

УДК 067.047.47+662.74.013

Черникова Є. Г.

Донецький національний технічний університет

Щербак О. В.

ВАТ «Сарма»

МЕТОДИКА АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ КОКСОХІМІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

У публікації досліджено особливості проведення аудиторської перевірки матеріальних витрат в умовах коксохімічного виробництва. Розкрито сутність, мету і основні завдання аудиту матеріальних витрат, а також надано рекомендації щодо впровадження ефективної методики їх контролю.

Ключові слова: аудит, матеріальні витрати, аудиторські процедури, робочі документи.

Chernikova E.,

Shcherbak O.

METHODOLOGY OF MATERIAL EXPENSES AUDIT AT BY-PRODUCT COKE PLANT

Specificity of audit procedures over material expenses in terms of By-Product Coke Plant is presented in article. Nature, goal and main targets of material expenses audit are disclosed, recommendations for implementation of efficient methodology in respect of material expenses controls are implemented.

Key words: audit, material expenses, audit procedures, audit working papers.

Черникова Е. Г.,

Щербак О. В.

МЕТОДИКА АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ КОКСОХИМИЧЕСКОГО ПРОИЗВОДСТВА

В публикации исследованы особенности проведения аудиторской проверки материальных затрат в условиях коксохимического производства. Раскрыта сущность, цель и основные задачи аудита материальных затрат, а также приведены рекомендации по внедрению эффективной методики их контроля.

Ключевые слова: аудит, материальные затраты, аудиторские процедуры, рабочие документы.

Черникова Е. Г., Щербак О. В.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. За даними численних публікацій та експертних опитувань питома вага господарських операцій промислових підприємств, що здійснюється у тіншовому секторі національної економіки за оцінками різних фахівців становить 40-60%. При цьому найбільш розповсюдженим видом тіншової діяльності в Україні є ухилення від оподаткування, що складає 93,3% від загального обсягу [1]. Тому повнота і достовірність інформації є важливою якісною характеристикою фінансової звітності підприємства, а саме: звіту про фінансові результати. Причиною викривлення цієї звітності може бути завищення одного з базових показників, на підставі якого визначається балансовий прибуток підприємства – собівартості виробництва продукції.

Важливе значення в ході аудиту собівартості продукції коксохімічної галузі мають контрольні заходи щодо обліку матеріальних витрат, оскільки саме ця стаття витрат займає найбільшу питому вагу в собівартості продукції на вітчизняних коксохімічних підприємствах – 85-90% [2].

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Особливостям організації і методики аудиту матеріальних витрат та виробничої собівартості в цілому присвячено ряд робіт вітчизняних та зарубіжних вчених.

Усач Б. Ф. у роботі [3] висвітлює питання методики і організації аудиту, етапи і процедури аудиту матеріальних цінностей. Савченко В. Я. у своїй роботі [4] наводить основні джерела інформації і особливості методики аудиту виробничих запасів і готової продукції. Пшенична А. Ж. у роботі [5] зосереджує увагу на основних процедурах та методиці перевірки обліку запасів, витрат та фінансової звітності, а також розкриває особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю. Іванова Н.А., Ролінський О.В. у роботі [6] наводять основні напрямки організації і методики аудиту виробничої діяльності, собівартості та реалізації продукції. Немченко В. В. і Хомутенко В. П. та ін. у роботі [7] підкреслюють значення внутрішнього аудиту щодо виявлення помилок і шахрайства та їх запобігання за допомогою формування систем ефективних внутрішніх контролів.

Разом з тим більшість наукових досліджень у цьому напрямку є теоретичними і не торкаються питань аудиту окремих статей звітності,

а орієнтовані на аудит фінансової звітності у цілому. Аналіз літературних джерел показав, що питання організації і методики аудиту матеріальних витрат коксохімічних підприємств, з урахуванням їх організаційно-технологічних особливостей, освітлене недостатньо і потребує додаткового вивчення.

