

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Внутрішній аудит основної діяльності виробничого підприємства»

Студента 2 курсу, 6 м групи

спеціальності «Облік і оподаткування»

Ваколюка Андрія

спеціалізації «Фінансовий контроль»

Сергійовича

Науковий керівник

Барановська

к. е. н., доцент

Вікторія

Григорівна

Гарант освітньої програми

Симоненко

д. е. н., професор

Валентин

Костянтинович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра фінансового аналізу та аудиту
Спеціальність «Облік і оподаткування»
Спеціалізація «Фінансовий контроль»

Затверджую
Зав. кафедри _____
«___» _____ 2018р.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студенту
Ваколюку Андрію Сергійовичу

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: «Внутрішній аудит основної діяльності виробничого підприємства» (за матеріалами ТОВ «Виннер Спейс»)

Затверджена наказом ректора від 05.11.2018 р. №4106.

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 16 листопада 2018 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

Мета роботи: розвиток теоретичних положень і розробка організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства з метою підвищення ефективності управління ним.

Об'єкт дослідження: процес внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства ТОВ «Виннер Спейс»

Предмет дослідження: сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства.

4. Перелік графічного матеріалу: діаграми та графіки динаміки основних показників, що характеризують діяльність ТОВ «Виннер Спейс», організаційно-інформаційна модель внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства.

5. Консультант по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
	Барановська В.Г.		

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом).

Вступ (актуальність теми, гіпотеза наукового дослідження, мета і завдання роботи, методика дослідження).

Розділ 1. Теоретичні засади внутрішнього аудиту в системі управління основною діяльністю виробничого підприємства

1.1. Основна діяльність підприємства: сутність та особливості.

1.2. Нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з обліку, аналізу та аудиту основної діяльності виробничого підприємства

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Виннер Спейс» .

Висновки до першого розділу

Розділ 2. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

2.1. Інформаційне забезпечення системи управління суб'єкта господарювання як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур

2.2. Система показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності виробничого підприємства

2.3. Оцінка стану системи організації внутрішнього контролю виробничого підприємства

Висновки до другого розділу

Розділ 3. Методика та організація внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

3.1. Оцінка діяльності та якості звітності підприємства.

3.2. Організація та планування внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

3.3. Особливості методики внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

3.4. Узагальнення та реалізація результатів внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

Висновки до третього розділу

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	2	3	4
1	Вивчення спеціальної літератури, збір та обробка інформації	20.12.2016	
2	Написання вступу і розділу 1	22.06.2017	
3	Написання розділу 2	04.09.2017	
4	Написання розділу 3	30.10.2018	
5	Написання висновків	12.11.2018	
6	Оформлення та представлення роботи на кафедрі	16.11.2018	
7	Попередній захист роботи на кафедрі	26.11.2018	

8. Дата видачі завдання _____ 2016 р.

9. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

В.Г. Барановська

10. Гарант освітньої програми _____

В.К.Симоненко

11. Завдання прийняв до виконання студент-дипломник _____

А.С. Ваколюк

12. Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи

Застосування сучасних підходів до комплексного вирішення питань організації та методики внутрішнього аудиту основної діяльності виробничих підприємств є необхідною умовою ефективного використання всіх видів ресурсів. Вивчення спеціальної літератури з обраної теми дозволили автору дійти висновку про недостатній рівень теоретичної розробки даної проблеми, а також дослідження фактичного стану організації та методики внутрішнього аудиту основної діяльності виробничих підприємств дають підстави для висновку щодо необхідності їх подальшого

удосконалення. Саме цим і визначається актуальність даного магістерського дослідження.

Важливими напрямками реформування внутрішнього аудиту основної діяльності виробничих підприємств є використання комп'ютерних технологій обробки економічної інформації, реалізація системних підходів до побудови обліку, аналізу і контролю в управлінні основною діяльністю, застосування сучасних методів організації та забезпечення обліково-аудиторського процесу. Розвиток саме цих напрямів удосконалення організації та методики внутрішнього аудиту основної діяльності запропоновано автором для виробничих підприємств.

В роботі розглядаються питання сутності основної діяльності, досліджуються економічні аспекти управління операційною системою підприємства.

Економіко-правовий аналіз нормативної бази з питань дослідження дозволили розробити методику аналізу і внутрішнього аудиту основної діяльності виробничих підприємств відповідно до вимог комп'ютерних інформаційних систем.

Важливе місце в роботі відведено бухгалтерському обліку як джерелу фактографічної інформації фінансового аналізу і аудиту.

Методика аналізу і внутрішнього аудиту, запропонована автором, ґрунтується на сучасних методах фінансового аналізу і контролю та передбачає використання комп'ютерної техніки та програмного забезпечення.

Випускна кваліфікаційна робота виконана на достатньому теоретичному рівні із застосуванням сучасних методів обробки економічної інформації, характеризується вирішенням поставлених питань аналізу і аудиту ефективності управління основною діяльністю виробничих підприємств.

Висновки та пропозиції в основному є аргументованими, винесені на захист положення відрізняються коректністю.

Пропозиції щодо організації та методики внутрішнього аудиту ефективності управління основною діяльністю виробничих підприємств апробовано і прийнято до впровадження на базовому підприємстві.

Випускна кваліфікаційна робота **Ваколюка А.С.** на тему «Внутрішній аудит основної діяльності виробничого підприємства» відповідає вимогам і може бути рекомендована до захисту.

16 листопада 2018 р.

**Керівник випускної
кваліфікаційної роботи**

В.Г. Барановська

Випускна кваліфікаційна робота студента **Вакалюка Андрія Сергійовича** може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії

Гарант освітньої програми

В.К.Симоненко

Завідувач кафедри

К.О. Назарова

« » 2018p.

Зміст

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

1.1. Економічна сутність та порядок визначення результатів основної діяльності виробничого підприємства

1.2. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі управління результатами основної діяльності виробничого підприємства

1.3. Основні інструменти внутрішнього аудиту

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організаційно-інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

2.1. Модель організації внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

2.2. Нормативно - правове забезпечення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

2.3. Облікове відображення результатів основної діяльності ТОВ «Виннер Спейс»

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Методика внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

3.1. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс»

3.2. Удосконалення здійснення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

3.3. Методика аналізу результатів основної діяльності виробничого підприємства

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управлінських рішень має пряму залежність від об'єктивності, достовірності та повноти отриманої контрольно – аналітичної інформації. В сучасних умовах діяльності будівельних підприємств практика обліку, аналізу та контролю не завжди відповідає вимогам внутрішніх користувачів. Методика обліку і аудиту доходів та витрат, яку застосовують на підприємствах будівельної галузі, потребує удосконалення відповідно до П(С)БО та поставлених вимог. Серед численних проблем можна виділити такі: вибір методів обліку та аудиту доходів та витрат; організація обліку витрат за центрами виникнення та відповідальності; недосконалість первинної облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Все це обґрунтовує актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи.

Організація та методика аудиту виробничих підприємств знайшла висвітлення у працях вітчизняних учених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Проте питання обліку, аналізу та аудиту основної діяльності будівельних підприємств потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку і контролю, зокрема у будівництві, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою оптимізації доходів та витрат. Облік, аналіз та аудит господарської діяльності будівельних підприємств не адаптовані до менеджменту і потребують удосконалення.

Мета та завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних положень та розробка практичних

рекомендацій щодо удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств.

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлено вирішення наступних **завдань**:

- 1.розкрити економічну сутність та особливості здійснення основної діяльності виробничих підприємств;
- 2.оцінити нормативно - правове забезпечення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності виробничого підприємства;
- 3.розкрити організаційні та технологічні особливості діяльності ТОВ «Винер Спейс»;
- 4.розкрити особливості організації внутрішнього контролю досліджуваного підприємства;
- 5.навести інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства;
- 6.розкрити методикау внутрішнього аудиту виробничого підприємства;
- 7.розкрити порядок узагальнення результатів аудиту основної діяльності виробничого підприємства.

Метою роботи є розвиток теоретичних положень і розробка організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства з метою підвищення ефективності управління ним.

Об'єктом дослідження є процес внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства ТОВ «Винер Спейс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства.

Методи дослідження включають загальнонаукові емпіричні та теоретичні прийоми. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались: аналіз (при вивченні нормативного регулювання контролю та аналізу операційної діяльності підприємства); спостереження

(при вивченні господарюючого суб'єкта, фактичного фінансового стану); порівняння (при дослідженні суті і змісту фінансової звітності і порівняння показників з даними первинних документів); вимірювання (при оцінці системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта); економіко-математичного моделювання (при розробці методики фінансового контролю витрат діяльності) та застосовано систему економічних показників (при аналізі діяльності підприємства).

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти з питань обліку, аналізу та аудиту; праці вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з питань становлення, теоретичного обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності господарюючого суб'єкта. Фактографічні матеріали випускної кваліфікаційної роботи базуються на статистичних даних щодо окремих аспектів обліку та аудиту основної діяльності підприємства, а також безпосередньо на звітній інформації ТОВ «Виннер Спейс», відомостях первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

Методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи. Завдяки використанню методичних прийомів і способів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки і пропозиції.

Інформаційною базою дослідження є матеріали наукових конференцій, наукова література, а також дані обліку, аналізу та контролю досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності будівельного підприємства. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «Виннер Спейс».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю загальним обсягом 1,19 друк. арк. у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 129 сторінках друкованого тексту; робота містить 22 таблиці, 24 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 123 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Основна діяльність підприємства: сутність та особливості.

Сприяння ефективному функціонуванню будівельної галузі економіки на сьогодні є одним із пріоритетних завдань розвитку економіки України. Це обумовлено, перш за все, об'єктивними потребами інших галузей економіки в будівельній продукції, оскільки будівництво забезпечує матеріальні умови розширеного відтворення. Чисельність господарських операцій, здійснюваних будівельними підприємствами, пов'язана з виникненням як доходів так і витрат. Порівняно з іншими об'єктами обліку, доходи та виробничі витрати найбільшою мірою залежать від галузевої специфіки підприємства. Отже, належна організація та ведення обліку доходів та витрат визначають результативність діяльності всього будівельного підприємства.

Будівельне підприємство – підприємство будівельної галузі, яке являє собою відокремлену економічно самостійну первісну ланку, що спеціалізується на виконанні будівельної продукції (будинків, промислових об'єктів, споруд) та будівельних послуг (ремонтно-будівельних робіт).

Проведені дослідження, дозволили виокремити особливості здійснення основної діяльності будівельними підприємствами:

а) організаційні (відсутність потреби в складуванні, зберіганні й транспортуванні будівельної продукції, мобільність будівельних організацій, матеріальних та трудових ресурсів, індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва, необхідність зведення тимчасових титульних і нетитульних споруд для забезпечення соціально-побутових умов для робітників, залучення до роботи за будівельним контрактом сторонніх субпідрядних організацій тощо);

б) виробничо-технічні (тривалість операційного циклу, значні обсяги незавершеного будівництва, єдність процесів виробництва й реалізації будівельної продукції, залежність будівельного процесу від кліматичних та природних умов тощо) та економічні (індивідуальний порядок ціноутворення на основі специфічної кошторисної документації).

До основних особливостей будівництва можна віднести такі:

- унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;
- різноманітність виконуваних видів будівельних робіт;
- залежність значної частини робіт від погодних умов;
- значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року);
- складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів;
- наявність значних, об'єктивно обумовлених перерв у завантаженості спеціалізованих будівельних підприємств або окремих спеціалізованих бригад у складі будівельних підприємств;
- тривалий життєвий цикл продукції будівництва (може бути більше 100 років) у сукупності з необхідністю забезпечення безпеки експлуатації об'єктів будівництва протягом усього циклу;
- значний вплив кваліфікації персоналу як управлінського (на стадії підготовки та реалізації), так і виробничого (у процесі виконання будівельно-монтажних робіт) на безпеку подальшої експлуатації об'єкта будівництва;
- багатоетапність реалізації будівельних проектів;
- велика кількість учасників і складний процес організації документообігу;
- територіальна роз'єднаність адміністрації будівельного підприємства та виробництва;
- тенденція зниження якості будівельно-монтажних робіт, широкого залучення до виконання робіт малокваліфікованих робочих кадрів, зниження якості підготовки інженерно-технічних робітників.

Даний перелік можна доповнити наступними специфічними рисами будівельного виробництва:

- специфічність нормативно-правового забезпечення;
- різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств;
- характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками;
- будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження;
- висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників;
- високий рівень травматизму та професійних захворювань.

Враховуючи сказане вище, формування доходів та витрат основної діяльності у будівництві, на відміну від інших галузей економіки, має свої особливості. Так у собівартості будівельної продукції, завдяки її нерухомості, відсутні так звані поза виробничі витрати, тобто витрати, пов'язані із реалізацією (збутом) продукції. Собівартість будівельно-монтажних робіт – це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельних робіт на замовлення підприємств, організацій та громадян.

Житлове будівництво різноманітне за технологією виробництва, обсягами робіт, конструкціями, місцевими кліматичними та геологічними умовами, а з цим пов'язана й різноманітність застосування матеріалів, устаткування, проектних і технологічних рішень тощо. Звідси особливість і складність організації житлового будівництва кожного конкретного об'єкта, що також впливає на порядок формування витрат.

Важливо і обґрунтовано поділяти всі чинники, що впливають на результати основної діяльності будівельного підприємства, на чинники зовнішнього (такі, як ціни на матеріальні ресурси, умови реалізації продукції, системи і умови оподаткування) і внутрішнього впливу. Вагомим чинником є також галузева ознака підприємства (рис. 1.1).

Логічним буде почати розглядати чинники, що пов'язані із виробництвом. До таких насамперед слід віднести масштаби виробництва, тобто розмір підприємства. Йдеться про сукупну виробничу потужність, диференційовану за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних чинників.

Підприємства можуть мати різні за кількістю та терміном служби засобів виробництва, за кваліфікаційним і віковим складом працівників, а також їх чисельністю. Величина підприємства обумовлюється його виробничими можливостями.



Рис. 1.1 Чинники що впливають на обсяги основної діяльності у житловому будівництві [95]

У довгостроковому періоді розмір підприємства можна змінити. Змінений виробничий потенціал певним чином впливає на обсяг витрат

підприємства. Причому величина підприємства, в першу чергу, пов'язана із сумою змінних витрат, формуючи таким чином загальну величину сукупних витрат на виробництво продукції.

Не менш впливовим чинником є структура виробничої програми підприємства – характеристика видів послуг, робіт, будівельної продукції, які надаються (виробляються) в певному виробничому періоді із зазначенням їх кількості. Номенклатура продукції, послуг змінюється тільки через тривалі періоди. Що ж до виробничої програми, то її можна змінювати у відносно короткий проміжок часу. Тобто виробнича програма підприємства регулюється самим підприємством. Її вплив на витрати безпосередньо обумовлений кількістю ресурсів, потрібних для виготовлення продукції. Якщо випуск продукції зменшується або збільшується, відповідно змінюються і витрати засобів виробництва, робочої сили і матеріалів.

Суттєвим чинником є організація виробництва, тобто форма його здійснення, яка досить тісно пов'язана з технологією виробничого процесу.

Ще одним вагомим чинником що впливає на обсяги діяльності будівельного підприємства є якість виробництва, що характеризується властивостями чинників, які визначають їх придатність для використання у будівництві. Підприємство, у якого в розпорядженні є краще технологічне обладнання, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали, має найсприятливіші щодо витрат умови виконання виробничої програми. Тому важливим завданням є добір чинників такої якості, за якої витрати на одиницю продукції були б мінімальними.

На обсяги діяльності впливає також зайнятість – кількість будівельно-монтажних робіт, що виконуються будівельним підприємством. Відношення цієї кількості продукції до виробничої потужності показує ступінь зайнятості.

Чинник зайнятості впливає на витрати у двох напрямках. Зайнятість потенційних чинників, виражена в одиницях продукції, обчислюється

множенням інтенсивної їх роботи на час виробництва. На більш тривалий час виробництва припадає більше амортизаційних відрахувань і заробітної плати.

Підвищення інтенсивності роботи спричиняє прискорений знос техніки та доплати робітникам.

Підвищення тарифу на електроенергію призводить до зростання витрат на експлуатацію устаткування. Водночас ціни можуть опосередковано впливати на витрати через зміну співвідношення витрат різних чинників. Якщо, наприклад, умови виробництва дозволяють змінювати ресурси, то при підвищенні цін на певні чинники виробництва, вони можуть бути замінені до певної міри іншими з прийнятнішими цінами.

До чинників, які також значною мірою впливають на обсяги виробництва будівельної продукції, але в силу своєї природи пов'язані з іншими сферами діяльності підприємства, належать: процеси організації збуту продукції, фінансування, кредитування і оподаткування, дослідження і розвиток ринку.

Основною діяльністю будівельних підприємств є виконання будівельних робіт, під якими слід розуміти будівельні, монтажні, пусконаладжувальні та інші роботи, які виконуються під час нового будівництва. Реконструкції, реставрації, капітального та поточного ремонту будівель та споруд.

Інформацію про дохід підрядника, отриманий від виконання будівельних контрактів, наведено в п.10 - п.11 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Дохід за будівельним контрактом включає передбачувану будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат, якщо існує ймовірність отримання економічних вигод і можливою є їх достовірна оцінка.

Доходи й витрати, здійснені впродовж періоду виконання будівельного контракту, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) залежно від рівня завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту можна достовірно оцінити.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. Оцінку доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядають у разі: погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту із фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображають як зміну облікової оцінки.

Рівень завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати за одним із наведених методів:

- вимірювання й оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт до їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні (м², м³ тощо);
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Загальний порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку передбачено нормами П(С)БО 15 «Дохід», однак будівельні підприємства під час формування у бухгалтерському обліку інформації щодо визнання й оцінки доходів впродовж виконання будівельних контрактів використовують норми П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Сутність доходу за чинними стандартами обліку показано на рис. 1.2.

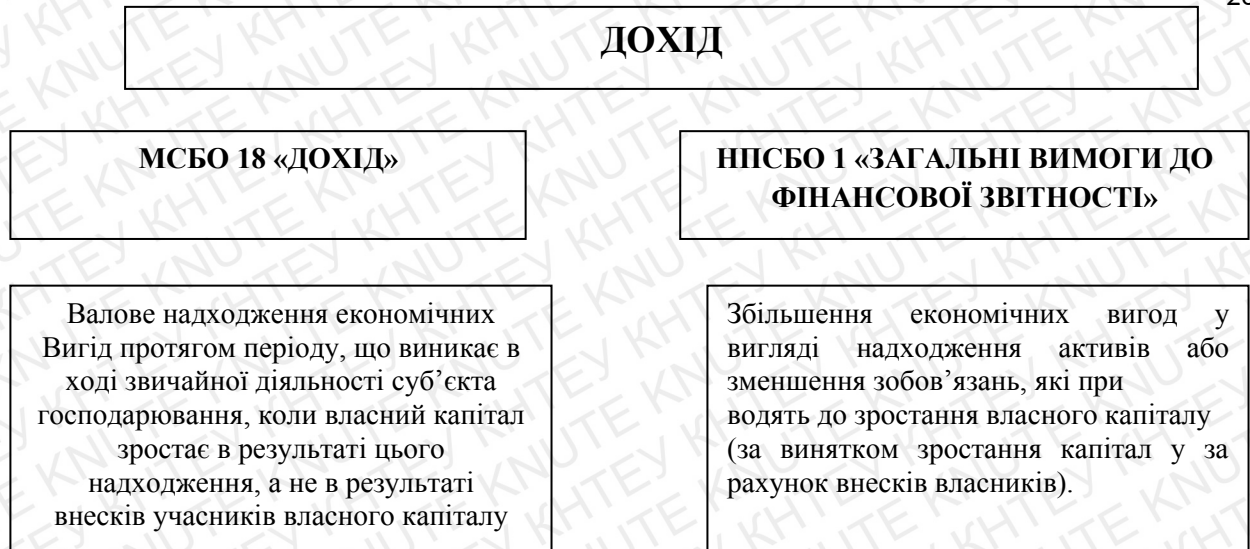


Рис. 1.2 Визначення доходу за національними та міжнародними стандартами

Можна зробити висновок, що у визначенні за М(С)БО 18 «Дохід» у дефініції спостерігається поняття звичайної діяльності, чого немає у НПСБО 1.

Погоджуємось з думкою Павелко О.В. що під доходами основної діяльності будівельних підприємств слід розуміти надходження економічних вигод, які одержані внаслідок виконання будівельних робіт за визначений період часу задіяними структурними підрозділами за умови використання наявного підприємницького потенціалу з урахуванням наявних ризиків та конкурентних переваг. Це визначення є досить стислим і водночас належним чином відображає усі характеристики доходу будівельного підприємства: дохід відображається у надходженні економічних вигод, вигоди одержуються за певний період часу відповідними підрозділами, дохід отримується за умови існування відповідних ризиків та конкурентних переваг [73].

Проведені дослідження дозволили уточнити класифікацію доходів будівельного підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація доходів будівельного підприємства

Класифікаційні ознаки	Види доходів
Вид діяльності	Дохід від діяльності, що триває (операційної, інвестиційної, фінансової); дохід від припиненої діяльності
Місце виникнення	Дохід основного виробництва; дохід допоміжного виробництва; дохід другорядного виробництва
Можливість здійснення контролю	Контрольований дохід; неконтрольований дохід
Регулярність отримання	Регулярний (систематичний дохід); нерегулярний (разовий) дохід
Період формування	Дохід минулого періоду; дохід звітного періоду; дохід майбутнього періоду
Звітний період обліку	Дохід за місяць; дохід за квартал; дохід за півріччя; дохід за три квартали; дохід за рік; дохід за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік
Ступінь деталізації	Дохід будівельної бригади; дохід будівельної дільниці, цеху та інших структурних підрозділів; дохід будівельного підприємства
Вид виконаних робіт і наданих послуг	Дохід від будівництва; дохід від надання послуг генерального підряду
Вид будівель	Дохід від будівництва житлових будівель; дохід від будівництва нежитлових будівель
Суб'єкт виконання будівництва	Дохід від виконання будівництва власними силами; дохід від виконання будівництва підрядними організаціями
Спосіб та характер будівництва	Дохід, одержаний від виконання капітального ремонту; дохід, одержаний від виконання поточного ремонту

За видами діяльності дохід поділяється на дохід від діяльності, що продовжується (операційної, інвестиційної, фінансової), та дохід від припиненої діяльності, необоротних активів, якщо їх не переведено до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (дохід від інвестицій в асоційовані підприємства, дочірні підприємства тощо). Дохід від фінансової діяльності включає дохід від участі в капіталі та інший фінансовий дохід

(дивіденди та відсотки одержані), внаслідок отримання якого відбуваються зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

За місцем виникнення дохід поділяється на дохід основного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів будівельного підприємства, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт); дохід допоміжного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів, які зайняті забезпеченням основного виробництва); дохід другорядного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів, які займаються виробництвом бетону тощо).

