

Концептуальні аспекти організації аудиту логістичних дій підприємств

В статті розглядаються питання функціонування логістичної системи управління підприємства та концептуальні аспекти організації аудиту операцій з обліку витрат її діяльності **логістика, логістична структура, логістична діяльність, внутрішні логістичні витрати, аудит логістичних витрат, логістична система управління, витрати на логістику**

Функціонування логістичної системи управління економічною діяльністю підприємства, як і будь-який інший вид діяльності породжує виникнення і формування навколо нього певного витратного механізму, і як наслідок необхідності обліку як понесених витрат, так і аудиту результатів діяльності. Зауважимо, що згадані витрати, або так би мовити витрати на логістику, можуть мати місце на підприємстві у випадку прийняття рішення про необхідність використання логістичних послуг спеціалізованих фірм, або створення на підприємстві власного департаменту (центру, відділу) логістики. Проте, питання відображення у регістрах фінансового обліку навіть витрат на послуги сторонньої логістичної фірми, не говорячи про механізм витрат на утримання власного логістичного центру і його відображення в управлінському обліку, а отже і аудиту як зовнішнього так і внутрішнього в умовах дії сучасного нормативно – правового поля, зовсім не врегульоване і вимагає детального вивчення та розробки конкретних пропозицій у напрямках становлення і вдосконалення.

Згадана проблема тісно пов'язана з науковими і практичними завданнями багатьох наукових спрямувань, зокрема планування, прогнозування, фінансового і управлінського обліку тощо.

Розв'язання даної проблеми започаткували в своїх наукових працях Б.А.Анікин, Ф.Ф.Бутинця, Джонсон, Джеймс, Вуд, Дональд, Ф., Вордлоу, Дэниел, Л., Мерфи-мл., Поль, Р., Я.В.Мех, М.С.Пушкар, В.В.Смеричинський, А.В.Смеричинський [1 - 6] та деякі інші автори, що сприяє продовженню вивчення і обґрунтування цього порівняно нового поняття та виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми котрим, власне, присвячується означена стаття. Таким чином, метою статті є визначення завдань аудиту операцій з обліку витрат діяльності логістичної структури підприємства, його предмету, об'єктів та власне концептуальних аспектів організації.

Метою аудиту обліку логістичних витрат є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення, розподілу та списання цих витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат викликаних діяльністю по управлінню логістичною системою та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведених у звітності підприємства.

Завданнями аудиту операцій з обліку витрат діяльності логістичної структури підприємства є:

- встановлення правильності документального оформлення здійснених витрат, їх нагромадження, розподіл та списання ;

- перевірка правильності відображення в обліку фактичних витрат та наступного віднесення їх на фінансові результати діяльності відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку та розподілу логістичних витрат;
- підтвердження обґрунтованості оплачених і включених до складу витрат відповідно до вимог чинного законодавства;
- підтвердження правильності методів розподілу логістичних витрат за напрямками діяльності, та відповідність методики їх розподілу передбаченій в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності та обґрунтованості розрахунків планового розміру витрат відображених в кошторисах, та доцільності здійснення таких витрат;
- перевірка правильності формування фактичної собівартості придбаних матеріалів на підставі даних логістичної структури про витрати пов'язані з їх придбанням і доставкою до місця зберігання;
- перевірка доцільності і необхідності здійснених витрат та їх приналежності до компетенції відділу логістики;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання логістичних витрат;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності логістичної структури підприємства;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку витрат.

Предметом аудиту операцій з обліку витрат, джерелом виникнення яких є функціонування структурного підрозділу управління логістикою, являються господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Виходячи з цілей та постановки завдань, яких необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з обліку витрат на логістику, нами сформовано об'єкти аудиту (рис. 1.).

Для здійснення аудиту важливе значення належить джерелам інформації за якими аудитор, не упереджено і на високому професійному рівні, зміг би організувати і провести перевірку логістичних витрат. Такими джерелами, на нашу думку, можуть бути:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку витрат.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку логістичних операцій.
4. Акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
5. Звітність.

