

АУДИТ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Стаття присвячена актуальним питанням проведення аудиту матеріальних затрат у системі управління підприємством. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові, статистичні та специфічні методи аудиту. У статті розкрито мету, основні завдання та стратегію аудиту матеріальних затрат, а також розроблено критерії ефективності і рекомендації щодо впровадження адаптивної системи управління матеріальними затратами на підприємстві

Ключові слова: матеріальні затрати, аудит, стратегія аудиту, система управління матеріальними затратами, «бережливе виробництво».

У сучасних умовах в Україні аудит набуває нового значення. Аудитор не обмежується підтвердженням правильності даних обліку та фінансової звітності, він розробляє основу для впровадження систем управління підприємством з метою підвищення його конкурентоспроможності, поліпшення фінансового стану та платоспроможності. Важливе значення при цьому мають заходи щодо скорочення матеріальних витрат, оскільки саме ця стаття займає найбільшу питому вагу у собівартості продукції (робіт, послуг) на вітчизняних підприємствах.

Вивченням питань, пов'язаних з організацією та методикою аудиту прямих матеріальних затрат та виробничих затрат в цілому, займалось багато вітчизняних та зарубіжних авторів. Савченко В. вивчав джерела інформації, нормативно-правового забезпечення обліку та особливості методики аудиту матеріальних затрат [4]. Усач Б. зосереджував увагу на організації аудиторської перевірки [6]. Іванова Н. та Ролінський О. розглядали мету, предмет та завдання аудиту виробничої діяльності, нормативно-правове забезпечення та джерела інформації для проведення аудиту [1]. Варто зазначити, що вказані автори не звертали особливу увагу на розробку та подальшу реалізацію пропозицій та рекомендацій аудитора щодо створення ефективної системи управління матеріальними затратами та процесами виробництва. Просветов Г. присвятив свою увагу формуванню центрів затрат, а також розподілу затрат на постійні та змінні для проведення аналізу беззбитковості [3]. Ковтун С. вивчав особливості складання бюджету виробництва та бюджету прямих матеріальних затрат [2]. Серебренніков Г. досліджував особливості управлінського обліку, планування затрат та калькулювання собівартості, а також прийняття рішень щодо вибору бази розподілу непрямих затрат [5]. Автори, котрі досліджували особливості побудовання системи управління затратами, не достатньо повно розглядали методику та організацію аудиту прямих матеріальних затрат. Таким чином, комплекс питань, пов'язаний з роллю та функціями аудитора в процесі створення системи управління матеріальними затратами залишається нерозкритим. Саме цей факт обумовлює актуальність теми дослідження.

Мета дослідження – вивчення особливостей проведення аудиторської перевірки та розробка рекомендацій щодо формування на підприємстві адаптивної системи управління матеріальними затратами

в умовах фінансової кризи. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання: розкрити сутність, мету та основні задачі аудиту матеріальних витрат; розробити стратегію аудиту та рекомендації щодо впровадження ефективної системи управління матеріальними затратами на основі аналізу зарубіжного досвіду.

У процесі дослідження використовувались як загальнонаукові (аналіз, синтез, системний підхід) та статистичні методи (метод групування даних), так і специфічні методи аудиту (огляд, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірка, контрольний запуск сировини у виробництво та ін.).

У ході проведення аудиту необхідно керуватися наступними нормативними актами: П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси», галузевими нормативними актами, що визначають порядок розрахунку норм природного убутку та ін.