За можливістю здійснення контролю дохід поділяється на контрольований (його рівень може контролюватись з боку власників чи менеджерів будівельного підприємства, котрі здатні змінювати його своїми діями чи внаслідок впровадження певних рішень) та неконтрольований (дохід, що не може бути контрольований власниками або менеджерами організації, які не здатні чинити вплив ані на період його отримання, ані на його величину). За регулярністю отримання виділяється регулярний (систематичний) дохід (має систематичний характер, тобто формується у кожному звітному періоді) та нерегулярний (разовий) дохід (може отримуватись разово або з періодичністю, яка становить більше одного звітного періоду). За періодом формування виділяється дохід минулого, звітного та майбутнього періодів, відповідно, йдеться про дохід, отриманий у результаті минулих подій; дохід, який напрацьовується у даний період часу; дохід, отримання якого передбачається у майбутніх періодах (з огляду на укладені будівельні контракти).

Залежно від звітного періоду обліку доходів виділяється дохід за місяць, за квартал, за півріччя, за три квартали, за рік та за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік. Ця класифікація доходів обумовлена тим, що у бухгалтерському обліку та в обліку податкових розрахунків дані накопичуються та обліковуються за кожен місяць, а звітність формується за квартал, півріччя, три квартали та за

рік. Проте слід відзначити, що досить часто період виконання будівництва перевищує один рік, з огляду на що слід виокремлювати дохід за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік.

За ступенем деталізації доходу можна виділити дохід будівельної бригади (дохід від будівельних робіт, виконаних конкретною будівельною бригадою); дохід будівельної дільниці, цеху та інших структурних підрозділів (дохід від будівельних робіт, виконаних певною кількістю будівельних бригад, які віднесені до складу структурних підрозділів); дохід будівельного підприємства (сукупний дохід, отриманий усіма наявними структурними підрозділами).

Залежно від видів виконаних робіт і наданих послуг дохід слід поділяти на дохід від будівництва та дохід від надання послуг генерального підряду. В результаті виконання будівельних робіт для замовника підприємство отримує дохід від будівництва, у разі пошуку і залучення до процесу будівництва субпідрядних організацій генеральний підрядник одержує дохід від надання послуг генерального підряду (як правило, складає до 4% від кошторисної вартості будівництва). Принципово різна економічна сутність зазначених видів доходу обумовлює необхідність використання цієї класифікації.

Залежно від видів будівель пропонуємо виокремлювати дохід від будівництва житлових будівель, нежитлових будівель. Подана класифікація обґрунтовується тим, що будівельні підприємства з 1 січня 2010 р. щомісячно подають до органів державної статистики «Звіт про виконання будівельних робіт» (форма № 1-кб), де у розд. 1 «Обсяг виконаних робіт» слід зазначати обсяг будівельних робіт, виконаних власними силами у розрізі будівництва житлових будівель та нежитлових будівель.

За суб'єктами виконання будівництва пропонуємо виділяти дохід від виконання будівництва власними силами та дохід від виконання будівництва підрядними організаціями. Застосування поданої класифікації

обґрунтовується тим, що у формі статистичної звітності «Звіт про виконання будівельних робіт», затвердженій Наказом Державної служби статистики

України від 26 липня 2016 р. № 129, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг реалізованих будівельних робіт за звітний період та зазначати у його складі обсяг робіт, виконаний підрядником на умовах субпідряду (рядок 021).

Отже, під час прийняття управлінських рішень керівники будівельних підприємств можуть використовувати дані звітності, зокрема фінансової та статистичної, у рядках якої показуються складові доходу будівельного підприємства у розрізі різних ознак. За умови використання даних класифікацій в аналітичному обліку будівельних підприємств систематично формуватиметься інформація, необхідна для складання звітності. Проведення правильної класифікації доходів будівельних підприємств, її апробація в обліку спрощують ведення обліку загалом.

Витрати у будівництві формуються з використаних ресурсів на спорудження, добудову, реконструкцію і ремонт. Їх план і структура обумовлені, в основному, організаційно-технічними особливостями будівельного виробництва, які пов'язані із нерухомістю будівельної продукції, великою тривалістю, вартістю, переважно індивідуальним характером спорудження об'єктів, значним впливом на них природно-кліматичних умов, участю у будівництві багатьох суміжників.

1.2. Нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з обліку, аналізу та аудиту основної діяльності виробничого підприємства

Питання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю основної діяльності в будівельній галузі, досить складні через відсутність загальних методик обліку та контролю, єдиного нормативного документу, із чітко встановленим порядком відображення операцій в обліку.

Нормативне регулювання в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження: Верховною Радою України через прийняття законів та постанов; Президентом України, переважно, у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період; Кабінетом Міністрів України через прийняття постанов, що регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері капітального будівництва; уповноваженими органами держави, такими як Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Державна архітектурно-будівельна інспекція, які виконують свої повноваження у формі відомчого регулювання в межах наданих їм повноважень; органи місцевого самоврядування – відповідно до делегованих державою повноважень у цій сфері; місцеві державні адміністрації – згідно зі своєю компетенцією, що визначається відповідними актами законодавства.

Система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку та контролю в Україні може бути представлена 5-тирівневою структурою (рис. 1.3).

Рівні законодавства у сфері регулювання обліку, аналізу та контролю у будівництві

1. Конституція України

2. Закони та інші підзаконні нормативні акти

3. Положення бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України та іншими відомствами)

- | |
|--|
| 4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності |
| 5. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю, застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави |

Рис. 1.3. Структура законодавства, що регулює облік та контроль в Україні

Кожна галузь економіки має свої особливості щодо порядку відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Хоча можливі несуттєві відмінності, але загалом вони визначають порядок правильного відображення кожної господарської операції на підприємстві. В іншому випадку, суб'єкт господарювання нестиме відповідальність перед фіскальними органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

Будівельна галузь не є виключенням і для того, щоб знизити автономність у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат; рахунків, що використовуються), держава розробляє специфічні нормативно-правові акти, що стосуються виключно будівельних підприємств.

Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік основної діяльності в будівництві наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік основної діяльності будівельного підприємства

Нормативно - правовий документ	Питання, що регулюються
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	- основні принципи ведення бухгалтерського обліку; - порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; - умови застосування міжнародних стандартів;
Податковий Кодекс України	- порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; - можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва; - порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт; - склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальновиробничі, адміністративні, на збут тощо);
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	- порядок розкриття у звітності інформації про незавершені капітальні інвестиції інвестора і забудовника; - незавершене виробництво, заборгованість замовників за будівельним контрактом;
П(С)БО 9 “Запаси”	-порядок визнання запасів; - класифікація запасів; - порядок облікового відображення запасів;
П(С)БО 18 “Будівельні контракти”	-визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу; - методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; - оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом; - відображення витрат у будівництві;
МСБО 11 “Будівельні контракти”	-встановлення облікового підходу до доходів та витрат, пов’язаних із будівельними контрактами; - порядок визнання доходів і витрат за контрактом протягом звітних періодів, у яких виконуються будівельні роботи;
Державні будівельні норми	Профільні нормативно-правові акти, згідно яких проводяться всі необхідні розрахунки щодо вартості будівельно-монтажних робіт, на реалізацію яких повністю чи частково планується залучення державних коштів;
Методичні рекомендації	-встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

формування собівартості будівельно-монтажних робіт	-застосовуються для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	- чистий дохід підрядника щодо виконання будівельних контрактів; - собівартість виконаних робіт, адміністративні та інші витрати щодо виконання будівельних контрактів;
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	принципи, методи, процедури, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, коли нормативно-правовими актами передбачено більше ніж один їх варіант;

У табл. 1.2 систематизовано основні нормативні акти, що регулюють питання, пов'язані з обліком основної діяльності, порядком облікового відображення господарських операцій будівельним підприємством. Діяльність організацій будівельної галузі регулюється й іншими нормативно-правовими актами: Цивільним Кодексом, господарським Кодексом, національними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України «Про будівельні норми», Законом України «Про технічні регламенти та оцінку відповідності», Податковим Кодексом України та іншими, які суттєво змінюють системи стандартизації, технічного регулювання, оподаткування діяльності будівельних підприємств тощо.

На даний час, в Україні облік ведеться за трьома напрямками: управлінський, фінансовий та облік з метою оподаткування.

Управлінський використовується для прийняття рішень щодо подальшої діяльності, фінансовий – для надання достовірної інформації про стан підприємства внутрішнім (керівникам, засновникам) і зовнішнім (інвесторам, кредиторам) користувачам, а податкові розрахунки – для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Управлінський облік організовується і ведеться довільно, тобто подається та інформація про господарську діяльність підприємства, яку

управлінська ланка хоче бачити в даний момент часу. Щодо фінансового та податкового обліку існують вимоги і законодавчі акти, які його регулюють. Це, зокрема, Податковий Кодекс України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку», МСФЗ, та ін.

Податковим Кодексом України [Податковий кодекс] визначено, у разі якщо платник податку виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Тобто дана стаття повністю стосується підприємств, що надають послуги з будівництва, оскільки більшість робіт (послуг) здійснюється протягом строку, що перевищує один рік.

При розробці Податкового Кодексу України [Податковий кодекс] структура доходів та витрат, що враховується при обрахуванні прибутку для оподаткування, максимально наближена до національних стандартів бухгалтерського обліку. Проблема полягала у тому, що до собівартості загальновиробничі витрати не включалися. Її було вирішено через введення нового абзацу до ПКУ за пунктом 138.8, згідно з яким до складу собівартості відносяться загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Основним документом, що визначає облік господарських операцій на підприємствах будівельної галузі, є П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Це положення визначає порядок формування підрядниками інформації про доходи та витрати, пов'язані з використанням будівельних контрактів, і

розкриття цієї інформації у фінансовій звітності. П(С)БО 18 встановлює єдиний підхід до обліку доходів та витрат, що виникають під час виконання коротко та довгострокових договорів.

Крім вищезазначеного стандарту, для обліку певних господарських операцій та подій слід застосовувати:

- П(С)БО 9 “Запаси” – визначення складу запасів, будівельного підприємства [89];
- П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” – відображення змін оцінок доходу та витрат за будівельним контрактом;
- П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва» - визначення порядку формування звітності суб’єктами малого підприємництва.
- Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій – застосування відповідних рахунків для обліку будівельних контрактів [38].

Під час здійснення основної діяльності, будівельні підприємства здійснюють безліч операцій з виробничими запасами. У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про товарно-виробничі запаси та розкриття їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 “Запаси” (рис. 1.4).

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» [89] матеріально-виробничі запаси відображаються в

бухгалтерській звітності відповідно до правила нижчої з двох оцінок – за собівартістю або за ринковою ціною (чиста вартість реалізації).

Як правило, у нормативно-правових актах використовується поняття «витрати». Втім, для будівництва особливо характерний термін «затрати», оскільки на етапах придбання ресурсів та їх передачі у будівництво, з точки зору П(С)БО, ресурси ще не визнаються витратами, тобто продовжують обліковуватись як активи, наявні на підприємстві. Водночас, витрачання матеріальних ресурсів не логічно класифікувати як витрати: ані вибуття активів, ані зменшення власного капіталу ще не відбувається. Якщо у п. 2 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» використати термін «затрати» натомість терміну «витрати», то до собівартості робіт за будівельним контрактом будуть відноситись затрати за будівельним контрактом, які можуть визнаватись витратами за умови здачі робіт замовникам та визнання доходів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до собівартості необхідно включати забраковану з технологічних причин продукцію (втрати від браку) [84].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Загальні положення (сфера дії) П(С)БО		
	Поширюється на:		Не поширюється на:
	Активи, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою продажу; утримуються для споживання під час виробництва продукції (робіт, послуг) та управління підприємством.		Незавершенні роботи за будівельними контрактами; фінансові активи; молодняк тварин і тварин на відгодівлі; продукцію сільського та лісового господарства; корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.
	Визнання запасів		
	Можливість отримання економічних вигід в майбутньому		
	Оцінка запасів		
	При надходженні запасів	При вибутті запасів	На дату балансу
	Залежно від шляхів надходження : –фактичні витрати –собівартість, визначена згідно з П(С)БО 16 –справедлива вартість –балансова вартість –первісна вартість.	Залежно від виду діяльності : –ідентифікована собівартість –середньозважена собівартість –ФІФО –нормативні затрати –ціна про продажу	За найменшою з двох оцінок: –первісною вартістю –чистою вартістю реалізації

Рис. 1.4 Характеристика П(С)БО 9 «Запаси»

Розглянувши порядок врахування витрат, наведений в національних нормативних актах, необхідно також дослідити і порівняти його і з міжнародними стандартами. Суттєво на це впливає інтеграція України до Євросоюзу, яка потребує стандартизації законодавства, порядку складання та

подання звітності, що є важливою умовою прийняття необхідних управлінських рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання.

Відмінності між національними та міжнародними стандартами стосовно обліку будівельних контрактів наведено в табл. 1.3 [88].

Таблиця 1.3

Порівняння П(С)БО 18 та МСФЗ 11

Питання, що розглядається	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСФЗ 11 «Облік договорів на будівництво»
Сфера застосування	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та їх розкриття у фінансовій звітності	Сфера застосування договори на будівництво до яких належать (договори про надання послуг, які безпосередньо пов'язані із спорудженням об'єктів, договори на руйнування або відновлення об'єктів, та відновлення навколишнього середовища після руйнування об'єкта
Термін дії договору	Не розглядається	У зв'язку з характером діяльності, здійснюваної в межах будівельних контрактів, дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди
Предмет договору	Чітко не визначений, проте згідно юридичного тлумачення обумовлений об'єктом	Спорудження будівель, споруд, трубопроводів та літаків, або відновлення довкілля після ліквідації активу
Об'єкт договору	Сукупність будівель та споруд, окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом	Сегментується або об'єднується залежно від економічного значення та дотримання умов (вимог) які висуваються стандартом до такого виду договорів
Визнання витрат за будівельним контрактом	Витрати за будівельним контрактом включають –витрати, які безпосередньо пов'язані із договором, загальновиробничі витрати	Витрати по договору на будівництво включають: витрати які безпосередньо пов'язані із договором, інші витрати, які можуть бути відшкодовані замовником у відповідності до договору, витрати які відносяться до діяльності по конкретному договорі
Визнання доходу за будівельним контрактом	Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплату	Поняття дохід не виділяється проте розглядається виручка за договором на будівництво, під якою розуміється початкова сума виручки, погоджена в договорі, також можливі відхилення від умов договору через претензії та заохочувальні платежі

З наведеної інформації можна зробити висновок, що суттєвих відмінностей між національним та міжнародним стандартом немає. Проте, МСФЗ більш прийнятні для розуміння.

Так, поняття «будівельний контракт» у міжнародному стандарті є більш деталізованим, тому і зрозумілішим. Крім того, у національному стандарті нічого не сказано про терміни дії договору будівництва, в той час як МСФЗ вказує, що дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди.

Застосування у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30, виключно терміну «витрати» не виправдане у більшості випадків, зокрема: при здійсненні класифікації витрат (другий розділ), групуванні витрат будівельної організації за елементами та статтями (третій розділ), визначенні особливостей формування собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду на виконання робіт з будівництва об'єкту (четвертий розділ), плануванні собівартості будівельно-монтажних робіт (шостий розділ). Це доречно тільки у п'ятому розділі «Визнання витрат і доходів за договором підряду на виконання робіт з будівництва об'єкта» та сьомому розділі «Бухгалтерський облік витрат у будівельній організації».

Рекомендації № 573 передбачають, що групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельною організацією в операційній діяльності.

Групування та облік операційних витрат за елементами застосовується будівельною організацією під час складання фінансової звітності "Звіт про фінансові результати" (форма №2). Групування витрат за статтями здійснюється з метою визначення обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються в основній діяльності будівельної організації. Групування та облік витрат за статтями використовується будівельною

організацією під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт та встановлення кошторисної вартості будівництва об'єкта. Склад статей калькулювання визначається будівельною організацією самостійно, виходячи зі специфіки виконуваних робіт.

Найважливішим документом, з використанням якого здійснюється регулювання бухгалтерського обліку у будівництві, є Державні будівельні норми (ДБН). Це комплекс нормативних актів, затверджених центральним органом виконавчої влади з питань будівництва та архітектури. Вони регулюють положення організаційно-методичного характеру, містобудування, кошторисних норм та правил.

Згідно з ДБН 2000 система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально-технічних ресурсів. Нормативними показниками є ресурсні елементи кошторисної норми. На підставі цих норм і поточних цін на матеріально-технічні ресурси визначаються прямі витрати у вартості будівництва.

Інші витрати, що враховуються у вартості будівництва, визначаються не за нормами, а розраховуються. До таких витрат відносяться: накладні витрати; кошти на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруджень чи пристосування і використання існуючих чи новозбудованих будинків і споруджень стаціонарного типу; додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період; інші витрати замовника і підрядних будівельно-монтажних організацій, пов'язані із здійсненням будівництва; витрати на утримання служби замовника й авторський нагляд; витрати на підготовку експлуатаційних кадрів; витрати на проектні і дослідницькі роботи; кошторисний прибуток на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами.

Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт ці норми носять лише рекомендаційний характер.

Один із блоків нормативно-правового забезпечення контролю й аналізу основної діяльності будівельного підприємства є міжнародні стандарти аудиту. Проте їх використання для цілей контролю й аналізу діяльності підприємства обмежується тим, що існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішнього контролю у плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами. Але цього недостатньо для розробки методологічних засад з удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств.

Як зазначає Н. Г. Виговська, вимоги керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю значно ширші ніж вимоги аудиторів [21]. Для здійснення контролю й основної діяльності будівельного підприємства доцільно використовувати МСА №315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень» і МСА № 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» для визначення структури системи елементів, процедур і оцінки ризику внутрішнього контролю.

Як вже було зазначено, складність регламентації контролю й аналізу діяльності підприємства полягає у відсутності державного нормативного регулювання питань створення і функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

До нормативно-правової бази аналізу та контролю основної діяльності будівельного підприємства відносяться внутрішньо фірмові стандарти, правила і методики контролю та аналізу діяльності підприємства, які розробляються для внутрішнього користування на кожному підприємстві, виходячи з умов його діяльності, організаційної структури, спеціалізації, кваліфікації спеціалістів та наявності матеріально-технічної бази.

У науковій літературі під стандартами внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) розуміють регламенти (документи), які визначають порядок, принципи і методи здійснення контролю внутрішніми контролерами (аудиторами).

Загалом, для будівельних підприємств, що спеціалізуються на будівництві житла, має бути обов'язково розроблений спеціальний внутрішній документ – положення про облікову політику, що встановлює основні правила щодо відображення фактів господарського життя та складання звітності. У даному розпорядному документі повинні розкриватися принципи, методи і процедури, що використовуються в процесі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Найбільша увага має бути приділена таким принципам і правилам, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант його ведення, оцінки запасів, методик проведення розрахунків щодо формування та розподілу витрат між окремими періодами; таких, що капіталізуються, чи списуються на поточну діяльність; між видами звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової); за місцем виникнення витрат і центрами відповідальності між об'єктами, що будуються, та інші. За основу для цього можна використати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, затверджені накази Мінфіну України 27.06.2013 р. № 635.

Отже, оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю основної діяльності в будівництві підтверджує думку про те, що окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Виннер Спейс»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Виннер Спейс» розташоване за адресою: 08296, Київська область, м. Київ вул. Ярославська 4.

ТОВ «Виннер Спейс» являє собою багатoproфiльне спеціалізоване підприємство з повною інфраструктурою виробничих, складських приміщень, власним автогосподарством, ваговим та пресовим господарством, яке забезпечує успішну діяльність у сфері будівництва, водопровідних, газопровідних робіт, покрівельних та ізоляційних робіт.

Підприємство має великий досвід у створенні об'єктів архітектури і користуючись цим надає повний спектр послуг у будівництві: проводить проектно-вишукувальні роботи, зводить будівлі і споруди, здійснює монтаж інженерних і транспортних мереж (доріг), виконує ремонтно-будівельні роботи та проводить виготовлення і монтаж металопластикових конструкцій.

У власності даної компанії перебуває близько 30-ти одиниць автомобільної техніки. Крім того, для виробництва бетону товарного у власності підприємства є бетонозмішувальне обладнання СБУ-СБ-145-12.

Також ТОВ «Виннер Спейс» здійснює діяльність, яка пов'язана із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням та захороненням, а також з відверненням негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини на території Броварського району Київської області.

Основною метою діяльності підприємства є здійснення будівельної діяльності спрямованої на отримання прибутку на вкладений капітал, а також задоволення на основі отриманого прибутку соціально-економічних інтересів учасників і працівників підприємства, які не є учасниками товариства.

Досліджуване підприємство створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, інших нормативних актів чинного законодавства України.

Підприємство є юридичною особою, набуває майнових та особистих немайнових прав, несе відповідні обов'язки, укладає договори, контракти, угоди, зовнішньоекономічні контракти та інші правочини, виступає в суді, господарському, адміністративному та третейському суді від свого імені, має відокремлене майно, поточні, валютні та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власним найменуванням, штампи, бланки зі своєю назвою, емблеми, затверджені у встановленому порядку, товарний, фірмовий знак чи знак обслуговування й інші атрибути.

Права юридичної особи Товариство набуває з моменту державної реєстрації. Зміни й доповнення до установчих документів Товариства вносяться за рішенням Загальних зборів Засновників (Учасників) у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Частина чистого прибутку, що підлягає розподілу між Засновниками підприємства, розподіляється пропорційно їхнім часткам у Статутному капіталі. Розподіл цієї частини може провадитись щоквартально та за підсумками роботи за рік.

Для забезпечення діяльності підприємства за рахунок вкладів Засновників створюється Статутний капітал у розмірі 5 тис. грн, який ділиться згідно часток кожного Засновника в Статутному капіталі підприємства. Вищим органом управління підприємства є Загальні збори Засновників. Вони складаються з Засновників підприємства або призначених ними представників. Загальні збори Засновників очолює Голова зборів, який за допомогою Секретаря зборів організовує скликання чергових та позачергових Загальних зборів Засновників та ведення протоколу.