Для забезпечення первинного обліку витрат логістичної діяльності на першому етапі діяльності у започаткованій логістичній структурі підприємства доцільно використовувати як діючі, так звані, уніфіковані форми первинних документів загального використання: таблиць обліку використання робочого часу, список осіб, що працювали у понадурочний час, листок обліку простоїв, особова картка, розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, розрахунок заробітної плати, накопичувальні картки виробітку, акт приймання-здачі відремонтованих об'єктів, акт вимога на додатковий відпуск матеріалів, акт вибуття МШП, акт на списання МШП, так і форми первинної облікової та спеціалізованої документації носіїв інформації про логістичні витрати (рис.2).

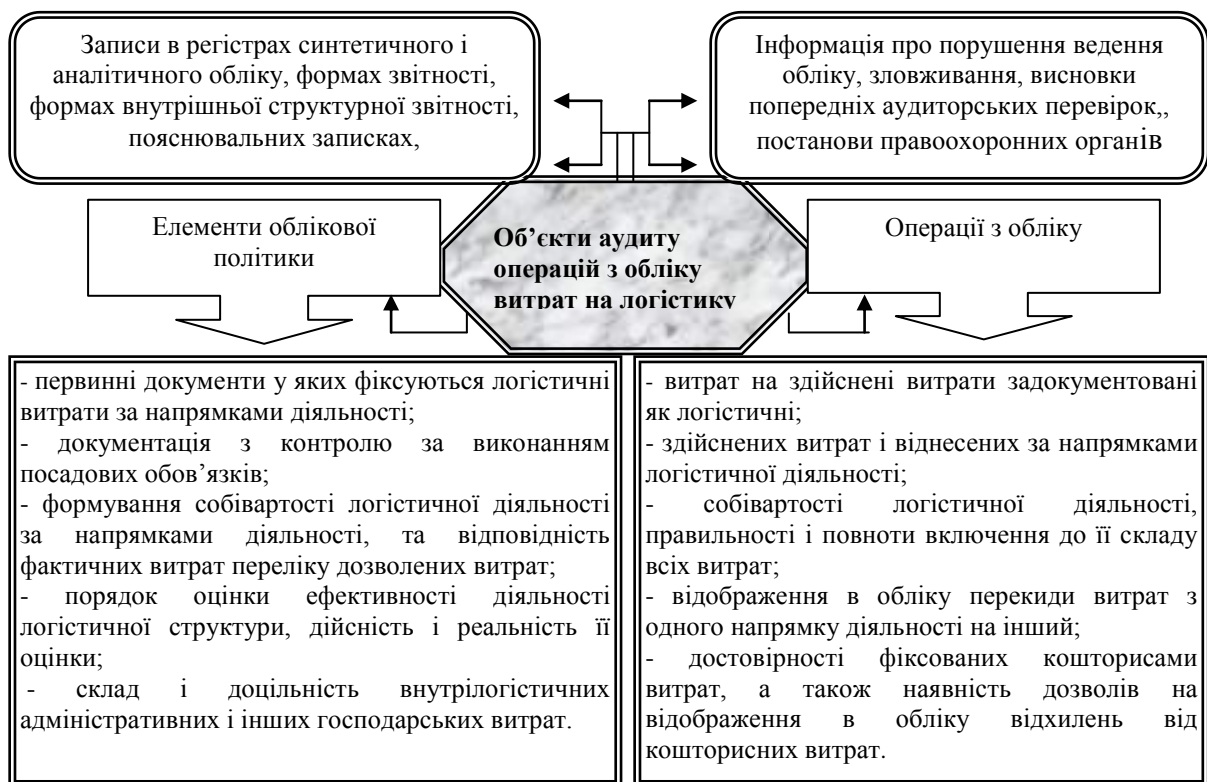


Рисунок 1 - Об'єкти аудиту внутрішніх логістичних витрат

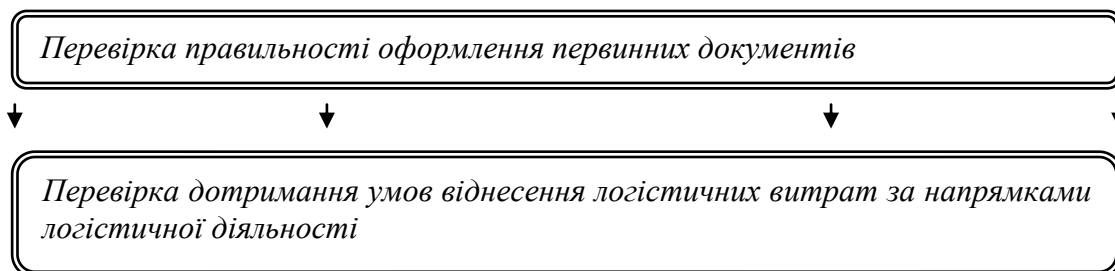
№№ з/п	Назва форм облікової документації
1	Положення про логістичний структурний підрозділ
2	Посадові права та обов'язки (щодо права підпису документів)
3	Кошторис витрат за напрямками логістичної діяльності
4	Розрахунки розподілу і списання витрат за напрямками логістичної діяльності
5	Розрахунки ефективності прийнятих логістичних рішень
6	Накази по підприємству щодо оцінки діяльності логістичної структури
7	Авансові звіти і пояснювальні записки до них
8	Рахунки ТТС, мобільного зв'язку, Інтернету, енергозбуту, газових компаній, водоканалу тощо
9	Різного роду документи про внутрішні витрати на утримання логістичного підрозділу
10	Документи підтверджуючі представницькі витрати
11	Документи експертиз, судових органів

Рисунок 2 - Форми первинної документації логістичних дій підприємства

В процесі здійснення аудиту, аудитору необхідно враховувати, що застосування бланків застарілих та довільних форм не допускається. В окремих випадках, при наявності відповідних технічних засобів, можливе створення первинних документів на машинозчитувальних носіях інформації. При цьому обов'язково повинні витримуватись вимоги Положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загально-галузевих Вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загально-галузевих керівних методичних матеріалів зі створення та ведення автоматизованого бухгалтерського обліку в складі автоматизованих систем управління підприємств та інших нормативних документів.