Мета аудиту матеріальних витрат – підтвердження достовірності облікової інформації відносно матеріальних витрат, а також розробка заходів щодо їх скорочення та оптимізації [1, с. 144]. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні задачі:

- ознайомлення з технологічною картою щодо номенклатури та кількості запасів, необхідних для виготовлення продукції (виконання робіт, послуг);
- вивчення облікової політики щодо методу оцінки вибуття запасів, робочого плану рахунків для обліку матеріальних затрат, норм природного убутку та ін.
- перевірка правильності документального оформлення матеріальних затрат;
- підтвердження обґрунтованості включення окремих матеріальних затрат до собівартості кожного виду продукції (робіт, послуг) та до загальновиробничих витрат;
- обґрунтування економічної доцільності обраного методу оцінки вибуття запасів;
- перевірка правильності розрахунку вартості запасів, що вибули у виробництво;
- перевірка розрахунку норм природного убутку запасів та встановлення обґрунтованості списання таких затрат на собівартість окремих видів продукції чи включення до складу загальновиробничих витрат;
- вивчення розташування складських приміщень та виробничих цехів та обґрунтування економічної доцільності такої географії;

Таблиця 1. Стратегія аудиту матеріальних затрат

№ з/п	Вид робіт	Перелік аудиторських процедур	Джерело інформації
1.	Вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	Ознайомлення: з обсягом та номенклатурою виробничих запасів, необхідних для виготовлення продукції (робіт, послуг); розміщенням складських та виробничих приміщень; особливостями зберігання матеріальних запасів та ін.	Технологічна карта, галузеві нормативи
2.	Вивчення облікової політики щодо обліку матеріальних затрат	Ознайомлення: з робочим планом рахунків для обліку матеріальних затрат; з методом оцінки вибуття запасів; з нормами природного убутку; зі складом та структурою матеріальних затрат та ін.	Облікова політика
3.	Вивчення графіку документообігу з обліку матеріальних затрат	Встановлення порядку проходження документів, строків та відповідальних осіб; ознайомлення зі специфічними документами.	Графік документообігу, облікові номенклатури, оперограми та ін.
4.	Перевірка правильності документального оформлення матеріальних затрат	Проведення формальної, нормативно-правової, арифметичної перевірки; сканування однотипних первинних документів	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки
5.	Підтвердження обґрунтованості включення окремих матеріальних затрат до собівартості кожного виду продукції (робіт, послуг) та до загальновиробничих витрат	Встановлення обґрунтованості включення матеріальних затрат до собівартості та до загальновиробничих витрат за номенклатурою, кількістю, вартістю; проведення контрольного запуску сировини у виробництво; перевірка розрахунку норм природного убутку запасів та встановлення обґрунтованості списання таких затрат на собівартість окремих видів продукції чи включення до складу загальновиробничих витрат	Технологічна карта, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки та розрахунки
6.	Підтвердження правильності визначення вартості запасів, що вибули у виробництво	Арифметична перевірка вартості вибулих запасів відповідно до обраного методу вибуття, а також номенклатури та кількості таких запасів.	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки та розрахунки
7.	Підтвердження даних облікових регістрів та фінансової звітності відносно матеріальних витрат	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку матеріальних витрат даним фінансової звітності	Журнал 5, 5А, відомість 5.1., планова калькуляція, фактична калькуляція, Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати
8.	Розробка рекомендацій щодо вдосконалення обліку та управління матеріальними витратами	Обґрунтування економічної доцільності обраного методу оцінки вибуття запасів; вивчення розташування складських приміщень та виробничих цехів та обґрунтування економічної доцільності такої географії; вивчення причин та наслідків виникнення бракованих матеріальних запасів; розробка та впровадження заходів щодо скорочення матеріальних затрат; розробка загальних принципів, завдань та критеріїв для впровадження системи «Бережливого виробництва», «Тотальної оптимізації виробництва» та ін.	Технологічна картка, Положення про систему «Бережливого виробництва», Посадові інструкції

- підтвердження даних облікових регістрів та звітності відносно матеріальних затрат;
- розробка рекомендацій щодо скорочення матеріальних затрат.

На підставі наведених задач аудитор складає стратегію аудиту. Стратегія аудиту наведена в таблиці 1.