Виконавчим органом управління на ТОВ «Виннер Спейс» є генеральний директор підприємства (рис. 1.5).



1.5. Організаційна структура ТОВ «Виннер Спейс»*

*розроблено автором за даними підприємства

Дослідження організаційної структури ТОВ «Виннер Спейс» дозволило встановити його організаційні особливості, які можна об'єднати в наступні групи:

1) Загальні:

- відсутність відділу збуту та маркетингу, оскільки збутова діяльність спрямована на пошук замовника;
- проста структура основних, допоміжних та обслуговуючих підрозділів, що пояснюється вузькою спеціалізацією досліджуваного підприємства.

2) Часткові:

- відсутність в організації проектного відділу. Це пояснюється тим, що, як правило, до компетенції будівельної організації не входить здійснення проектно-дослідницьких робіт. Замовник звертається до будівельної фірми вже з готовим розробленим проектною організацією проектом об'єкта будівництва;
- відсутність контрольно-аналітичного відділу за діяльністю підприємства, за рахунок чого втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства в цілому, та обліку результатів операційної діяльності зокрема.

Вищенаведені особливості мають бути враховані при сегментації діяльності ТОВ «Виннер Спейс».

Виходячи з того, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній діяльності досліджуваного підприємства, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва, структурні підрозділи ТОВ «Виннер Спейс» були згруповані нами до чотирьох блоків згідно функцій, що виконують вони у виробництві. Перший блок, ще названий нами «загальне керівництво» очолює останні три. Це пояснюється тим, що саме його складові підрозділи (бухгалтерія, планово-економічний, фінансовий та юридичний відділи) визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

Механізм взаємозв'язку між структурними підрозділами блоку «загальне керівництво» в процесі формування обліково-економічної інформації, зв'язаної з виробничими витратами, зображено на рис. 1.6

Наступні блоки розташовані на одному ієрархічному рівні, однак виробничий блок знаходиться усередині, оскільки він визначає потреби виробництва та характер дій, що відбувається в ньому. В організаційній структурі досліджуваного підприємства доцільно створити контрольно-аналітичний відділ, завданнями якого є аналітичне забезпечення прийнятих управлінських рішень а також контроль за вчасністю та правильністю виконання будівельних робіт ТОВ «Виннер Спейс».

У відповідності із своєю метою підприємство має право: вступати до договірних відносин з державними, кооперативними, приватними підприємствами і організаціями, громадянами, а також бути посередником між ними у зв'язку з виконанням робіт, які є предметом діяльності підприємства; наймати персонал на умовах діючого законодавства; передавати на договірних засадах матеріальні і грошові ресурси юридичним

та фізичним особам, що виконують для підприємства роботи та послуги та інше, яке передбачене статутом підприємства.

ОЦІНКА



КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Рис. 1.6 Інформаційні зв'язки між структурними підрозділами ТОВ «Виннер Спейс» *

*розроблено автором

Відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник даного підприємства.

Управління ТОВ «Виннер Спейс» здійснюється згідно з його установчими документами. Власник здійснює свої права щодо управління підприємством через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Керівник підприємства без доручення діє від імені підприємства, представляє його інтереси в органах державної влади і органах місцевого самоврядування, інших організаціях, у

відносинах з юридичними особами та громадянами, формує адміністрацію підприємства і вирішує питання діяльності підприємства в межах та порядку, визначених установчими документами.

Джерелами формування майна підприємства є: майно, передане власником та органом управління майном; доходи отримані від утилізації відходів, будівельної та ремонтно-будівельної діяльності, ; доходів від цінних паперів; кредитів банків та інших кредиторів; капітальні вкладення і кошти з бюджету; безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян; інші джерела, що не заборонені законодавством України.

Для ведення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку відповідно до наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства.

Згідно наказу “Про облікову політику підприємства” при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності ТОВ «Виннер Спейс» дотримується основних принципів НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності ” [77].

Здійснимо аналіз діяльності досліджуваного підприємства за основними економічними показниками.

Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, а також витрат на оплату праці. Оцінимо зміну даного показника ТОВ «Виннер Спейс» в динаміці (рис. 1.7).

Так, як підприємство було створене в 2014 році, то і аналіз основних показників будемо здійснювати за 2014р.- 2017 рр.

За даними рис. 1.7 найкращим роком щодо отримання прибутку за останні чотири роки був 2017 р. (сума чистого прибутку – 241,9 тис.грн), а найгіршим роком - 2014р. (сума збитку-25,3 тис.грн). З 2014 р. по 2016 р. ТОВ «Виннер Спейс» зазнавала збитків за рахунок перевищення сукупних витрат над доходами.

Чистий прибуток підприємства, тис.грн.

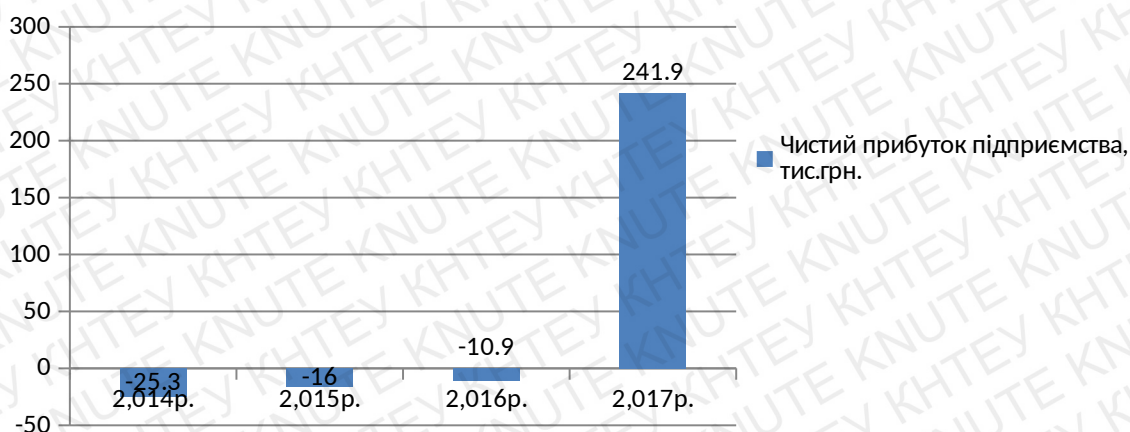


Рис. 1.7 Динаміка чистого прибутку ТОВ «Виннер Спейс» за 2014-2017 рр. *

*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

На рис. 1.8 наведена динаміка доходів та витрат досліджуваного підприємства.

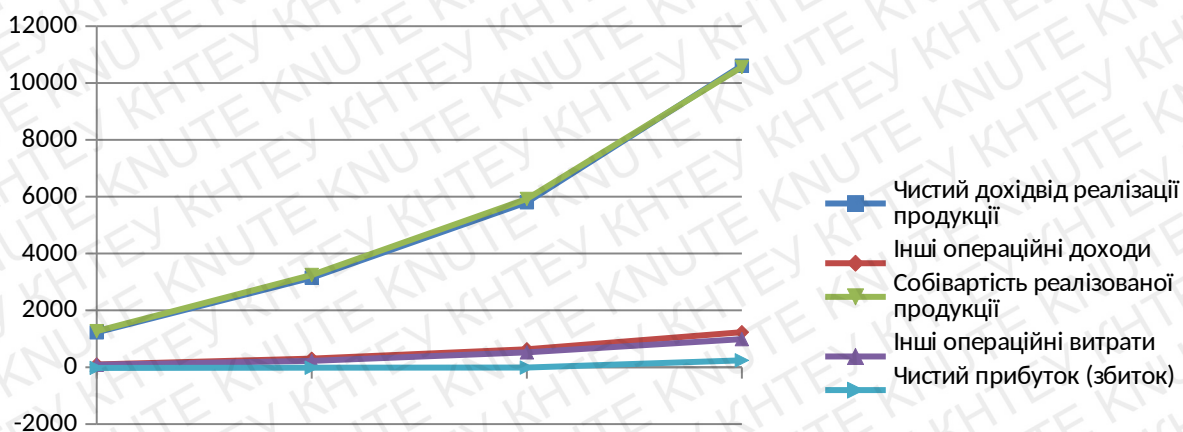


Рис. 1.8 Динаміка доходів та витрат ТОВ «Виннер Спейс» за 2014 – 2017 рр.

З рис. 1.8 видно, що чистий дохід від реалізації будівельної продукції з кожним роком зростає. Так, в 2015р. темп приросту чистого доходу склав 156,17% (або 1920,7 тис.грн), в 2016 р. – 84,17%, а в 2017р. – 82,9 %. Дана динаміка свідчить про збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт. За весь аналізований період, інші операційні доходи значно збільшились. Так в 2014 р. вони склали 96,8 тис.грн, а вже в 2017р.-1230,5 тис.грн.

З рис. 1.8 видно майже спів падіння чистого доходу від реалізації будівельної продукції з її собівартістю. Загалом, спостерігається позитивна динаміка, адже підприємство в 2017 році почало отримувати прибутки.

В додатку Б (табл. Б.2) наведена динаміка активів, капіталу та зобов'язань досліджуваного підприємства.

З даних, наведених в Додатку Б (табл. Б.2) бачимо, що загальна вартість майна ТОВ «Виннер Спейс» за останній рік зменшилась. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку. Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних, так і оборотних активів.

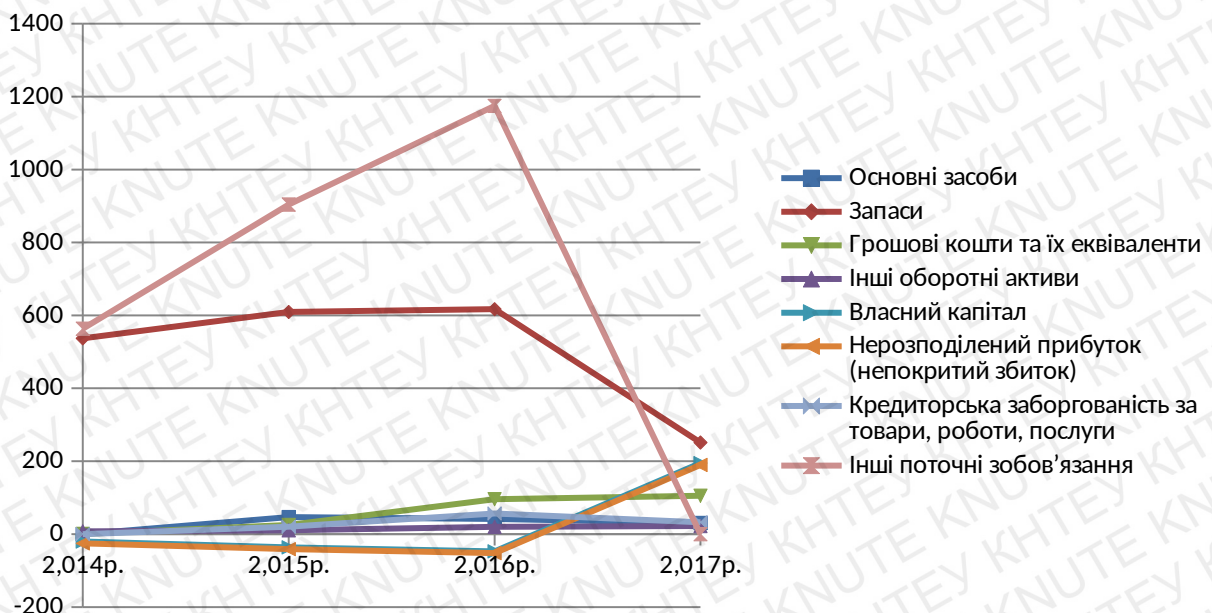


Рис. 1.9. Динаміка активів, капіталу та зобов'язань ТОВ «Виннер Спейс» за 2014 – 2017 рр.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи сформовані за рахунок основних засобів.

Дана стаття активів за аналізований період зменшилась, що свідчить про ступінь покриття (окупності) основного капіталу (за ступенем зношуваності). Скорочення оборотних активів відбулося за рахунок скорочення запасів, іншої поточної дебіторської заборгованості.

Необхідно відзначити що в 2017р. в порівнянні з 2016р. запаси зменшились на 59,2%, причиною чого може бути скорочення масштабів діяльності підприємства.

Що ж до джерел формування активів, необхідно відзначити, що оборотні активи фінансуються за рахунок власного оборотного капіталу і поточних зобов'язань підприємства.

На кінець аналізованого періоду власний капітал збільшився 241,9 тис.грн. в порівнянні з 2016р. і разом з тим збільшилась його частка в структурі джерел формування оборотних активів. Це є позитивною зміною, що веде до покращення фінансової стійкості підприємства. Сума власного капіталу збільшилась за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

В табл. 1.4 наведені показники, що характеризують якісний стан основних засобів та інвестиційну привабливість підприємства.

Таблиця 1.4

Показники майнового стану ТОВ «Виннер Спейс»
за 2015-2017 рр.

Показники	2015р	2016р	2017р
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,41	0,43	0,44
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,16	0,17	0,17
Коефіцієнт вибуття	0,08	0,08	0,08
Фондовіддача (тис.грн)	67,3	140,1	346,8

Із даних таблиці 1.4 видно, що за аналізований періоді рівень зношеності основних фондів майже не змінився, але залишився на достатньо високому рівні. Одночасно можна констатувати помірний рівень оновлення основних засобів, позитивно оцінюється перевищення величини коефіцієнта оновлення основних засобів над коефіцієнтом вибуття, який в динаміці показував позитивну тенденцію до сталості.

На позитивну увагу заслуговує збільшення фондівдачі основних засобів досліджуваного підприємства, що свідчить про покращення ефективності використання основних засобів підприємством.

Таблиця 1.5

Показники ліквідності ТОВ «Виннер Спейс»
за 2014-2017 рр.

Показники	Норм. знач.	на 31.12.14	на 31.12.15	на 31.12.16	на 31.12.17
Коефіцієнт покриття	> 2	0,96	0,91	0,92	1,34
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 –1,0	0,001	0,027	0,081	0,294
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 –0,25	0,001	0,027	0,081	0,22
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-	-20,3	-83,1	-88,6	164,1

Із даних таблиці 1.5 видно, що коефіцієнт покриття значно менший за оптимальне значення, хоча і зростає. Коефіцієнт швидкої ліквідності та абсолютної значно менші за оптимальні значення, що свідчить про брак вільних обігових коштів на підприємстві. Разом з тим, на позитивну увагу заслуговує збільшення найліквіднішого активу, а саме в 2016р. та 2017 р. в порівнянні з попередніми роками, грошові кошти збільшились на 70,5 тис.грн та 9,5 тис.грн. відповідно.

Таблиця 1.6

**Показники фінансової стійкості ТОВ «Виннер Спейс»
за 2014-2017 рр.**

Показник	Рік			
	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт автономії	-3,6	-4,0	-4,1	29,0
Коефіцієнт фінансування	-3,5	-3,9	-4,0	40,8
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0,1	0,2	0,1	-0,02
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,1	0,1	0,1	0,03

Коефіцієнт автономії мав від'ємне значення на протязі 2014-2016 рр в зв'язку з тим, що підприємство несло збитки. Разом з тим, в 2017р. підприємство отримало прибуток й сума власного капіталу значно збільшилась. Все це призвело до того, що коефіцієнт автономії в 2017році склав 29 %.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному підприємстві даний коефіцієнт має тенденцію до зниження, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відмітити позитивні зрушення у фінансово-господарській діяльності досліджуваного підприємства. Так, підприємство перетворилося із збиткового на прибуткове, покращилась структура активів підприємства за рахунок збільшення ліквідних активів. Підприємство стало більш фінансово-стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Висновок до розділу 1

За результатами оцінки теоретичних засад внутрішнього аудиту в системі управління основною діяльністю виробничого підприємства, сформульовані наступні висновки:

1. Проведені дослідження, дозволили виокремити особливості здійснення основної діяльності будівельними підприємствами. До основних особливостей будівництва можна віднести такі:

- унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;
- різноманітність виконуваних видів будівельних робіт;
- залежність значної частини робіт від погодних мов;
- значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року);
- складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів;
- тривалий життєвий цикл продукції будівництва;
- велика кількість учасників і складний процес організації документообігу.

2. Враховуючи сказане вище, формування доходів та витрат основної діяльності у будівництві, на відміну від інших галузей економіки, має свої особливості. Так у собівартості будівельної продукції, завдяки її нерухомості, відсутні так звані поза виробничі витрати, тобто витрати, пов'язані із реалізацією (збутом) продукції.

3. Житлове будівництво різноманітне за технологією виробництва, обсягами робіт, конструкціями, місцевими кліматичними та геологічними умовами, а з цим пов'язана й різноманітність застосування матеріалів, устаткування, проектних і технологічних рішень тощо. Звідси особливість і складність організації житлового будівництва кожного конкретного об'єкта, що також впливає на порядок формування витрат.

4. Здійснена оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю основної діяльності в будівництві підтверджує думку про те, що

окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

5. Наведена організаційно-економічна характеристика ТОВ «Виннер Спейс». Досліджуване підприємство являє собою багатoproфільне спеціалізоване підприємство з повною інфраструктурою виробничих, складських приміщень, власним автогосподарством, ваговим та пресовим господарством, яке забезпечує успішну діяльність у сфері будівництва, водопровідних, газопровідних робіт, покрівельних та ізоляційних робіт.

6. Виходячи з того, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній діяльності досліджуваного підприємства, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва, структурні підрозділи ТОВ «Виннер Спейс» були згруповані нами до чотирьох блоків згідно функцій, що виконують вони у виробництві. Перший блок, ще названий нами «загальне керівництво» очолює останні три. Це пояснюється тим, що саме його складові підрозділи (бухгалтерія, планово-економічний, фінансовий та юридичний відділи) визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

7. За даними аналізу, встановлено, що найкращим роком щодо отримання прибутку за останні чотири роки був 2017 р. (сума чистого прибутку – 241,9 тис.грн), а найгіршим роком - 2014р. (сума збитку-25,3 тис.грн). З 2014 р. по 2016 р. ТОВ «Виннер Спейс» зазнавала збитків за рахунок перевищення сукупних витрат над доходами. чистий дохід від реалізації будівельної продукції з кожним роком зростає. Так, в 2015р. темп приросту чистого доходу склав 156,17% (або 1920,7 тис.грн), в 2016 р. –

84,17%, а в 2017р. – 82,9 %. Дана динаміка свідчить про збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт. За весь аналізований період, інші операційні доходи значно збільшились. Так в 2014 р. вони склали 96,8 тис.грн, а вже в 2017р.-1230,5 тис.грн.

8. Загальна вартість майна ТОВ «Виннер Спейс» за останній рік зменшилась. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних, так і оборотних активів. На кінець аналізованого періоду власний капітал збільшився 241,9 тис.грн. в порівнянні з 2016р. і разом з тим збільшилась його частка в структурі джерел формування оборотних активів. Це є позитивною зміною, що веде до покращення фінансової стійкості підприємства. Сума власного капіталу збільшилась за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО

АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Інформаційне забезпечення системи управління суб'єкта господарювання як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур

Внутрішній аудит (контроль) є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Внутрішній (аудит) контроль є сукупністю регламентованих на конкретному підприємстві дій, пов'язаних із процесом проведення контрольних процедур в ході здійснення господарської діяльності. Одним з найважливіших аспектів діяльності внутрішнього аудиту є визначення й аналіз можливих зовнішніх і внутрішніх ризиків при розробці нових проектів, а також вироблення рекомендацій, що дають можливість знизити рівень ризику або мінімізувати можливі витрати.

На будівельних підприємствах залежно від форми їх власності зовнішній фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі інспектування (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах). Слід зауважити, в залежності від того, в якій формі здійснюється фінансово-господарський контроль на будівельному підприємстві (інспектування чи аудиту), мета, завдання, джерела інформації та інші ознаки здійснення такого контролю є різними.

Метою інспектування (ревізії) на будівельних підприємствах є встановлення законності, правильності та доцільності господарської діяльності такого підприємства. Зовнішній контроль у вигляді інспектування (ревізії) визначається законодавчими вимогами про наявність державного нагляду за діяльністю підприємства.

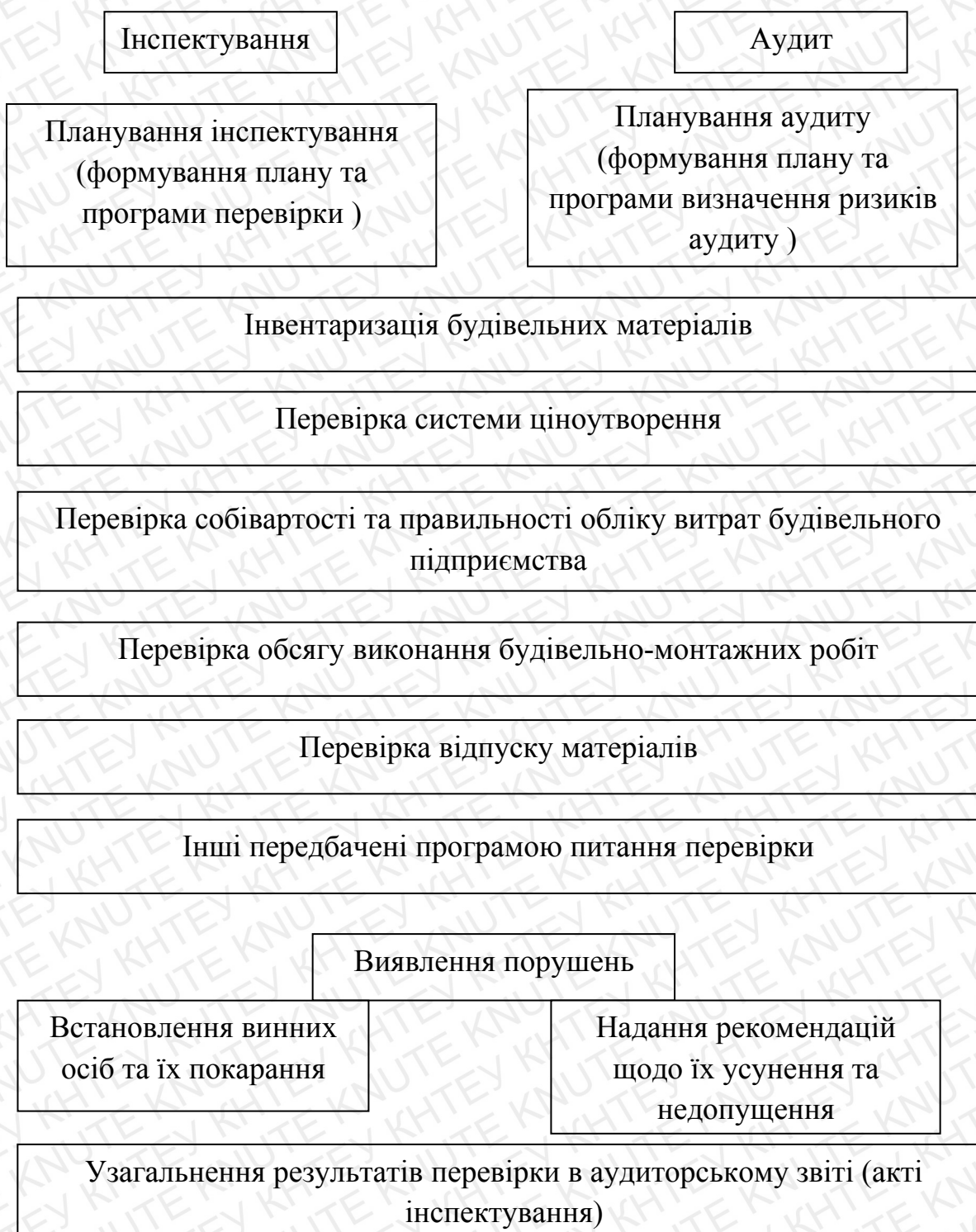


Рис. 2.1 Етапи здійснення контролю основної діяльності будівельних підприємств

Завданнями внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств є:

- 1) інвентаризація будівельних матеріалів;

- 2) контроль наявності дозволів на здійснення будівельної діяльності;
- 3) контроль порядку формування цін на будівельні послуги;
- 4) контроль виконання договірних зобов'язань;
- 5) перевірка обліку витрат у будівництві.

