимента по итогам работы за предыдущий отчетный период представлена в таблице 1.

Таблица 1

Калькуляция за базисный период

| Показатель | Ед. изм. | Изделие А | Изделие В |
|--------------------------------------------------------------|----------|-----------|-----------|
| 1. Объем реализации | шт. | 1 000 | 1 000 |
| 2. Производственные затраты на ед. изделия | руб. | 6 000 | 2 700 |
| 3. Общехозяйственные и ОПР на единицу изделия | руб. | 4 800 | 2 160 |
| 4. Себестоимость единицы продукции (стр. 2 + стр. 3) | руб. | 10 800 | 4 860 |
| 5. Цена реализации (без НДС) | руб. | 11 100 | 6 900 |
| 6. Прибыль на единицу изделия (стр. 5 – стр. 4) | руб. | 300 | 2 040 |
| 7. Рентабельность выпуска продукции (стр. 6 : стр. 4 × 100%) | % | 2,78 | 41,98 |

На основе этих данных может быть сделан вывод, что изделие «В» рентабельнее и может быть принято решение о расширении его производства, за счет сокращения производства изделия «А».

Для проверки выводов бухгалтерии, обратимся к услугам аудиторской фирмы. В техническом задании поставим следующие вопросы:

- разработать предложения по выделению групп затрат;
- выполнить новые расчеты прибыли и рентабельности по каждому виду продукции;
- разработать предложения по формированию продуктового портфеля.

Для анализа ситуации предоставим аудиторам дополнительные данные из системы бухгалтерского учета. Представим их в таблицах 2 и 3.

Таблица 2

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы

| Статья затрат | Ед. изм. | Оценка |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-----------|
| 1. Заработная плата администрации, инженеров, служащих | руб. | 1 585 000 |
| 2. Косвенные расходы по обслуживанию договоров (упаковка, выписка счетов, телефонные переговоры, командировочные расходы и др.) | руб. | 3 375 000 |
| 3. Расходы на обслуживание оборудования и помещений | руб. | 2 000 000 |
| 4. Итого | руб. | 6 960 000 |

Таблица 3

Договоры на реализацию продукции

| Виды договоров | Ед. изм. | Оценка |
|----------------|----------|--------|
| Изделие А | договор | 50 |
| Изделие В | договор | 700 |
| Итого | договор | 750 |

Аудитор, проанализировав ситуацию, разработал предложения по выделению двух групп косвенных расходов:

1 группа – расходы по обслуживанию заказов (упаковка, выписка счетов, телефонные переговоры, командировочные расходы и др.) в сумме 3 375 000 руб.;

2 группа – прочие расходы (заработная плата администрации, инженеров, служащих, расходы на обслуживание оборудования и помещений) в сумме 3 585 000 руб.

Аудитор также предложил базы для распределения по каждой выделенной группе расходов.

Первую группу расходов предложено прямо связать с продукцией «А» и «В» через драйвер затрат «количество заказов (договоров)».

По второй группе затрат принято решение сохранить существующую в ПАО базу – сумма прямых производственных затрат (6 000 руб. × 1 000 изд. + 2 700 × 1 000 изд. = 8 700 000 руб.), см. табл. 1.

Аудитор выполняет вспомогательные расчеты для формирования прогнозного отчета о финансовых результатах (таблица 4).

Таблица 4

Вспомогательные расчеты для формирования прогнозного отчета о финансовых результатах ПАО «Меридиан»

| № | Показатели | Ед. изм. | Оценка |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------|-----------|
| 1 | Сумма косвенных расходов к распределению по первой группе | руб. | 3 375 000 |
| 2 | База распределения расходов по договорам | договор | 750 |
| 3 | Количество договоров по изделию А | договор | 50 |
| 4 | Количество договоров по изделию В | договор | 700 |
| 5 | Коэффициент распределения затрат, связанных с обслуживанием договоров (стр. 1 : стр. 2) | - | 4 500 |
| 6 | Косвенные расходы, приходящиеся на изделие А (стр. 3 × стр. 5) | руб. | 225 000 |
| 7 | Косвенные расходы, приходящиеся на изделие В (стр. 4 × стр. 5) | руб. | 3 150 000 |
| 8 | Сумма косвенных расходов к распределению по второй группе | руб. | 3 585 000 |
| 9 | База распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов | руб. | 8 700 000 |
| 10 | Прямые производственные затраты по изделию А | руб. | 6 000 000 |

Окончание таблицы 4

| № | Показатели | Ед. изм. | Оценка |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-----------|
| 11 | Прямые производственные затраты по изделию В | руб. | 2 700 000 |
| 12 | Коэффициент распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (стр. 8 : стр. 9) | - | 0,4121 |
| 13 | Косвенные расходы, приходящиеся на изделие А (стр. 10 × стр. 12) | руб. | 2 472 414 |
| 14 | Косвенные расходы, приходящиеся на изделие В (стр. 11 × стр. 12) | руб. | 1 112 586 |

Используя данные дополнительных расчетов, аудитор формирует прогнозный отчет о финансовых результатах (таблица 5).

