

4.4. ИННОВАЦИОННЫЙ АУДИТ В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО МОНИТОРИНГА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Саенко К.С., к.э.н., доцент

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова

В статье обосновывается, что инновационный путь развития экономической системы является одним из направлений преодоления финансово-экономического кризиса, обеспечения стратегического экономического роста и национальной безопасности государства. Утверждается, что проблема управления инновационным фактором устойчивого развития путем совершенствования системы бухгалтерского учета, контроля, аудита на основе их адаптации к вызовам времени приобретает особую актуальность в теоретических исследованиях и практическом применении. Раскрываются аспекты методологических подходов к становлению инновационного аудита и излагается алгоритм методики внутреннего инновационного аудита с использованием аналитических процедур на примере рассмотрения порядка определения эффекта от внедрения новых изделий с позиции прироста прибыли.

Задачи выявления и мобилизации внутренних резервов роста, эффективного использования всех видов ресурсов всегда стоят весьма остро перед большинством российских промышленных предприятий. Если разрешить первую задачу способен комплексный финансово-экономический анализ деятельности хозяйствующего субъекта, то в части практического использования выявленных резервов, в первую очередь относящихся к потреблению материальных и трудовых ресурсов, первоочередное значение должно отводиться внедрению научно-технических достижений как наиболее перспективному направлению повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Инновационный путь развития экономической системы в последнее время признается специалистами и утверждается в директивных официальных документах одним из направлений преодоления финансово-экономического кризиса, обеспечения стратегического экономического роста и национальной безопасности государства [4; 6, с. 15; 11, с. 56-57; 12, с. 3; 13; 15, с. 4].

Применяемое в свое время понятие «научно-технический прогресс (НТП)» в рамках хозяйствующего субъекта трансформировалось в понятие «инновационная деятельность предприятия» [10]. При этом под инновационной деятельностью понимается процесс, направленный на реализацию результатов законченных научных исследований и разработок либо иных научно-технических достижений в новый или усовершенствованный продукт, реализуемый на рынке, в новый или усовершенствованный технологический процесс, используемый в практической деятельности, а также связанные с этим дополнительные научные исследования и разработки [5, с. 5].

Проблема управления инновационным фактором устойчивого развития путем совершенствования системы бухгалтерского учета, контроля, аудита на основе их адаптации к вызовам времени приобретает особую актуальность в теоретических исследованиях и практическом применении [1, 2].

Постановка системы аудита, в первую очередь внутреннего аудита мероприятий инновационного характе-

ра, определяется организационными особенностями производства, а также нормами и требованиями, заложенными в Учетную политику предприятия и характеризующими систему учетного отражения основных направлений его финансово-хозяйственной деятельности.

Инновационный аудит, по нашему мнению, должен включать три основных аспекта проверки: организационный, технологический и экономический.

- Организационный аспект предполагает уделение внимания аудиторов таким вопросам, как:
 - наличие организационно-управленческих основ осуществления инновационной деятельности в рамках конкретного предприятия;
 - соответствие системы управления инновационным процессом требованиям, объективно обусловленным сложностью того или иного мероприятия инновационного характера;
 - наличие финансово-экономических и технических возможностей осуществления инновационной деятельности на предприятии.
- Технологический аспект аудиторской проверки предполагает прежде всего выявление надлежащего выполнения технологических требований к производству конкретного инновационного продукта, соблюдения всех норм технической документации на каждой стадии его изготовления.
- Экономический аспект подразумевает учетную сторону отражения инновационного процесса. Здесь целесообразно выделить два направления, которым аудитор должен уделять первоочередное значение:
 - проверка затрат, относящихся к инновационной деятельности предприятия;
 - проверка источников финансирования инновационного процесса.

Актуальность первого направления объясняется главным образом фактором эффективности инновационной деятельности. Не менее важным является и правомерность отнесения или неотнесения тех или иных затрат на мероприятия инновационного характера. Аудит источников финансирования инновационной деятельности приобретает особое значение в случаях использования в качестве источников коммерческого кредита и прибыли предприятия. В первом из этих случаев независимая проверка может быть осуществлена в интересах кредиторов, когда аудитор должен подтвердить целевое использование заемных средств, во втором – в интересах налоговых органов, в частности аудит прибыли как объекта налогообложения с позиции объективности применения налоговых льгот.

Таким образом, экономическая составляющая инновационного аудита в системе информационного мониторинга хозяйственной деятельности должна быть ориентирована на решение следующих задач:

- проверка обоснованности отнесения затрат на мероприятия инновационного характера;
- оценка эффективности инновационных мероприятий;
- оценка целесообразности использования конкретного источника финансирования инновационной деятельности применительно к тому или иному объекту;
- проверка правильности использования источников финансирования инновационной деятельности в соответствии с действующими нормативно-правовыми положениями;
- оценка системы внутреннего контроля учета затрат и источников их финансирования в части инновационной деятельности;
- выявление соответствия порядка учетного отражения хозяйственных операций по инновационной деятельности требованиям учетной политики предприятия;
- формирование рекомендаций в части внесения уточнений и дополнений в Учетную политику предприятия и порядок

учетного отражения хозяйственных операций инновационного характера;

- оценка достоверности отчетности о выполнении инновационных мероприятий.

Инновационный аудит должен основываться прежде всего на таких основных принципах, как:

- достоверность информации, используемой для проведения инновационного аудита;
- независимость и объективность в формировании выводов и составлении аудиторского заключения;
- периодичность проведения проверок;
- полнота проверки всех направлений инновационной деятельности.

Инновационно-ориентированный аудит, по нашему мнению, должен проводиться на всех стадиях реализации инновационного проекта. Процедуры инновационного аудита должны входить в программы аудиторских проверок любых организаций, осуществляющих инновационную деятельность.