Джерелами інформації під час проведення внутрішнього аудиту крім загальновідомої документації є специфічна документація:

- 1) договори із замовниками;
- 2) журнал обліку виконаних робіт;
- 3) акт приймання виконаних підрядних робіт;
- 4) довідка про вартість виконаних робіт і витрат;
- 5) лімітно-забірна карта;
- 6) договір про матеріальну відповідальність тощо.

Договір є основним документом, що визначає права та обов'язки між замовником та підрядником і укладається перед початком будівництва.

Проте, на кожному етапі будівельних робіт складаються інші документи.

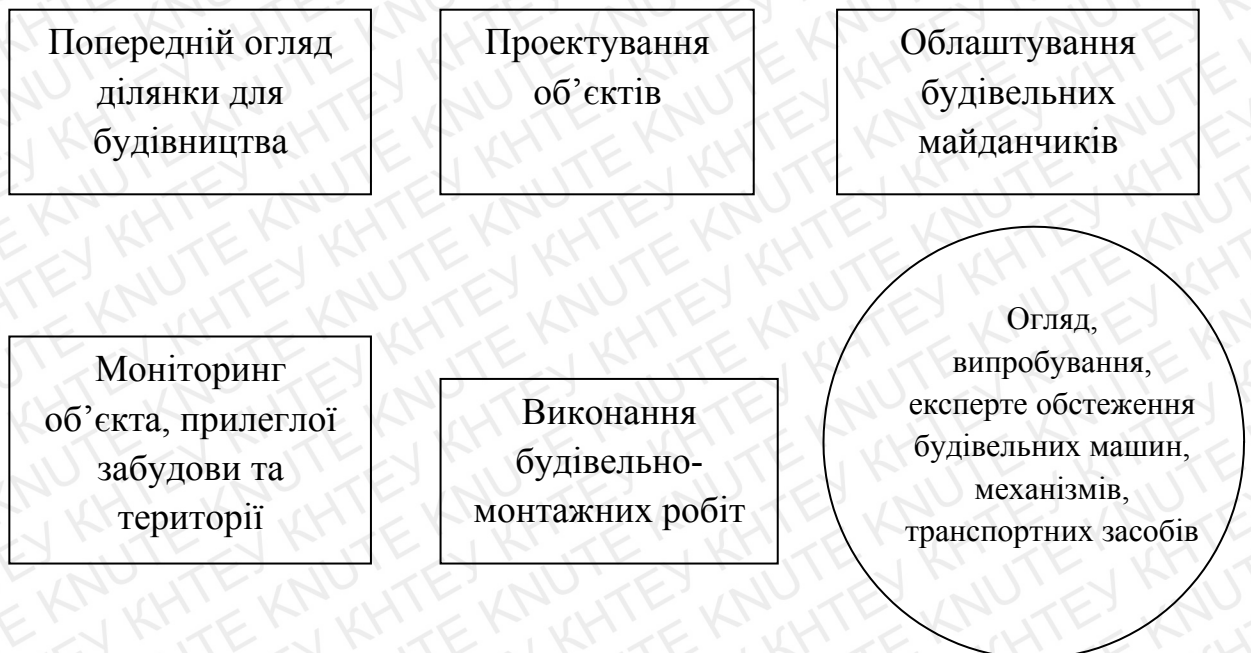


Рис. 2.2 Етапи будівельного процесу

На етапі проектування об'єктів складається проектно-технологічна документація, до якої можуть включатися генеральний план забудови, проект

організації будівництва (ПОБ), проект виконання робіт (ПВР), техніко-економічне обґрунтування (ТЕО), техніко-економічний розрахунок (ТЕР), ескізний проект (ЕП), проект (П), робочий проект (РП), робочу документація (Р).

Також до неї необхідно включати вимоги безпеки будівництва в умовах ущільненої забудови. Перед початком виконання будівельно-монтажних робіт замовник, генеральний підрядник за участю субпідрядників і діюче підприємство (організація) або організація, що експлуатує об'єкти, розташовані поблизу виконання будівельно-монтажних робіт оформляють акт-допуск.

Підготовчі роботи на будівельному майданчику приймаються за актом про виконання підготовчих робіт і готовність об'єкта до початку будівництва. Перед початком виконання робіт у зонах дії небезпечних виробничих чинників, виникнення яких не пов'язано з характером виконуваних робіт, повинен бути виданий наряд-допуск.

Перевірка основної діяльності будівельних підприємств може здійснюватися за наступним алгоритмом.

На початковому етапі перевірки здійснюється інвентаризація будівельних матеріалів. Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів полягають у тому, що сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент) важко виміряти, оскільки їх зберігають насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певну геометричну форму (паралелепіпеда, конуса).

Одним із етапів перевірки є оцінка системи ціноутворення на будівельному підприємстві. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових і матеріально-технічних ресурсів. Тому перш за все зіставляються фактичні ціни підприємства з нормативами.

Нормативними показниками є ресурсні елементні кошторисні норми. На підставі цих норм і поточних цін на трудові й матеріально-технічні ресурси

визначаються прямі витрати у вартості будівництва. Решта витрат, які враховуються у вартості будівництва, визначається не за нормами, а шляхом спеціальних розрахунків. До таких витрат належать накладні витрати, засоби на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період та ін.

Наступним етапом перевірки є контроль собівартості та правильності обліку доходів та витрат будівельного підприємства. Собівартість будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик, власними силами за замовленням підприємств, установ, організацій і громадян.

Як зазначалось, однією з відмітних особливостей формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні. І, відповідно, постійні загальновиробничі витрати не підлягають розподілу на постійні розподілені та постійні нерозподілені.

Вся сума загальновиробничих витрат поділяється між будівельними контрактами, що виконуються підрядною організацією. Необхідно відзначити, що перелік і склад статей калькуляції собівартості робіт встановлюються підприємством.

Перевірка обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт, здійснюється на підставі інвентаризації шляхом інструментального вимірювання і підрахунку. Виконані роботи за закінченими частинами конструктивних елементів здаються генеральним підрядником замовнику щомісячно пропорційно обміру і кількості в натуральних вимірниках.

Наступним етапом перевірки, є оцінка відпуску матеріалів. Відпуск матеріалів має здійснюватися в межах попередньо затверджених лімітів. Ліміти відпуску матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт встановлює плановий відділ під час складання проектно-кошторисної документації. Основою лімітів є затверджені у встановленому порядку виробничі норми витрачання матеріалів на одиницю конструктивного елемента або виду робіт з урахуванням організаційно-технологічних заходів,

які покладено в основу затвердженого плану зниження вартості будівництва, відображені у технологічній картці. Зміни до лімітів вносять з дозволу тих осіб, яким надане право їх затвердження. Лімітування видачі матеріалів і дотримання технологічних карток будівництва попереджують створення надмірних запасів і сприяють їх економному використанню.

На будівельних підприємствах, крім того, в обов'язковому порядку здійснюється податковий контроль операційної діяльності. Метою податкового контролю на будівельних підприємствах є встановлення правильності та законності їх діяльності в частині дотримання ними вимог чинного податкового законодавства.

Функціонування системи внутрішнього аудиту (СВА) на будівельних підприємствах в сучасних умовах функціонування економіки держави та ринкової кон'юнктури (ситуації) в галузі будівництва є необхідною умовою для досягнення максимального рівня ефективності їх діяльності. Однак питання дієвості такої системи, як і методично-організаційні засади функціонування служб внутрішнього аудиту (СВА), досі перебувають на стадії реформування.

Основними вимогами до системи внутрішнього аудиту є:

- чітко визначена організаційна структура (відображає хто і за що конкретно відповідає); незалежний відділ внутрішнього аудиту; повний опис робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника;
- ліміт повноважень; програми навчання персоналу та підвищення кваліфікації;
- перерозподіл обов'язків (для уникнення зловживань); внутрішні перевірки; контроль за повнотою та точністю первинних документів; організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз.

На етапі становлення системи внутрішнього аудиту та його подальшого здійснення важливим постає питання його ефективної організації, що матиме позитивний результат для діяльності всього підприємства.

Під організацією внутрішнього аудиту слід розуміти сукупність процедур, які дозволяють на достатньому рівні провести всі необхідні контрольні заходи, а також визначити їх вплив на процес приймання управлінських рішень. Як зазначає Т.А. Бутинець, правильна організація внутрішнього контролю (аудиту) дозволить розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів та нерациональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального та фактичного стану діяльності підприємства, результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням; виявлення ступеня реалізації управлінських рішень [15].

Необхідно відмітити, що для кожного підприємства організація внутрішнього контролю буде різною, оскільки це залежатиме від специфіки його діяльності. Тому, необхідно сформулювати ряд факторів, що дозволять виокремити саме ті особливості, які притаманні будівельним підприємствам та впливають на специфіку організації внутрішнього аудиту. Зокрема, до факторів, які впливають на організацію внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств, слід віднести:

- особливості виду діяльності (будівельно-монтажні роботи);
- організаційну структуру підприємства;
- фінансову спроможність організовувати внутрішній аудит;
- наявність відокремленої служби внутрішнього аудиту.

Масштаби діяльності та організаційна структура підприємства впливає на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведенні. Залежно від розмірів підприємства та обсягів його діяльності важливим буде вирішення питання щодо визначення форми проведення внутрішнього аудиту та безпосередньо виокремлення кола осіб, до

функціональних обов'язків яких віднесено здійснення безпосередньо самого контролю.

Організація внутрішнього аудиту залежить від специфіки і моделі корпоративної освіти, можливостей інформаційної бази, методичного забезпечення, яке передбачає: інтеграцію бухгалтерського і управлінського обліку; розробку методики обліку додаткових об'єктів, що піддаються внутрішньому аудиту; класифікацію результуючих показників для внутрішнього аудиту.

Визначення передумов, які впливатимуть на організацію внутрішнього аудиту, дозволить не лише правильно його організувати, але й визначити відповідні методичні підходи до його проведення. Крім того, встановлення передумов, які впливатимуть на процес організації внутрішнього аудиту, набуває особливого значення для підприємств будівельної галузі, оскільки вони виступають основними активами, що приносять підприємству економічні вигоди (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Передумови організації внутрішнього аудиту
будівельних підприємств [14]

№	Складова	Характеристика
1.	Надійність	Результати внутрішнього аудиту повинні бути обґрунтованими та об'єктивними для ефективного прийняття управлінських рішень
2.	Застосування методичного інструментарію	Можливість застосування різних методів та прийомів аудиту надасть змогу покращити його проведення
3.	Внутрішня регламентація	Надійність внутрішньої регламентації щодо внутрішнього аудиту сприятиме його правильній організації
4.	Форма організації внутрішнього аудиту	Залежно від способу організації внутрішнього аудиту буде залежати специфіка його проведення
5.	Зацікавленість керівництва в проведенні	Зацікавленість керівництва в проведенні внутрішнього аудиту та максимальній об'єктивності його результатів

контрольних процедур

Для того, щоб правильно організувати та провести внутрішній аудит необхідно визначити суб'єктів його проведення (табл. 2.2).

Суб'єти внутрішнього аудиту – це особи і органи, які мають повноваження на здійснення внутрішнього аудиту за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, а також мають право втручатися в його операційну діяльність і самостійно залучати винних до відповідальності.

Таблиця 2.2

Суб'єкти проведення внутрішнього аудиту

Суб'єкти	Характер роботи
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення операцій пов'язаних з будівельно-монтажними роботами
Служба внутрішнього аудиту	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю за БМР
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій БМР з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту здійснення БМР в межах своїх повноважень

Кожний із наведених суб'єктів проводитиме контрольні процедури, пов'язані із процесом здійснення будівельно-монтажних робіт, що дозволить не лише контролювати їх, але й управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність будівельного підприємства.

Поряд із плануванням, обліком та контролем економічний аналіз є однією з важливих функцій управління діяльністю підприємств та їх об'єднань. Він займає проміжне місце між збором і обробкою економічної інформації і прийняттям управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що для прийняття управлінських рішень недостатньо мати дані всіх видів обліку й звітності. Цю інформацію необхідно піддати відповідній логічній обробці, в процесі якої з допомогою різних аналітичних прийомів з'ясовують причини, які викликали ці чи інші зміни в стані об'єкту управління. Результатом

аналізу є постановка завдань і проблем, а також обґрунтування шляхів їх вирішення.

Таким чином, процес осмислення, інтерпретації інформації про господарсько-фінансову діяльність підприємства з метою об'єктивної оцінки її результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання і становить зміст економічного аналізу як окремої функції управління.

У системі економічної інформації будівельного підприємства всі завдання економічного аналізу є самостійною функціональною підсистемою. Місце цієї підсистеми в системі економічної інформації розкриває розроблена схема обробки потоків економічної інформації на підприємстві, яка показана на рис. 2.3.



Рис. 2.3 Схема обробки потоків економічної інформації на будівельному підприємстві

Як видно із схеми на рис. 2.3, в системі економічної інформації підприємства підсистема економічного аналізу тісно пов'язана з іншими підсистемами і відіграє важливу роль у формуванні потоків прямих і зворотних зв'язків між ними. Економічний аналіз ґрунтується на всіх видах

облікової, звітної і планової інформації, а результати аналізу використовуються в підсистемі оперативного регулювання.

На основі аналізу обґрунтовуються перспективні і поточні плани, а також приймаються рішення для оперативного регулювання діяльності підприємства.

Економічний аналіз діяльності підприємства охоплює всі її аспекти і виявляє вплив умов, в яких ця діяльність здійснюється, на її результати. При цьому головна увага приділяється виявленню причин, які викликали негативні відхилення від планових чи інших показників, або які перешкоджали мобілізації наявних резервів.

Метою аналізу основної діяльності будівельних підприємств є об'єктивна оцінка діяльності, виявлення наявних резервів прискорення введення в дію об'єктів будівництва, росту продуктивності праці підвищення якості робіт, зменшення собівартості, підвищення рентабельності, а також розробка заходів по їх реалізації. Завдання аналізу основної діяльності будівельного підприємства можна представити наступним чином (рис. 2.4).

В сучасних умовах господарювання ускладнювалися завдання й функції управління, що обумовило процес диференціації економічного аналізу діяльності підприємства. Склалося декілька його видів і форм, які показані на рис. 2.5.

Залежно від функцій, завдань, об'єктів, що вивчаються, і конкретної методики розрізняють фінансовий аналіз і техніко-економічний аналіз. Фінансовий аналіз охоплює найбільш узагальнюючі економічні показники роботи підприємств, які мають форму вартісних фінансових показників. Фінансовий аналіз, як функція фінансового менеджменту на підприємстві, інтегрується в систему фінансового і податкового обліку, фінансового планування і прогнозування, внутрішнього аудиту, а також виконує низку спеціальних функцій (аналіз податків, портфеля цінних паперів тощо). Основними виконавцями такого аналізу є бухгалтери і фінансові менеджери.

Тоді як техніко-економічний аналіз переважно входить у коло обов'язків керівників виробничо-господарськими процесами на підприємстві.

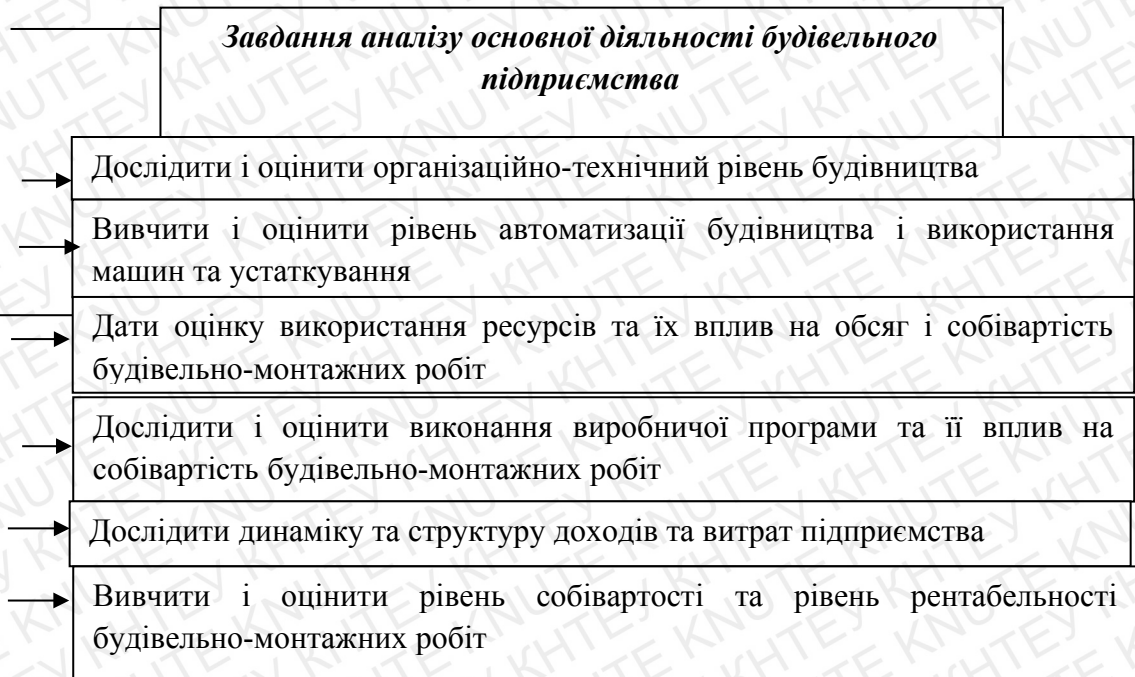


Рис. 2.4 Завдання аналізу доходів та витрат діяльності будівельних підприємств



Рис. 2.5 Класифікація видів і форм економічного аналізу діяльності будівельного підприємства

За часовою ознакою економічний аналіз поділяється на оперативний, ретроспективний і стратегічний (прогнозний). У практичній діяльності

економічних служб підприємств найбільше використовується ретроспективний аналіз, який проводиться за підсумками господарської діяльності минулого (звітного) періоду, а також оперативний. Останній застосовується для вирішення завдань, які пов'язані з оперативним управлінням. Оперативний аналіз наближений у часі до моменту здійснення господарських операцій, тому безпосередньо пов'язаний з оперативним контролем і регулюванням господарської діяльності

В сучасних умовах господарювання зростає значення стратегічного (прогнозного) аналізу, що пов'язано з розширенням необхідності суб'єктами господарювання самостійно визначати стратегію свого розвитку з врахуванням зміни кон'юнктури ринку, зростання конкуренції та дії інших зовнішніх чинників. У процесі його проведення вивчають результати господарської діяльності, а також вплив зовнішніх і внутрішніх факторів в динаміці з метою виявлення тенденцій і основних довготривалих чинників розвитку підприємства на перспективу. Одним з основних завдань стратегічного аналізу є пошук шляхів досягнення стратегічної мети підприємства.

Отже, одним із найважливіших напрямків аналітичної роботи будівельних підприємств є дослідження економічної ефективності його діяльності, на основі якого дається оцінка отриманих кінцевих результатів (доходів та витрат), що характеризують підсумки діяльності підприємства, формується стратегія діяльності підприємства в галузі використання ресурсів, виробляються заходи щодо її реалізації.

2.2. Система показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності виробничого підприємства

Перед тим, як розкрити систему показників, які можуть бути використані під час здійснення аналізу та аудиту основної діяльності будівельного підприємства, доцільно навести організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту основної діяльності підприємства (рис. 2.6).





Рис. 2.6 Організаційно-методична модель внутрішнього аудиту основної діяльності будівельного підприємства

Використання наведеної організаційно-методичної моделі внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств яка

суттєво підвищує якість внутрішнього аудиту та скорочує час, відведений на його здійснення.

У наведеній моделі враховано процедури попереднього, поточного і наступного внутрішнього аудиту та виокремлено основні етапи контролю. Для їх здійснення передбачено використання відповідних джерел інформації (нормативних документів, первинних та зведених документів, форм звітності), прийомів перевірки (фактичної і документальної) та способів узагальнення і реалізації його результатів. При виявленні відхилень запропоновано здійснювати конкретні контрольні коригування з метою формулювання висновків і пропозицій, спрямованих на підвищення дієвості організації попереднього внутрішнього аудиту.

Основними завданнями аналізу основної діяльності будівельного підприємства є вивчення повноти виконання плану введення в дію виробничих потужностей та основних засобів; аналіз виконання підрядною будівельною організацією виробничої програми; перевірка ефективності використання підрядною організацією матеріальних, трудових та фінансових ресурсів; контроль за рівнем виробничих витрат з метою виявлення резервів підвищення прибутку і збільшення рентабельності будівельної організації; оцінка динаміки і структури витрат; виявлення можливостей раціонального використання ресурсів; вивчення виконання кошторисів, бюджетів підприємства; оцінка собівартості одиниці продукції (собівартість однієї гривні продукції), факторів її зміни; аналіз витрат за статтями та елементами витрат; виявлення резервів оптимізації витрат на виробництво продукції; оцінка впливу зміни обсягу та рівня витрат на результативні показники діяльності підприємства; перевірка обґрунтованості прийнятих управлінських рішень щодо витрат підприємства; оцінка виконання прийнятих рішень, під час якої виявляють відхилення фактичних витрат від планових (нормативних); оцінка тенденцій зміни витрат підприємства; дослідження причин відхилення фактичних витрат від планових попередніх

періодів; виявлення резервів зниження витрат підприємства та розроблення заходів щодо їх мобілізації.