Цілі статті. Метою дослідження є дослідження особливостей проведення аудиторської перевірки та розробка ефективної методики контролю матеріальних витрат в умовах коксохімічного виробництва.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

1. Розкрити сутність, мету і основні завдання аудиту матеріальних витрат.
2. Розробити програму аудиту і пакет робочих документів.
3. Надати рекомендації щодо впровадження ефективної методики контролю матеріальних витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для вирішення завдань, пов'язаних з дослідження особливостей проведення аудиту матеріальних витрат коксохімічних підприємств необхідно врахувати фактори, що впливають на цілі аудиту:

1. Специфіка галузі:
 - наявність надлишкових для українського ринку потужностей при слабкому попиті на українську продукцію з боку експортного ринку; відсутність дешевої транспортної інфраструктури [8];
 - жорстка конкуренція на експортних ринках з боку російських та китайських виробників коксу, надлишкові потужності українських коксохімі заводів [8];
 - висока матеріаломісткість продукції, широка номенклатура сировини та великий асортимент готової продукції;
 - коливання якості і вартості вугільної сировини, зміна її корисних компонентів (обмеження терміну зберігання через окислювальні реакції); залежність якості і виходу готової продукції від якісних характеристик сировини; брак коксівного вугілля.
 - складність технологічного процесу та значні розміри незавершеного виробництва.
2. Сутність завдання, яке поставлено перед аудитором та рівень необхідної деталізації вивчення показника матеріальних витрат для виконання поставленого завдання.

3. Очікуваний результат від проведення дослідження.

Треба зауважити, що аудит матеріальних витрат частіше здійснюється як один з етапів комплексного дослідження, а не як спеціальне завдання. Тому його сутність і мета у вітчизняній науковій літературі не достатньо повно розкриті та деталізовані. Якщо провести аналогію з виробничими витратами чи собівартістю, можна сформулювати мету аудиту матеріальних витрат наступним чином:

1. Висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація (включаючи інформацію, що наведена у фінансовій звітності) щодо придбання і витрачання в процесі виробництва товарно-матеріальних запасів, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [9].

2. Встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення матеріальних витрат, які включаються до виробничої собівартості, повноти, точності надання і своєчасності їх відображення в облікових регістрах [10].

3. Розробка рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків та контроль їх виконання уповноваженими особами із встановленою періодичністю. При цьому всі рекомендації мають бути погоджені і оптимізовані з відповідальними за їх виконання робітниками.

Головне питання яке має поставити аудитор перед початком перевірки: «Чи здійснюється контроль належного оформлення і обґрунтованого витрачання матеріалів зі складу у виробництво та на інші цілі?». Аудитор має перевірити правильність формування показника матеріальних витрат у фінансовій звітності через визначення підходів до групування витрат за статтею калькуляції «Матеріальні витрати», аналіз методики формування первинної інформації в обліку щодо витрат матеріальних цінностей, перевірку достовірності і правильності формування в обліку собівартості за елементом «Матеріальні витрати» (рис. 1).

Першочерговим завданням у ході такої перевірки є визначення правильності розрахунку норм витрат окремих видів матеріалів, що встановлені відповідною інструкцією або ж розроблені у середині підприємства. Після ознайомлення з нормативною базою перевіряється правильність визначення ліміту (нормативу) відпуску матеріалів зі складу у виробництво.



Рис. 1. Загальна структура методики проведення аудиту матеріальних витрат

Далі на підставі статистичної репрезентативної вибірки первинних документів перевіряють коректність використання лімітів (нормативів). Джерелами інформації можуть бути шихтові рапорти, лімітно-забірні картки, вимоги і накладні на відпуск матеріалів у виробництво.

На величину ліміту безпосередньо впливає норма витрат матеріалів на одиницю виробу [9]. Тому аудитор додатково вивчає документацію про випуск готової, супутньої продукції та поворотних і безповоротних відходів за відповідний період (технічні звіти; змінні рапорти і журнали; відомості руху сировини, матеріалів, напів-

фабрикатів, незавершеного виробництва і готової продукції основних цехів). Це необхідна процедура перевірки фактів понаднормативного відпуску матеріалів у виробництво.