В рамках конкретного предприятия представляется целесообразным усиление роли внутреннего аудита во всех аспектах инновационного процесса: организационном, технологическом и экономическом. В результате исследований руководству организации должна представляться объективная информация о ходе реализации инновационных мероприятий, обеспечивающая администрацию необходимыми рекомендациями для выработки управленческих решений в рамках оперативного управления финансово-хозяйственной деятельностью, и в частности, инновационной деятельностью хозяйствующего субъекта.

Аудиторская проверка инновационной деятельности, если рассматривать ее с позиций методологических и методических основ, не отличается от аудита любого другого направления деятельности предприятия. Подходы к аудиту инновационных мероприятий регламентируются базовыми нормативными документами, регулирующими осуществление любых аудиторских проверок: в 1990-х гг. применялись Временные правила аудиторской деятельности в РФ, с 2002 г. федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [3].

На рис. 1 представлен порядок проведения аудиторской проверки инновационного направления в деятельности предприятия. Данная схема составлена на основе обобщения подходов к аудиторской проверке, выработанных теорией аудита и регламентируемыми стандартами аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Непосредственная аудиторская проверка начинается на этапе «Планирование аудита». Порядок проведения работ на этом этапе регламентируется соответствующим правилом (стандартом) аудиторской деятельности. Этап «Планирование аудита» включает три основных стадии¹:

- предварительное планирование аудита (планирование работы);
- подготовка и составление общего плана аудита (общий план аудита);
- подготовка и составление программы аудита (программа аудита).

На стадии «Предварительное планирование аудита» аудитор знакомится с особенностями финансово-хозяй-

ственной деятельности предприятия, в частности инновационной деятельности. Здесь прежде всего необходимо установить основные направления инновационной деятельности субъекта, определить перечень мероприятий инновационного характера, оценить уровень их значимости (долю в общем объеме инноваций).



Рис. 1. Этапы проверки инновационной деятельности предприятия

На стадии «Подготовка и составление общего плана аудита» определяются:

- виды планируемых работ;
- период работ;
- исполнители.

К видам работ, включаемых в План аудиторской проверки инновационной деятельности, можно отнести аудит затрат по мероприятиям НТП (инновационных затрат), аудит источников финансирования издержек НТП (инновационных затрат), определение эффекта от внедрения инновационных мероприятий и т.д.

Стадия «Подготовка и составление программы аудита» предполагает развитие и конкретизацию общего плана и представляет собой детализированный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации Плана аудита (табл. 1).

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» выделяются следующие приемы получения доказательств:

- проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение, инвентаризация;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта, независимой (третьей) стороны;

¹ В федеральном правиле (стандарте) № 3 «Планирование аудита» выделяется четвертая стадия – изменения в общем плане и программе аудита.

- проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры;
 - подготовка альтернативного баланса.
- В теории аудита в свою очередь выделяют:
- приемы фактического контроля (инвентаризация, лабораторный анализ, контрольный запуск сырья и материалов и т.д.);
 - приемы документального контроля (ревизия, экономический анализ, нормативная проверка, формальная проверка, встречная проверка и т.д.).

Таблица 1

РАСКРЫТИЕ ПЛАНА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ПО РАЗДЕЛАМ АУДИТА

Планируемые виды работ	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Приемы контроля
Аудит затрат по мероприятиям НТП (инновационных затрат)	Проверка правильности оформления первичных расходных документов на материалы; проверка соответствия итогов накопительных ведомостей журналам-ордерам (машинограммам); проверка остатков материальных ресурсов по данным бухгалтерского баланса и оборотно-сальдовой ведомости; проверка правильности расчета отклонений в стоимости материалов за отчетный период; подтверждение правильности (обоснованности) начисления заработной платы и т.д.	Проверка арифметических расчетов; формальная проверка; логическая проверка; нормативная проверка; взаимный контроль; подтверждение
Аудит источников финансирования затрат на НТП (инновационных затрат)	Проверка правильности отнесения материальных затрат за счет соответствующего фонда (источника) – прибыли и др.; проверка правильности списания трудовых затрат за счет соответствующего источника; проверка остатков и оборотов машинограммы по расходу прибыли (источников) с данными оборотно-сальдовой ведомости и журналами-ордерами (машинограммами) и т.д.	Проверка арифметических расчетов; формальная проверка; логическая проверка; взаимный контроль; подтверждение
Оценка эффективности мероприятий НТП (инновационных мероприятий)	Определение эффективности мероприятий по внедрению новой техники; определение эффективности по мероприятиям освоения новых видов продукции	Аналитические процедуры

Непосредственно этапу проведения собственно аудиторской проверки предшествует оценка системы внутреннего контроля (СВК). Реализация данного этапа аудита регламентировалась правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г., протокол №6 (см. «Аудиторские ведомости», №6 за

1997 г., с. 24)². Согласно теории аудита, в процессе оценки предполагается изучить контрольную среду, систему учета, осуществить процедуры контроля, направленные на предотвращение, выявление и исправление ошибок и искажений, которые могут возникнуть в ходе учета хозяйственных операций инновационной деятельности предприятия.

Выделяли семь направлений контроля хозяйственных операций:

- реальность хозяйственных операций;
- полнота;
- санкционированность (разрешение);
- точность;
- классификация;
- учет;
- периодизация.

Для этого целесообразно составить вопросник по следующей форме (табл. 2), включая в него те или иные вопросы в зависимости от особенностей финансово-хозяйственной деятельности конкретного хозяйствующего субъекта. На основании информации вопросника аудитор может оценить риск неэффективности средств контроля, скорректировать планируемые аудиторские процедуры. В ходе последующей проверки аудитору необходимо обратить внимание главным образом на те вопросы, на которые не были получены ответы или даны отрицательные ответы. Следует учитывать и положительные, но вызывающие сомнения аудитора ответы, исходя из его знаний о деятельности исследуемого предприятия.