Інформаційною базою для аналізу та аудиту основної діяльності будівельних підприємств є: первинні документи (акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно - забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо); облікові реєстри (Журнал 5, 5А); фінансова звітність, а також норми та нормативи споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, кошториси ви

Специфіка функціонування будівельного підприємства, а також різні цілі й задачі оцінки стійкості визначають багатоваріантність використовуваних систем показників. Однак в будь-якому разі обрана система показників має задовольняти певні вимоги:

- обґрунтованість їх кількісного та якісного складу,
- необхідна ступінь об'єктивності відображення окремих сторін функціонування господарюючого суб'єкта з врахуванням специфіки функціонування будівельного підприємства,
- взаємозв'язок показників,
- відсутність дублювання показників, що характеризують різні складові стійкості функціонування підприємства.

Такими показниками, з врахуванням специфіки функціонування будівельних підприємств, можуть бути:

1. Для характеристики виробничої стійкості:

- Коефіцієнт зносу основних виробничих засобів будівельного призначення ($K_{\text{зн.ОВЗ}}$), який розраховується за формулою:

$$K_{\text{зн.ОВЗ}} = \frac{\sum Z_n}{\text{ОВЗ}_{\text{перв.}}}, \quad (2.1)$$

де $\sum Z_n$ – сума нарахованої амортизації або знос обладнання;
 $\text{ОВЗ}_{\text{перв.}}$ – первісна вартість основних виробничих фондів.

- Коефіцієнт оновлення основних виробничих засобів підприємства будівельного призначення ($K_{\text{он.ОВФ}}$), що обчислюється таким чином:

$$K_{\text{он.ОВФ}} = \frac{\text{ОВФ}_{\text{вв}}}{\text{ОВФ}_{\text{к.р.}}}, \quad (2.2)$$

де $\text{ОВФ}_{\text{вв}}$ – вартість введених протягом року в експлуатацію основних виробничих засобів будівельного призначення;

$\text{ОВФ}_{\text{к.р.}}$ – вартість основних виробничих засобів будівельного призначення на кінець досліджуваного періоду.

- Частка механізованих будівельних робіт в їх загальному обсязі ($\psi_{\text{мех.}}$):

$$\psi_{\text{мех.}} = \frac{\text{ОБР}_{\text{мех.}}}{\text{ОБР}_{\text{заг.}}}, \quad (2.3)$$

де $\text{ОБР}_{\text{мех.}}$ – виконаний обсяг робіт власними силами будівельного підприємства з використанням машин та механізмів, у вартісному вираженні;

$\text{ОБР}_{\text{заг.}}$ – загальний фактично виконаний обсяг здійснених будівельних робіт у вартісному вираженні.

- $I_{\text{еп}}$ – індикатор екологічного розвитку, що характеризує ступінь відповідності виробництва будівельної продукції екологічним вимогам споживачів (визначається експертним методом).

2. Для характеристики організаційно-управлінської стійкості:

- Показник готовності будівельного об'єкту ($I_{\text{г.з.}}$):

$$\Gamma_{\text{в.з.}} = \frac{K_{\text{н}} - B_{\text{н}}}{C - B_{\text{н}}}, \quad (2.4)$$

де $K_{\text{н}}$ – освоєний обсяг капітальних інвестицій з початку будівництва на дату визначення здачі;

$B_{\text{н}}$ – вартість основних засобів, введених в дію по складових об'єктах з початку будівництва;

C – вартість об'єктів, які знаходяться в будівництві за договірними цінами.

- Питома вага (частка) управлінського персоналу в загальній чисельності працівників підприємства:

$$ПВ_{\text{упр}} = \frac{U_{\text{упр.мерс}}}{U_{\text{заг}}}, \quad (2.5)$$

де $U_{\text{упр.мерс}}$ – чисельність управлінського персоналу підприємства;

$U_{\text{заг}}$ – загальна чисельність працівників будівельного підприємства.

- Ступінь централізації управлінських функцій ($K_{\text{зб}}$):

$$K_{\text{зб}} = \frac{U_{\text{упр.в}}}{U_{\text{упр.н}}}, \quad (2.6)$$

де $U_{\text{упр.в}}$ – чисельність управлінців вищого щабля управління;

$U_{\text{упр.н}}$ – чисельність управлінців нижніх щаблів управління.

3. Для характеристики соціальної стійкості:

- Коефіцієнт плинності кадрів ($K_{\text{пллн}}$):

$$K_{\text{пллн}} = \frac{U_{\text{зв.непов.}}}{U_{\text{заг}}}, \quad (2.7)$$

де $U_{\text{зв.непов.}}$ – чисельність працівників, звільнених з підприємства з неповажної причини;

$U_{\text{заг}}$ – загальна чисельність працівників підприємства.

- Середньомісячна заробітна плата одного працівника ($ЗП_{\text{сер.міс}}$):

$$ЗП_{сер.міс} = \frac{\Phi ЗП_p}{12 \cdot Ч_{сер.ст.}}, \quad (2.8)$$

де $\Phi ЗП_p$ – фонд заробітної плати будівельного підприємства за рік;

$Ч_{сер.ст.}$ – середньооблікова чисельність працівників підприємства.

- Середньорічна сума соціальних виплат в розрахунку на одного працівника ($B_{соц.ст.}$):

$$B_{соц.ст.} = \frac{B_{соц.}}{Ч_{сер.ст.}}, \quad (2.9)$$

де $B_{соц.}$ – загальна сума соціальних виплат працівникам будівельного підприємства за рік;

$Ч_{сер.ст.}$ – середньооблікова чисельність працівників підприємства. [2]

4. Для характеристики інноваційної стійкості

- Показник інноваційності будівельних робіт ($Ч_{іннов.}$):

$$Ч_{іннов.} = \frac{\sum OBP_{іннов.}}{OBP_{заг.}}, \quad (2.10)$$

де $OBP_{прод.}$ – обсяг інноваційної продукції (робіт) будівельного підприємства у вартісному вираженні;

$OBP_{заг.}$ – загальний фактично виконаний обсяг здійснених будівельних робіт у вартісному вираженні.

Даний показник може бути трансформований в залежності від появи нового показника інноваційної діяльності.

- Коефіцієнт інноваційності використання виробничих ресурсів ($Ч_{пр.рад.}$):

$$Ч_{пр.рад.} = \frac{Врес_{рад.}}{C|в}, \quad (2.11)$$

де $Врес_{рад.}$ – вартість ресурсів, що використовуються з впровадженням інновацій, наукових розробок та раціоналізаторських пропозицій;

$C|в$ – собівартість продукції будівельного підприємства.

- Коефіцієнт науко місткості діяльності будівельного підприємства ($\varphi_{\text{еитр.прогр.}}$):

$$\varphi_{\text{еитр.}} = \frac{B_{\text{осе.прогр.}}}{OB_{\text{заг.}}}, \quad (2.12)$$

де $Q_{\text{ндр}}$ – обсяги НДКР;

$OB_{\text{заг.}}$ – загальна сума доходу будівельного підприємства.

5. Для характеристики фінансової стійкості.

- Коефіцієнт поточної ліквідності ($K_{\text{пот.лікв.}}$):

$$K_{\text{пот.лікв.}} = \frac{ПА}{КЗ} \quad (2.13)$$

де $ПА$ – сума поточних активів будівельного підприємства;

$КЗ$ – сума короткострокових зобов'язань. [4]

- Коефіцієнт фінансової незалежності ($K_{\text{фін.нез.}}$):

$$K_{\text{фін.нез.}} = \frac{ВК}{АК}, \quad (2.14)$$

де $ВК$ – власний капітал будівельного підприємства;

$АК$ – авансований капітал будівельного підприємства. [5]

- Коефіцієнт маневреності ($K_{\text{маневр.}}$):

$$K_{\text{маневр.}} = \frac{ВОЗ}{ВК}, \quad (2.15)$$

де $ВОЗ$ – власні оборотні засоби, що розраховуються як різниця між оборотними активами підприємства та його короткостроковими зобов'язаннями.

$ВК$ – власний капітал будівельного підприємства;

- Коефіцієнт завантаження майна ($K_{\text{заг.}}$):

$$K_{\text{заг.}} = \frac{ВМ}{OP_{\phi}}, \quad (2.16)$$

де $ВМ$ – вартість майна будівельного підприємства;

OP_{ϕ} – обсяг фактично виконаних та оплачених будівельних робіт.

6. Для характеристики інвестиційної стійкості:

- Відношення обсягу інвестицій у процес будівництва та обсягів виконаних власними силами робіт будівельного характеру ($K_{інв.}$):

$$K_{інв.} = \frac{I}{OP_{\phi}}, \quad (2.17)$$

де I – сума інвестицій у процес будівництва;

OP_{ϕ} – обсяг фактично виконаних власними силами робіт будівельного характеру.

- Рентабельність інвестицій у функціонування та розвиток будівельного підприємства ($R_{інв.}$):

$$R_{інв.} = \frac{\text{ЧП}}{I} \cdot 100\%, \quad (2.18)$$

де ЧП – чистий прибуток або прибуток будівельного підприємства після сплати процентів та податків

I – сума інвестицій у функціонування та розвиток будівельного підприємства;

- Коефіцієнт стійкості економічного зростання ($K_{ст.зрост.}$):

$$K_{ст.зрост.} = \frac{\text{ЧП}}{BK}, \quad (2.19)$$

де ЧП – чистий прибуток або прибуток будівельного підприємства після сплати процентів та податків

BK – власний капітал будівельного підприємства;

7. Для характеристики ринкової стійкості

- Темп зростання доходів підприємства від виконання робіт будівельного характеру ($TP_{дох.}$):

$$TP_{дох.} = \frac{D_{\phi}}{D_{б.}}, \quad (2.20)$$

де D_{ϕ} – фактично отриманий дохід від виконання робіт будівельного характеру;

$\Delta_{\text{б}}$ – базисний рівень отриманого доходу виконання робіт будівельного характеру (рівень попереднього року).

- Кількість замовників.
- Фактична ринкова частка в загальному обсязі виторгу по всій галузі

($\zeta_{\text{рмн}}$):

$$\zeta_{\text{рмн}} = \frac{\Delta_{\text{ф. підпр}}}{\Delta_{\text{рмн}}}, \quad (21)$$

де $\Delta_{\text{ф. підпр}}$ – фактично отриманий досліджуваним підприємством дохід від виконання робіт будівельного характеру;

$\Delta_{\text{рмн}}$ – сумарні доходи всіх підприємств, що функціонують в будівельній галузі.

Самі по собі показники, наведені вище, не дозволяють судити про ефективність та рівень стійкості функціонування підприємства. Оцінка стійкості функціонування підприємства передбачає порівняння розрахованих показників з еталонними значеннями, з показниками інших підприємств галузі.

Таким чином, при відборі показників, на базі яких доцільно здійснювати аналіз та аудит основної діяльності будівельних підприємств, необхідно дотримуватися наступних методологічних установок:

- показники мають точно, повно й достовірно розкривати специфіку діяльності будівельного підприємства;
- показники повинні бути взаємозв'язаними;
- показники мають відповідати системі показників, прийнятої для оцінки результатів виробничо-господарської діяльності;
- показники повинні бути якісно та кількісно обґрунтованими;
- показники мають будуватися на діючому порядку обліку та звітності для конкретного підприємства;
- показники не повинні дублювати один одного.

2.3. Оцінка стану системи організації внутрішнього контролю виробничого підприємства

У процесі перевірки стану системи організації внутрішнього контролю на ТОВ «Виннер Спейс» слід встановити:

- реальність та достовірність господарських операцій щодо відображення результатів основної діяльності;
- повноту відображення у бухгалтерських документах господарських операцій з основної діяльності, що мали місце обліку на момент перевірки;
- дотримання періодичності проведення господарських операцій;
- дотримання законодавства при відображенні доходів, витрат в бухгалтерському та податковому обліку;
- правильність організації документообороту;
- своєчасність сплати за зобов'язаннями і т.д.

Ураховуючи обмеження ефективності внутрішнього контролю, необхідно дати оцінку результативності внутрішнього контролю за такими позиціями:

- ◆ ступенем незалежності внутрішнього контролю;
- ◆ чисельністю, кваліфікацією і досвідом персоналу, який займається внутрішнім контролем;
- ◆ масштабом, глибиною, напрямом і строками проведення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю;
- ◆ огляд усіх документів, які стосуються внутрішнього контролю;
- ◆ ступенем впливу органів управління на роботу суб'єктів внутрішнього контролю.

На ТОВ «Виннер Спейс» внутрішній контроль здійснюють директор, начальники підрозділів в межах своїх повноважень.

Основними критеріями оцінки системи внутрішнього контролю є: дієвість, економічність та результативність.

Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю здійснюється в процесі перевірки. Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю на підприємстві, необхідно проводити процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми при проведенні тестів на відповідність системи внутрішнього контролю та процедур перевірки на суттєвість.

Якщо в процесі перевірки виявилось, що процедури перевірки з метою отримання уявлення про систему бухгалтерського та податкового обліку і внутрішнього контролю свідчать про доцільність і ефективність внутрішньої політики підприємства, і вони відповідають окремим твердженням фінансової звітності, то ці докази можна використати для оцінки ризику внутрішнього контролю і визначити його рівень як незначний.

Щоб підтвердити кожен зроблений оцінку незначного ризику невідповідності внутрішнього контролю, потрібно обов'язково провести ретельні тести на відповідність системи внутрішнього контролю. Тобто, чим менший ризик невідповідності внутрішнього контролю, тим більше підтверджень необхідно отримати стосовно того, що структура системи обліку та внутрішнього контролю працює ефективно.

Система внутрішнього контролю вважається ефективною, якщо вона:

- ефективно попереджує про виникнення недостовірної інформації;
- ефективно виявляє недостовірність у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла.

Звичайно, ризик внутрішнього контролю (рівень власної довіри до ефективності системи внутрішнього контролю) оцінюється як низький, якщо:

- система бухгалтерського та податкового обліку і внутрішнього контролю неефективні;
- витрати на проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю будуть вищі, ніж можливий корисний ефект.

Взагалі оцінювання системи внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» слід здійснювати в три етапи:

- 1) загальне ознайомлення з системою внутрішнього контролю;
- 2) первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс»;
- 3) підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

На першій стадії слід отримати загальне уявлення про специфіку і масштаб діяльності ТОВ «Виннер Спейс», систему його бухгалтерського та податкового обліку. При загальному ознайомленні із системою внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» складається позитивна думка, оскільки підприємство має значні обсяги діяльності, за останні роки можна спостерігати позитивну тенденцію до збільшення головних фінансових показників підприємства. Підприємство використовує автоматизовану систему обліку, що є однозначно позитивним моментом і сприяє підвищенню надійності системи внутрішнього контролю.

У процесі первинної оцінки надійності системи внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» необхідно:

- перевіряти бухгалтерську і господарську документацію щодо обліку витрат ТОВ «Виннер Спейс» всього звітного періоду, а не тільки окремих періодів часу;
- приділити більше уваги тим періодам діяльності, в яких мала особливості чи відмінності порівняно з діяльністю типовою для всього періоду в цілому.

В цілому оцінку системи внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» доцільно провести за допомогою тестів контролю. Умовно тести, що оцінюють систему внутрішнього контролю в частині витрат діяльності можна поділити на блоки: організаційна структура ТОВ «Виннер Спейс», розподіл обов'язків, забезпечення умов збереження облікових регістрів та документів.

Однією з найпростіших форм дослідження системи внутрішнього контролю є описи та анкети. Вони розробляються за наступними напрямками:

- анкета вивчення середовища контролю;
- анкета вивчення системи бухгалтерського та податкового обліку;
- анкета процедур внутрішнього контролю.

При негативній відповіді на анкету вивчення середовища контролю подальше дослідження нераціональне.

Під час використання анкет необхідно дотримуватись їх повної послідовності. Насамперед, заповнюється анкета визначення середовища, потім — системи обліку і контрольних процедур при здійсненні окремої групи господарських операцій. Такий порядок анкетування базується на практичному досвіді. При даній формі анкетування з'ясовується, як керівництво приділяє увагу внутрішньому контролю на підприємстві. Якщо керівництво не приділяє значної уваги внутрішньому контролю, то не бажано проводити подальші дослідження. У цьому випадку необхідно оцінити ризик контролю як максимальний і приступити до виконання процедур підтвердження [39,с.25].

Якщо в результаті дослідження виявлено, що керівництво підприємства серйозно ставиться до внутрішнього контролю, тоді слід детально його вивчити з метою підтвердження процедур у подальшому виконанні процедур. Недоліком анкет є їх узагальненість. Вона не містить оцінки слабких місць системи внутрішнього контролю.

Проведені дослідження дозволяють виділити такі основні процедури, за допомогою яких можна отримати розуміння функціонуючої на ТОВ «Виннер Спейс» системи внутрішнього контролю:

- дослідження результатів попередніх аудиторських перевірок. Такий підхід може бути застосований у тому випадку, коли раніше здійснювався аудит витрат діяльності. Якщо протягом періоду перевірки на підприємстві

не відбулося значних змін у системі організації контролю, то необхідно тільки оновити існуючу інформацію.

Дослідження показало, що раніше на ТОВ «Виннер Спейс» аудит основної діяльності не здійснювався, тому дану процедуру недоцільно проводити.

- аналітичне дослідження інструктивних та розпорядчих документів ТОВ «Виннер Спейс», які регламентують функціонування системи внутрішнього контролю. На деяких великих підприємствах з розвинутою системою менеджменту існують спеціальні посадові інструкції, розпорядження, внутрішні положення та ін., які чітко регламентують здійснення повноважень працівниками, що задіяні в процес контролю за здійсненням господарських операцій. Такі внутрішні документи є цінним джерелом інформації, за допомогою якого можна отримати певне уявлення про систему внутрішнього контролю.

На ТОВ «Виннер Спейс» відсутні будь-які інструктивні та розпорядчі документи, які б регламентували функціонування системи внутрішнього контролю. На підприємстві відсутній відділ внутрішнього контролю, а тому його здійснюють директор та начальники відділів. Цей аспект знижує довіру до системи внутрішнього контролю.

- співбесіда з працівниками підприємства. Під час її виконання можна отримати інформацію про те, наскільки чітко розуміють працівники свої функціональні обов'язки, як ретельно вони їх виконують.

В цілому працівники ТОВ «Виннер Спейс» розуміють свої функціональні обов'язки, проте, не завжди їх добросовісно виконують в силу певних обставин. Це негативно впливає на надійність системи внутрішнього контролю, оскільки чисельність працівників досить значна і прослідкувати за якісним виконанням ними своїх обов'язків за відсутності відділу внутрішнього контролю майже нереально.

- оцінка здійснених операцій. Для того щоб зрозуміти, як фактично на підприємстві здійснюються певні види господарських операцій і як вони

реєструються, вимірюються, контролюються та систематизуються на рахунках бухгалтерського та податкового обліку, необхідно їх відслідковувати з початку і до кінця.

Діяльність ТОВ «Виннер Спейс» характеризується значною кількістю щоденних операцій. На підприємстві існує досить налагоджена система реєстрації та відображення господарських операцій в бухгалтерському та податковому обліку, проте контроль за ними майже відсутній (за вибіркоvim оглядом реєстрів синтетичного та аналітичного обліку), що в свою чергу також знижує надійність та ефективність системи внутрішнього контролю.

Ця процедура дозволяє скласти певне уявлення про своєчасність реєстрації системою внутрішнього контролю здійснюваних на підприємстві господарських операцій, про те, як вони санкціонуються та контролюються на різних етапах їх здійснення.

Перевірка документації на ТОВ «Виннер Спейс» здійснюється безпосередньо директором. Проте, враховуючи значні обсяги документації на підприємстві, зробити це майже не реально, тому при відсутності налагодженого документообігу існує ймовірність допущення помилок, як при складанні документів, так і в отриманій вхідній кореспонденції, що в майбутньому може призвести до визнання господарських операцій недійсними та застосування штрафних санкцій. Також на підприємстві неправильно організовано зберігання документів, оскільки в зв'язку з наявністю декількох офісів, вся вихідна та вхідна документація зберігається лише в одному з неосновних, що є досить незручно і знижує контроль за нею.

- спостереження за виконанням процедур контролю. Зрозуміло, що на підприємстві повинні бути затверджені функціональні обов'язки осіб, які беруть участь у процесі контролю. Крім того, під час опитування відповідні працівники можуть давати не зовсім об'єктивну інформацію про те, наскільки ретельно вони виконують свої обов'язки. Тому найбільш надійним способом пересвідчитися в якості (надійності) здійснюваних контрольних процедур на підприємстві є спостереження за виконанням процедур контролю.

Наприклад, під час перебування в приміщенні бухгалтерії можна відслідкувати, чи дійсно окремі працівники бухгалтерії мають обмежений доступ до інформації, яку вони не контролюють, іншими словами, чи можуть передаватися паролі доступу від одного працівника до іншого.

При здійсненні даної процедури на ТОВ «Виннер Спейс» спостерігалась відсутність обмеженого доступу до тієї чи іншої інформації, що в кінцевому результаті може сприяти передачі певної конфіденційної інформації до зацікавлених осіб (наприклад, конкурентів). Це означає недієвість системи внутрішнього контролю.

За допомогою тестів на відповідність перевіряється ефективність системи внутрішнього контролю, її здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

Вирішуючи питання з проведення тестів контролю, слід брати до уваги:

- тривалість періоду, що залишається до закінчення року;
- зміст господарських операцій;
- оцінку системи контролю;
- можливість здійснення тестів контролю із тестами підтвердження.

Тести контролю можуть виконуватися одночасно з тестами підтвердження, на підставі одних і тих самих даних. Поставлені завдання з перевірки внутрішнього контролю і ув'язка з ними відповідних тестів допомагає знизити ризик невірного застосування тестів і тлумачення отриманих свідчень.

Таким чином, оцінивши ризик контролю, необхідно обрати такі тести підтвердження, які б допомогли забезпечити належний рівень ризику невиявлення помилок. У випадку високого ризику контролю, слід знизити прийнятий рівень невиявлення помилок, збільшити обсяг тестування, надати перевагу прийомам фактичного контролю, зовнішнім документам, виконувати тести якнайближче до дати складання балансу.

