

взимання НДС не обмежуються тільки установленням ставок, порядком налогообкладження експортно-імпорتنих операцій, дослідження в даному напрямку будуть продовжені.

Перелік посилань:

1. *First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of the Member States concerning turnover taxes // Official Journal of the European Union. - 1967.- L 71.- P. 14.*

2. *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal of the European Union. - 1977. - L 145. - P. 1.*

3. *Бизнес в Европе: что вы должны знать об особенностях начисления и уплаты НДС. - [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – Режим доступа: minfin.com.ua/2014/11/25/5375663/ – Название с домашней страницы Интернета.*

4. *Гусейнов О.Р. Налоговое право Европейского союза / О.Р. Гусейнов // ЕвразЮж. Европейское право. - 2013. - № 2 (57). – [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – Режим доступа: http://www.eurasialaw.ru/index.php?id=4033&Itemid=608&option=com_content&view=article*

5. *Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State // Official Journal of the European Union. - 2008. - L 44. - P. 23–28.*

6. *Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory // Official Journal of the European Union. - 1986. - L 326. - P. 40–41.*

7. *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. - 2006. - L 347. - P. 1–118.*

8. *Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А.С. Захаров - М. : Волтерс Клувер, 2010. - 672 с.*

9. *Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 17.09.2015. - [Електронний ресурс]. – Электрон. дан. - Режим доступа: <http://sfs.gov.ua/nk/>*

Стаття надійшла: 09.12.2015 р.

Рецензент: д.держ.упр, проф. Маліков В.В.



УДК 657.6: 625: 691

JEL Classification: M 40, L 70

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ВИРОБНИЦТВА ДОРОЖНЬО-БУДІВЕЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

Костенко Ю.О., к.т.н., доцент

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Анотація. Автомобільні дороги займають чільне місце у транспортній системі кожної країни. Якість автомобільних доріг залежить від комплексу з складових а саме: проектування, будівництва і якості матеріалів з яких будуються дороги. У 2015 році у державному бюджеті на фінансування дорожньої галузі передбачено 3,4 млрд. грн. У дорожньому будівництві відсоток витрат на дорожньо- будівельні матеріали та їх транспортування може сягати 80 %. У зв'язку з тим, що на дорожньо-будівельні матеріали витрачаються значні фінансові ресурси виникає необхідність у контролі за витрачанням цих ресурсів. Одним з сучасних методів контролю є аудит.

Метою статті є визначення характерних особливостей проведення аудиту на підприємствах з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів та формування методики аудиту і розробки обґрунтованих пропозицій щодо її удосконалення

Результати дослідження підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів дають змогу визначити, що для досягнення мети аудиту на таких підприємствах слід враховувати такі організаційно-технологічні особливості, зокрема: незначну рухомість продукції; поєднання ознак добувної й переробної промисловості; наявність специфічних витрат майбутніх періодів на проведення геологорозвідувальних робіт, відведення земельних ділянок, розкриття та облаштування родовищ, кар'єрів; велику тривалість підготовки вихідної сировини; тісну єдність промисловості дорожньо - будівельних матеріалів та будівництва автомобільних доріг; існування міжгалузевих та внутрішньогалузевих зв'язків; значну матеріало-, паливно-, енерго-, вантажо- і трудомісткість продукції.

Ключові слова: аудит, виробництво, дорожньо-будівельні матеріали, дорожня галузь, рахунки, аудиторські процедури

THE AUDIT FEATURES ON ROAD CONSTRUCTION MATERIALS ENTERPRISES

Yurii Kostenko, PhD in Technique, Associate Professor
Kharkiv National Automobile and Highway University

Summary. Highways occupy a prominent place in the transport system of each country. The quality of roads depends on a complex of 3 composite namely the design, construction and quality of materials from which the road consists of. In 2015 the state budget to finance road area provided 3.4 bln. UAH. In road construction, the percentage of the cost of road construction materials and their transport rises up to 80%. Due to the fact that the road-building materials spent significant financial resources it is necessary to monitor the spending of these resources. One of the modern methods of control is audit.