На першому етапі проведення аудиту матеріальних затрат аудитор ознайомлюється зі специфікою технології та особливостями організації процесів виробництва. Вивчення технологічної карти дозволяє аудитору дізнатись про номенклатуру та обсяги запасів, що необхідні для виготовлення продукції (робіт, послуг).

Наступним кроком є ознайомлення з обліковою політикою підприємства. Аудитор вивчає класифікацію виробничих затрат, обраний метод оцінки вибуття запасів, робочий план рахунків з обліку матеріальних витрат та ін. На основі аналізу класифікації виробничих затрат всі матеріальні затрати розподіляються на ті, що підлягають скороченню та на ті, що скоротити неможна. При розробці заходів щодо скорочення матеріальних затрат необхідно розглядати лише затрати, що підлягають скороченню. Далі аудитор вивчає існуючий графік документообігу. Основну увагу необхідно звертати на порядок та послідовність проходження первинних документів, строків та відповідальних осіб. Аудитор також вивчає економічну доцільність існуючого графіку документообігу. Графік документообігу повинен відповідати критеріям своєчасності, повноти інформації та відповідальності. Аудитор розробляє заходи щодо усунення затримок у проходженні документів з обліку матеріальних затрат, так як вони можуть призвести до перебоїв у процесі виробництва продукції (робіт, послуг). Також на цьому етапі аудитор вивчає облікові номенклатури та оперограми, а у разі їх відсутності – розробляє самостійно. Наступним кроком є підтвердження правильності оформлення первинних документів та облікових реєстрів з обліку матеріальних затрат. Аудитор вивчає лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, розрахунки та довідки бухгалтерії, планові та фактичні калькуляції, відомості аналітичного обліку, Журнал 5 (5А). При цьому застосовуються нормативно-правова, формальна, арифметична, взаємна перевірка. Важливим етапом в ході перевірки прямих матеріальних затрат є встановлення обґрунтованості їх включення до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до складу загальновиробничих витрат. Аудитор звіряє фактично відпущені матеріальні запаси з нормативною потребою згідно технологічної карти за номенклатурою, кількістю та вартістю. Аудитор перевіряє правильність застосування обраного методу оцінки вибуття запасів та підтверджує вартість відпущених у виробництво матеріальних запасів. Важливим на даному етапі є визначення правильності розрахунку норм природного убутку матеріальних запасів та обґрунтованості включення таких витрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до складу загальновиробничих витрат. Аудитор вивчає галузеві нормативні акти, які визначають порядок розрахунку норм природного убутку та проводить арифметичну перевірку списання запасів у межах таких норм. Наступним кроком є підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку матеріальних затрат даним фінансової звітності. Аудитор підтверджує суму матеріальних витрат в фактичній калькуляції та проводить взаємну перевірку фактичної калькуляції, відомості 5.1., Журналу 5 (5А) та форми №2 «Звіт про фінансові результати».

За результатами перевірки аудитор розробляє рекомендації щодо скорочення матеріальних витрат, оптимізації їх обліку та заходів щодо організації адаптивної системи управління матеріальними затратами в собівартості продукції (робіт, послуг). Основними критеріями ефективності заходів щодо оптимізації матеріальних затрат є: прискорення документообігу з обліку матеріальних затрат; вибір економічно обґрунтованого методу вибуття запасів; скорочення часу на транспортування запасів від складських приміщень до виробничих; скорочення втрат матеріалів понад норм природного убутку; відсутність «залежалих» запасів.