Щоб повніше визначити характер, обсяги і зміст контрольних процедур, слід дати оцінку системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на

ТОВ «Виннер Спейс». В процесі такої оцінки встановлювалась ймовірність наявності помилок в бухгалтерському обліку, які впливають на достовірність бухгалтерської звітності.

Внутрішній контроль, будучи функцією управління, виступає засобом двостороннього зв'язку між об'єктом управління і органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Оцінка внутрішнього контролю на ТОВ «Виннер Спейс» здійснювалась за такими напрямками:

- перевірка порядку визначення витрат на підприємстві;
- перевірка наявності первинної документації по всіх господарських операціях з обліку витрат;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, що відповідають за порядок ведення обліку витрат;
- своєчасність складання та подання у відповідні органи звітності;
- своєчасність і правильність нарахування витрат.

Нами здійснювалась оцінка системи внутрішнього контролю шляхом опитування персоналу ТОВ «Виннер Спейс», проведення власного спостереження, ознайомлення з документами управління і обліку, а також проведення тестування системи внутрішнього контролю.

З метою вивчення системи обліку і отримання інформації про стан внутрішнього контролю обліку витрат на ТОВ «Виннер Спейс», нами були розроблені тести, які наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Тести з питань бухгалтерського обліку витрат на ТОВ «Виннер Спейс»*

Зміст питання	Варіанти відповіді			При- мітки
	так	ні	інф. відсут- ня	
1	2	3	4	5
I. Загальні питання				
Чи санкціонуються витрати відповідною особою?	+			
Чи контролюються наявність відповідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні)		+		
Яка встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів: щомісячно, щоквартально, раз на рік?	щомі- сячно			
II. Матеріальні витрати				
Чи ведеться аналітичний облік в розрізі найменувань або груп однорідних матеріальних ресурсів?	+			
Чи є в наявності відповідні документи, що підтверджують витрати?		+		
Чи правильно формується вартість матеріальних ресурсів?	+			
III. Витрати на оплату праці				
Чи ведеться аналітичний облік витрат на оплату праці за складом працівників?	+			
Чи затверджена на підприємстві система преміювання?		+		
IV. Відрахування на соціальні заходи				
Чи ведеться аналітичний облік за складом працівників, від заробітної плати яких здійснюється відрахування до соціальних фондів?	+			
V. Амортизація				
Чи здійснюється аналітичний облік амортизації в розрізі необоротних активів	+			
VI. Інші операційні витрати				
Чи ведеться аналітичний облік за видами витрат?	+			
VII. Інші витрати				
Чи ведеться аналітичний облік за видами витрат?	+			

*розроблено автором

Із даних тестування, наведених в табл. 2.3 можна зробити висновок, що система обліку витрат не повністю відповідає нормам П(С)БО 16 «Витрати», на підприємстві існує розподіл обов'язків з ведення податкового та бухгалтерського обліку, книга обліку доходів та витрат підприємства ведеться з порушенням, дані облікових регістрів відповідають даним Головної книги з рахунків витрат за видами діяльності.

Отже, загалом проведення оцінки системи внутрішнього контролю основної діяльності на ТОВ «Виннер Спейс» дозволило зробити висновок про те, що система їх обліку, в основному, відповідає законодавчим нормам, з деякими порушеннями, і внутрішнім нормативним документам підприємства. Однак, Наказ про обліку політику не розкриває всіх необхідних елементів щодо обліку витрат діяльності.

Під час оцінки порядку відображення в обліку витрат на оплату праці, встановлені ряд порушень, а саме: під час перевірки первинної документації встановлено відсутність підписів керівника на платіжних відомостях за 08, 11 місяці 2017 року та на табелях робочого часу за весь перевіряємий період.

Оцінюючи якість діяльності суб'єктів внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» встановлено, що критерії та показники якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю досліджуваного підприємства слід поділити на загальні (характерні для всіх суб'єктів внутрішнього контролю) та спеціальні (залежать від особливостей роботи кожного окремого суб'єкта внутрішнього контролю).

До загальних критеріїв пропонуємо віднести групи організаційних, методичних та технічних критеріїв, використання яких надає змогу оцінити якість діяльності суб'єктів внутрішнього контролю в цілому.

До спеціальних критеріїв слід віднести ті, що характеризують залежність результатів проведених перевірок від індивідуальних характеристик працівника. Такого виду критерії надають змогу оцінити особисті та ділові якості працівника, особливості поведінки та використання робочого часу, що впливає на рівень якості виконання посадових обов'язків в частині здійснення внутрішнього контролю. До такого виду критеріїв слід віднести наступні (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Характеристика критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс»

Критерій	Характеристика
Загальні	
Організаційні	Дотримання термінів та обсягів роботи у відповідності з планом та програмою внутрішніх перевірок
	Належне виконання функціональних обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю
	Дотримання професійних та етичних принципів
Методичні	Своєчасність, повнота здійснених перевірок та надання інформації для прийняття управлінських рішень
	Повноцінність та обґрунтованість застосованих методичних прийомів в процесі виконання контрольних функцій
Технічні	Відсутність помилок та заповнення всіх реквізитів в процесі проведення контролю та надання документів, що узагальнюють результати контрольної діяльності
	Достовірність відображення інформації у звітності підприємства
	Обсяги нарахованих штрафних санкцій за звітний період
	Кількість виконаних розпоряджень за результатами контролю
	Повнота виявлення недоліків діяльності підприємства та порушень законодавчих документів
	Кількість та цінність інформації для потреб управління, що отримана в результаті діяльності суб'єктів внутрішнього контролю
	Швидкість і точність надання інформації за спеціальними запитами (якість відбору необхідної інформації і мінімізація витрат часу на підготовку необхідно звіту)
Спеціальні	
Рівень професійної підготовки контролера, його ділова репутація	Наявність у суб'єкта контролю відповідних знань, вмінь і навичок для виконання програми контрольного заходу. Дотримання положень зовнішніх та внутрішніх організаційно-розпорядчих документів з питань внутрішнього контролю

Відношення до дорученої роботи	Рівень повноти виконання доручених функцій суб'єктом контролю та дотримання термінів виконання завдань
Рациональність використання робочого часу	Визначення, в якому ступені працівнику притаманні ті види поведінки, які здатні внести позитивний внесок в досягнення високих результатів

Використання запропонованих критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс» надає змогу здійснити оцінку фактичного стану реалізації контрольних функцій в цілому по підприємству, а також в розрізі окремих суб'єктів внутрішнього контролю.

Висновок до розділу 2

Внутрішній аудит (контроль) є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Внутрішній (аудит) контроль є сукупністю регламентованих на конкретному підприємстві дій, пов'язаних із процесом проведення контрольних процедур в ході здійснення господарської діяльності.

На будівельних підприємствах залежно від форми їх власності зовнішній фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі інспектування (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах). Слід зауважити, що незалежно від того, в якій формі здійснюється фінансово-господарський контроль на будівельному підприємстві (інспектування чи аудиту), мета, завдання, джерела інформації та інші ознаки здійснення такого контролю є єдиними.

Метою інспектування (аудиту) на будівельних підприємствах є встановлення законності, правильності та доцільності господарської діяльності такого підприємства.

На початковому етапі перевірки здійснюється інвентаризація будівельних матеріалів. Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів полягають у тому, що сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент) важко виміряти, оскільки їх зберігають насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певну геометричну форму (паралелепіпеда, конуса).

Одним із етапів перевірки є оцінка системи ціноутворення на будівельному підприємстві. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових і

матеріально-технічних ресурсів. Тому перш за все зіставляються фактичні ціни підприємства з нормативами.

Нормативними показниками є ресурсні елементні кошторисні норми. На підставі цих норм і поточних цін на трудові й матеріально-технічні ресурси визначаються прямі витрати у вартості будівництва. Решта витрат, які враховуються у вартості будівництва, визначається не за нормами, а шляхом спеціальних розрахунків. До таких витрат належать накладні витрати, засоби на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період та ін.

Наступним етапом перевірки є контроль собівартості та правильності обліку доходів та витрат будівельного підприємства. Собівартість будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик, власними силами за замовленням підприємств, установ, організацій і громадян.

Як зазначалось, однією з відмітних особливостей формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні. І, відповідно, постійні загальновиробничі витрати не підлягають розподілу на постійні розподілені та постійні нерозподілені.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація та планування внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

Функціонування системи внутрішнього аудиту на будівельних підприємствах в сучасних умовах функціонування економіки держави та ринкової кон'юнктури (ситуації) в галузі будівництва є необхідною умовою для досягнення максимального рівня ефективності їх діяльності. Однак питання дієвості такої системи, як і методично-організаційні засади функціонування служб внутрішнього аудиту (СВА), досі перебувають на зародковому рівні і вимагають більш інтенсивної участі вчених в розробці принципів, положень та засад функціонування цих явищ та їх нормативному урегулюванні.

Тенденції в даних питаннях є такими, що останніми роками вітчизняні вчені все частіше піднімають питання про необхідність побудови системи внутрішнього аудиту чи не на всіх вітчизняних підприємствах. Однак досі потребу в ній усвідомлюють не всі власники та керівники підприємств.

Розуміння місця та ролі внутрішнього аудиту в структурі СВК в сучасних наукових джерелах продовжує залишатися різноманітним та суперечливим. Така ситуація негативно впливає на розвиток цього виду діяльності в Україні. У більшості вітчизняних підприємств та їх власників досі немає свідомого розуміння важливості створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту (СВА).

В практиці внутрішнього аудиту необхідно дотримуватися Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, які розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Не зважаючи на методичну схожість, між внутрішнім та зовнішнім аудитом все ж є чимало відмінностей, які у більшості впливають із

нормативно-правового статусу внутрішніх аудиторів. Зокрема, цілі і завдання СВА визначаються у внутрішніх (локальних) документах підприємств, на яких такі служби створено (положення про СВА, накази, інструкції та розпорядження тощо).

СВА є структурним підрозділом в єдиній структурі підприємства, а тому її діяльність має внутрішньо-організаційний характер і залежить від розподілу повноважень між органами управління підприємством. Внутрішні аудитори отримують заробітну плату і є штатними працівниками підприємства, відповідно досить важко забезпечити повне дотримання принципу незалежності, зокрема від виконавчих органів управління підприємством.

Для здійснення внутрішнього аудиту можна залучати зовнішніх аудиторів, однак такий аудитор при виконанні зовнішнього аудиту не може і не повинен одночасно перебувати в трудових чи будь-яких інших юридичних відносинах із підприємством. Кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів визначаються керівництвом, якому підпорядкована СВА, тоді як до зовнішніх аудиторів такі вимоги встановлені законодавством. Важливою ознакою є і те, що діяльність СВА відбувається на постійній плановій основі, ініціювання перевірок з боку вищих органів управління підприємством можливе, але не є обов'язковою умовою. Для зовнішнього аудиту характерне ініціювання його проведення з боку замовника, навіть у випадках проведення обов'язкового аудиту згідно вимог законодавства.

Створення СВА відбувається за рішенням найвищих органів управління підприємством. Доцільність введення такого підрозділу в структуру будівельного підрядного підприємства впливає і залежить від розміру підприємства, його організаційно-правової форми та організаційної структури тощо. Зокрема, створення СВА на малих підприємствах в будівництві в більшості випадків не доцільне. Однак питання здійснення внутрішнього господарського контролю, одним із інструментів якого може

бути зокрема і внутрішній аудит, залишається актуальним і для малих підприємств.

На рівні окремо взятого будівельного підприємства діяльність СВА можна розділити на складові:

1. Моніторинг внутрішнього контролю. Підрозділ внутрішнього контролю найчастіше відповідає за огляд заходів контролю, моніторинг їх функціонування та надання рекомендацій з удосконалення;
2. Перевірка фінансової та операційної інформації. Іноді внутрішнім аудиторам доручають огляд засобів, що використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації цієї інформації, складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, включаючи детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;
3. Огляд операційної діяльності. Полягає в огляді економічності, ефективності та результативності операційної діяльності, включаючи не фінансову діяльність суб'єкта господарювання;
4. Огляд дотримання законів і нормативних актів — огляд дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політик і директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог;
5. Управління ризиками. Полягає в наданні допомоги підприємству через ідентифікацію та оцінку значної доступності ризику та поліпшення управління ризиками і системами контролю;
6. Підрозділ внутрішнього аудиту може оцінювати процес управління у контексті досягнення цілей з етики і системи цінностей, управління результатами діяльності та підзвітності, повідомлення інформації про ризик і контроль відповідним підрозділам організації та ефективності взаємодії між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та управлінським персоналом.

У будівництві можливі різноманітні типи поєднання систем (служб) внутрішнього господарського контролю та внутрішнього аудиту, а також їх

зв'язок із зовнішнім аудитором. За такою ознакою суб'єктів галузі можна розділити на три групи — на яких:

1. Створено службу внутрішнього господарського контролю (СВГК) без окремого виділення служби внутрішнього аудиту (СВА). Такий підхід доцільно використовувати підрядним підприємствам малого та середнього розміру, структура яких є відносно простою, спеціалізуються на виконанні окремих видів БМР, а не комплексному будівництві об'єктів в цілому (без виконання функції генпідрядника), або які здійснюють комплексне будівництво не більше ніж на 1-2 об'єктах одночасно. Склад СВГК на таких підприємствах укомплектовують фахівцями різних професій, в основному інженерно-будівельних. При цьому функції внутрішнього аудиту в більшості випадків покладаються на одну особу, або такі функції закріплюються за іншим працівником служби без створення окремої посади внутрішнього аудитора. На таких підприємствах зовнішні аудитори проводитимуть аудит в більшості випадків без використання матеріалів внутрішнього аудиту, або із використанням в мінімальному обсязі;

2. Створено окремі служби — внутрішнього аудиту та внутрішнього господарського контролю. Окремі служби варто створювати на великих підрядних підприємствах (які можуть виступати генпідрядниками), здатними вести комплексне будівництво цілих об'єктів, в тому числі одночасно на кількох будівельних майданчиках, мають складну організаційну структуру та юридично-правову форму (наприклад, для таких великих будівельних холдингів, як «Київміськбуд», які об'єднують багато підприємств, пов'язаних корпоративними зв'язками). В такій структурі СВА створюється як структурний підрозділ основного (материнського) підприємства із його підпорядкуванням найвищому органу управління (загальним зборам учасників (акціонерів)) або наглядовій раді;

3. Функції внутрішнього аудиту передано незалежним суб'єктам господарської діяльності (аутсорсинг). Така форма організації внутрішнього аудиту доступна для підрядних підприємств будь-якого розміру та

організаційно-правової форми. Її основною перевагою є те, що в такий спосіб забезпечується чітке дотримання принципу незалежності внутрішнього аудитора. Аудитор (фірма), який надає такі послуги, не може виступати одночасно в ролі зовнішнього аудитора і виконувати завдання з надання впевненості.

Підсумовуючи, можна сказати, що враховуючи специфіку діяльності досліджуваного підприємства а також його організаційну структуру, не доцільно створювати окремий підрозділ внутрішнього аудиту. Функції внутрішнього аудитора можуть бути делеговані одному із працівників даного підприємства (враховуючи штат в 12 осіб).

Для ефективної організації діяльності внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві потрібно розробити та впровадити внутрішні стандарти процедур діяльності внутрішнього аудиту або спеціальну інструкцію. Ця потреба викликана проблемою відсутності нормативної регламентації діяльності внутрішніх аудиторів.

Загалом, методика проведення внутрішнього аудиту втілюється в програму його проведення. Залежно від обраного способу організації перевірки внутрішній аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік процедур які б дали змогу:

1. Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.
2. Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку господарських операцій у зведених документах та реєстрах.
3. Перевірити правильність ведення обліку господарських операцій відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.
4. Перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання.
5. Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й своєчасності

відображення господарських операцій, пов'язаних із здійсненням господарських операцій.

У той же час при проведенні внутрішнього аудиту господарських операцій мають розробити програму внутрішнього аудиту основної діяльності будівельного підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Програма внутрішнього аудиту господарських операцій

ТОВ «Винер Спейс» *

№ з/п	Перелік процедур	Виконавець	Терміни перевірки	Джерела інформації	Примітки
1	Перевірити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, даним Головної книги, звітності	Величко Н. А.	До 28.03	Регістри аналітичного та синтетичного обліку будівельних матеріалів	
2	Перевірити фактичну наявність будівельних матеріалів, перевірити організацію складського господарства, стан їх збереження	Андрієнко С.М	26-28. 03	Інвентаризаційні описи	
3	Перевірити повноту оприбуткування будівельних матеріалів при наявності документів, які підтверджують їх придбання.	Андрієнко С.М	До 29.03	Первинні документи М2, М4, М7	
4	Перевірити організацію контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей.	Андрієнко С.М	27. 03	Звіти перевірки наявності бланків суворої звітності	
5	Звірити правильність оформлення надходження та списання будівельних матеріалів: взаємна звірка даних матеріального звіту та накладних; звірка віднесення в підзвіт окремими особами відпущених запасів; перевірити кореспонденцію рахунків на відпускання запасів у Головній книзі.	Московчук І. І.	26, 27. 03	Акти взаємної звірки	

Продовж. табл. 3.1

№ з/п	Перелік контрольних процедур	Виконавець	Терміни перевірки	Джерела інформації	Примітки
6	Перевірити законність списання запасів при витратах: дотримання встановленого порядку оформлення; перевірка правильності застосування норм природного убутку.	Московчук І. І.	27.03	Документи на відпуск будівельних матеріалів	
7	Перевірити дотримання лімітів із відпускання будівельних матеріалів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання.	Величко Н. А.	До 28.03	Лімітно-забірні картки	
8	Вивчити стан матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству.	Величко Н. А.	До 29.03	Лімітно-забірні картки	
9	Перевірити правильність відображення в обліку операцій із вибуття будівельних матеріалів.	Московчук І. І.	До 29.03	Головна книга	
10	Перевірити, який із методів оцінки будівельних матеріалів при відпусканні їх у виробництво, продаж або інше вибуття застосовується на підприємстві. згідно з Наказом про облікову політику; фактично.	Андрієнко С.М.	До 29.03	Наказ про облікову політику	
12	Перевірити достовірність даних за залишками будівельних матеріалів у фінансовій звітності.	Московчук І. І.	До 29. 03	Головна книга, Баланс	
13	Формування реєстрів виявлених порушень	Величко Н. А.	До 30. 03	Записка контролера	

*розроблено автором

З метою удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності на ТОВ «Винер Спейс» в роботі запропонована модель внутрішнього аудиту, впровадження якої в практичну діяльність підприємства дозволить

оптимізувати контрольно-аналітичну складову системи управління підприємством.

Таблиця 3.2

Процедури внутрішнього аудиту господарської діяльності
ТОВ «Винер Спейс»*

№ з/п	Передумови підготовки фінансової звітності	Контрольні процедури
1	Виникнення та існування	1.1 Взаємне підтвердження по найбільш суттєвим операціям з придбання та вибуття будівельних матеріалів у складському та бухгалтерському обліку
		1.2 Вибірковий огляд документації стосовно будівельних матеріалів, у т.ч. отриманих підтверджень залишків на електронних та паперових носіях
		1.3 Спостереження за проведенням інвентаризації будівельних матеріалів і встановлення відповідності фактичних залишків обліковим, можливості крадіжок та шахрайства
2	Права та зобов'язання	2.1 Підтвердження істотних умов контрагентом підприємства стосовно будівельних матеріалів
		2.2 Інспектування документації на електронних і паперових носіях
3	Повнота	3.1 Підтвердження дотримання критеріїв розмежування будівельних матеріалів
		3.2 Отримання підтвердження нульового сальдо на предмет перевірки повноти відображення будівельних матеріалів у фінансовій звітності
		3.3 Розгляд звітів складського обліку, співставлення даних комп'ютерної системи обліку
		3.4 Розгляд різниць і неврегульованих сум, отриманих в результаті інвентаризації та виявлення винних осіб
		3.6 Інспектування подій після дати балансу
4	Вартісна оцінка і вимірювання	4.1 Інспектування документів стосовно формування первісної вартості придбання
		4.2 Підтвердження правомірності списання (вибуття) будівельних матеріалів
		4.3 Розгляд методів оцінки вартості будівельних матеріалів
5	Повнота	5.1 Встановлення адекватності відібраних принципів особливостям технологічного процесу, використання в ньому будівельних матеріалів та методу електронної обробки даних
		5.2 Перевірка правильності класифікації і узагальнення

	5.3 Перевірка відображення у фінансовій звітності основних операцій стосовно будівельних матеріалів
--	---

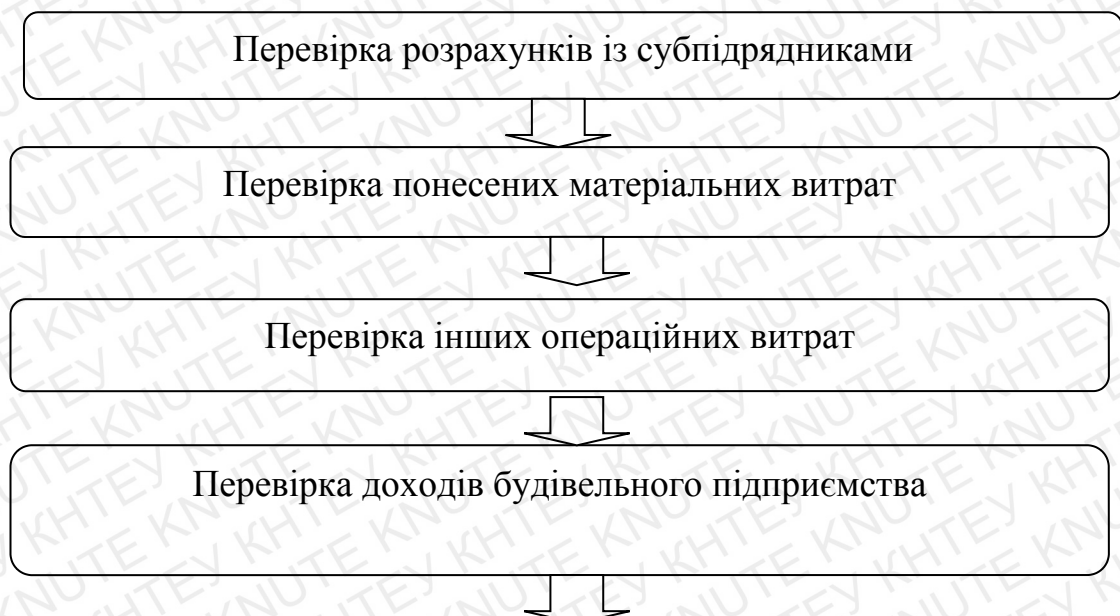
Отже, результати внутрішнього аудиту господарської діяльності, розкриті на прикладі операцій ТОВ «Винер Спейс», дозволяють забезпечити достовірною інформацією менеджерів різних рівнів управління на етапах прийняття ними виважених рішень оперативного управління. Більш деталізоване вивчення окремих операцій у процесі внутрішнього аудиту через обґрунтування фактичних та потенційних наслідків, виявлених за результатами внутрішнього аудиту, уможливорює перспективність планування ресурсного забезпечення, що своєю чергою покращує не тільки показники раціонального використання ресурсів (зокрема виробничих запасів), але й реалізації програм економічного розширення, соціальної відповідальності бізнесу та екологічної безпеки його ведення.