The aim of the article is to determine the characteristics of the wiring audit at the enterprises of the production of road-building materials and methods of forming the audit and developing the proposals on its improvement.

The results of the road-building materials manufacturing enterprises make it possible to determine that the goal of the audit in such enterprises need to consider organizational and technological features, such as: small movable products; association signs mining and processing industries; the presence of specific deferred expenses on conducting exploration work, allocation of land plots, disclosure and development of fields, quarries; longer duration of the preparation of the feedstock; the close unity of the industry of road-building materials and construction of roads; the existence of intra and inter-sectoral linkages; significant in material, fuel, energy, freight and labor-intensive products.

Keywords: audit, production of road-building materials, road area, accounts, audit procedures

Постановка проблеми у загальному вигляді. Автомобільні дороги займають чільне місце у транспортній системі кожної країни. Якість автомобільних доріг залежить від комплексу 3 складових а саме: проектування, будівництва і якості матеріалів з яких будуються дороги. За даними «Укравтодору», у прив'язці до цін 2015 року, орієнтовна нормативна вартість будівництва 1 кілометра автомобільної дороги першої категорії становить від 70 до 100 млн. грн., реконструкції – 40-80 млн. грн., капітального ремонту 20-30 млн. грн., поточного середнього ремонту – 8-12 млн. грн. [1]. Отже будівництво доріг їх ремонт та утримання потребують значних коштів. У 2015 році у державному бюджеті на фінансування дорожньої галузі передбачено 3,4 млрд. грн. [1]. У дорожньому будівництві відсоток витрат на дорожньо – будівельні матеріали та їх транспортування може сягати 80 % [2]. У зв'язку з тим, що на дорожньо – будівельні матеріали витрачаються значні фінансові ресурси виникає необхідність у контролі за витрачанням цих ресурсів. Одним з сучасних методів контролю є аудит.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку аудиту в Україні присвячені роботи таких науковців як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, С. Зубилевич, Л.П. Кулаковська, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та інших. Особливості функціонування дорожньої галузі присвячені роботи В.Т. Гуца, І.А. Дмитрієва, Н.А. Кожина, В.А. Солодкого, В.Г. Шинкаренка та інших.

В наукових роботах С.А. Верещагіна, П.М. Кричун, О.В. Лишиленко Н.В. Савіної, П.О. Соколова висвітлені особливості аудиту в будівництві і будівельних організаціях [3, 4, 5, 6, 7].

Невирішені складові загальної проблеми. Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що проблеми удосконалення аудиту промислових підприємств розглядають в своїх роботах більшість науковців. Певна частина наукових робіт присвячена аудиту підприємств, що виконують будівельно – монтажні роботи. Проте у роботах вказаних авторів не визначено особливості проведення аудиту у виробників будівельних матеріалів, а саме у виробників дорожньо – будівельних матеріалів.

Формування цілей статті. Метою статті є визначення характерних особливостей проведення аудиту на підприємствах з виробництва дорожньо - будівельних матеріалів та формування методики аудиту і розробки обґрунтованих пропозицій щодо її удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства з виробництва дорожньо - будівельних матеріалів можна розподілити на наступні групи [8]:

- кар'єри гірських порід; каменедробарні заводи; бази органічних в'язучих; заводи з виробництва асфальтобетонних сумішей; заводи з виробництва цементобетонних сумішей; заводи з виробництва збірних залізобетонних виробів сумішей.

Для підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів важливим є питання пошуку нових шляхів удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів, витрат і фінансових результатів, що має вирішальне значення при оцінюванні ефективності діяльності підприємства.

З розвитком економічних відносин все більш актуальними є здійснення контролю на підприємстві за допомогою проведення аудиту. У відповідності з Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [9].