По результатам анализа материалов представленного вопросника составляется заключение о достаточной, удовлетворительной или недостаточной степени контроля за инновационным сектором учета и его эффективности или неэффективности. Объемы осуществляемой в дальнейшем проверки и ее направления определяются по результатам оценки СВК.

На наш взгляд, наиболее интересным аспектом аудиторской проверки инновационной деятельности предприятия является выполнение аналитических процедур в части оценки эффективности инновационных мероприятий. Одновременно это может служить и отличительным признаком проверки инновационной деятельности среди других направлений аудита, так как в большинстве случаев перед аудиторами не ставится задача анализа эффективности того или иного мероприятия, проекта и т.п. В условиях же инновационно-ориентированного аудита постановка и решение этой задачи обязательны. В экономической литературе исследователями (Крылов Э.И. и др.) под эффективностью в широком смысле понимается максимизация эффекта с каждой единицы затрат или минимизация затрат на каждую единицу эффекта. Количественным выражением эффекта обычно выступают показатели прибыли, объема продукции и т.п. Необходимым условием рассмотрения проблемы эффективности инновационных мероприятий является адекватность подходов к ее оценке, т.е. к выражению через систему стоимостных показателей.

² В соответствии с постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 (с доп. и изм.) это Правило (стандарт) №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», далее согласно постановлению №863 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Таблица 2

**ВОПРОСНИК ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПО УЧЕТУ МЕРОПРИЯТИЙ
ИННОВАЦИОННОГО ХАРАКТЕРА**

№	Направления и вопросы тестирования	Нет ответа	Да	Нет	Примечания
Реальность					
1	Проверяются ли требования на отпуск материальных ресурсов после их подготовки бригадиром (мастером)?	-	-	-	-
2	Проверяются ли еженедельные отчеты об использованных материалах, подготовленные бригадиром (мастером)?	-	-	-	-
3	Подтверждается ли факт начисления заработной платы работникам одновременной записью в соответствующих учетных регистрах?	-	-	-	-
4	Подтверждается ли надлежащими оправдательными документами все начисления, отражаемые в ведомостях на доплаты? Отсутствуют ли необоснованные начисления?	-	-	-	-
5	Осуществляется ли списание издержек по инновационной деятельности на счета соответствующих фондов (источников возмещения инновационных затрат) о приемке объекта или приказа на отгрузку?	-	-	-	-
6	Проверяется ли фактическая выработка продукции, указанная в первичных документах по учету сдельной заработной платы?	-	-	-	-
Полнота					
7	Проводится ли предварительная нумерация первичных документов и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов?	-	-	-	-
8	Производится ли сверка сумм по первичным документам отпуска материальных ресурсов и начисления заработной платы с накопительно-группировочными регистрами?	-	-	-	-
Санкционирование					
9	Возможна ли реализация нового (модернизированного) вида продукции непосредственно заказчику без предварительного перевода изделия на склад завода?	-	-	-	-
Точность					
10	Проверяется ли расхождение между данными первичных документов по отпуску материальных ресурсов и производственных отчетов?	-	-	-	-
11	Осуществляется ли периодический пересмотр нормативов расходования ресурсов?	-	-	-	-
12	Соблюдаются ли технологические нормы и нормативы расхода материальных ценностей?	-	-	-	-
13	Производятся ли все виды начислений и удержаний у работников в соответствии с требованиями нормативных документов исходя из тарифных окладов и объемов сдельных работ?	-	-	-	-
14	Подтверждаются ли суммы расходования фондов (источников) на финансирование мероприятий инновационного характера соответствующими записями в учетных регистрах?	-	-	-	-
Классификация					
15	Правильно ли классифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции?	-	-	-	-
16	Все ли издержки относятся на соответствующие шифры производственных затрат?	-	-	-	-
17	Открывается ли индивидуальный заказ для правомерного отнесения издержек на соответствующий вид нового изделия (техники) при его изготовлении?	-	-	-	-
Учет					
18	Выбран ли метод учета и калькулирования себестоимости продукции?	-	-	-	-
19	Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета?	-	-	-	-
20	Организуется ли учет источников финансирования инновационной деятельности предприятия на раздельной основе?	-	-	-	-
Периодизация					
21	Отвечает ли учет принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности?	-	-	-	-
22	Выбран ли внутренний учетно-отчетный период?	-	-	-	-

Инвестирование в инновационную деятельность, как известно, может осуществляться как за счет внешних, так и внутренних источников финансирования. Отсюда вытекают и различия в подходах к оценке эффективности инвестиционных (инновационных) проектов.

Основная задача, стоящая перед потенциальным внешним инвестором, – получение определенной суммы прибыли от вложения финансовых ресурсов в инвестиционный (инновационный) проект. Поэтому перед внешним инвестором стоит проблема оценки выгодности конкретного проекта по сравнению с возможными альтернативными решениями и выбора наиболее привлекательного. Подобную сравнительную оценку возможно провести только на основании прогнозных данных о положительных и отрицательных денежных потоках по проекту. Научный аппарат для такого рода оценок в отечественной практике был разработан еще в 1990-е гг. и успешно может применяться в нынешних условиях, учитывая показатели финансовой, бюджетной и экономической эффективности [7]

с добавлением ряда новых критериев (например, показателей инновационного риска).

Изучение опыта работы машиностроительных предприятий позволило нам заключить, что хозяйствующий субъект, осуществляющий инновационную деятельность за счет собственных средств, не всегда ставит перед собой цель получения прибыли непосредственно от реализации инновационного проекта. Проект может быть проигрышным с позиции рентабельности, но выигрышным в стратегическом плане.

Например, конкретными целями могут являться:

- снижение затратности производства;
- повышение качества производства и обработки на всех стадиях технологического процесса;
- освоение новой продукции с целью выхода на новые сегменты рынка.

