

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

У статті аналізується нормативна база з регулювання процесу формування витрат. Виявлено та систематизовано особливості аудиту в будівельній галузі. Розглянуто документальне оформлення процесу формування витрат. Запропоновано алгоритм проведення аудиту витрат на підприємстві будівельної галузі.

The article analyses the regulatory framework of process of formation costs regulation. The features of audit are revealed and systematized in the construction industry. Considered distinctive features of documenting the process of formation expenses. The algorithm of costs audit is proposed in construction industry.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах нестабільності, інвестиційної непривабливості та загальної невизначеності рівень прибутковості компаній будівельної галузі досягається шляхом виключно внутрішніх можливостей, серед яких особливу роль займає раціоналізаторський підхід в сфері управління витратами. Проте прийняття адекватних управлінських рішень можливе лише за умов існування системи постійного моніторингу процесу формування витрат. Системний підхід дозволить вирішити проблеми на етапі їх виникнення та зменшити їх негативний вплив на діяльність підприємства загалом. Одним з інструментів, що дозволяє вирішити дані завдання та дати загальну об'єктивну оцінку, є надання незалежним аудитором аудиторських послуг в сфері аналізу витрат. Законодавчі та нормативні документи дають визначення термінам «витрати» та «аудиторські послуги».

Стаття 14.1.27. «Податкового кодексу України» характеризує витрати як суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1].

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання [2].

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженням практичних підходів до аудиту витрат займалися такі науковці, як: Т. О. Каменська, яка в своїх роботах теоретично обґрунтувала та розробила практичні рекомендації і пропозиції щодо удосконалення методики обліку і внутрішнього аудиту витрат виробництва та формування собівартості продукції підприємств; К. А. Ягмур: розробила практичні підходи до удосконалення організаційних та методичних засад обліку витрат на виробництво в будівельному секторі економіки, підвищення його оперативності, аналітичності, орієнтації на прийняття управлінських рішень [3; 4].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на значну кількість досліджень за даною темою, питання визначення особливостей в проведенні аудиту витрат в будівельній галузі в умовах постійних законодавчих змін залишається досі недостатньо опрацьованим.

Постановка завдання. Метою даної статті є виявлення особливості в методології проведення аудиту витрат на підприємствах будівельної галузі, розробка алгоритму аудиту собівартості будівельно-монтажних робіт.

Виклад основного матеріалу дослідження. В першу чергу необхідно визначити основні законодавчі та нормативні акти, які регулюють формування витрат в бухгалтерському обліку як одну із складових процесу ціноутворення, що і є базою проведення аудиту (табл.1).

Таблиця 1

Законодавче та нормативне регулювання процесу формування витрат в будівельній галузі

№ з/п	Назва документа	Основні положення
1	2	3
1	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
2	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.99р.	Встановлює призначення і порядок ведення Рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації, зокрема витрат за договором підряду або витрати на будівельно-монтажні роботи.
3	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99р.	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
4	Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» № 573 від 31.12.2010р.	Призначені для використання при формуванні виробничої собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів як підрядним, так і господарським способами. Можуть застосовуватись будівельними організаціями незалежно від форм власності й підпорядкування.
5	Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України «Про затвердження Правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000)» № 174 від 27.08.2000р.	Встановлюють основні правила визначення вартості нового будівництва, розширення, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, будівель і споруд, ремонту житла, об'єктів соціальної сфери і комунального призначення та благоустрою, а також реставрації пам'яток архітектури та містобудування і носять обов'язковий характер при визначенні вартості будов (об'єктів), будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної власності