При аудиті матеріальних витрат в рамках аудиту фінансової звітності перевіряється чи відображений у формі 2 «Звіт про фінансові результати» у рядку 230 показчик «Матеріальні витрати», чи він сформований відповідно до застосовуваної методики обліку та облікової політики.

Також необхідно звернути увагу на рядки 100 «Виробничі запаси», 120 «Незавершене виробництво», 130 «Готова продукція» форми 1 «Баланс» і рядки 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 090 «Інші операційні витрати» форми 2 «Звіт про фінансові результати».

Взаємозв'язок показчика матеріальних витрат з вищезазначеними статтями звітності впливає на перелік використовуваних аудиторських процедур і охоплює декілька основних напрямків перевірки: аудит запасів; аудит незавершеного виробництва; аудит собівартості за елементом «Матеріальні витрати»; аудит готової та супутньої продукції.

Враховуючи велику кількість можливих ризиків (розкрадання, зловживання, виробництво не облікованої продукції) показчик «Матеріальні витрати» вимагає максимально комплексної та глибокої перевірки (рис. 2).

В процесі проведення аудиту матеріальних витрат особливу увагу слід приділити аудиторській (робочій) документації. Аудиторська документація – це письмове відображення виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів, висновків, зроблених аудитором.

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» [11] аудитор повинен своєчасно підготувати аудиторську документацію, що дає: 1) достатні і належні записи для обґрунтування аудиторського звіту (висновки); 2) докази того, що аудит був проведений відповідно до

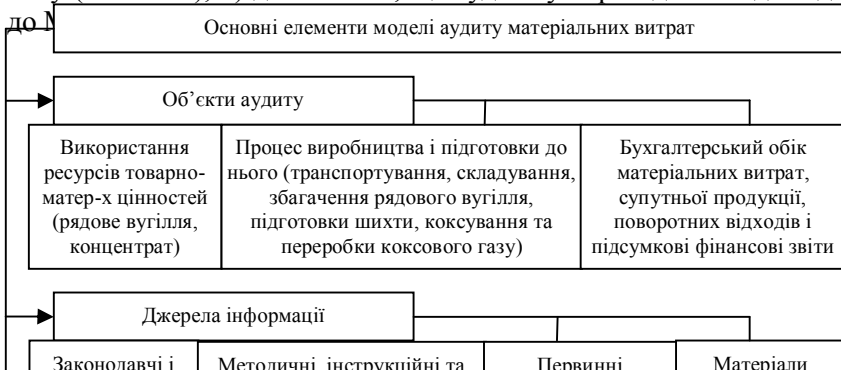


Рис. 2. Модель аудиту матеріальних витрат

Обсяг робочих документів залежить від професійної думки аудитора. Немає необхідності недоцільно документувати кожне питання, що розглядається аудитором. Зокрема, неприпустимо включати до складу робочої документації копії первинних документів, що оформлені належним чином, не містять помилок та відповідають господарським операціям, що описуються цими первинними

документами. Замість копій таких документів допустиме складання звідної таблиці із вказівкою переліку перевірених операцій і проставлянням відмітки про наявність і правильність відповідних первинних документів.

При підготовці робочих документів щодо характеру, строків і масштабу виконаних аудиторських процедур аудитор повинен задокументувати визначальні характеристики протестованих специфічних статей або суттєвих питань. Документація визначальних характеристик дозволяє аудитору нести відповідальність за свою роботу, а також надає можливість розглянути всі помилки та невідповідності.

Аналіз практики обліку і аудиту матеріальних витрат коксохімічних підприємств свідчить про необхідність використання наступного пакету документів:

1. Стратегія і план аудиту; програма аудиту.
2. Опис системи внутрішнього контролю; тест-опитування співробітників відділу внутрішнього контролю; тест-оцінка системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

3. Анкета вивчення обліку матеріальних витрат в умовах підприємства; перелік можливих порушень в обліку матеріальних витрат, незавершеного виробництва, супутньої продукції і поворотних відходів.