Как следствие этого несколько отличным в подобной ситуации является подход к оценке эффективности проекта с позиции предприятия. Помимо прогнозного анализа динамики поступлений и расходов по стадиям осуществления инновационного проекта учитываются также ряд частных технико-экономических показателей

в зависимости от поставленных целей проекта (например, потребление конкретного ресурса на рубль продукции, изменение рентабельности продукта при неизменности отпускных цен и т.п.). Иными словами, налицо различие в подходах к определению эффективности внешним инвестором и предприятием, действующим на основе самофинансирования.

По результатам проведенного исследования аудитором должно быть сформулировано мнение об эффективности различных мероприятий инновационного характера в рамках предприятия и высказано в форме письма ответственному исполнителю (руководителю). В случае отсутствия, по мнению аудитора, какого бы то ни было положительного эффекта от осуществления конкретного инновационного мероприятия аудитор необходимо установить причины, побудившие предприятие приступить к его реализации.

Изложив различие в подходах к оценке эффективности с точки зрения внешнего инвестора и хозяйствующего субъекта, действующего на основе самофинансирования, нами представлены практические варианты определения эффективности мероприятий инновационного характера, имевших место на ряде машиностроительных предприятий. Оценка эффективности того или иного мероприятия дана нами с позиции выгоды конкретного мероприятия, причем не в каждом случае текущей задачей инновационного мероприятия являлось получение прибыли. Как уже отмечалось, НТП на предприятиях машиностроения развивался в основном в двух направлениях: внедрение новой техники и создание новых видов продукции. Поэтому и оценить эффективность инновационных мероприятий, на наш взгляд, также целесообразно в разрезе этих направлений.

По нашим наблюдениям, на выбранных объектах исследования в течение десятка лет внедрение новой техники по объему незначительно в силу объективных и субъективных причин. Внедрение новой техники (машин, оборудования) компенсируется модернизацией существующих объектов активной части основных фондов предприятия в соответствии с технологическими условиями выпуска новых видов продукции. Поэтому неправомерно говорить о кардинальных изменениях в производительности оборудования, повышении качества обработки, снижении норм расходов материальных ресурсов (электроэнергии, теплоэнергии, запасных частей, топлива и т.п.) после модернизации оборудования по сравнению с периодом его эксплуатации до модернизации. По своей сути большая часть производимых модернизационных работ по объектам основных средств – следствие необходимости изменения отдельных параметров технологии выпуска изделий. Учет же возникающих изменений, в первую очередь изменений эксплуатационных расходов по оборудованию, как правило, на предприятиях не ведется. В связи с этим представляется затруднительным отбор информации, необходимой для оценки эффективности мероприятий по модернизации производственного оборудования.

Аудитору в подобной ситуации целесообразно обратить внимание на наличие документации, подтверждающей объективную необходимость модернизации объектов основных средств, а также соответствие периода модернизации конкретной единицы оборудования срокам отнесения затрат на его модернизацию по данным бухгалтерского учета.

В связи с вышесказанным нам представляется, что в условиях деятельности исследуемого акционерного общества оценка эффективности инновационной деятельности должна быть, прежде всего, увязана с определением эффекта от освоения новых видов продукции, так как именно эта составляющая инновационной деятельности предприятия занимает наибольший удельный вес.

Оценка эффективности освоения новой продукции в части выбора метода ее определения зависит от целей, преследуемых предприятием при освоении продукции. В частности, с позиции выручки от реализации новой продукции (фактор цен) можно применить формулу расчета эффективности:

$$\text{Эффективность} = \sum_{n=1}^N (P1 - P0) * Q1,$$

где

N – число видов изделий;

n – номер изделия;

P1 – цена единицы нового изделия;

P0 – цена единицы старого изделия;

Q1 – выпуск новых изделий в натуральном выражении.

Подобный расчет может применяться только при условии сопоставимости нового и старого видов продукции по их потребительским свойствам и позволяет определить изменение выручки от реализации освоенной продукции по новым ценам по сравнению с продажными ценами старого изделия. Необходимо отметить, что в данную формулу заложено, что цена нового изделия для достижения положительного эффекта выше цены старого изделия при относительно схожих объемах выпуска продукта в натуральном выражении.

Рассмотрим на практическом примере порядок определения эффекта от внедрения новых изделий с позиции прироста прибыли по предложенной нами схеме. Основным источником информации для этого на АО являлась машинограмма «Сводка по выпуску продукции», в которой были указаны как цена единицы продукции, так и объем натурального выпуска за период (месяц). Исследования, проведенные нами, позволили установить следующее.

1. Изделие А1 является модернизированным вариантом А0.
2. Изделие В1 является новым видом продукции, схожим по своим потребительским свойствам с изделием В0.
3. Предприятие в анализируемом периоде осуществляло производство и реализацию новых (модернизированных) образцов параллельно с ранее производимыми типами изделий.
4. Израсходованные данные для расчета представлены в табл. 3.

Таблица 3

ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РАСЧЕТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ОТ ВНЕДРЕНИЯ НОВЫХ ВИДОВ ПРОДУКЦИИ

Наименование изделия	Выпуск за месяц, шт.	Цена за единицу продукции ³ , руб.	Стоимость партии ³ , руб.
А1	8	8 500	68 000
А0	10	8 040	80 400
В1	18	4 500	81 000
В0	11	5 540	60 940

На основании приведенной информации рассчитаем сумму эффекта.

³ Отпускные цены предприятия.

- По изделию А1:
 $(8\ 500 - 8\ 040) * 8 = 3\ 680$;

- по изделию В1:
 $(4\ 500 - 5\ 540) * 18 = -18\ 720$.

Суммарный эффект является отрицательной величиной и составляет

-15 040 руб. (3 680 + (-18 720)).