3.2. Особливості методики внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

Основними завданнями служби внутрішнього аудиту є здійснення оперативної перевірки, надання результатів щодо діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо її удосконалення. Тому, вагоме місце в проведенні перевірок займає дослідження методики здійснення внутрішнього аудиту в розрізі етапів.

Важливим моментом для удосконалення внутрішнього аудиту на ТОВ «Виннер Спейс» є виокремлення об'єктів контролю в будівництві як специфічній галузі. До об'єктів, які вивчаються, належать: методи обліку витрат і калькулювання, об'єкти обліку витрат, методи оцінки незавершеного будівництва, способи розрахунку собівартості, методи розподілу непрямих витрат (основних, накладних), об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, по суті всі об'єкти, які мають бути прописані в Наказі про облікову політику підприємства. Ще одним об'єктом, який необхідно розглянути під час здійснення внутрішнього аудиту є договори, оскільки вони є ключовими при регулюванні відносин учасників будівельного процесу.

У загальному, методику внутрішнього аудиту на ТОВ «Винер Спейс» має включати сім етапів (рис. 3.1).



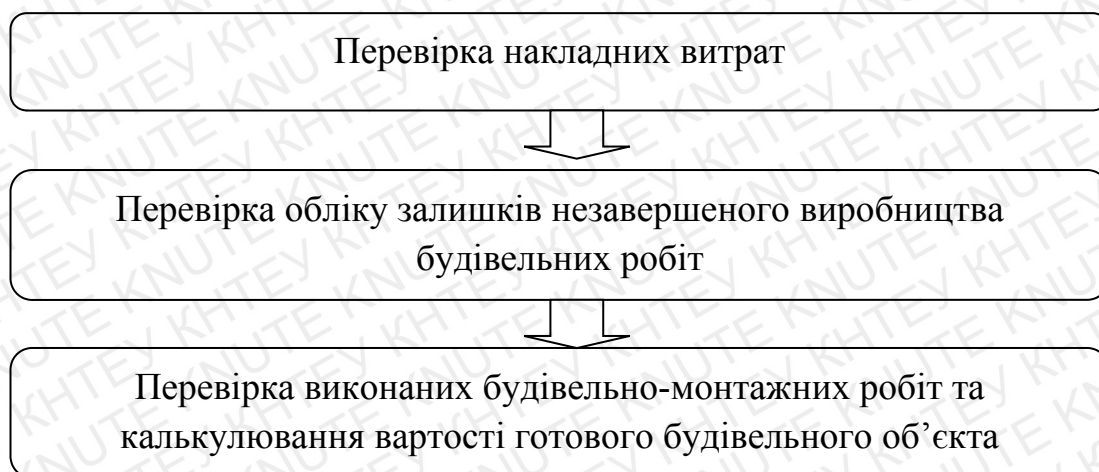


Рис. 3.1 Етапи проведення внутрішнього аудиту господарської діяльності
ТОВ «Винер Спейс» [44]

В ході внутрішнього аудиту доходів та витрат, суб'єкт перевірки має встановити обґрунтованість використовуваного методу обліку витрат і порядку калькулювання собівартості продукції і його незмінність в період перевірки; правильність розмежування доходів витрат за звітними періодами; склад та обґрунтованість віднесення окремих видів витрат на собівартість продукції; обґрунтованість розподілення загальновиробничих витрат і загальногосподарських витрат за об'єктами калькуляції; правильність обліку і розподілу доходів витрат допоміжних виробництв; правильність використання кореспонденції рахунків.

На першому етапі внутрішнього аудиту доцільно використовувати наступні документи для перевірки: договори будівельного підряду, які пов'язані з субпідрядниками; регістри бухгалтерського обліку; на другому – виробничі добові норми витрат основних будівельних матеріалів, що розробляються безпосередньо будівельною організацією і затверджувані щорічно її керівником; журнал обліку виконаних робіт щодо об'єкта будівництва; матеріальні звіти (форма М-19) по матеріально відповідальній особі – виробнику робіт, начальнику будівельної ділянки; форма М-29 – щомісячний звіт про витрати основних матеріалів в будівництві, в порівнянні з витратами, встановлених нормами;

на третьому – норми закону про оплату і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт; штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; таблиці обліку використання робочого часу; податкові картки; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, накази на виплату премій; реєстри бухгалтерського і податкового обліку за рахунком 66;

на четвертому - договори для надання транспортних послуг чи виконання субпідрядних будівельно-монтажних робіт; змінні рапорти на роботу машин і механізмів; дорожні листи; корінці дорожніх листів (при наданні послуг стороннім організаціям); звіти про використання коштів (якщо ПММ купувалися за готівку); заправні відомості; акти на встановлення та списання, запчастин; розрахунки нарахування амортизації, реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 105, 131;

на п'ятому – норми Закону про оплату праці і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт (при відрядній оплаті); штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; таблиця обліку використання робочого часу; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, на виплату премій; реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 90, 91, 92; на шостому –реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 23; реєстри обліку і інших документів; на сьомому –реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунками: 23 «Виробництво», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 90 «Собівартість реалізації», 91«Загальновиробничі витрати».

Одним із загальнонаукових методів вивчення фактів господарського життя є математичне моделювання. Загалом, моделювання, як особливий і універсальний метод перевірки дотримання правил ведення обліку та дослідження господарських операцій, займає важливе місце в контролі. Під моделлю мають на увазі спрощену схему, опис якого-небудь явища і процесу

для зручності його аналізу. Модель внутрішнього аудиту господарської діяльності будівельного підприємства можна представити наступним чином (рис. 3.2).

Дана блок-схема внутрішнього аудиту характеризує перевірку з точки зору подальшої оцінки доходів та витрат та фіктивності контролю на підприємстві. Удосконалення системи внутрішнього контролю здійснюється через надання рекомендацій при виявленні порушень та помилок на підприємстві, що дозволяє з кожним наступним проведенням контрольних дій покращити систему внутрішнього контролю на підприємстві.

Одним із специфічних прийомів внутрішнього аудиту є контрольний обмір виконаних робіт, який проводить шляхом інструментального заміру (рулеткою, метром, геодезичним інструментом та ін.). Зіставлення виконаних обсягів робіт за актами приймання, кошторисами і результатами контрольного обміру бажано проводити відразу після обміру, так як при наявності розбіжностей краще уточнити їх на місці.

Обов'язковою вимогою при проведенні контрольного обміру є участь у ньому фахівця - будівельника, інакше акт контрольного обміру не матиме юридичної сили (особливо при передачі матеріалів контролю в правоохоронні органи).

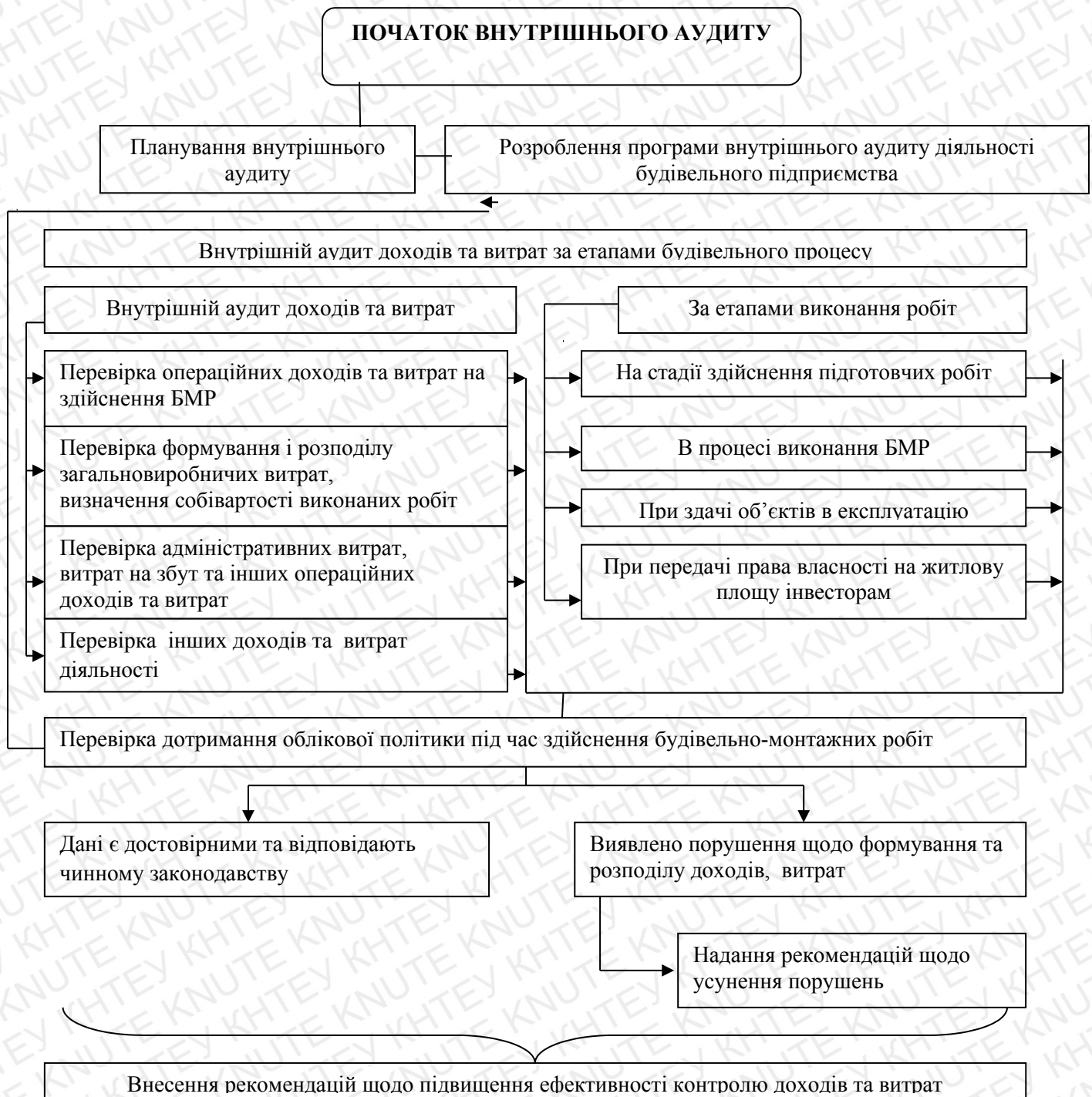


Рис. 3.2. Блок-схема внутрішнього аудиту доходів та витрат на житлове будівництво ТОВ «Винер Спейс»

Проведені дослідження дозволила встановити ряд порушень які найчастіше виникають під час облікового відображення витрат будівельної організації. Так, за результатами дослідження, виявлені наступні порушення:

- завищення вартості будівельних робіт;

- не повне оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві;
- не правильне визначення собівартості будівельних робіт підприємства.

Важливим етапом внутрішнього аудиту є перевірка формування та облікового відображення матеріальних витрат будівельного підприємства. Оскільки матеріальними витратам належить найбільша питома вага в сукупних витратах ТОВ «Винер Спейс», відповідно й обсяг контрольних процедур на даному етапі внутрішнього аудиту буде найбільшим.

Регулювання бухгалтерського обліку у будівництві здійснюється державними будівельними нормами (ДБН). Це комплекс нормативних актів, затверджених центральним органом виконавчої влади з питань будівництва та архітектури. Вони регулюють положення організаційно - методичного характеру, містобудування, кошторисних норм та правил, тощо.

Згідно з ДБН 2000, система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно - розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально - технічних ресурсів. Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт дані норми носять лише рекомендаційний характер.

Зважаючи на це, до основних процедур внутрішнього аудиту формування та облікового відображення матеріальних витрат підприємства можна віднести перевірку:

- фактичної наявності матеріальних цінностей на підприємстві;
- повноти оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві;
- правильності визначення собівартості будівельних робіт;
- порядку проведення переоцінки виробничих запасів підприємства;
- правильності віднесення витрат до прямих матеріальних;
- правильності застосування виробничих норм та їх відповідність ДБН;

- правильності списання матеріалів з виконання будівельно-монтажних робіт відповідно до встановлених норм та нормативів.

Вивчаючи повноту оприбуткування матеріальних цінностей, внутрішній аудитор має перевірити, за якою вартістю матеріальні цінності оприбутковані на підприємстві, порівняти дані матеріальних звітів типових форм М-19 та М-29 будівельного підприємства із даними підприємства постачальника будівельних матеріалів. Необхідно перевірити правильність списання втрат від браку та нестач.

Після передачі будівельних матеріалів матеріально-відповідальним особам, внутрішні аудитори за допомогою процедури запиту можуть перевірити наявність та раціональність використання матеріальних ресурсів на відповідні будівельні роботи відповідно до плану-графіку виконання будівельних робіт.

Перевірка правильності застосування виробничих норм передбачає застосування внутрішнім аудитором процедур інвентаризації, документальної перевірки, які дозволяють виявити перевитрати або економію матеріальних витрат відповідно до встановлених державних будівельних норм.

Оцінка правильності списання матеріалів здійснюється контролером на підставі типової форми М-29 „Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно із виробничими нормами”, в якій міститься інформація щодо фактичних та нормативних витрат матеріалів, відхилень від норм, причини їх виникнення та винуватців. Матеріальні звіти (М-19 та М-29) є регістрами обліку наявності та руху матеріалів на підприємстві. За допомогою прийомів документальної перевірки, контролер має оцінити правильність формування даної звітності, перевірити наявність всіх реквізитів (підписи матеріально-відповідальних осіб, керівництва), співставити дані звітності з даними складського обліку та застосувати процедуру арифметичної перевірки даних.

Внутрішній аудит за обсягом витрачання матеріальних цінностей на виконання будівельних робіт передбачає застосування внутрішнім аудитором наступних процедур: інвентаризації, експертиз, які дозволяють впевнитись в раціональності витрачання матеріалів відповідно до встановлених норм та нормативів. Якщо, за даними перевірки кількість витрачених матеріалів не відповідає даним складського обліку, варто здійснити контрольний запуск сировини та будівельних матеріалів у виробництво з метою визначення реальних витрат на заявлений обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт.

Наступні етапи внутрішнього аудиту на ТОВ «Винер Спейс» стосуються перевірки первинних документів, правильності кореспонденції рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також різних форм звітності, що містять інформацію про результати операційної діяльності підприємства. Контроль правильності складання первинних документів слід здійснювати, використовуючи формальну перевірку, зустрічну перевірку, перевірку за змістом та арифметичну перевірку.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку зазначається у реєстрах обліку та у Головній книзі за відповідними субрахунками. Безсумнівно, на увагу заслуговує контроль правильності відображення інформації про доходи та фінансові результати в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку ТОВ «Винер Спейс».

Кінцевим результатом документообороту на ТОВ «Винер Спейс» з обліку результатів операційної діяльності є складання звітності. Слід звернути увагу на те, що у звітності має бути відображена якісна інформація, адже вона зменшує інформаційний ризик користувачів звітів. Важливою якісною характеристикою інформації, що відображається у звітності, є повнота. Її відсутність досить часто слугує причиною для спотворення даних звітності, яке направлене на заниження або завищення базових показників (залежно від ситуації). При перевірці звітності внутрішньому аудитору слід акцентувати увагу на даних податкової звітності, так як вони теж можуть бути викривлені. Заниження показників сукупних доходів, не включення до

їх складу отриманих авансів, спрямовані на зниження доходу і ухиляння від сплати податку на прибуток підприємств.

Необхідно відзначити, що викривлена інформація, особливо у фінансовій звітності, спотворює макроекономічні показники та перешкоджає прийняттю адекватних управлінських рішень на загальнодержавному рівні.

На заключному етапі внутрішнього аудиту формуються документи, які відображають узагальнені результати аудиту. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту включає комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства. Під час проведення внутрішнього аудиту, однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях та інших документах за допомогою відповідних методичних прийомів.

Узагальнення і викладення результатів внутрішнього аудиту у підсумкових документах здійснюється суб'єктом внутрішнього аудиту за даними записів у журналі аудитора, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Впровадження у практичну діяльність ТОВ «Винер Спейс» вищенаведених пропозицій з проведення внутрішнього аудиту господарської діяльності досліджуваного підприємства дозволить покращити обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю та прибутком підприємства. Для удосконалення системи внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно удосконалювати документи, що можуть оформлюватися під час та після проведення перевірки. Всі виявлені під час внутрішнього аудиту порушення та нанесені будівельному підприємстві збитки посадові особи, на які покладені функції внутрішнього аудиту, записують до актів, довідок, відомостей, описів. Проте, варто створити такий внутрішній документ для контролю та фіксації порушень, як «Довідка про порушення, що виявлені під час контрольних дій під час » (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Довідка про порушення, що виявлені під час здійснення контрольних дій *

Документ			Операція		Сума збитку	Суть порушення	Посади та прізвище осіб	
назва	дата	номер	короткий зміст	сума			які здійснили операцію	які дозволили затвердити операцію
Відомість про виплату заробітної плати	30.11.17	№124-5	Завищено сума основної заробітної плати по окремим працівникам підприємства	100 тис.грн	100 тис.грн	Завищення витрат на оплату праці	Дудко О.М.	Ковальов А.М.

*розроблено автором

Даний документ дозволить визначити порушення, що були на підприємстві; суму збитку; операцію, яка призвела до виникнення порушення та посади а також прізвища осіб, які здійснили та які затвердили операції.

Крім наведеного вище документу, пропонуємо посадовим особам, на яких покладено функції внутрішнього аудиту, заповнювати відомість виявлених фактів порушень законів, постанов, правил, інструкцій, які регламентують діяльність будівельних підприємств і стан системи бухгалтерського обліку (табл. 3.4)

Таблиця 3.4

Відомість щодо виявлення порушень та рекомендацій щодо їх усунення на
ТОВ «Виннер Спейс»*

Документ			Короткий зміст порушення	Суть порушення	Нормативно-правовий акт, який було порушено	Відповідальний за порушення (посада і прізвище)	Рекомендації щодо усунення
назва	дата	№					
Акт інвентаризації	10.11.17	342/1	Відображення орендованих основних засобів як власних	Завищення необоротних активів підприємства в балансі	ПСБО 7 «Основні засоби»	Ковальов С.А.	Відобразити в системі б.о.

*розроблено автором

Перед проведенням наступного контролю пропонуємо заповнити «Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього контролю» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього аудиту*

Акт, рішення, довідка з попереднього контролю			Що виявилось невиконаним (повністю або частково)	Хто повинен був виконати	Причини невиконання	Наслідки
назва	дата	номер				
Довідка про порядок визначення вартості БМР	12.03.17	№123-4	Завищення вартості БМР	Сидоров А.М.	Не з'ясовано	Завищення собівартості БМР підприємства

*розроблено автором

Даний внутрішній документ забезпечить отримання інформації про невиконання пропозицій та рішень на конкретному підприємстві. Внутрішній

аудитор, записавши наслідки невиконання пропозицій та рішень, зможе надати управлінському персоналу інформацію щодо проблем, які виникають на підприємстві.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відзначити, що використання запропонованої методики внутрішнього аудиту господарських операцій ТОВ «Винер Спейс» дозволить посилити контрольованість процесів, що відбуваються на досліджуваному підприємстві.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів внутрішнього аудиту основної діяльності виробничого підприємства

Завершальним етапом проведення аудиту ефективності діяльності підприємство є формулювання думки та надання звіту щодо рівня ефективності діяльності підприємства. Цілями аудитора на даному етапі є:

- сформулювати думку про рівень ефективності діяльності підприємства виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;
- чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.

Аудитор повинен сформулювати думку щодо рівня ефективності практичної та управлінської діяльності підприємства. Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайств або помилки.

Аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу.

Аудиторський звіт датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватись його думка щодо фінансової звітності [57, с.42].

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

За результатами проведення аудиту ефективності діяльності підприємства аудиторський звіт складається наступним чином:

- аудиторський звіт має бути складений відповідно до вимог замовників аудиту.

- аудиторський звіт викладається в довільній формі і має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.
- інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення - короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.
- за можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.
- при посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту[16, с.67].

Отже, за результатами власного дослідження, нами було сформовано аудиторський звіт за результатами оцінки звітності та системи обліку та внутрішнього контролю на ТОВ «Винер Спейс».

Аудиторський звіт від 01.12.2017 №1

Вид заходу: аудит основної діяльності.

Найменування установи, в якій проводився внутрішній аудит:
товариство з обмеженою відповідальністю «Винер Спейс».

Дата початку аудиту: 10.11.2017 року.

Дата закінчення аудиту: 01.12.2017 року.

Особо відповідальна за проведення внутрішнього аудиту: Зоренко Богдан Ігорович

Об'єкт внутрішнього аудиту: діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «Винер Спейс» з окремих питань, зокрема: якість функціонування системи внутрішнього контролю; законність та достовірність складання фінансової та іншої звітності; правильність ведення бухгалтерського обліку; складання, затвердження та виконання фінансових планів; ефективність використання ресурсів підприємства; оцінка стану формування та обліку доходів; виконання завдань, визначених статутом;

Цілі внутрішнього аудиту: оцінка діяльності підприємства щодо дотримання нормативних актів, планів, процедур, контрактів тощо з питань стану збереження та використання активів, управління майном та інше, аналіз фінансово-економічних показників діяльності, розробка рекомендацій та пропозицій, направлених на покращення стану фінансово-господарської дисципліни, мінімізацію ризиків та інше.

Склад аудиторської групи (посада): внутрішній аудитор Зоренко Б.І.