4. Тест перевірки обліку незавершеного виробництва, готової і супутньої продукції, поворотних відходів; перелік помилок і порушень виявлених при аудиті матеріальних витрат, незавершеного виробництва, супутньої продукції та поворотних відходів; перелік матеріальних витрат не відображених в обліку.

5. Тест повноти оформлення первинних документів з обліку матеріальних витрат; тест з контрольної перевірки стану підтвердження понесених матеріальних витрат наявними первинними документами; перелік відсутніх первинних документів.

6. Тест відповідності залишків в аналітичних і синтетичних регістрах обліку матеріальних витрат, незавершеного виробництва; контрольний опис звірки залишків за рахунками 20, 23, 26 у формі 1 «Баланс», формі 2 «Звіт про фінансові результати», Головній книзі, журналах ордерах.

7. Тест перевірки проведення інвентаризації незавершеного виробництва; тест-опис залишків матеріалів на складі та у

незавершеному виробництві з їх порівнянням із залишками на відповідних синтетичних рахунках; тест-опис перевірки використаних кореспонденцій рахунків при формуванні показника «Матеріальні витрати» на відповідність обліковій політиці підприємства.

8. Таблиця перевірки складу статті калькуляції «Матеріальні витрати».

9. Робочі документи з підтвердження виконаних процедур; підсумкові робочі документи з результатами виконаних аудиторських процедур.

Тільки на отриманих достовірних даних аудитор може сформулювати думку, зробити висновки або підготувати аудиторський звіт із результатами виконання завдання і рекомендаціями.

Висновки. Проведення дослідження стану обліку матеріальних витрат і практики аудиторських перевірок коксохімічних підприємств дозволяє зробити висновок про необхідність розробки на аудиторських фірмах внутрішніх методик аудиторської перевірки з урахуванням галузевої специфіки. На комплексних складних виробництвах, таких як коксохімічні заводи, особливу увагу має бути приділено якості аудиту собівартості продукції.

Така методи повинна базуватися на вимогах міжнародних стандартів з аудиту [11] з урахуванням діючої в Україні методики обліку матеріальних витрат підприємств коксохімічної галузі.

- 1.Теневая экономика в Украине // Информационно-аналитическое агентство «Маркетинг и консалтинг» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iamik.ru/?op=full&what=content&ident=34636>.
- 2.Власов Г. О. Системний аналіз коксохімічного виробництва [Текст] / Г. О. Власов, В. І. Саранчук, В. М. Чуїшев, В. В. Ошовський / ДонГТУ. – Донецьк: «Східний видавничий дім», 2002. – 296 с.
- 3.Усач Б. Ф. Аудит [Текст]: Навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
- 4.Савченко В. Я. Аудит [Текст]: Навч. посібн. / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
- 5.Пшенична А. Ж. Аудит [Текст]: Навч. посібн. / А. Ж. Пшенична. – К.: ЦНЛ, 2008. – 320 с.
- 6.Іванова Н. А. Організація і методика аудиту [Текст]: Навч. посібн. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський – К.: ЦНЛ, 2008. – 216 с.
- 7.Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту [Текст]: Підручн. / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К.: ЦНЛ, 2008. – 240 с.
- 8.Коксохімія України: специфіка ринку // Державна підтримка українського експорту // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrexport.gov.ua/ukr/prom/ukr/22.html>.

9. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст]: Підручн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.
10. Пилипенко І. І. Аудит. Методика документування [Текст]: Навч. посібн. / І. І. Пилипенко, В. І. Драч, Н. М. Проскуріна, Л. Г. Церетелі, В. О. Шевчук. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
11. International Auditing and Assurance Standards Board: adoption and Implementation // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/IAASB/>