На сьогоднішній день зарубіжна практика пропонує

широкий спектр систем оптимізації виробництва та управління виробничими затратами, але існує низка труднощів щодо їх впровадження на вітчизняних підприємствах. По-перше, в умовах фінансової кризи українським підприємствам бракує коштів для здійснення інвестицій в модернізацію та реконструкцію основних засобів. По-друге, більшість зазначених систем базується на трудомістких математичних розрахунках, а відповідного програмного забезпечення в Україні поки що немає. [2; 6]. Найбільш оптимальною для українських промислових підприємств можна вважати систему «Бережливого виробництва». Впровадження цієї системи має за мету скорочення виробничих затрат, оптимізацію як окремих процесів, так і виробництва в цілому. Зазначена система спрямована на взаємозв'язок двох функцій: цінність для споживача та зменшення або викорінення недоліку [5; 7]. Розглянемо основні недоліки, пов'язані з матеріальними затратами. Насамперед, це наявність «залежалих» запасів. Невизначеність економічної ситуації змушує українські підприємства створювати запаси. Результатом таких дій є відволікання грошових коштів з обороту та втрата альтернативних доходів. Основним заходом для викорінення цього недоліку є впровадження системи PULL, тобто системи, за якої виробничий цех або окрема його ділянка нічого не виробляє поки цех або ділянка-споживач не подасть відповідну заявку. Іншим недоліком, пов'язаним із матеріальними затратами, є зайве транспортування запасів. Нерідко, розташовуючи складські приміщення та виробничі цехи, українські підприємці не керуються технологічною картою. Неправильно розрахована географія таких будівель призводить до зайвого транспортування запасів. Вихід є у переплануванні складських та виробничих приміщень відповідно до технологічної карти. Таким чином, аудитору необхідно розробити конкретний перелік недоліків для підприємства з урахуванням специфіки діяльності. Впровадження системи «Бережливого виробництва» дозволить скоротити як матеріальні затрати, так і виробничі затрати у цілому, а також оптимізувати процеси виробництва.

В умовах фінансової кризи аудитор повинен підтверджувати достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності та розробляти рекомендації щодо скорочення матеріальних затрат. Запропонована у статті стратегія дозволить аудитору якісно та послідовно провести аудит матеріальних затрат. Аудитору необхідно аналізувати існуючий графік документообігу, підтверджувати його економічну доцільність та практичність. Особливу увагу аудитору необхідно звернути на економічну доцільність існуючої географії складських приміщень та будівель виробничих цехів. Аудит матеріальних витрат дозволяє підготувати ґрунт для впровадження на підприємстві ефективного механізму для скорочення затрат і, як наслідок, підвищення конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг). Найбільш адаптивною на українських підприємствах є система управління виробничими затратами «Бережливе виробництво». Впровадження цієї системи дозволить скоротити виробничі затрати та оптимізувати процеси виробництва.

Список літератури

1. Іванова, Н. А. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. - К. : Центр учбової літератури, 2008. - 216 с
2. Ковтун, С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами [Текст] / С. Ковтун. - Х. : Фактор, 2005. - 340с.

-
3. Просветов, Г. И. Финансовый менеджмент [Текст] : учебно-методическое пособие / Г. И. Просветов. – М. : Изд-во РДЛ, 2005. – 376 с.
 4. Савченко, В. Я. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В. Я. Савченко. - К. : КНЕУ, 2002. — 322 с.
 5. Серебренников, Г. Г. Управление затратами на предприятии [Текст] : учебное пособие / Г. Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб.гос.техн. ун-та, 2007. – 80 с.
 6. Усач, Б. Ф. Аудит [Текст] : навч. посіб / Б. Ф. Усач. - К. : Знання-Прес, 2002.

РЕЗЮМЕ

Шарапова Ирина

Аудит прямых материальных затрат: управленческий аспект

Статья посвящена актуальным вопросам аудита материальных затрат в системе управления предприятием. В процессе исследования использовались общенаучные, статистические и специфические методы аудита. В статье раскрыта цель, основные задачи и стратегия аудита материальных затрат, а также разработаны критерии эффективности и рекомендации по внедрению адаптивной системы управления материальными затратами на предприятии.

RESUME

Sharapova Iryna

Audit of direct material costs: management aspect

The article is devoted to current issues of audit material costs in the enterprise management system. General scientific, statistical and specific methods of audit were used in the research process. The goal, major objectives and strategy of the audit of material costs are considered.