

УДК 657.6 (075.8)

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Шарапова І.С.

Стаття присвячена актуальним питанням проведення аудиту виробничих затрат в системі управління підприємством в умовах фінансової кризи. В процесі дослідження використовувались загальнонаукові, статистичні та специфічні методи аудиту. У статті розкрито сутність, основні етапи та стратегію аудиту виробничих затрат, а також розроблено рекомендації щодо впровадження адаптивної системи управління виробничими затратами та процесами виробництва.

Ключові слова: виробничі затрати, фінансова криза, аудит, стратегія аудиту, система управління затратами, «Бережливе виробництво», «Тотальна оптимізація виробництва».

ВСТУП

Одним з головних завдань українських підприємств в умовах фінансової кризи є підтримання конкурентоспроможності, що обумовлює підвищення ролі аудиту як основного фактора зниження затрат на виробництво. Аудит виробничих затрат зазнає значних змін. Функції аудитора не обмежуються підтвердженням достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аудитор в умовах фінансової кризи проводить техніко-економічний аудит, створює передумови для впровадження сучасних систем управління виробництвом і виробничими затратами.

Вивченням питань, пов'язаних з організацією та методикою виробничих затрат займаюсь багато вітчизняних та зарубіжних авторів. Савченко В.Я. вивчав джерела інформації, нормативно-правове забезпечення обліку та особливості методики аудиту виробничих затрат.[4] Усач Б.Ф. приділяв увагу організації аудиторської перевірки, але не виділяв окремою главою методику аудиту виробничих затрат.[6] Іванова Н. А. та Ролінський О. В. розглядали мету, предмет та завдання аудиту виробничої діяльності, нормативно-правове забезпечення та джерела інформації для проведення аудиту.[1] Варто відмітити, що вказані автори не приділяли особливої уваги розробці та подальшій реалізації пропозицій та рекомендацій аудитора щодо створення ефективної системи управління виробничими затратами та процесами виробництва. Просветов Г. І. основну увагу в своїх дослідженнях приділяв формуванню центрів затрат, а також розподілу затрат на постійні та змінні для проведення аналізу безбитковості.[3] Ковтун С. вивчав особливості складання бюджету виробництва та бюджету виробничої собівартості.[2] Серебренников Г.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 побудування системи управління затратами, не достатньо повно розглядали методику та організацію аудиту виробничих затрат. Таким чином комплекс питань, пов'язаний з роллю та функціями аудитора в процесі створення системи управління виробничими затратами залишається нерозкритим. Саме цей факт обумовлює актуальність теми дослідження.

Мета дослідження – вивчення особливостей проведення аудиторської перевірки та розробка рекомендацій щодо побудування на підприємстві адаптивної системи управління виробничими затратами в умовах фінансової кризи. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання: розкрити сутність та основні етапи, розробити стратегію аудиту та рекомендації щодо впровадження ефективної системи управління виробничими 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.).

Стаття складається з чотирьох розділів: вступ, результати дослідження (розкриті у двох підпунктах), висновки та перелік використаних джерел.

1 ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ

Фінансова криза зумовила розвиток нових організаційних форм, напрямів та методичних прийомів проведення аудиту виробничих затрат. Одним із перспективних напрямів аудиту стає техніко-економічний аудит. Техніко-економічний аудит орієнтований на отримання та оцінку об'єктивних, достовірних і повних даних про ресурсне забезпечення, технологію виробництва, правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг), обґрунтованість включення затрат до собівартості, організацію управління виробничими затратами та якістю продукції (робіт, послуг) на всіх стадіях виробництва. [1]

Розглянемо основні етапи аудиту виробничих затрат в умовах фінансової кризи:

1. Вивчення карти технологічного процесу;
2. Вивчення облікової політики щодо затрат на виробництво та калькулювання собівартості;
3. Перевірка матеріальних затрат;
4. Перевірка затрат на оплату праці;
5. Перевірка затрат на соціальні заходи;
6. Перевірка амортизаційних затрат;
7. Перевірка інших прямих затрат;
8. Перевірка розподілу загальновиробничих затрат;
9. Перевірка правильності калькулювання собівартості;
10. Підтвердження даних облікових регістрів щодо затрат на виробництво та собівартості продукції (робіт, послуг);
11. Підтвердження даних фінансової звітності щодо затрат на виробництво та собівартості продукції (робіт, послуг);
12. Впровадження систем «Бережливе виробництво» та «Тотальна оптимізація виробництва» для скорочення виробничих затрат та оптимізації основних виробничих процесів.