По итогам расчета можно сделать вывод о нецелесообразности серийного выпуска изделий В1 по сравнению со старым аналогом (эффект равен 18 720 руб.). Подобный вывод является результатом исходных данных, заложенных в расчет. Основным фактором, определяющим в конечном итоге эффективность, здесь является цена единицы продукции. Данный показатель, прежде всего по новым изделиям, – величина переменная. Его уровень определяется экономической стратегией предприятия, равно как и принятым порядком расчета (заложенной нормой прибыли и размером себестоимости). Как показали проведенные нами исследования, в качестве отпускных цен при реализации новых видов продукции в акционерном обществе применяются заведомо заниженные (убыточные) цены. Подобная ситуация объясняется стратегией предприятия, направленной на продвижение новой продукции на рынке. По истечении определенного промежутка времени (до момента стабилизации спроса на новый продукт) предприятие повышает цену, доводя ее до уровня получения прибыли от реализации продукции. (Уровень закладываемой в калькуляцию прибыли на исследуемом акционерном обществе обычно составляет 10% от полной себестоимости продукции.) В случае с изделием В1 такая цена составляет 5 280 руб. 94 коп.

Далее необходимо рассчитать эффект от внедрения в производство нового изделия В1 в перспективе (с учетом варианта закрепления изделия на рынке и повышения отпускной цены):

$(5\ 290 - 5\ 540) * 18 = -4\ 500$ руб.

Эффект от реализации по-прежнему остается отрицательным.

В связи с этим аудитор-аналитик целесообразно оценить эффективность производства новых видов продукции по показателю изменения прибыли на единицу продукции. Исходные данные для этого представлены в табл. 4.

Таблица 4

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ВЫПУСКА НОВОГО ИЗДЕЛИЯ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ ИЗМЕНЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА ЕДИНИЦУ ПРОДУКЦИИ

Наименование изделия	Выпуск, шт.	Цена за единицу продукции, руб.	Стоимость партии (сопоставимый объем)	Прибыль на единицу продукции, руб.	Прибыль на партию, руб.
В1	18	5 290	95 220	480	8 640
В0	18	5 540	99 720	500	9 000

Таким образом, изменение прибыли в расчете на единицу продукции равно 20 руб. ($480 - 500$); в расчете на партию оно составляет 360 руб. ($8\ 640 - 9\ 000$).

На основании проведенной оценки аудитор может сделать вывод о неэффективности постановки в серийное производство изделия **В1** с позиции роста прибыльности.

Однако, как отмечалось выше, не всегда максимизация прибыли в текущем периоде представляет собой главную задачу освоения производства новых видов продукции. Поэтому аудитору необходимо выяснить, какие конкретные цели преследовались руководством хозяйствующего субъекта при освоении новшества. В случае, если предприятие ставило целью достижение конкурентоспособных (более низких) цен на продукцию-аналог, то отрицательный эффект по показателю роста прибыли можно считать закономерным. При этом эффективность следует определять исходя из условия достижения поставленной цели путем выявления спроса на конкретное изделие через показатели объема продаж.

При другом варианте конечной целью освоения выпуска нового продукта может являться снижение затратности процесса производства, экономии расхода ресурсов. В данном случае аудитору необходимо оценить успешность достижения поставленной цели на основании анализа показателя себестоимости продукции. Подобную оценку возможно провести, например, на базе сопоставления данных сметных калькуляций по изделию серийного производства и осваиваемого продукта. Исходная информация для оценки приведена в табл. 5.

Таблица 5

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ИЗДЕЛИЯ

Наименование показателей	Изделия	
	В1	В0
Производственная себестоимость	4 760,9	4 986,1
Материальные затраты всего, в том числе:	1 753,7	1 936,7
сырье и материалы	1 749,8	1 894,6
покупные комплектующие изделия	3,9	42,1
Трудовые затраты – всего, в том числе:	382,8	423,2
основная заработная плата производственных рабочих	341,8	377,9
дополнительная заработная плата производственных рабочих	41,0	45,3
Цена изделия	5 289,4	5 536,0

Далее составим таблицу (табл. 6) для расчета относительных показателей, на основании которых будет дана оценка эффективности освоения выпуска изделий **В1** с позиции затратности производства.

Таблица 6

РАСЧЕТНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВЫПУСКА ИЗДЕЛИЯ В1

Наименование показателей	Изделия		Изменение структуры
	В1	В0	
Оптовая цена изделия, руб.	5 289,4	5 536,0	-
Производственная себестоимость, руб.	4 760,9	4 986,1	-
Уровень материальных затрат (% к производственной себестоимости), в том числе:	36,84	38,84	- 2,0
доля сырья и материалов	36,76	37,99	- 1,23
доля покупных комплектующих изделий	0,08	0,84	- 0,76
Уровень трудовых затрат (% к производственной себестоимости) в том числе:	8,04	8,48	-0,44
доля основной заработной платы производственных рабочих	7,18	7,58	- 0,4
доля дополнительной заработной платы производственных рабочих	0,86	0,90	- 0,04

В табл. 7 представлены расчетные данные абсолютных изменений потребления материальных и трудовых ресурсов.

На основании приведенных данных аудитор может сделать вывод об успешном достижении цели снижения расхода потребляемых ресурсов (прямых затрат) на производство единицы нового вида продукции по сравнению со старым образцом. По материальной составляющей снижение достигло 2%, по трудовой – 0,44%. Сумма положительного эффекта в абсолютном измерении в расчете на единицу продукции составляет 225,2 руб. по показателю производственной себестоимости, на серию 4 053,6 руб. $(225,2 * 18)$.

Таблица 7

ИЗМЕНЕНИЕ ПОТРЕБЛЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ И ТРУДОВЫХ РЕСУРСОВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОСВОЕНИЯ НОВОГО ИЗДЕЛИЯ В1

Руб.