Резюме (основні висновки та рекомендації):

В ході аудиторської перевірки аудитором Зоренко Б.І. були перевірені наступні документи:

- річний фінансовий звіт ТОВ «Винер Спейс»;
- статистична звітність ТОВ «Винер Спейс»;
- внутрішньогосподарська(управлінська) звітність ТОВ «Винер Спейс»;
- наказ про облік політику ТОВ «Винер Спейс»;
- накази про розмежування та делегування повноважень;
- посадові інструкції працівників;

В ході аудиту встановлено, що фінансово-господарська діяльність ТОВ «Винер Спейс» загалом є налагодженою, системною та спрямованою на виконання основних статутних завдань і забезпечення соціальних гарантій працівників.

Однак, в періоді, що підлягав аудиту мали місце недоліки організаційного характеру на різних етапах господарювання, які призвели до виникнення ризиків втрат фінансових та матеріальних ресурсів, а саме:

- недосконало організований бухгалтерський облік на підприємстві, відсутність розробленого графіку документообігу та робочого плану рахунків;
- відсутність процедур попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах;
- за результатами оцінки ефективності використання матеріальних запасів встановлено, що відсутній належний контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення запасів;
- відсутність належного контролю за станом основних засобів;
- відсутність графіку погашення заборгованості перед бюджетом;

З метою поліпшення ситуації рекомендується:

- вжити заходів щодо посилення контролю за станом основних засобів та забезпечити їх оновлення;
 - провести аналіз наявної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом з розробленням графіку погашення заборгованості, який би враховував терміни достатні для здійснення розрахунків з бюджетом, з метою уникнення нарахування штрафних санкцій;
 - провести детальний аналіз системи бухгалтерського обліку на підприємстві.
- Розробити графік документообігу та робочий план рахунків.
- посилити контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення майна.
 - ввести на підприємстві штатну посаду аналітика-контролера для виконання процедур виявлення помилок у документах та несанкціонованих операцій.

Висновок до розділу 3

В роботі розкрита методика та організація внутрішнього аудиту основної діяльності будівельного підприємства та сформульовані наступні висновки:

1. Враховуючи специфіку діяльності досліджуваного підприємства а також його організаційну структуру, в роботі обґрунтовано не доцільність створення окремого підрозділу внутрішнього аудиту. Функції внутрішнього аудитора можуть бути делеговані одному із працівників даного підприємства (враховуючи штат в 12 осіб).
2. Для ефективної організації діяльності внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві потрібно розробити та впровадити внутрішні стандарти процедур діяльності внутрішнього аудиту або спеціальну інструкцію. Ця потреба викликана проблемою відсутності нормативної регламентації діяльності внутрішніх аудиторів. В роботі наведена програма внутрішнього аудиту господарських операцій ТОВ «Винер Спейс».
3. З метою удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності на ТОВ «Винер Спейс» в роботі запропонована модель внутрішнього аудиту, впровадження якої в практичну діяльність підприємства дозволить оптимізувати контрольню-аналітичну складову системи управління підприємством.
4. Встановлено, що в ході внутрішнього аудиту доходів та витрат, суб'єкт перевірки має встановити обґрунтованість використовуваного методу обліку витрат і порядку калькулювання собівартості продукції і його незмінність в період перевірки; правильність розмежування доходів витрат за звітними періодами; склад та обґрунтованість віднесення окремих видів витрат на собівартість продукції; обґрунтованість розподілення загальновиробничих витрат і загальногосподарських витрат за об'єктами калькуляції; правильність обліку і розподілу доходів витрат допоміжних виробництв; правильність використання кореспонденції рахунків.
5. Одним із специфічних прийомів внутрішнього аудиту є контрольний обмір виконаних робіт, який проводить шляхом інструментального заміру

(рулеткою, метром, геодезичним інструментом та ін.). Зіставлення виконаних обсягів робіт за актами приймання, кошторисами і результатами контрольного обміру бажано проводити відразу після обміру, так як при наявності розбіжностей краще уточнити їх на місці.

Обов'язковою вимогою при проведенні контрольного обміру є участь у ньому фахівця - будівельника, інакше акт контрольного обміру не матиме юридичної сили (особливо при передачі матеріалів контролю в правоохоронні органи).

6. В роботі запропоновані до впровадження внутрішні документи аудитора, які дозволять визначити порушення, що були на підприємстві; суму збитку; операцію, яка призвела до виникнення порушення та посади а також прізвища осіб, які здійснили та які затвердили операції. Загалом, використання запропонованої методики внутрішнього аудиту господарських операцій ТОВ «Винер Спейс» дозволить посилити контрольованість процесів, що відбуваються на досліджуваному підприємстві.

7. В ході аудиту встановлено, що фінансово-господарська діяльність ТОВ «Винер Спейс» загалом є налагодженою, системною та спрямованою на виконання основних статутних завдань і забезпечення соціальних гарантій працівників.

8. Однак, в періоді, що підлягав аудиту мали місце недоліки організаційного характеру на різних етапах господарювання, які призвели до виникнення ризиків втрат фінансових та матеріальних ресурсів, а саме:

- недосконало організований бухгалтерський облік на підприємстві, відсутність розробленого графіку документообігу та робочого плану рахунків;

- відсутність процедур попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах;

- за результатами оцінки ефективності використання матеріальних запасів встановлено, що відсутній належний контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення запасів;

- відсутність належного контролю за станом основних засобів;
- відсутність графіку погашення заборгованості перед бюджетом.

9. З метою поліпшення ситуації рекомендується:

- вжити заходів щодо посилення контролю за станом основних засобів та забезпечити їх оновлення;
- провести аналіз наявної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом з розробленням графіку погашення заборгованості, який би враховував терміни достатні для здійснення розрахунків з бюджетом, з метою уникнення нарахування штрафних санкцій;
- провести детальний аналіз системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Розробити графік документообігу та робочий план рахунків.
- посилити контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення майна.
- ввести на підприємстві штатну посаду аналітика-контролера для виконання процедур виявлення помилок у документах та несанкціонованих операцій.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведення в роботі дослідження організації внутрішнього аудиту на підприємстві будівельної галузі дало можливість сформулювати висновки теоретичного, організаційного і методичного характеру, які розв'язують основні завдання відповідно до поставленої мети, а саме:

1. Проведені дослідження дозволили виокремити особливості здійснення основної діяльності будівельними підприємствами. До основних особливостей будівництва можна віднести такі:

- унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;
- різноманітність виконуваних видів будівельних робіт;
- залежність значної частини робіт від погодних мов;
- значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року);
- складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів;

- тривалий життєвий цикл продукції будівництва;
- велика кількість учасників і складний процес організації документообігу.

2. Здійснено оцінку нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю основної діяльності в будівництві, що підтверджує думку про те, що окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

3. Дослідивши сутність фінансово-економічної діяльності ТОВ «Виннер Спейс», можна зробити висновок, що досліджуване підприємство являє собою багатoproфільне спеціалізоване підприємство з повною інфраструктурою виробничих, складських приміщень, власним автогосподарством, ваговим та пресовим господарством, яке забезпечує

успішну діяльність у сфері будівництва, водопровідних, газопровідних робіт, покрівельних та ізоляційних робіт.

Виходячи з того, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній діяльності досліджуваного підприємства, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва, структурні підрозділи ТОВ «Виннер Спейс» були згруповані нами до чотирьох блоків згідно функцій, що виконують вони у виробництві. Перший блок, ще названий нами «загальне керівництво» очолює останні три. Це пояснюється тим, що саме його складові підрозділи (бухгалтерія, планово-економічний, фінансовий та юридичний відділи) визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

За даними аналізу, встановлено, що найкращим роком щодо отримання прибутку за останні чотири роки був 2017 р. (сума чистого прибутку – 241,9 тис.грн), а найгіршим роком - 2014р. (сума збитку-25,3 тис.грн). З 2014 р. по 2016 р. ТОВ «Виннер Спейс» зазнавала збитків за рахунок перевищення сукупних витрат над доходами. чистий дохід від реалізації будівельної продукції з кожним роком зростає. Так, в 2015р. темп приросту чистого доходу склав 156,17% (або 1920,7 тис.грн), в 2016 р. – 84,17%, а в 2017р. – 82,9 %. Дана динаміка свідчить про збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт. За весь аналізований період, інші операційні доходи значно збільшились. Так в 2014 р. вони склали 96,8 тис.грн, а вже в 2017р.-1230,5 тис.грн.

Загальна вартість майна ТОВ «Виннер Спейс» за останній рік зменшилась. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних, так і оборотних активів. На кінець аналізованого періоду власний капітал

збільшився 241,9 тис.грн. в порівнянні з 2016р. і разом з тим збільшилась його частка в структурі джерел формування оборотних активів. Це є позитивною зміною, що веде до покращення фінансової стійкості підприємства. Сума власного капіталу збільшилась за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

4. Внутрішній аудит (контроль) є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Внутрішній (аудит) контроль є сукупністю регламентованих на конкретному підприємстві дій, пов'язаних із процесом проведення контрольних процедур в ході здійснення господарської діяльності.

5. У роботі було визначено передумови, які впливають на організацію внутрішнього аудиту це дозволить не лише правильно його організувати, але й визначити відповідні методичні підходи до його проведення. Крім того, встановлення передумов, які впливатимуть на процес організації внутрішнього аудиту, набуває особливого значення для підприємств будівельної галузі, оскільки вони виступають основними активами, що приносять підприємству економічні вигоди.

В роботі наведено організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств яка суттєво підвищує якість внутрішнього аудиту та скорочує час, відведений на його здійснення. У наведеній моделі враховано процедури попереднього, поточного і наступного внутрішнього аудиту та виокремлено основні етапи контролю. Наведені показники, які дозволяють ефективно здійснити аналіз та аудит основної діяльності будівельного підприємства.

6. В роботі надано оцінку стану системи організації внутрішнього контролю ТОВ «Виннер Спейс». Визначено що на ТОВ «Виннер Спейс» відсутні будь-які інструктивні та розпорядчі документи, які б регламентували

функціонування системи внутрішнього контролю. На підприємстві відсутній відділ внутрішнього контролю, а тому його здійснюють директор та начальники відділів. Цей аспект знижує довіру до системи внутрішнього контролю.

7. Дослідивши схему здійснення операцій, на підприємстві можна зробити висновок, що існує досить налагоджена система реєстрації та відображення господарських операцій в бухгалтерському та податковому обліку, проте контроль за ними майже відсутній (за вибіркоvim оглядом регістрів синтетичного та аналітичного обліку), що в свою чергу також знижує надійність та ефективність системи внутрішнього контролю.

З'ясовано, що перевірка документації на ТОВ «Виннер Спейс» здійснюється безпосередньо директором. Проте, враховуючи значні обсяги документації на підприємстві, зробити це майже не реально, тому при відсутності налагодженого документообігу існує ймовірність допущення помилок, як при складанні документів, так і в отриманій вхідній кореспонденції, що в майбутньому може призвести до визнання господарських операцій недійсними та застосування штрафних санкцій. Також на підприємстві неправильно організовано зберігання документів, оскільки в зв'язку з наявністю декількох офісів, вся вихідна та вхідна документація зберігається лише в одному з неосновних, що є досить незручно і знижує контроль за нею.

8. В роботі розкрито інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основної діяльності будівельного підприємства та основні завдання (ВА).

Завданнями внутрішнього аудиту основної діяльності будівельних підприємств є:

- 1) інвентаризація будівельних матеріалів;
- 2) контроль наявності дозволів на здійснення будівельної діяльності;
- 3) контроль порядку формування цін на будівельні послуги;
- 4) контроль виконання договірних зобов'язань;
- 5) перевірка обліку витрат у будівництві.

Основними вимогами до системи внутрішнього аудиту є:

- чітко визначена організаційна структура (відображає хто і за що конкретно відповідає); незалежний відділ внутрішнього аудиту; повний опис робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника;
- ліміт повноважень; програми навчання персоналу та підвищення кваліфікації; періодичний
- перерозподіл обов'язків (для уникнення зловживань); внутрішні перевірки; контроль за повнотою та точністю первинних документів; організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз.

9. В роботі розкрито методику та організацію внутрішнього аудиту основної діяльності будівельного підприємства Встановлено, що для ефективної організації діяльності внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві потрібно розробити та впровадити внутрішні стандарти процедур діяльності внутрішнього аудиту або спеціальну інструкцію. Ця потреба викликана проблемою відсутності нормативної регламентації діяльності внутрішніх аудиторів. В роботі наведено програму внутрішнього аудиту господарських операцій ТОВ «Винер Спейс».

10. З метою удосконалення внутрішнього аудиту основної діяльності на ТОВ «Винер Спейс» в роботі запропоновано модель внутрішнього аудиту, впровадження якої в практичну діяльність підприємства дозволить оптимізувати контрольно-аналітичну складову системи управління підприємством.

11. В роботі запропоновано до впровадження внутрішні документи аудитора, які дозволять визначити порушення на підприємстві. Загалом, використання запропонованої методики внутрішнього аудиту господарських операцій ТОВ «Винер Спейс» дозволить посилити контрольованість процесів, що відбуваються на досліджуваному підприємстві.

12. В процесі дослідження встановлено, що фінансово-господарська діяльність ТОВ «Винер Спейс» загалом є налагодженою, системною та

спрямованою на виконання основних статутних завдань і забезпечення соціальних гарантій працівників.

Однак, в періоді, що підлягав аудиту мали місце недоліки організаційного характеру на різних етапах господарювання, які призвели до виникнення ризиків втрат фінансових та матеріальних ресурсів, а саме:

- недосконало організований бухгалтерський облік на підприємстві, відсутність розробленого графіку документообігу та робочого плану рахунків;
- відсутність процедур попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах;
- за результатами оцінки ефективності використання матеріальних запасів встановлено, що відсутній належний контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення запасів;
- відсутність належного контролю за станом основних засобів;
- відсутність графіку погашення заборгованості перед бюджетом.

13. З метою поліпшення ситуації рекомендовано:

- вжити заходів щодо посилення контролю за станом основних засобів та забезпечити їх оновлення;
- провести аналіз наявної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом з розробленням графіку погашення заборгованості, який би враховував терміни достатні для здійснення розрахунків з бюджетом, з метою уникнення нарахування штрафних санкцій;
- провести детальний аналіз системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Розробити графік документообігу та робочий план рахунків.
- посилити контроль за станом використання, збереження, списання та переміщення майна.
- ввести на підприємстві штатну посаду аналітика-контролера для виконання процедур виявлення помилок у документах та несанкціонованих операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналіз господарської діяльності [Текст] : навчальний посібник / [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
2. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства / Мних Є.В., Бутко А.Д., Большакова О.Ю. та ін.; За ред. Є.В. Мниха. – К.: КНЕУ, 2015. – 232.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас; 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
4. Баканов М. И. Теория экономического анализа: [Текст]: учеб. // М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 416 с.: ил. – ISBN 5-279-02042-7.
5. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).
6. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С.В. Бардаш – К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 312 с.
7. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.
8. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: навч. посібник. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2011. — 214с.
9. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.
10. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [підручник для студентів вищих навч. закладів] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 886 с.

11. Благой В.В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В.В. Благой. - Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Вид-во ХНАДУ, Ч. 2. – 2010. – 260 с. – С. 153-154.
12. Бондар Н. М. Економіка підприємства : навчальний посібник / Бондар Н. М. – К. : А.С.К. 2012. – 400 с.
13. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2008.– 21 с.
14. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.14 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К., 2015. – 20 с.
15. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т.А. Бутинець – Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1(43). – С. 28-32.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.
17. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. –532 с. 10. Дереза З.П. Контроль в системі управління: зв'язок понять / З.П. Дереза. – Наука і освіта 2015. –Дніпропетровськ, 2015. – с. 51.
18. Внутрішній аудит господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст” 2016 – 440 с.
19. Глушко Л.В. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку аналізу доходів / Л.В. Глушко // Науковий світ. – 2016. – № 42. – С. 50–56.

20. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.
21. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.
22. Горлачук В.В. Економіка підприємства: навч. посіб. / В.В. Горлачук, І.Г. Яненко. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2010. – 344 с.
23. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (зі змінами від 25.12.2015 № 922-VIII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
24. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_eco_2013_3_16.pdf
25. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
26. Гуляєва Д.О. Методичні аспекти складання звіту про прибутки та збитки за П(С)БО та МСФЗ / Д.О. Гуляєва // Управління розвитком. – 2012. – № 18. – С. 166–168
27. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К: ЦУЛ, 2014. –496 с.
28. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причеп. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.
29. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібн. / Г.М. Давидов. – Вид. 2-ге, [перероб. та доп.]. – К. : Вид-во "Знання", КОО, 2010. – 363 с.
30. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / [Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк]; 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2015. – 229 с.
31. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього

аудиту та внутрішнього контролю / [старший керівник програм М. Онищук Морозова]. – К. : International Finance Corporation World Bank Group, 2008. – 87 с.

32. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.1 / [редкол. В.С. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. –К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

33. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [навч. посібник] / І.В. Жолнер. – К.: НУХТ, 2012. – 335 с.

34. Загальні вимоги до фінансової звітності: національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку No 1, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. No 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

35. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

36. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” 21.12.2017.-2258-VIII, // Голос України.

37. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

38. Зубілевич С. Я. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України : За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку / С. Я. Зубілевич, І. Ю. Кравченко, О. О. Прокопенко, Д. Г. Школьніков, Н. С. Юревич; Агентство США з Міжнарод. Розв. - 3-е вид., переробл. та доповн. - К., 2012. - 472 с. - (Проект реформи бух. обліку та аудиту в Україні). - Бібліогр.: с. 472. - укр.

39. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 431 с.

40. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 52–58
41. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. —К.:Знання — Прес, 2013. — 349 с.
42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.
43. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.
44. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7, – С. 40-43
45. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.
46. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www. dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua)
47. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
48. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
49. Корінько М.Д. Внутрішній аудит господарської діяльності підприємства / за ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст”, 2012. – 440 с.
50. Косова, Т. Д. Організація і методика економічного аналізу: навч. посібник [Текст] / Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко, І.В. Гречина,

Н.Е. Деева; (за заг. ред проф. Т.Д. Косової) – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 528с.

51. Костирко Р.О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко // Финансы, учет, банки – 2009. – № 1(15). – С.9-19. – Режим доступу до сторінки: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fub/2009_15/02.pdf.

52. Костирко Р.О. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Р.О. Костирко. — Х.: Фактор, 2014. — 784 с.

53. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.

54. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.

55. Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 04.10.2000 р. № 7/7-1010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseap/ua-zmtxmr.htm>.

56. Лист Мінрегіонбуду від 21.05.2009 р. No 12/12-541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.liga.net>.

57. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.

58. Максимова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: [навч. посіб.] / Максимова В. Ф. – Суми: ВТД “Університетська освіта”, 2008.– 190с.

59. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максимова. – К., 2014. – 34 с.

- 60.** Максимова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2010. – 588 с.
- 61.** Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.
- 62.** Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.
- 63.** Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 N 573 [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://msmeta.com.ua/file/Metoduchni%20rekomendazii.pdf9>
- 64.** Методичні рекомендації оцінки впливу змін економічних факторів на собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) у промисловості та на ефективність роботи підприємств: розроблені Держ. ін-том комплексних техніко-ек. досліджень М-ва промислової політики України / [Григор Н. М., Крехівський О. В., Петрова Р. С. та ін.]. – К., 2007 – 139 с.
- 65.** Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості : Наказ Держ. комітету промислової політики від 02.02.2011р. №47.
- 66.** Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx
- 67.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.2012 181 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018. - Назва з екрана.
- 68.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

69. Мних Є. В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: монографія [Є.В. Мних, А. Д. Бутко, Г.О. Кравченко та ін] ; за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 232 с.
70. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства підручник [Текст] / Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2011. – 513 с.
71. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних //Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.
72. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630с.
73. Мошенський С. З. Економічний аналіз [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець (відп.ред.). – 2-ге вид., доповн. і перероб. [Текст] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704с.
74. МСБО 11 “Будівельні контракти” [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: http://www.minfin.gov.ua/document/2424/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_11.pdf10
75. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Нападовська Л. В. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
76. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для стكد. Вищ. Навч. Зал. –К.: Книга, 2014. –ст. 19-25
77. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
78. Никонович М. О. Організація і методика аудиту: Навч. посібник / М О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юрьєва; За ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг. – екон. ун-т, 2009. – 472 с.

79. П(С)БО 18 “Будівельні контракти” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.
80. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.
81. П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show>
82. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
83. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 ,стр128
84. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8-9. – С. 3-21.
85. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. – Д., – 2009. – 362 с.
86. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291 (із змінами та доповненнями).
87. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. No 2755-VI (зі змінами від 01.06.2016 № 1084-19) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. Зареєстровано в

Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 за №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за №27/4248 (зі змінами і доповненнями).

90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за №47/5238 (зі змінами і доповненнями).

91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>.

93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>

94. Полянко В.В. Стратегія управління доходами торговельного підприємства: Автореф. канд. екон. наук. – К.: КНЕУ. – 2012. – 24 с.

95. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. No 996-14 (зі змінами від 03.09.2015 No 675-19) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

96. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня

2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5229>.

97. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>.

98. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

99. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. –аналіт. агентство», 2008. – 493 с.

100. Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. - Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2002. - 320 с.

101. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая – 2-е изд., испр и доп. – М.: ИНФРА-М, 2013.-344 с.

102. Савицька, Г. В.. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. [Текст] / Г. В. Савицька – К. : Знання, 2007. – 668

103. Симионова Н.Е. Анализ рисков строительного предприятия / Н.Е. Симионова, И.Ю. Петухов // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 5. – С. 17–20.

104. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.10 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2010. – 21 с.

- 105.** Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало В.І., Єпіфанова М.А. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: [монографія] / [Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало В.І., Єпіфанова М.А.]. – Суми: ВТД: “Університетська книга”, 2006. – 432 с.
- 106.** Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2011. – 624 с.
107. Управлінський облік : навч. Посіб./ Л.В. Нападовська, О.А. Бакурова, В.М. Горностаєва, О.І. Мазіна, О.А. Мошковська, О.П.Кузьменко, А.М. Рехачева, О.М.Кияшко, Н.І.Бузак, О.В. Фоміна. За заг. Ред. Л.В.Нападовської.- К.:Київ, нац. Торг-екон. ун-т, 2013.-ст. 37
108. Чаплінська А.А., Уграк М.І. Значення аналізу у системі управління товарами підприємств роздрібної торгівлі / А.А. Чаплінська, М.І. Уграк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 2. – С. 331-334.
109. Чернін, О. Я. Особливості бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів транзитом [Текст] / О. Я. Чернін // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014.- №2(43).- с.197-200
110. Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2012. – 21 с.