Таблица 5

Прогнозный отчет о финансовых результатах ПАО «Меридиан»

| Показатель | Ед. изм. | Изделие А | Изделие В |
|--------------------------------------------------------------|----------|-----------|-----------|
| 1. Объем реализации | шт. | 1 000 | 1 000 |
| 2. Производственные затраты на ед. изд. | руб. | 6 000 | 2 700 |
| 3. Производственные затраты на весь объем (стр. 2 × стр. 1) | руб. | 6 000 000 | 2 700 000 |
| 4. Косвенные расходы первой группы | руб. | 225 000 | 3 150 000 |
| 5. Косвенные расходы второй группы | руб. | 2 472 414 | 1 112 586 |
| 6. Себестоимость объема выпуска (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5) | руб. | 8 697 414 | 6 962 586 |
| 7. Себестоимость единицы продукции (стр. 6 : стр. 1) | руб. | 8 697,4 | 6 962,6 |
| 8. Цена реализации | руб. | 11 100 | 6 900 |
| 9. Прибыль на единицу изделия (стр. 8 – стр. 7) | руб. | 2 402,6 | -62,6 |
| 10. Рентабельность выпуска продукции (стр. 9 : стр. 7 × 100) | % | 27,62 | -0,90 |

Далее аудитор разрабатывает предложения по формированию продуктового портфеля, расчеты представлены в таблице 6.

Таблица 6

Формирование продуктового портфеля ПАО «Меридиан»

| Показатель | Ед. изм. | Изделие А | Изделие В |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|-----------|
| 1. Объем реализации | шт. | 1 000 | 1 000 |
| 2. Цена реализации | руб. | 11 100 | 6 900 |
| 3. Выручка от продаж (стр. 1 × стр. 2) | руб. | 11 100 000 | 6 900 000 |
| 4. Удельный вес продукции А и В в выручке от реализации стр. 3 : [(стр. 3 изд. А + стр. 3 изд. В)] | уд. вес. | 0,617 | 0,383 |
| 5. Себестоимость объема выпуска продукции А и В | руб. | 8 697 414 | 6 962 586 |
| 6. Прибыль от продаж по продукции А и В (стр. 3 – стр. 5) | руб. | 2 402 586 | -62 586 |

Окончание таблицы 6

| Показатель | Ед. изм. | Изделие А | Изделие В |
|---------------------------------------------------------------------|----------|-----------|-----------|
| 7. Рентабельность продаж по продукции А и В (стр. 6 : стр. 3 × 100) | % | 21,64 | -0,91 |
| 8. Рентабельность продаж в целом по предприятию, | % | 13,00 | |
| 9. Доходность продуктового портфеля | % | 13,00 | |

Традиционно рентабельность продаж рассчитывается в целом по предприятию и по каждому виду продукции [1].

Рентабельность продаж в целом по ПАО «Меридиан» = Прибыль от продаж в целом по организации : Выручку от продаж в целом по организации × 100 = [2 402 586 + (-62 586)] : (11 100 000 + 6 900 000) × 100 = 13% (1)

Алгоритм расчета рентабельности продаж по каждому изделию представлен в таблице 6.

Такой подход позволяет определить рентабельность отдельно каждого вида продукции, в нашем случае по изделию А (+ 21,64%), по изделию В (- 0,91%), но не дает возможности увидеть вклад каждого изделия в результирующий показатель (+13%).

Для ответа на этот вопрос предлагается выполнить расчет по методу средневзвешенной. Представим алгоритм расчета в следующем виде:

Доходность продуктового портфеля по рентабельности продаж =
 Удельный вес выручки от изделия А × рентабельность продаж изделия А +
 Удельный вес выручки от изделия В × рентабельность продаж изделия В =
 $0,617 \times 21,64 + 0,383 \times (-0,91) = 13\%$ (2)

В результате создана экономико-математическая комбинированная модель, позволяющая рассчитать вклад каждого изделия в рентабельность продаж. В нашем исследовании положительное влияние изделия «А» с рентабельностью 21,64%, имеющего удельный вес в выручке от продаж 61,7% нивелируется отрицательным влиянием изделия «В», с рентабельностью (-0,91%) имеющего в выручке удельный вес 38,3%.

В целом в процессе исследования разработаны рекомендации по совершенствованию учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта. Качество информационного обеспечения стратегического решения по формированию продуктового портфеля стало значительно выше, благодаря:

– четкой постановке задачи консалтинговому аудиту, а именно, обоснованию выбора базы распределения косвенных расходов с точки зрения их влияния на доходность продуктового портфеля;

– изменению подхода к выделению групп косвенных расходов и обоснованию выбора новой базы их распределения, что позволяет более корректно сформировать себестоимость продукции – отправной точки оценки эффективности деятельности (рентабельности выпуска продукции и рентабельности продаж);

– использованию на практике модели продуктового портфеля, предлагающей простой и понятный алгоритм расчета.

Разработанная в ходе исследования модель универсальна и может использоваться субъектами хозяйствования в любых видах деятельности с любой номенклатурой продукции для улучшения принимаемых управленческих решений в области формирования продуктового портфеля. По всем показателям приведены алгоритмы расчетов, что упростит процесс внедрения предложений в практику.

Предлагаемый подход можно рассматривать как совершенствование технологии консалтингового аудита – разработка практического инструмента перехода от аудита финансовой отчетности к аудиту бизнеса. Методика аудита учета затрат по статьям калькуляции дополнена экономико-математической моделью и адаптирована для новых целей – определения в рамках консалтингового аудита доходности каждого вида продукции, что позволяет повысить качество управления продуктовым портфелем.

ЛИТЕРАТУРА

1. Войтоловский Н.В. Экономический анализ. Основы теории. Комплексный анализ деятельности организации / Н.В. Войтоловский, А.П. Калинина, И.И. Мазурова. М.: Юрайт, 2014. С. 548.

2. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров / Л.И. Воронина. М.: Омега-Л, 2012. С. 674.

3. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. М.: Юрайт, 2012. С. 551.