Метою аудиту за думкою Іванова І. А. є підтвердження достовірності формування витрат, виходу продукції та правильності відображення їх в обліку [10]. Кулаковська Л. П. вважає, що мета аудиту – складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів [11]. Усач Б. Ф. дає наступне визначення: мета аудиту – сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку [12]. У відповідності з Міжнародними стандартами аудиту, мета аудиту полягає в наданні аудитором можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності [13].

Діяльність підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів характеризується певними специфічними ознаками [14]: великі масштаби виробництва і різноманітність використання форм його організації, а також необхідність контролю за формуванням собівартості продукції вимагають ведення обліку за центрами витрат і центрами відповідальності з використанням різних методів (нормативний, позамовний, попередільний, простий); комплексне використання сировини і матеріалів створює труднощі в їх розподілі між окремими об'єктами калькулювання; масовий випуск різноманітної продукції. Це впливає на вибір об'єкта групування витрат, яким є однорідний вид продукції, замовлення, переділ, виробництво в цілому; наявність великої кількості калькуляційних об'єктів впливає на форму калькуляційного листа і методику калькулювання собівартості продукції; обмежений період виготовлення продукції та масовий її випуск. Ця особливість створює труднощі в розподілі витрат за місяць між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також вимагає щомісячного окремого визначення фактичної собівартості випущеної, відвантаженої і реалізованої продукції; складність технологічного процесу і наявність великої кількості об'єктів обліку витрат, що призводить до застосування розширеної номенклатури калькуляційних статей витрат, ускладнення обліку руху матеріалів і напівфабрикатів у виробництві; специфіка процесу виробництва і форм організації праці вимагає особливого обліку виробітку і затрат часу.

Основними завданнями проведення аудиту підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів є:

- визначення правових аспектів діяльності підприємства;
- визначення правильності розрахунків підприємства з оплати праці;
- визначення правильності розрахунків підприємства з бюджетами різних рівнів та державними цільовими фондами;
- визначення правильності документального оформлення процесу виробництва дорожньо-будівельних матеріалів;
- визначення законності списання витрат на виробництво;

Джерелами інформації під час проведення аудиту, крім загальновідомої, є специфічна документація: матеріальний звіт про витрату матеріалів; лімітно-забірна карта; маршрутний лист; рапорт про витрату технологічного палива (енергії) за зміну; акт (відомість) на брак продукції; вимоги на видачу матеріалів; комплектувальні відомості; наряди на відрядну оплату праці тощо.