Аудит операцій з обліку витрат логістичної діяльності необхідно розпочинати з суцільної перевірки всіх документів, що регламентують діяльність логістичної структури підприємства. Це дає можливість визначитись у напрямках наступного етапу перевірки, на якому аудитор досить відповідально зобов'язаний опрацювати документи, які підтверджують логістичні витрати за напрямками логістичної діяльності, – наприклад підрозділів закупівельної логістики, виробничої, збутово-розподільчої і т.д. В процесі роботи з вищезгаданою документацією основна увага приділяється питанням доцільності здійснених витрат, приналежності їх саме до даного напрямку логістичної діяльності, і ін.

Сам процес аудиту операцій з обліку логістичних витрат рекомендується проводити у такій послідовності:



З огляду на це здійснені логістичні витрати класифікуються за напрямками логістичної діяльності з врахуванням таких основних чинників:

- відсутність розходжень з вимогами П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, 16 “Витрати”, П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, П(С)БО “Будівельні контракти”;
- дотримання інструктивних документів і положень щодо організації складського господарства;
- зберігання матеріальних цінностей;
- правил перевезення і транспортування вантажів тощо.

Аудитору також необхідно звернути увагу на те, яким чином відображені в обліку витрати, які не визнаються і не повинні включатись до Звіту про фінансові результати, а мають місце у витратах логістичної структури підприємства.

При перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесення логістичних витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті логістичні витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції (робіт, послуг); відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці і методиці розподілу витрат закупівельної та транспортної логістики;
- наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження запасів у виробничих підрозділах;
- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;
- правильність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку [1].