Проводження таблиці 1

1	2	3
6	Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» № 668 від 01.08.05р.	Визначають порядок укладення та виконання договорів підряду на проведення робіт з нового будівництва, реконструкції будівель і споруд та технічного переоснащення діючих підприємств, а також комплексів і видів робіт, пов'язаних із капітальним будівництвом об'єктів.
7	Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контакти» № 205 від 28.04.01р.	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Коло нормативних документів, що регулюють відображення в бухгалтерському обліку усіх етапів процесу будівництва, біль широкое, проте в табл. 1 представлено основні з них. Враховуючи визначення аудиту в українському законодавстві, аудит будівельних організацій – це незалежна перевірка підприємств галузі з метою встановлення повноти, достовірності і законності їх обліку і звітності. Особливості аудиту будівельних організацій обумовлені специфікою ціноутворення в галузі й обліку собівартості будівельних робіт, а також досить складною багатоступеневою системою розрахунків між учасниками будівництва [5]. Основними напрямками проведення аудиту, що проводиться за ініціативою власників підприємства, є:

- перевірка відповідності законодавству України та внутрішній регламентації віднесення витрат на виробничі рахунки;
- перевірка на достовірність фінансової звітності даних первинному обліку;
- розробка шляхів оптимізації процесу формування витрат.

На первинних етапах аудиту перевіряється, чи відповідає діяльність підприємства наявним ліцензіям та дозволам та визначають джерела фінансування, оскільки при залученні бюджетних коштів виникають особливі вимоги стосовно калькулювання собівартості будівництва. Так, відповідно до ст. 12 Закону України «Про ціни і ціноутворення» формування кошторисної нормативної бази, визначення порядку її застосування в будівництві, контроль за дотриманням будівельно-монтажними організаціями нормативних документів і нормативів обчислення вартості будівництва об'єктів, що споруджуються із залученням коштів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, а також коштів державних підприємств, установ та організацій, здійснюється спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань містобудування і архітектури. В інших випадках застосування державних будівельних норм має лише рекомендаційний характер [6]. Процес дослідження аудитором питання собівартості будівельно-монтажних робіт можна представити схематично (рис.1) [5]. Під час перевірки аудитор опирається як на загальні Закони, Положення та інші нормативні документи, що діють на всій території України і дійсні для всіх суб'єктів господарської діяльності, так і на специфічні, що регламентують в рамках відповідної галузі, зокрема Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» № 573 від 31.12.10 р. (далі Рекомендації).

Так, серед іншого, Рекомендаціями визначено:

- 1) класифікації витрат будівельної організації;
- 2) групування витрат за елементами статтями;
- 3) особливості формування собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду;
- 4) визнання витрат протягом виконання договору підряду;
- 5) планування собівартості будівельно-монтажних робіт;
- 6) бухгалтерський облік у будівельній організації та ін.



Рис.1 Алгоритм аудиту собівартості будівельно-монтажних робіт

Під час документальної перевірки перевіряються на відповідність первинні документи та облікові реєстри, визначені як Рекомендаціями, серед яких журнал обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі №КБ-6, форми №КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та форми №КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати», які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві так Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», «Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» №356 затверджених наказом Міністерства фінансів.

Висновки і перспективи подальших розробок. При дослідженні особливостей проведення аудиту будівельних підприємств було виявлено та систематизовано ряд особливостей в сфері процесу формування витрат та відображення його в бухгалтерському обліку, що притаманні лише даній галузі. З'ясовано, що перевірка проводиться, опираючись на загальні принципи та правила ведення обліку, але, враховуючи специфіку галузі, запропоновано алгоритм проведення аудиту собівартості будівельно-монтажних робіт, який пов'язує окремі складники в єдину теоретико-методологічну основу.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-XII від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
3. Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва / Т. О. Каменська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss>.
4. Ягмур К. А. «Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика» / К. А. Ягмур [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України з «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» №573 від 31.12.10 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/log_e6f0c50a-e638-4789-708html.
9. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України «Про затвердження Правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000)» N 174 від 27.08.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid>.
10. Харламова О. В. «Пропозиції щодо врахування галузевих особливостей аудиту будівельних організацій» / О. В. Харламова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eprints.kname.edu.ua/375/1/252258>.
11. Закон України «Про ціни і ціноутворення» № 507-XII від 03.12.90 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>.
12. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» № 356 від 29.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/html.

Прийнято до друку 04.05.2011