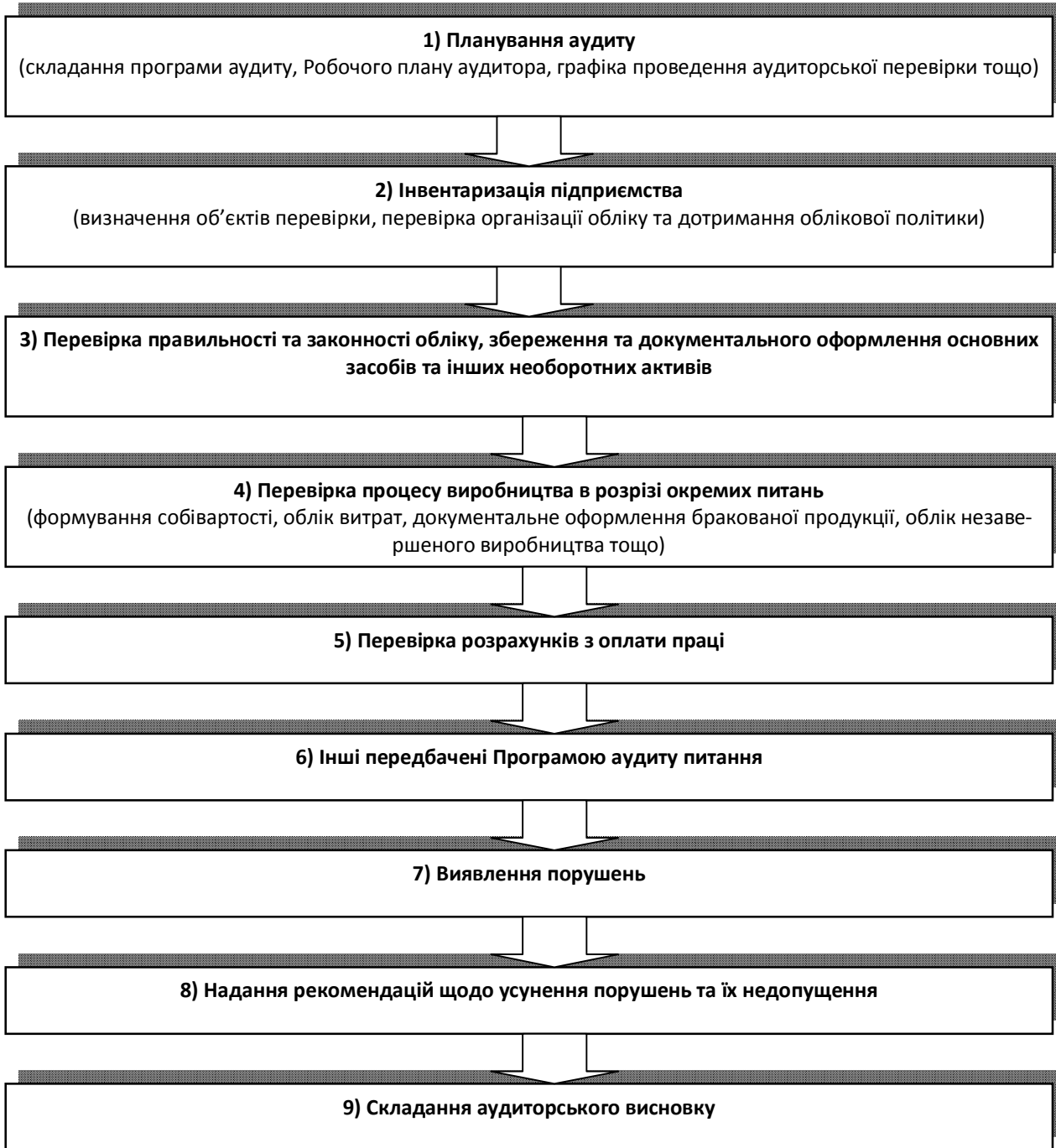


Рисунок 1 – Типовий алгоритм здійснення аудиту на промислових підприємствах [15]

Аудит на підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів здійснюється за типовим алгоритмом притаманним промисловим підприємствам (рис. 1).

Аудит діяльності підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів включає певні специфічні напрями перевірки.

Перевірка відпуску матеріалів зі складу на виробництво. Цей процес повинен цілком контролюватися через перевірку матеріальних звітів про витрату матеріалів.

Перевірка обґрунтованості й обліку витрат. Всі витрати виробництва регламентуються рецептурою, нормою та нормативами. Детально перевіряється комплектувальна відомість як найбільш дієвий документ обліку і аудиту за використанням сировини і напівфабрикатів.

Підприємства для обліку витрат можуть використовувати або лише рахунки 8-го класу, або рахунки 9-го класу, або рахунки 8-го та 9-го класів одночасно. Під час аудиту витрат виробництва використовується інформація, відображена на рахунку 23