При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно з П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні й розподілені постійні загальновиробничі витрати. Отже, важливо звернути увагу на те,

як включені у собівартість ті чи інші витрати що за класифікацією діючою на підприємстві, відносяться до логістичних витрат, а якщо й включені, то у якому розмірі, на підставі чого, чи є наявність розрахунків їх розподілу тощо. Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення логістичних витрат до собівартості і їх законність. Необхідність такої перевірки повинна аргументуватись тим, що будь яке порушення у формуванні собівартості продукції має певний вплив на формування прибутків підприємства, і як наслідок, можуть мати місце штрафні санкції зі сторони контролюючих податкових органів. Саме цей нюанс має важливе значення для перевірки оцінки ефективності діяльності служби логістики, яка може, за розробленими всередині підприємства положеннями розраховуватись як доля вкладу системи у формування прибутків підприємства [5].

Поряд з вивченням правильності формування і обліку витрат логістичної структури необхідно перевірити й інші питання, такі, як нарахування заробітної плати працівникам структури, проведення відрахувань, обліку інших витрат пов'язаних з життєдіяльністю логістичної системи підприємства.

Аудитор повинен правильно оцінити залишки незавершеного виробництва і визначити питому вагу в них логістичних витрат.

Важливим фактором у діяльності аудитора, є вивчення, узагальнення і відображення у розробленій ним таблиці всіх сторін дотримання на підприємстві положень наказу про облікову політику підприємства (табл. 1).

Таблиця 1 - Дотримання положень наказу про облікову політику підприємства

Прийняті обліковою політикою методики відображення логістичних витрат, їх розподілу і списання. Питання організації синтетичного і аналітичного обліку тощо		Висновок аудитора	
Способи	Відповідає обліковій політиці (+), не відображено в обліковій політиці (-), ведеться з порушенням (п)	Приклади відхилень з організації аналітичного обліку	Підстава

Вивчаючи логістичні операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат необхідно перевірити правомірність їх віднесення до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. Окрім цього необхідно:

- перевірити наявність та повноту оформлення документів, що підтверджують витрати;
- порівняти вказані в обліковому реєстрі суми і місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами, банківськими виписками, товарно-транспортними накладними тощо). Важливе значення має процес перевірки наявності в документах всіх необхідних реквізитів: назви документу, дати складання, назви підприємства, від імені якого складено документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженнях, перелік посадових осіб та їх підписи.

На підставі первинних документів і бухгалтерських записів в журналі, доцільно:

- встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;
- встановити дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах, а саме: правильне і своєчасне документальне відображення операцій по заготівлі, надходженню та відпуску тари на складах, в цехах, дільницях та інших місцях її зберігання;

- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на дослідження та розробки;
- визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, В кінці кожного місяця логістичні облічені на рахунках 92 і 93 інші операційні витрати повинні списуватись на фінансові результати;
- перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок);
- перевірити незвичайні операції, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків;
- встановити відповідність записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності.

Відображення результатів логістичної перевірки за згаданим спрямуванням можна здійснити в робочому документі такої форми (табл. 2).

Таблиця 2 – Робочий документ “Результати логістичної перевірки”

Вид виявленого відхилення	Сума за виявленим відхиленням, грн.	Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності, оподаткування та дотримання законодавства

Не менш важливо в процесі проведення аудиту перевірити правильність проведених спеціалістами логістичної структури розрахунків розмірів витрат і додаткових витрат з причин збоїв у належному функціонуванні всієї логістичної структури і впливу їх на ритмічність роботи підприємства та його фінансовий стан. Важливо вяснити, які прийняті рішення щодо вивчення причин збоїв, встановлення винних, визначення джерел покриття витрат, притягнення до відповідальності тощо. В ході аудиту операцій з обліку витрат логістичної діяльності, аудитор може виявити наступні типові порушення (табл. 3).