Стратегію аудиту затрат наведено в таблиці 1.

При проведенні аудиту виробничих затрат аудитор необхідно вивчити особливості технології виробництва та організації окремих його процесів. При цьому аудитор порівнює дані технологічної карти відносно основних засобів, які беруть участь у виготовленні продукції (виконання робіт, послуг), обсягу та кваліфікації робочої сили, кількості та номенклатури виробничих запасів, які формують матеріальні затрати, з фактичними даними. Особливу увагу слід приділити розташуванню виробничих та складських приміщень, через те що невірна їх географія може призвести до матеріальних та часових втрат на зайве транспортування сировини. [4]

Важливою складовою аудиту виробничих затрат є визначення обґрунтованості включення до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) тих чи інших затрат: матеріальних, трудових, амортизаційних тощо. Для цього аудитор необхідно вивчити первинні документи, які підтверджують такі затрати, порівняти їх з технологічною картою, плановою калькуляцією. [6] Важливу роль у формуванні собівартості продукції (робіт, послуг) відіграють загальновиробничі затрати. Аудитор підтверджує їх обґрунтованість, економічну доцільність використання обраної бази розподілу загальновиробничих затрат, правильність розрахунків. Далі аудитор підтверджує тотожність даних синтетичного та аналітичного обліку даним фінансової звітності шляхом зіставлення даних первинних документів з обліку виробничих затрат, облікових регістрів та форм звітності.

2 ВПРОВАДЖЕННЯ СВІТОВОГО ДОСВІДУ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ

В умовах фінансової кризи аудит виробничих затрат не обмежується підтвердженням достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За результатами проведення аудиту розробляються пропозиції щодо впровадження перспективних систем оптимізації виробництва та управління виробничими затратами. На сьогоднішній день зарубіжна практика пропонує широкий спектр таких систем, але існує низка труднощів по їх впровадженню 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] Найбільш оптимальними для українських промислових підприємств можна вважати систему «Бережливого виробництва» та систему «Тотальної оптимізації виробництва».

Таблиця 1 Стратегія аудиту виробничих затрат та калькулювання собівартості

№ з/п	Вид робіт	Перелік аудиторських процедур	Джерело інформації
1	2	3	4
1.	Вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	Ознайомлення: з переліком основних засобів, які застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); з обсягом та номенклатурою виробничих запасів; необхідною робочою силою та ін.	Технологічна карта, галузеві нормативи
2.	Вивчення облікової політики щодо обліку виробничих затрат та калькулювання	Ознайомлення: зі складом затрат на виробництво за статтями калькулювання; методом калькулювання собівартості; методом вибуття запасів; особливостями робочого плану рахунків для обліку затрат та	Облікова політика