Наименование показателей	Абсолютные изменения
Производственная себестоимость	- 225,2
Материальные затраты – всего, в том числе:	- 183,0
сырье и материалы	- 144,8
покупные комплектующие изделия	- 38,2,
Трудовые затраты – всего, в том числе:	- 40,4
основная заработная плата производственных рабочих	- 36,1
дополнительная заработная плата производственных рабочих	- 4,3

Таким образом, эффективность мероприятий НТП (инновационных мероприятий), затрагивающих освоение новых видов продукции, совершенствование изделий, внедрение новой техники, можно отражать в виде разницы затрат на производство таких же моделей и марок изделий, схожих по своим потребительским свойствам, до и после внедрения не целиком по совокупности затрат, а по отдельным статьям затрат. Такая методика позволяет осуществить анализ эффективности мероприятий в разрезе потребляемых ресурсов и видов средств.

Оценку эффективности новых видов продукции целесообразно проводить и на стадии производства пробной партии, ее испытаний. При этом в первую очередь необходимо осуществлять сопоставление планового показателя эффективности (на базе сметной (плановой) калькуляции) с фактическим. Подобная сравнительная оценка позволит более точно спрогнозировать эффективность будущего производства нового изделия.

Существенные проблемы при рассмотрении нами вопроса оценки эффективности производства новых видов продукции возникли в связи со сбором необходимой информации. Так, в частности, в ходе исследования не удалось оценить и сопоставить плановые и фактические данные об эффективности инновационных мероприятий на стадиях разработки и освоения новой продукции. Причиной тому явилось отсутствие в анализируемом акционерном обществе калькуляций о фактическом расходовании ресурсов в процессе освоения (что характерно для многих предприятий).

Как уже отмечалось, затруднительным представлялась и процедура анализа эффективности результатов внедрения новой техники (модернизации). В части оценки эффективности мероприятий по модернизации оборудования отсутствовала достоверная информация об изменении удельного расхода ресурсов в про-

цессе его эксплуатации. Говорить об эффективности последних можно, например, исходя из показателя выработки оборудования. Изучение технической документации по испытаниям отдельных производственных агрегатов показало, что в большинстве случаев модернизация не способствовала росту производительности оборудования, а была прежде всего ориентирована на перенастройку мощностей для изготовления новой продукции.

Так, нередко по результатам испытаний после модернизации отмечался рост выработки станка, установки и т.д. (в результате замены отдельных узлов, силовых агрегатов, оснастки), однако он не являлся существенным. Более того, увеличение производительности оборудования зачастую нивелировалось его неполной загрузкой, что позволяло нам сделать вывод о наличии лишь нарицательного роста эффективности.

Следует также отметить, что если выполнение аналитических работ при оценке эффективности мероприятий освоения новых видов продукции подразумевает использование в большей степени учетной (бухгалтерской) документации, то, например, анализ изменения производительности оборудования после модернизации потребует от аудитора поиска необходимой информации в различных структурных подразделениях (отделе главного технолога, главного механика, конструкторском бюро и т.д.), что существенно усложнит его работу.

Фактор усиления использования учетно-экономической информации в управлении деятельностью хозяйствующего субъекта (управление затратами, использованием ресурсов; информационное обеспечение контроля и аудита по актуальным направлениям деятельности реального сектора хозяйства – инновационном, экологическом и т.д.) должен стать доминирующим в реформировании управления экономической работы и его совершенствовании на каждом предприятии.

Инновационный аудит в мониторинге хозяйственной деятельности предполагает необходимость выделения такого его направления, как аудит инновационных рисков и его информационного обеспечения. Объясняется это следующим.

В условиях рынка хозяйствующий субъект самостоятельно принимает управленческие решения и это происходит при неопределенности внешней и внутренней финансово-хозяйственной среды предприятия. Поэтому возникают риски⁴, вызванные отклонениями фактических результатов от планируемых. При действии любого риска могут иметь место негативные последствия, в результате чего возникает необходимость разработки каждым хозяйствующим субъектом системы мер, направленных на максимально возможное сокращение таких нежелательных последствий.

Как верно отмечается в литературе [16, с. 38-41; 17, с. 5-6], результатом усиления внимания к проблеме влияния рисков на экономическую деятельность пред-

⁴ С математической точки зрения риск в самом общем виде – это вероятность, что какое-либо событие может произойти, а может и не произойти. Уровень такой вероятности определяет степень риска. Специалисты отмечают, что при этом возможны три исхода: отрицательный в виде потерь, убытка или недополучения дохода; нейтральный, когда произошедшее событие не изменило исходного положения; положительный в виде выигрыша, дополнительного дохода, экономической или моральной выгоды. Положительный исход, по сложившейся традиции, практикуется как шанс (т.е. вероятность положительного исхода).

приятый, причем не только со стороны исследователей теории рисков, но и со стороны специалистов, занимающихся практическими вопросами управления деятельностью хозяйствующих субъектов, обусловлено появление новой науки – риск-менеджмента.

Последние годы характеризуются внедрением в политику организации экономической деятельности хозяйствующих субъектов системы риск-менеджмента. Она распространяется на все сегменты национального хозяйства: банки, предприятия, организации, предоставляющие различные виды услуг, и т.д. Анализ литературы [8, 14] убеждает нас, что сущность риск-менеджмента можно охарактеризовать следующим образом: управление риском – целенаправленный поиск и организация работы по снижению степени риска, искусство получения и увеличения дохода в ситуации неопределенности. Целью риск-менеджмента является получение наибольшей прибыли при оптимальном, допустимом соотношении величины этой прибыли и предпринимательских рисков. Наиболее распространенными методами управления рисками являются:

- диверсификация деятельности;
- совершенствование маркетинговых исследований рынка;
- страхование рисков;
- совершенствование управления персоналом и материальное стимулирование работников;
- защита информации о деятельности;
- коммерческая и банковская тайна и др.

Исследователями отмечается, что и РФ, и за рубежом все более широкое распространение получает экономическая концепция руководства и управления современными предприятиями, банками, организациями и фирмами путем создания и внедрения в практическую деятельность комплексной методологии принятия решений по уменьшению разнообразных видов риска, сопровождающих производственно-хозяйственную и интеллектуально-управляющую деятельность субъектов рынка, которая базируется на принципе оптимального соотношения показателей эффект – затраты – риск с учетом многочисленных целей и критериев качества.