Таблиця 3 - Характеристика можливих порушень логістичної діяльності

№ п/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
1.	На підприємстві не ведеться аналітичний облік логістичних витрат в розрізі напрямків діяльності, або ведеться когловим методом, що вуалює їх дійсний стан і розміри	Порушення призводять до недостовірності синтетичного обліку логістичних витрат в розрізі напрямків логістичної діяльності, дає можливість перегрупування витрат і віднесення недостовірних сум витрат на об’єкт логістичних дій.
2.	Фахівцями логістичної структури подається неправильно класифікована і розподілена інформація щодо напрямків логістичної діяльності	Призводить до завищення фактичної собівартості, наприклад придбаних матеріалів, або викривлення реальної вартості транспортних послуг, собівартості робіт підготовки сировини до використання у виробництві і т.п.
3.	Не проводиться аналіз витрат на відрадження і доцільності здійснених розрахунків підзвітними особами, а також різного роду проплат шляхом безготівкових розрахунків	Призводить до низького рівня внутрішнього контролю, недостовірності формування логістичних витрат, сприяє виникненню зловживань.

Основним висновком за результатами проведеного дослідження є те, що проведення аудиту логістичних операцій, як і їх облік, для аудиторів майже неосвоєний. Поряд з цим, особливості функціонування на підприємстві служби логістики зумовлюють і особливості у проведенні аудиту. Саме тому питання аудиту логістичних операцій є важливим об'єктом предмету аудиту і заслуговує на подальші розвідки та розробку інструментарію і методики аудиторських перевірок.

Виявлено тісний взаємозв'язок і взаємозалежність логістичних систем з інформаційним аудитом. Суть у тому, що для забезпечення управління належною інформацією функціонуюча на підприємстві логістична система акумулює надзвичайно великі потоки інформації як зовнішньої, так і внутрішньої. Інформаційний аудит, якраз передбачає систематичне вивчення використання інформації, ресурсів і потоків перевірки даних, які надходять до інформаційної системи на точність і автентичність за допомогою спеціальних програм, тому що завжди існує небезпека підроблення електронних звітів або даних.

Логістичний аудит сприяє пошуку аудиторських доказів здійснених електронним способом.

Логістичний аудит встановлює:

- рівень інформаційних потреб системи управління й основних підрозділів підприємства (з урахуванням різниці в потребах спеціалістів і керівників);
- визначає відповідність потреб поставленим цілям, міру задоволення потреб;
- виявляє особливості використовуваних документів (первинних, вторинних) та джерел їх виникнення;
- встановлює вірогідність даних, їх автентичність;
- зумовлює якість і надійність процесів обробки, зберігання, передавання інформації; адекватність витрат на інформаційні процеси, як порівняти із досягнутими результатами.

На жаль, в Україні інформаційний аудит використовується ще недостатньо. Більшість організацій, підприємств, банків покладаються на керівні організації чи провайдерів, мотивуючи це браком коштів. Але збитки від порушень нормального функціонування інформаційної системи, втрати стратегічно важливої комерційної інформації є значно більшими від витрат на забезпечення якісної інформації.

Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник . – Житомир: ПП Рута, 2002. – 557 с.
2. Логистика :Учебник / Под ред. Б.А. Аникина: 2-е изд. пер. н.р.оп.- М.:ИНФРА – М. 2000, - 352 с.
3. Джонсон, Джеймс, Вуд, Дональд, Ф., Вордлоу, Дэниел, Л., Мерфи-мл., Поль, Р. Современная логистика, 7-е издание: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2002. – 624 с.
4. Мех Я.В. Обліково-економічна інформація в управлінні внутрішніми резервами. Моног.– Тернопіль: “Економічна думка”, 2003.
5. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт - бланш, 2003. – 198 с.
6. Смиринський В.В, Смиринський А.В. Основи логістичного менеджменту. – Тернопіль: ”Економічна думка”, 2000. – 240 с.

В статье рассматриваются вопросы функционирования логистической системы управления предприятия и концептуальные аспекты организации аудита операций по учету затрат ее деятельности.

In the article the questions of functioning of the logistic system of management of enterprise and conceptual aspects of organization of audit of operations from consideration of charges of its activity are considered.