«Виробництво» відповідно до первинних документів. Ці документи під час аудиту перевіряються за змістом і суттю, з урахуванням законності і доцільності операцій, і їх дані зіставляються з дебетовими даними облікових реєстрів на рахунок 23 «Виробництво». Обґрунтування планових витрат перевіряється за окремими статтями, цехами, окремими групами або видами продукції, економічними елементами і статтям калькуляції. Під час аудиту перевірка витрат підприємств з виробництва дорожньо - будівельних матеріалів здійснюється за такими напрямками: формування витрат за економічними елементами; відособленість і рівень витрат в окремих цехах; правильність ведення аналітичного обліку витрат, обґрунтованого їх списання і розподіл непрямих витрат; відповідність залишків достовірним первинним документам; вивчення суті та змісту первинних документів, на підставі яких списуються витрати. Під час аудиту також перевіряється правильність списання загальновиробничих витрат: вони списуються строго наприкінці місяця з Кр рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»: постійні в повному обсязі – в Дт 23 «Виробництво»; змінні розподілені (пропорційно виконанню планових показників) – у Дт 23 «Виробництво»; змінні нерозподілені – на собівартість реалізації – в Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Перевірка собівартості продукції. Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей витрат і визначення рівня собівартості окремих видів продукції. Окремо перевіряють можливі випадки коливання собівартості продукції за сезонністю. Перевірці підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх здійснення конкретними виправдувальними документами. Виняткова увага приділяється виявленню фактів помилкового списання на собівартість продукції витрат, які не зв'язані із її виробництвом і реалізацією. Перевіряють витрати щодо безперспективних незавершених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і вживають заходи, спрямовані на припинення їх подальшого проведення. Використовуючи звітні дані про собівартість продукції, звітні калькуляційні статті, які мають найбільше значення, проводячи аналіз найбільш важливих видів виробів, можна встановити відхилення від прогнозних витрат за окремими статтями зі зміною структури цих витрат. Зіставлення звітних калькуляцій за окремими видами планових виробів з даними калькуляцій за попередні періоди дає змогу виявити епізоди завищення планових витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями підвищення собівартості продукції. Одержані дані за окремі звітні періоди дають змогу здійснити цілеспрямовану перевірку накопичувальних і первинних документів, які обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

Дійовим методом перевірки правильності та документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів. Одночасно перевіряються правильність оцінки матеріалів з обліковою їх оцінкою, правильність розглянутих відхилень від купівельних цін, оцінка незавершеного виробництва і обліку відходів.

Перевірка готової продукції. При аудиті готової продукції перевіряється списування готової продукції впродовж звітного місяця на склад саме за обліковими цінами. Лише після визначення собівартості здійснюється коригування її вартості. У разі коли фактична собівартість є більшою за облікову ціну, то робиться до проведення, якщо меншою – сторнування з Дт рахунку 26 «Готова продукція» і Кр рахунку 23 «Виробництво».

Перевірка продукції яку визнано бракованою. Брак класифікується на зовнішній, внутрішній виправний та невиправний. У разі списання внутрішнього браку, він повинен списуватись як сума витрат на усунення браку (зокрема витрати на сировину і матеріали, заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, частину загальновиробничих витрат). Для невиправного внутрішнього браку собівартість втрат від браку включає прямі витрати на виготовлення такого виробу, частину загальновиробничих витрат, витрати, пов'язані з утилізацією бракованої продукції. У разі якщо невиправний брак є зовнішнім, то собівартість втрат від браку складатиметься з вартості продукції, забракованої покупцями, витрат на відшкодування шкоди покупцям, витрат на демонтаж забракованих виробів, транспортних та інших витрат, пов'язаних з виправленням бракованої продукції.

Перевірка незавершеного виробництва. Окремого рахунку для обліку незавершеного виробництва Планом рахунків не передбачено. Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається наприкінці звітного періоду на підставі даних інвентаризації і становить сальдо рахунку 23 «Виробництво», призначеного для узагальнення інформації про витрати на виробництво дорожньо - будівельних матеріалів. Якщо сума неза-

вершеного виробництва буде неправильно визначена це може привести до перекручення суми всіх здійснених підприємством витрат. На підприємствах з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів до складу незавершеного виробництва включають наступні елементи: залишки сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів, що знаходяться у процесі переробки; залишки продукції на ділянках, майданчиках або цехах, що не пройшли всіх стадій обробки; матеріали, обробка яких закінчена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю. Необхідно відзначити, що в кар'єрах з видобутку дорожньо-будівельних матеріалів (щебінь, пісок) незавершеного виробництва немає.