	собівартості продукції (робіт, послуг)	калькулювання собівартості; переліком загальновиробничих витрат, у тому числі постійними і змінними та ін.	
3.	Перевірка матеріальних затрат	Перевірка обґрунтованості включення тих чи інших матеріальних затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка обґрунтованості віднесення окремих матеріальних затрат до загальновиробничих витрат за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка правильності застосування обраного методу вибуття запасів; контрольний запуск сировини у виробництво та ін.	Технологічна карта, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки
4.	Перевірка затрат на оплату праці	Перевірка правильності нарахування основної та додаткової заробітної плати та обґрунтованість включення таких затрат до собівартості окремих видів продукції та загальновиробничих витрат	Штатний розклад, розрахунково-платіжні відомості, зведені, розрахунково-платіжні відомості робітників, лікарняні листки, бухгалтерські довідки та ін.
5.	Перевірка затрат на соціальні заходи	Перевірка правильності розрахунку нарахувань до фонду оплати праці виробничих працівників за видами продукції та нарахувань на фонд оплати праці загальновиробничих працівників; встановлення обґрунтованості застосування ставки нарахувань до Пенсійного фонду у розмірі 4%, а також ставки нарахувань до Фонду соціального страхування від нещасливого випадку на виробництві та соціальних захворювань	Зведення відрахувань до фондів, довідки, котрі засвідчують інвалідність
6.	Перевірка амортизаційних відрахувань	Перевірка правильності розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку відповідно до обраного методу; підтвердження обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації; перевірка правильності віднесення затрат на амортизацію до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до загальновиробничих витрат	Відомість нарахування амортизації, облікова політика

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
7.	Перевірка інших прямих затрат	Перевірка обґрунтованості включення інших прямих затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та загальновиробничих витрат; правильність розрахунку та списання витрат від браку продукції; правильність розрахунку та віднесення затрат на відрядження; затрат, пов'язаних з послугами інших організацій та ін.	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження чи підзвіт, акт про брак, розрахунок собівартості браку, акт виконаних робіт (наданих послуг), розрахунок комунальних платежів, бухгалтерські довідки та ін.
8.	Перевірка розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ)	Підтвердження обґрунтованості обраної бази розподілу загальновиробничих витрат, перевірка правильності розрахунку розподілу ЗВВ, перевірка обґрунтованості віднесення тих чи інших ЗВВ до змінних або постійних, перевірка правильності списання ЗВВ та ін.	Розрахунок розподілу загальновиробничих затрат, облікова політика
9.	Перевірка планової калькуляції собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг)	Перевірка правильності розрахунку собівартості окремих видів продукції за обліковими цінами.	Планова калькуляція, розрахунок бухгалтерії
10.	Перевірка правильності фактичної калькуляції окремих видів продукції (робіт, послуг)	Перевірка правильності розрахунку собівартості окремих видів продукції за фактичними цінами.	Фактична калькуляція, розрахунок бухгалтерії
11.	Перевірка правильності розрахунку відхилень фактичної собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) від собівартості за обліковими цінами	Перевірка правильності розрахунку та списання в бухгалтерському обліку таких відхилень	Розрахунок бухгалтерії
12.	Підтвердження даних облікових регістрів щодо виробничих затрат та собівартості продукції (робіт, послуг)	Підтвердження даних журналу 5, 5А, відомості 5.1.	Журнал 5, 5А, відомість 5.1, первинні документи з обліку виробничих затрат
13.	Підтвердження фінансової звітності щодо виробничих затрат та собівартості продукції (робіт, послуг)	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку даним фінансової звітності	Журнал 5, 5А, відомість 5.1., Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати
14.	Розробка рекомендацій щодо вдосконалення процесів виробництва та управління виробничими затратами	Розробка загальних принципів, завдань та критеріїв для впровадження систем «Бережливого виробництва», «Тотальної оптимізації виробництва», «6 сигма» та TQM.	Положення про систему «Бережливого виробництва», Положення про систему «Тотальної оптимізації виробництва», Посадові інструкції, Карта технологічного процесу

Розглянемо 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 muda (з японської - втрат, відходів та браку у виробництві).[5] Розглянемо взаємозв'язок базових muda та заходів щодо їх усунення. (рисунок 1)

Аудитору необхідно розробити конкретний перелік muda для підприємства з урахуванням специфіки його діяльності та заходи щодо їх усунення. При цьому аудитору необхідно керуватися технологічною картою, галузевими нормативами, особливостями ресурсного забезпечення, рівнем кваліфікації наявної робочої сили. Впровадження системи «Бережливого виробництва» дозволить скоротити виробничі затрати та оптимізувати процеси виробництва.