Реализацию инновационных проектов в конкретном хозяйствующем субъекте следует отнести к числу высокорисковых. Причинами этому служат, во-первых, то, что невозможно предугадать результат от внедрения инновации, так как она еще ни разу не была опробована, отсутствует база для анализа данного проекта; во-вторых, инновационные программы требуют значительных финансовых и трудовых затрат, которые могут себе позволить не все предприятия, а такой институт обеспечения ресурсами инновационных проектов как банки зачастую отказываются финансировать такие вложения; в-третьих, опять возникает риск потери финансовой устойчивости предприятия в случае провала проекта или его экономической неэффективности.

Характеризуя инновационный риск, согласны с утверждением исследователя [9, с. 25], что данный вид риска связан с возможными потерями при реализации инновационных проектов. Автор используемого нами источника совершенно верно подчеркивает, что внедрение новых видов техники, выпуска новой продукции, освоение новой технологии всегда сопряжено с трудностями организационного и технического характера, когда вероятность различных нестыковок, несогласованностей, наложения событий резко возрастает. При рассмотрении названного риска подчеркивается его сложность, которая заключается еще и в том, что

инновационный проект состоит, как правило, из нескольких этапов, образующих его жизненный цикл. На каждой фазе жизненного цикла складываются свои факторы рискованности.

Все вышеперечисленное обуславливает необходимость формирования системы риск-менеджмента на субъекте экономики. При этом базой данных для анализа рисков должны служить не только внешние данные (отраслевые, государственные), но и внутренние, получаемые на основе учетных данных. Сказанное позволяет подтвердить обоснование необходимости становления и развития инновационного учета и инновационного аудита на предприятии.

При исследовании вопроса учета инновационных затрат возникает проблема отражения в инновационном учете соответственных инновационных рисков. Считаем правильным решать названную проблему с необходимостью на хозяйственных субъектах-участниках инновационной деятельности – создавать резерв на возможные потери по инновационным рискам и отражать в названном виде учета процесс создания этого резерва и его использования.

При создании резерва предприятия по инновационным рискам нужно исходить из экономической сущности инновационной деятельности. Полагаем, что источником образования резерва должна быть себестоимость, основываясь при этом на том, что инновационную деятельность следует рассматривать как необходимое стратегическое направление развития бизнеса предприятия.

Инновационные риски следует рассматривать в синергетической взаимосвязи с экологическими рисками, информационным сопровождением которых должен выступать экологический учет наряду с инновационным учетом в адаптированной к требованиям времени системе бухгалтерского учета. Считаем источником образования резерва по экологическим рискам должна выступать прибыль после налогообложения.

Обоснованием такого предложения является то, что природные ресурсы, составляющие основу окружающей природной среды, даны человеку и государству самой Природой, и достаются хозяйствующим субъектам путем уплаты достаточно низкой суммы платежей за природные ресурсы (природоресурсные платежи) и природоохранных платежей. По подсчетам экономистов сумма названных платежей не покрывает сумму ущерба, наносимого хозяйственной деятельностью предприятий окружающей природной среде⁵.

В заключении можно сделать вывод, что, являясь системой информационного обеспечения управления, бухгалтерский учет инновационно-инвестиционной и экологической деятельности позволит сформировать эффективные системы риск-менеджмента как на предприятиях, так и в банках. Управляя инновационными и экологическими рисками вместе, банки и предприятия смогут снижать данные виды рисков, при этом не отказываясь от реализации выгодных, но рискованных инновационных и экологических проектов, что однозначно скажется не только на экономике данных предприятий и банков, но и на экономике страны в целом. С этих позиций надо решать проблему становления и развития интеграционной системы риск-менеджмента банков и предприятий.

⁵ Как утверждают специалисты, плата за пагубное воздействие на экологию РФ просто символическая (в бюджетах западных стран составляет 7%, в бюджете РФ – 0,1%, т.е. в 70 раз меньше).

Инновационные и экологические риски должны играть большую роль при анализе и управлении рисками как предприятий, так и банков. Следует разработать механизмы оценки данных рисков для того, чтобы предотвращать значительные финансовые потери, поскольку в настоящее время данные виды рисков становятся все более актуальными.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (с доп. и изм.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Программа антикризисных мер Правительства РФ на 2009 г. [Электронный ресурс] // Правительство РФ : официальный сайт. – Режим доступа: <http://premier.gov.ru/anticrisis/>.
5. Концепция инновационной политики РФ на 1998-2000 гг. // Российская газета. Официальные документы. 1998 г. 19 августа. С. 5.
6. Стратегия национальной безопасности РФ до 2020 г. [Текст] : утв. указом Президента РФ от 12 мая 2009 г. №537 // Российская газета : документы. – 2009. – №88. – С. 15-16.
7. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов и их отбору для финансирования [Текст] : офиц. изд. ; утверждено: Госстрой России, Минэкономики России, Минфин России, Госкомпром России №7-12/47, 31 марта 1994 г. – М. : Информэлектро, 1994.
8. Грюнинг Х. Ван, Брайович Братанович С. Анализ банковских рисков. Система оценки корпоративного управления и управления финансовым риском [Текст] / Хенни Ван Грюнинг, Соня Брайович Братанович ; пер. с англ. ; вступ. сл. д-ра экон. наук. К.Р. Тагирбекова. – М. : Весь мир, 2007. – 334 с.
9. Завьялов Ф.Н. Риски в экономике: методы оценки и расчета [Текст] : учеб. пособие / Ф.Н. Завьялов ; Яросл. гос. ун-т. – Ярославль : ЯрГУ, 2007 – 251 с.
10. Кокурин Д.И. Инновационная деятельность [Текст] / Д.И. Кокурин. – М. : Экзамен, 2001. – 576 с.
11. Кокшаров А. Вырасти за счет инноваций [Текст] / А. Кокшаров // Эксперт. – 2009. – №9. – С. 56-57.
12. Друкер П.Ф. Основной показатель – качество [Текст] / Питер Ф. Друкер // Экономика и жизнь : экономика бизнеса. – 2009. – №09/01 – С. 3.
13. Саенко К.С. Учет затрат на мероприятия НТП [Текст] / К.С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 96 с.
14. Синки Дж. Финансовый менеджмент в коммерческом банке и индустрии финансовых услуг [Текст] / Джозеф Синки-мл. ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1018 с.
15. Титов Д. Регионы просят принять федеральный закон об инновационной деятельности. Матрешка инновационной политики [Текст] / Д. Титов // Экономика и жизнь. – 2009. – №9 – С. 4.
16. Цыппленков В.В. Профессиональные риски бухгалтера [Текст] / В.В. Цыппленков // Бухгалтерский учет. – 2009. – №9. – С. 38-41.
17. Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете [Текст] : учеб. пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – М. : КНОРУС, 2007. – 280 с.