Перевірка прямих витрат на оплату праці, нарахувань до соціальних фондів і правильність їх віднесення на собівартість. Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що на підприємстві відсутні типові помилки і порушення в обліку та звітності у розрахунках з оплати праці.

Висновок. Результати дослідження підприємств з виробництва дорожньо-будівельних матеріалів дають змогу визначити, що для досягнення мети аудиту на таких підприємствах слід враховувати такі організаційно-технологічні особливості, зокрема: незначну рухомість продукції; поєднання ознак добувної й переробної промисловості; наявність специфічних витрат майбутніх періодів на проведення геологорозвідувальних робіт, відведення земельних ділянок, розкриття та облаштування родовищ, кар'єрів; велику тривалість підготовки вихідної сировини; тісну єдність промисловості дорожньо - будівельних матеріалів та будівництва автомобільних доріг; існування міжгалузевих та внутрішньогалузевих зв'язків; значну матеріало-, паливно-, енерго-, вантаж- і трудомісткість продукції.

Перелік посилань:

1. Сайт «Укравтодора» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ukravtodor.gov.ua/novini/%D1%81_v-ukravtodor-ozvuchili-vartist-dorozhnikh-robit-na-1-km-dorogi-%D0%86-i-kategorii.html
2. Проектування асфальтобетонних і цементобетонних заводів, бітумних баз : технічні та екологічні аспекти [Текст] : [навч. посіб. для студ. напрямів підготов. "Буд-во" та ін.] / В. Я. Савенко, О. С. Славінська, В. І. Касків та ін. ; Нац. трансп. ун-т. - К. : НТУ, 2013. - 341 с.
3. Верещакін С.А. Аудит у будівництві / С.А. Верещакін // Економіка і держава – 2012. – №1. – С. 45 – 49.
4. Кричун П.М. Цілі та завдання аудиторської перевірки незавершеного будівельного виробництва: підходи до ідентифікації / П.М. Кричун // Бухгалтерський облік та аудит – 2010. – № 2. – С. 39 – 44.
5. Лишиленко О.В. Особливості аудиту будівельних організацій / О.В. Лишиленко // Фінансова газета – 2011. – № 5. – С. 75 – 78.
6. Савіна Н.В. Аудит будівельних організацій / Н.В. Савіна // Аудиторські відомості – 2012. – № 7. – С. 58 – 63.
7. Соколов П.О. Аудит підрядних будівельно-монтажних організацій / П.О. Соколов // Будівництво: оподаткування, бухоблік – 2010. – № 4. – С. 17–20.
8. Ткачук Ю.П. Технологічні розрахунки виробничих підприємств дорожнього будівництва : навч. посіб. / Ткачук Ю. П., Космін О. В., Свіриденко М. М.; Харк. нац. автомоб.-дор. ун-т. - Х., 2008. - 180 с.
9. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3126 XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Зубилевич С. Перспективи розвитку аудита / С. Зубилевич // Бухгалтерський учет и аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 101 – 109.
11. Кулаковська Л. П. Організація і методика удиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
12. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.
13. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : пер. з англ. / О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гук, Т. Ц. Шарашидзе та ін. – К. : СТАТУС, 2006. – 1152 с.
14. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: навч. посіб. / Г.П. Журавель, Я.Д. Крупка, М.С. Палюх та ін. – Т.: Екон. думка, 1999. – 450 с.
15. Дікань Л.В. Фінансово – господарський контроль: [Текст] : навч.посібник / Л. В. Дікань. - К. : Знання, 2010. - 395 с.

Стаття надійшла: 01.12.2015 р.

Рецензент: д.держ.упр, проф. Маліков В.В.