Розглянемо систему «Тотальної оптимізації виробництва». Система «Тотальної оптимізації виробництва» спрямована на вдосконалення виробничих процесів шляхом створення такого механізму управління виробництвом, який забезпечить оцінку та реалізацію пропозицій працівників щодо скорочення затрат та раціоналізації цих процесів.[3] Ефективність системи «Тотальної оптимізації виробництва» обумовлена тим, що ніхто краще виробничих працівників не знає специфіку, технологічні та організаційні особливості виробництва, не може визначити найбільш проблемні ділянки та можливі напрями їх нейтралізації.

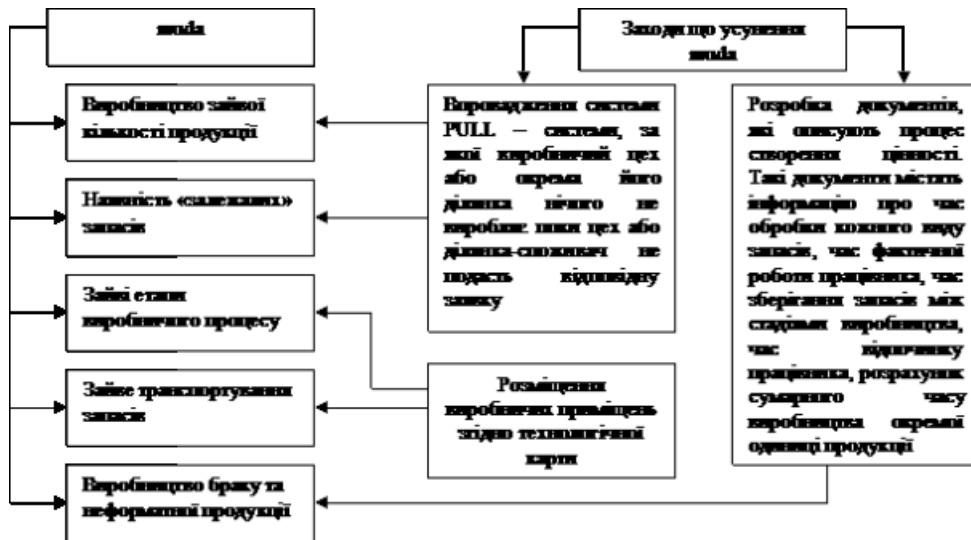


Рисунок 1 Організація системи «Бережливого виробництва»

ВИСНОВКИ

В умовах фінансової кризи аудит виробничих затрат набуває особливого значення. Аудитор повинен підтверджувати достовірність даних обліку та звітності, а також розробляти відповідні рекомендації щодо організації на підприємстві ефективної системи управління виробничими процесами, яка повинна призвести до скорочення виробничих затрат. Запропонована у статті стратегія аудиту дозволить аудитору якісно та послідовно провести аудит та розробити рекомендації щодо впровадження системи управління виробничими затратами. Оптимізації виробничих затрат на підприємствах України можлива лише за умов впровадження систем, які не потребують значних капіталовкладень. Саме тому найбільш адаптивними в умовах кризи в Україні є система «Бережливого виробництва» та система «Тотальної оптимізації виробництва».

Впровадження цих систем прямо пов'язане з галузевими особливостями та специфікою виробничих процесів на підприємстві.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту. 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 / С. Ковтун. – Х.: Фактор, 2005. – 340с.
3. Просветов Г. И. Финансовый менеджмент: учебно-методическое пособие / Г. И. Просветов. – М.: Изд-во РДЛ, 2005. – 376с.
4. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посіб./В. Я. Савченко. — К.: КНЕУ, 2002. — 322 с.
5. Серебренников Г. Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г. Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб.гос.техн. ун-та, 2007. – 80с.
6. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. Посіб / Б. Ф. Усач. - К.: Знання-Прес, 2002.

Шарапова Ірина Сергіївна, асистент кафедри «Облік і аудит» Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», тел. +380955454522, e-mail: sharapow88@mail.ru