Ключевые слова

Научно-технический прогресс (НТП); инновационная деятельность; инновации; учетная политика; аудит; мероприятия инновационного характера; внутренний аудит; инновационный аудит; учет; затраты; статьи затрат; эффективность от внедрения новых видов продукции.

Саенко Клавдия Степановна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье предлагается рассматривать проблему управления инновационным фактором устойчивого развития с использованием возможностей системных данных бухгалтерского учета, контроля, аудита на основе их адаптации к приоритетным вопросам в теоретических исследованиях и практическом применении.

Автор логично раскрыла аспекты методологических подходов инновационного аудита и представила методику использования аналитических процедур в инновационном аудите для оценки эффективности выпуска новых изделий с использованием показателя себестоимости изделия.

Статья рекомендуется к опубликованию.

Хорин А.Н., д-р экон. наук, профессор, кафедра учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

4.4. INNOVATION AUDIT IN THE INFORMATION MONITORING OF ECONOMICAL ACTIVITY

K.S. Sayenko, Associate Professor

P.G. Demidov Yaroslavl State University

The article substantiates the fact that the innovative way of the economic system development is one of the ways to meet the financial and economic crisis, to ensure a strategic economic growth and the national security of the state. It is asserted that the problem of managing the innovation factor of sustained development by means of improving the accounting, control and audit system on the basis of adapting them to the present moment challenges becomes the problem of today in theoretical study and practical use.

The author discloses the aspects of methodological approaches to the innovation audit establishment and states the algorithm of the internal audit methods using analytical procedures by giving the example of the procedure to measure the effect of new products introduction from the position of acceleration of profit.

Literature

1. Federal Law of the Russian Federation «About Auditing Practices» of August 7, 2001 №119-ФЗ.
2. Federal Law of the Russian Federation «About Auditing Practices» of December 30, 2008 №307-ФЗ.
3. Decree of the Government of the Russian Federation «Federal Rules (Standards) of Auditing Practices» of 23.09.2002 №696 (with additions and changes).
4. Anti-Crisis Programme of the Government of the Russian Federation for 2009 – See: <http://premier.gov.ru/eng/anticrisis/>
5. Concept of the Innovation Policy of the Russian Federation for 1998-2000 // Rossiyskaya Gazeta. Official Documents. 1998. August 19. P. 5.
6. Strategy of National Safety of the Russian Federation till 2020. Confirmed by the Decree of the President of the Russian Federation of May 12, 2009 №537//Rossiyskaya Gazeta. Documents. 2009. №88. May 19. Tuesday. p. 15-16.
7. Guidelines on the Performance Evaluation of Investment Projects and their Selection to be Financed. Official Edition. Approved by: Gosstroy of Russia, Ministry of Economics of Russia, Ministry of Finance of Russia, Goskomprom of Russia. №7-12/47, 31.03.94. M., Informelektro, 1994.
8. Greuning Hennie Van, Brajovic Bratanovic S. Analyzing Banking Risk. A Framework for Assessing Corporate Governance and Financial Risk Management / Transl. from Engl.; Introductory word by K.R. Tagirbekova. M.: «Ves Mir», 2007, p. 334.

9. F.N. Zavyalov. Risks in Economics: Methods of Assessment and Calculation: textbook/F.N. Zavyalov; Yaroslavl State University, Yaroslavl, YarSU, 2007, p.251.
10. D.I. Kokurin. Innovation Activity. M.: Examen, 2001. P. 576.
11. A. Koksharov. To Increase with Innovations//Expert. 2009. №9. March 9-15. P. 56-57.
12. Peter F. Drucker. The Main Indicator is Quality// Ekonomika i Zhizn. Business Economics. 2009. №09/01. March. P. 3.
13. K.S. Sayenko. Calculation of S&TA Expenditures. M.: Finansi i Statistika, 1991, p. 96.
14. J. Sinkey. Commercial Bank Financial Management / Joseph Sinkey, Jr.; Transl. from Engl.; M.: Alpina Business Books, 2007, p. 1018.
15. D. Titov. Regions Ask to Pass the Federal Law about the Innovation Activity. Matryoshka Doll of the Innovation Policy // Ekonomika i Zhizn. 2009. №09. March. P. 4.
16. V.V. Tsyplenkov. Accountant's Occupational Risks // Accounting. 2009. №9. P. 38-41.
17. A.E. Shevelyov. Risks in Accounting: textbook / A.E. Shevelyov, E.V. Shevelyova. M.: KNORUS, 2007, p. 280.

Keywords

Scientific and technological advance (S&TA); innovation activity; innovations; Accounting policy; audit; innovation measures; internal audit; innovation audit; accounting; costs; heads of expenditure; efficiency of new products introduction.